

الاندماج الجبائي بين الشروط المقيدة والإجراءات المعقدة

Tax integration between restrictive conditions and complex procedures

عبد السلام فنغور¹ ، خير الدين برو² Abdessalem.fenghour@univ-batna.dz ، جامعة باتنة¹ ، (LEEGA) Khiredine.berrou@univ-batna.dz ، جامعة باتنة¹ ، (LEEGA)

تاريخ القبول: 2024-09-11

تاريخ الإرسال: 2023-10-15

Abstract

One of the main objectives of the subject of tax merger is to clarify the legal conditions, procedures and controls that must be available in the corporate complex to implement tax merger, and to research the possibility of implementing tax merger in light of unfair conditions and restrictive controls.

Among the results obtained is that there are legal and procedural controls that do not differ from what is applied globally, including the requirement that the percentage of shareholding for each branch in the parent company be no less than 90%, and the procedures for declaring consolidated profits for all companies require a set of more complex administrative obligations.

Keywords: tax merger - accounting consolidation - consolidated profits - corporate group.

JEL Classification Codes: M4, M49.

ملخص

من الاهداف الرئيسية لموضوع الاندماج الجبائي هي توضيح الشروط القانونية والاجراءات والضوابط التي يجب ان تتوفر في مجمع الشركات لتطبيق الاندماج الجبائي، والبحث عن القابلية لتطبيق الاندماج الجبائي في ظل الشروط المجحفة والضوابط المقيدة.

من النتائج المتحصل عليها أن هناك ضوابط قانونية واجرائية لا تختلف عما هو معمول به عالميا ومنها شرط بلوغ نسبة المساهمة لكل فرع في الشركة الام نسبة 90 % . اجراءات التصريح بالربح الموحد لمجموع الشركات يشترط مجموعة التزامات ادارية أكثر تعقيدا.

الكلمات المفتاحية: الاندماج الجبائي، التجميع المحاسبي، الارباح الموحدة، مجمع الشركات.
تصنيفات JEL: M41 ، M49.

1. مقدمة

يشكل ظهور مجتمعات الشركات كتكتل يضم مجموعة من الشركات تربطهم علاقات المساهمة وعلاقات السيطرة بداية لتطوير أنظمة محاسبية وجبائية تتماشى مع هذه النماذج الجديدة من التجمعات التي أصبح ينظر إليها كوحدة اقتصادية واحدة يحتم إيجاد الطرق المحاسبية والجبائية التي تعبر عن مركزها المالي ونتيجتها الجبائية، خاصة بعد انتشارها الواسع عبر العالم، وقد ساعد على ذلك مجموعة عوامل وظروف داخلية وخارجية، فقد وجدت الشركات في التوسع الخارجي خيارا مفضلا واستراتيجيا جعلها أكثر تموقعا في الأسواق من خلال عمليات الاندماج أو الاستحواذ وحتى عمليات التفريع لتأسيس شركات مستقلة اداريا ولكن ملكيتها وإدارتها تابعة لشركة أخرى تعرف بالشركة الام. هذا التطور في تنظيم الشركات لازمه تطور آخر في أدوات التسيير الكمية التي تتلاءم مع هذا الشكل الجديد ومنها المحاسبة والجباية، وظهرت تقنيات التجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية المجمعة حسب درجات السيطرة والروابط القائمة بين المؤسسات. وقد ساهمت القوانين التجارية ومعايير المحاسبة الدولية في ضبط مبادئ وقواعد السيطرة وتعيينها من حين لآخر. وفي المجال الجبائي لم يكن الامر مختلفا من ناحية الاهتمام وتم وضع قواعد وتقنيات جبائية تتلاءم وتركيبية مجتمعات الشركات ذلك ان كليهما (التجميع المحاسبي والاندماج الجبائي) يهدفان الى اعداد حصيلة تعبر عن المجمع كوحدة اقتصادية واحدة. ولكنهما يختلفان في القواعد والشروط. نحاول في هذه الورقة البحثية عرض وتحليل لنظام الاندماج الجبائي الذي يركز على توحيد قاعدة اخضاع الارباح لكافة اعضاء المجمع للضريبة على الارباح وتكون الشركة الام هي الممثل الوحيد امام مصالح الضرائب. لم يكن الامر سهلا في بداية تطبيق هذه المقاربات لمجموعة عوامل تتعلق بمحيط المجمع الجبائي والنتائج المختلفة المحققة على مستوى كل عضو في المجمع. كل هذه القضايا عملت التشريعات الجبائية المحلية على معالجتها من خلال مجموعة شروط تحدد الحق في الاندماج الجبائي وإجراءاته التقنية والتطبيقية. وإذا كانت الجزائر حديثة العهد بتجربة المجتمعات التي تم انشاؤها في منتصف التسعينات من القرن الماضي في إطار عملية اعادة هيكلة القطاع العام وإنشاء ما يعرف بالشركات القابضة ومن بعدها صناديق مساهمة الدولة التي

تعلم دور الشركة الام في ادارة السياسات المالية والتشغيلية لمجموعاتها المقسمة حسب النشاط فإنها ضببطت مجموعة تشريعات جبائية تخص هذا النوع من المجمعات.

تتناول هذه الورقة البحثية موضوع الاندماج الجبائي لتسلط الضوء على بعض جوانبه المهمة والبدية بإطاره النظري وتطوره التقني مركزين على اطاره القانوني في الجزائر واجراءات تطبيقه ومدى ملاءمته لمنظومة المجمعات في الجزائر.

ومنه يمكننا طرح السؤال الرئيس التالي:

ما هي الخلفية النظرية لنظام الاندماج الجبائي وشروطه القانونية وعلاقته بالتجميع المحاسبي؟

الفرضيات:

- اختلاف شروط وتقنيات الاندماج الجبائي عن التجميع المحاسبي وراء عزوف المجمعات على تطبيق نظام الاندماج الجبائي.
- الشروط المحففة لتطبيق الاندماج الجبائي وراء عزوف الشركات على تطبيقه.

أهمية الموضوع:

الاندماج الجبائي من المواضيع التي تبقي غير معروفة على الصعيد الأكاديمي والبحثي والممارسة ومن ثم فان تناوله بالبحث يشكل اضافة علمية. إذا كان التجميع المحاسبي يمارس بشكل عادي على مستوى المجمعات نظرا لحتميته فان الاندماج الجبائي ما زال متواضعا لطبيعته الاختيارية ولشروطه المقيدة.

أهداف الموضوع

محاولة لتوضيح بعض الجوانب الهامة في موضوع الاندماج الجبائي على المستوي النظري والتقني. والقاء الضوء على الجوانب المختلفة للاندماج الجبائي في ظل اختلاف النصوص الجبائية للدول باختلاف التشريعات الجبائية لكل دولة.

2. الإطار النظري والتقني للاندماج الجبائي

تعتبر الولايات المتحدة وبريطانيا اول الدول الرائدة في مجال ادارة وتسيير المجمعات باعتبارها اولى الدول التي ساهمت في ابتكار هذا النوع من الشركات حيث تجاوزت تجربتها أكثر من قرنين في ميدان التجميع المحاسبي ومن بعده الاندماج الجبائي وظهر مصطلح الربح الموحد "benefice consolidé" سنة 1917. كأولى الخطوات قبل الوصول الى تطبيق نظام الاندماج الجبائي، حيث بدا التقنين له في قانون الشركات في بريطانيا سنة 1836، وقد حذت حذوها الدول الاوربية ومنها فرنسا التي تشكل تجربتها المرجعية التاريخية للجزائر سنحاول في هذا المحور عرض تجارب بعض الدول الرائدة في هذا المجال قبل التعريف بالاندماج وشروطه وعلاقته بالتجميع المحاسبي.

1.2. نشأة وتطور نظام الاندماج الجبائي

يمكن تتبع عملية نشأة وتطور نظام الاندماج الجبائي من خلال تجارب بعض الدول الرائدة في هذا المجال ونذكر منها نموذجين لدولتين هما الولايات المتحدة وفرنسا.

1.1.2. التجربة الامريكية في ميدان توحيد الربح الجبائي: خلال مسارها الذي تجاوزت قرن ونصف 1917 - 1921

- **التطبيق الإجباري للنظام:** أجبر قانون الإيرادات لسنة 2018 على تقديم تصريحات موحدة منعا للتهرب الضريبي وقد أيدت المحاكم صلاحية اللوائح ودستورية العمل بهذا قانون. (Donald Larry , 1967, pp. 16-17)

- **1922-1927 التطبيق الاختياري:** الغير إلزامي تم الإبقاء على ملف توحيد الأرباح على أساس متساهل، في سنة 1924 تم تخفيض نسبة ملكية الشركة الأم في الشركات التابعة من أجل تطبيق توحيد الضرائب من 95 % الى نسبة 85% من نسبة المصلحة. (Donald Larry , 1967, pp. 21-22)

- **1928-1953:** أصبح الاندماج اداة للتحفيز لتكوين المجمعات، مع ارهاصات الازمة الاقتصادية لسنة 1929 عرفت موجة كبيرة من عمليات الاندماج بين الشركات و تكوين المجمعات كرد فعل للتأقلم

مع تداعيات الازمة كان لنظام توحيد الارباح الجبائية دورا وحافزا لتكوين المجمعات خاصة عندما الغيت عمليات ترحيل الخسائر في المؤسسات الفردية، في هذه الحالة أصبح تعويض الخسائر ذا قيمة كبيرة بالنسبة للمجمعات التي تقوم بتوحيد ضرائبها وهو ما شجع على تكوين المجمعات من أجل الاستفادة من المزايا التي منحها لها القانون. (Donald Larry , 1967, p. 24)

وبحلول سنة 1940 تم إعادة تفعيل نظام الأرباح الموحدة من خلال قانون الإيرادات لسنة 1940 وذلك بعد تحسن الوضعية الاقتصادية وانخفاض تكاليف الحرب. (Donald Larry , 1967, p. 31)

1954 الإعتماد النهائي لنظام الأرباح الموحدة بصفة رسمية حيث صدرت نصوص قانونية تنظم هذا النظام وحددت الشروط الخاصة بتطبيقه والمتمثلة فيما يلي: (Patrick & Thierry , 2010, pp. 97-98)

- امتلاك الشركة الأم على الأقل 80% من حقوق التصويت في الشركة التابعة؛
- كل شركة تابعة في المجموع باستثناء الشركة الأم مملوكة بنسبة 80% على الأقل من قبل شركة واحدة أو أكثر من شركات المجموع.

2.1.2. التجربة الفرنسية في ميدان الاندماج الجبائي

يمكن الحديث عن مراحل متعددة تتعلق بالجانب الجبائي لمجمعات الشركات: (Régis , 2022، صفحة 139)

- سنة 2017 تم اعفاء الارباح الموزعة من طرف الشركات التابعة؛
- سنة 1966 تم إنشاء نظام الربح الموحد أو الربح العالمي يتجاوز مبدأ الإقليمية لضريبة الشركات ويسمح بتوحيد الضرائب الحقيقية مع الشركات التابعة التي تزيد نسبة المساهمة عن 50 %.
- سنة 1988 اعطى الاصلاح الضريبي اهمية لموضوع الاندماج الجبائي تم تبني النظام بصفة رسمية، وأصبح نظاما متماسكا قادر على توفير الاجابة لكل القضايا الضريبية المتعلقة بمجمعات الشركات، كان

من حسيطة إصلاآ هذا القانون زيادة عدد المآمعات التي تطبق هذا النظام إذ بلغ عدد المآمعات التي قامت بقديم طلبات من أجل تطبيق هذا النظام 11.620 مآمع. سنة 1992؛

- سنة 1993 تمت مراجعة شروط ملكية رأسمال للشركة الأم وحددت بنسبة 95% في حالة تقسيم scission الشركة الأم أو الاستآواذ عليها من قبل شركات فرنسية أخرى.

3. الإطار النظري نظام الاندماج الجبائي

1.3. تعريف الاندماج الجبائي: يعتمد تعريف الاندماج على عناصره التقنية ومنها:

- يعرف على أنه نظام يسمح في ظل ظروف معينة وعلى أساس الخيار للشركات الخاضعة لضريبة الشركات بتشكيل مآمع بالمفهوم الجبائي حيث تكون فيه الشركة الأم مسؤولة فقط عن ضريبة الشركات المحسوبة على النتيجة الاجمالية. (Robert & Marie-Pierre , 2019, p. 602)

- هو نظام يسمح بشكل اختياري بالنسبة للشركة الام في المآمع لتكون الشركة الوحيدة المسؤولة عن ضريبة الشركات لمآمع الشركات التابعة ا والتي تمتلكها بنسبة 95% على الأقل بشكل مباشر، أو غير مباشر عبر شركات المآمع الأآرى. الغرض في توحيد الربآ الخاضع للضريبة للمآمع بآمع نتائج الشركات التابعة والشركة الأم (الأرباح أو الخسائر)؛

يمكن القول أن نظام الاندماج الجبائي هو نظام قائم على تحديد كل شركة لنتيجتها ثم آمع هذه النتائج بعد إجراء مجموعة من التعديلات على مستوى الشركة الأم التي تعتبر المكلف الوحيد بالضريبة نيابة عن المآمع.

2.3. أشكال الاندماج الجبائي

تنقسم أنواع الاندماج الجبائي حسب موقع الشركات محليا وآارجيا

- الاندماج الجبائي الرأسي: حتى تكون الشركة الام رئيسا للمآمع عندما تمتلك أكثر من 95 ٪، بشكل مباشر أو غير مباشر في شركة أخرى خاضعة لضريبة الشركات.

- الاندماج الجبائي على شكل الفراشة: في كثير من الأحيان لا تتكون مآمعات الشركات بشكل حصري من الشركات الوطنية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ومن الممكن أن يكون هناك شركة

مملوكة لشركة أخرى تقع في خارج الوطن وهي نفسها مملوكة لشركة وطنية وفي هذه الحالة يصبح الاندماج الرأسي.

واستجابة لهذا التكوين غير التقليدي اتاحت بعض القوانين ادماج الشركات كما هو الحال في للاتحاد الأوروبي حين صدر قرار من CJEU المؤرخ في 27 نوفمبر 2008 إمكانية إدماج الشركات الفرعية الوطنية المملوكة بشكل غير مباشر من قبل الشركات الموجودة خارج الوطن، والتي كانت مؤهلة "كشركات وسيطة

- **الاندماج الجبائي الافقي:** هذا النوع الثالث من الاندماج يسمح هذا النظام للشركات التابعة الوطنية المملوكة بنسبة 95% على الأقل لشركة أم اجنبية بتشكيل مجموعات مندمجة مع بعضها البعض. وعليه فان الاندماج الجبائي الافقي هناك ثلاثة أنواع من الهياكل وهي كما يلي: (Emmanuelle & Daniel , 2020, p. 15)

- كيان أم غير مقيم (EMNR) وهي شركة تأسست في دولة اجنبية أو المنطقة الاقتصادية الأوروبية وهي ليست جزءا من مجمع الاندماج الجبائي؛

- الشركات الأجنبية والمؤسسات التي لديها اقامة في البلد الشركة الأم وهي الشركة الوطنية التي تشكل رأس المجمع المسفولة عن ضرائب شركات المجمع بأكمله، ويجب أن يكون رأسمالها مملوكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 95% من قبل (EMNR) من خلال الشركات والمؤسسات الأجنبية الدائمة والتي يجب أن تكون هي أيضا مملوكة بنسبة 95 % على الأقل بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الشركة الأم الغير مقيم (EMNR). (Patrick و Olivier، 2022، الصفحات 494-495)

3.3. علاقة الاندماج الجبائي والتجميع المحاسبي

يتم تنفيذ أعمال الاندماج الجبائي والتجميع المحاسبي بشكل متوازي ولكن باستقلالية تامة وبتقنيات وشروط مختلفة، التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية تقوم بها الشركة الام لإعداد القوائم المالية الموحدة للكيان المدمج اي للشركة الام والشركات التابعة وفق قواعد محاسبية وبالتالي فان الهدف واحد بالنسبة للنظامين وهو الحصول على قوائم مالية تمثل المجموع المدمج الاول يظهر النتيجة المحاسبية والثاني

(الاندماج الجبائي) يظهر النتيجة الجبائية لكن اختلاف القواعد المحاسبية عن الجبائية يجعلهما مختلفين تقنيا.

ومنه نحاول إبراز نقاط الاختلاف في ثلاث جوانب رئيسية هي:

- **محيط الادماج:** يشترط في التجميع المحاسبي السيطرة المطلقة الحصول على أكثر من 50 % من حقوق التصويت وهي اتفاق حددته معايير المحاسبة الدولية، بينما يحدد محيط الاندماج الجبائي على نسبة المساهمة التي تقل عادة عن الى 90 % يحددها القانون الجبائي لكل دولة.

- أن محيط الاندماج الجبائي مقيد أكثر من محيط التجميع المحاسبي وذلك كما يلي:

- يدخل في محيط الاندماج الجبائي الشركات التابعة التي تكون نسبة الملكية محددة قانونا (في القانون الفرنسي 95% في القانون الجزائري 90%)، بينما بالنسبة للتجميع المحاسبي فإن فكرة السيطرة هي المحدد الرئيسي للتجمع بحيث تكون نسبة 50%.

- **قرار التجميع:** الاندماج الجبائي نظام اختياري بينما التجميع المحاسبي إلزامي للشركات بشرط أن تسيطر شركة ما على شركة أخرى أو أكثر بشكل حصري أو بشكل مشترك أو أن تمارس عليها السيطرة؛

4.3. الجوانب التقنية

- في أغلب الحالات تستثنى الشركات الأجنبية من الاندماج الجبائي إلا من خلال نتائج فروعها الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بينما ليس الحال كذلك في التجميع المحاسبي؛

- الشركات المندمجة جبائيا لها نفس تاريخ إغلاق الشركة الأم وهو ليس إلزاميا في التجميع المحاسبي؛

- قد يتم استبعاد الشركات التابعة من محيط الاندماج الجبائي للمجمع دون سبب، بينما في التجميع المحاسبي يتم تجميع الشركات التابعة التي تدخل في محيط التجميع بالاعتماد على نسبة السيطرة؛

حتى في حالة كون محيط الاندماج المحاسبي أو الجبائي موحد فإن النتيجة الاجمالية للاندماج تختلف عن النتيجة المحاسبية المجمعة وذلك للأسباب التالية: (Emmanuelle & Daniel , 2020, p.

- تأخذ النتيجة الاجمالية للاندماج الجبائي القواعد الضريبية في الاعتبار في حين أن النتيجة المحاسبية لموحدة لا ينبغي أن تأخذها في الاعتبار؛
- يتم تحديد النتيجة الاجمالية للاندماج الجبائي دون خصم ضريبة الشركات بينما تأخذ النتيجة الموحدة في الاعتبار الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة للشركات في المجموع؛
- إذا تم حذف نتائج بعض العمليات الداخلية للاندماج الجبائي (تصحيحات) كما هو الحال في التجميع المحاسبي تظهر بعض الاختلافات في تطبيق هذه الآلية على سبيل المثال نتائج التنازل عن الأسهم بين شركات المجمع المندمجة.
- النتيجة الاجمالية للاندماج الجبائي تشمل حقوق الأقلية (يتم إدراج نتيجة الشركات التابعة المملوكة بنسبة 90% بنسبة 100%).

4. الأنظمة الجبائية لمجمعات الشركات

إن الانتشار السريع والواسع لمجمعات الشركات من خلال عمليات إعادة هيكلة المؤسسات بالاندماج والاستحواذ وانتشار ما يسمى بالتفرع (La Filialisation) والذي لم يقتصر هذه العلاقات والروابط على اقليم الدولة بل تجاوزه الى خارج حدودها بامتلاك ومساهمات في دول أجنبية مما خلق مشاكل وصعوبات على مستوى الاخضاع الجبائي لهذه الشركات المكونة للمجمع مما دفع بالدول فرادى ومجموعات ليجاد حلول لما يطرح من مشاكل جبائية.

1.4. نظام الشركة الأم والشركة التابعة

يسمح هذا الاسلوب بإلغاء الازدواج الضريبي للأرباح المحققة من طرف الشركة التابعة الموزعة للأرباح والتي تستفيد منها للشركة الأم (Elisabeth , Christophe , & Rédha , 2013, p. 488)، ويطبق بشروط منها ان يكون المكلف شخص معنوي مهما كانت جنسيته وان تكون سندات المساهمة للشركات المصدرة او الوسيطة مملوكة بالكامل للشركة الأم.

2.4. نظام الربح العالمي والربح الموحد (الأنظمة التفضيلية)

نظام الربح العالمي والموحد من الأنظمة التفضيلية والتي يتم العمل بها على المستوى الدولي أي في حالة المجمعات التي يكون مقرها في اقليم الدولة ولديها فروع في الخارج وعادة ما يطبق بشروط يحددها القانون، يسمح للشركات الوطنية والحاصلة على اعتماد بأن تدخل في الوعاء الضريبي الموحد نتيجة الاستغلال المباشرة والغير مباشرة والمتواجدة في الإقليم الداخلي أو خارجه. (Robert & Marie- Pierre , 2019, p. 378)

هو نظام يسمح بتوحيد النتائج الجبائية (الخسائر والأرباح) للشركة الأم وفروعها في الداخل والخارج (لحصة المجمع من النتائج). تتمثل شروط الاستفادة من تطبيق هذا النظام فيما يلي: (Robert & Marie-Pierre , 2019, p. 494)

- يجب أن تكون الشركة الأم شخصا معنويا خاضعا للضرائب على أرباح الشركات IBS؛
- أن يكون المجمع لديه تمثيل على المستوى الوطني والدولي من خلال الشركات التابعة؛
- تشكل الجزء المحقق من رقم الأعمال في الخارج وله قيمة ذات دلالة.

4.3. الجانب التقني: يتم تحديد قاعدة الخضوع للضريبة بالنسبة لنظام الربح الموحد والعالمي من خلال المجموع الجبري لنتائج الشركة الأم وكذا فوائض ونواقص القيم قصيرة الأجل المحققة للإستغلالات المباشرة والغير مباشرة في الداخل والخارج وفي حالة ما إذا كانت النتيجة المحققة ربح يجب أن تدفع الضريبة على هذا الربح، أما في حالة تحقيق خسارة فإنها تعتبر عبء يمكن خصمه من النتائج الإيجابية للسنوات الموالية. (عريوة، 2017، صفحة 168)

من خلال عرض هاذين النظامين يمكن القول أن نظام الربح الموحد هو أكبر وأشمل لنظام لتوحيد الضرائب ومع ذلك فهو ليس بالسهل عند تطبيقه حيث أن آلية فرض الضرائب على الشركة المندمجة كما لو أن المجمع نفذ جميع أنشطته ومع ذلك فإن هذا النظام عند التطبيق يتطلب إعداد بيان الدخل المحاسبي (جدول النتائج) لجميع الشركات التابعة المندمجة وتجدر الإشارة إلى أن وجود نظام مشتق من "نظام الربح العالمي عكس الأرباح الموحدة فإن هذا النظام يأخذ في الاعتبار فقط نتائج العمليات المباشرة أي استبعاد

العمليات الغير مباشرة. (Patrick , Thierry , & Thibault , Stratégies fiscales internationales, 2010, pp. 106-107)

5. الإطار القانوني لنظام الاندماج الجبائي في الجزائر

قبل عرض الجوانب القانونية لجباية المجمعات في الجزائر يجدر بنا الاشارة إلى أن تاريخ ظهورها لم يتجاوز ثلاث عقود من الزمن فهي وليدة إعادة هيكلة القطاع العام وتشكيل بما يعرف بالشركات القابضة سنة 1996 التي تم استبدالها بمساهمات الدولة سنة 2001، وظيفتها الاشراف على تسير شركات القطاع العام التي تم تصنيفها وتنظيمها حسب النشاط الاقتصادي، وبالتالي يمكن اعتبار هذه الصناديق بمثابة الشركات الام التي لها الحق في اتخاذ قرارات التشغيل والتمويل لجميع وحدات المجمع.

1.5. النصوص الجبائية للمجمعات في الجزائر:

شكلت المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 الإطار العام لجباية المجمعات، بالإضافة إلى المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ثم تلتها تدابير تكميلية لسنوات 2008، 2009، و2012.

1.1.5. الإطار القانوني للإندماج الجبائي في الجزائر

يعرف الاندماج الجبائي أنه نظام يسمح تحت شروط معينة لمجمع الشركات بتشكيل قاعدة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- يجب ان تكون الشركة الأم والشركات التابعة شركات أموال أو ذات أسهم مستقلة قانونا،
- **الشركة الأم:** (شركة مساهمة) أي التي تمثل رأس المجمع يجب أن تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة 90% على الأقل من رأس مال شركة أخرى. (قانون المالية، 1997، صفحة 85)
- **الشركة التابعة:** يجب أن تكون (شركة مساهمة) مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشرة بنسبة 90% على الأقل من رأسمالها من طرف الشركة الأم، وفي حالة المساهمة الغير مباشرة الاندماج الجبائي يخضع بفعل المساهمة عن طريق وساطة شركة أخرى أو أكثر فالشركة الأم تمتلك على الأقل 90% لكي تكون ضمن تطبيق هذا النظام في ظل هذه الشروط للكيان المدمج، وتجدر الإشارة أنه لا يوجد إلزام بإدماج مجموع الشركات المؤهلة في محيط الاندماج الجبائي. (قانون المالية، 1997، صفحة 74)

- يجب أن تكون خاضعة للضرائب على أرباح الشركات ويستثنى من ذلك الاشكال القانونية الأخرى للشركات من هذا النظام كشرركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة (قانون المالية، 1997، صفحة 73)، كما تم استثناء الأنشطة التي تقوم باستغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات؛
- تطبيق هذا النظام صالح لمدة أربع 04 سنوات ولا يقبل التراجع. (قانون المالية، 1997، صفحة 74)
- تعديلات المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنوات 2008، 2009، و2012:

- قانون المالية لسنة 2008 (يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في المجمع بالمفهوم الجبائي مسيرة بأحكام القانون التجاري)
- قانون المالية لسنة 2009: توحيد معدل الضريبة على ارباح المجمع ب 19 % عندما يكون هناك اختلاف في أنشطة اعضاء المجمع.
- قانون المالية لسنة 2012: إلغاء شرط تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين قبل القيام بطلب الانضمام لنظام الاندماج الجبائي. (قانون المالية، 2012، صفحة 04)

2.1.5. إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي

نظام الاندماج الجبائي يبقى اختياري يتطلب فقط الموافقة من طرف جهتين:

- موافقة مجموع الشركات الأعضاء في المجمع ولا يقبل التراجع فيه لمدة أربع 04 سنوات.
- موافقة مصالح الضرائب على طلب ممضي من طرف المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس المراقبة ويتضمن هذا الطلب المعلومات التالية:
- رسالة قبول لكل الشركات التابعة لنظام الاندماج الجبائي؛
- المقر الاجتماعي للشركة مكان ممارسة النشاط؛
- رقم التعريف الجبائي ورقم المادة للشركة الأم؛

3.1.5. التحفيزات الجبائية لتكوين مجتمعات الشركات

- توحيد الميزانية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات **IBS**: يمكن للشركات التي تكون مؤهلة لنظام مجمع الشركات أن تختار الخضوع لنظام الاندماج الجبائي "الميزانية الموحدة"، من خلال توحيد نتائج الشركات المؤهلة ويكون ذلك بتقديم وثيقة واحدة تلخص جميع عمليات المجمع بالمفهوم الجبائي ويتم تطبيق هذا القرار من قبل الشركة الأم مع موافقة الشركات التابعة لمدة أربع 04 سنوات. (Ministère des Finances, 2009, p. 02)

- الإعفاء من الضرائب التالية ضمن الأنشطة داخل المجمع:

- إعفاء الأرباح الموزعة من طرق الشركات التابعة للشركة الأم؛

- إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أصول مثبتة؛

- تعفى من الرسم على انشراط المهني TAP العمليات التي تتم بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع؛

- تعفى العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على القيمة المضافة TVA؛

- تعفى من حقوق التسجيل العمليات التي تتم في إطار مجتمعات الشركات. (قانون المالية، 1997، صفحة 04)

6. الجوانب التقنية والمحاسبية لنظام الاندماج الجبائي

يقصد بالجوانب التقنية والمحاسبية لنظام الاندماج الجبائي تحديد النتيجة الجبائية الموحدة للشركات

بعد القيام ببعض التعديلات التي أقرها المشرع الجبائي عند تطبيق هذا النظام

1.6. معالجات لبعض العناصر داخل المجمع

الهدف هو توحيد الإيرادات الخاضعة للضريبة والأعباء القابلة للخصم داخل المجمع (أي نتيجة

العمليات المحققة بين شركات المجمع)

- تحديد فوائض أو نواقص القيمة طويلة الأجل لكل شركة ضمن محيط الاندماج الجبائي؛

- معالجة صافي الخسائر طويلة الأجل والخسائر الناتجة قبل الدمج؛

- تحييد فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة الداخلية للمجمع.

- معالجة خسائر ونواقص القيمة طويلة الأجل الناتجة أثناء الاندماج.

2.6. تحديد النتيجة الجبائية لكل شركة بصفة مستقلة

تحديد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية حسب القواعد الجبائية المطبقة من قبل

الشركات.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مجموع الأعباء المرفوضة - التخفيضات - العجز.

3.6. تحديد النتيجة الجبائية الموحدة

يتعين على القسم الجبائي على مستوى الشركة الأم يتم تحديد النتيجة الجبائية الموحدة والتي تشكل أساساً لحساب الضريبة الإجمالية للمجمع من خلال المجموع الجبري لنتائج للشركات الأعضاء في المجمع بالمفهوم الجبائي، وذلك من خلال التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الشركات التابعة وإجراء بعض التعديلات والتحديدات وذلك بغرض تجنب الازدواج الضريبي. ويتم معالجة العديد من النقاط من أجل تحديد الربح الجبائي الموحد وذلك على النحو التالي:

- حالة تحقيق خسارة أو عجز كلي: يشكل العجز الكلي أو الخسارة للمجمع مصروفات قابلة للخصم للسنوات المالية الأربع القادمة. يجب أن يأخذ نظام الاندماج الجبائي في الاعتبار القواعد التالية. (Jean-Raphaël, 2001, p. 103)

- حدود خصم بعض الرسوم المالية: عندما تقوم شركة باقتناء أسهم لشركة أخرى وتصبح عضو في نفس المجمع للأشخاص الذين يسيطرون عليها بشكل مباشر أو غير مباشر فإن الرسوم المالية التي يتم خصمها من قبل الشركات الأعضاء في المجمع تتعلق بالنتيجة الإجمالية لجزء يساوي نسبة سعر الاقتناء لهذه الأسهم إلى مجموع متوسط مبلغ الديون لكل سنة مالية للشركات الأعضاء في المجمع. (Robert & Marie-Pierre, 2019, p. 388)

- التعديلات المتعلقة بأتعاب الحضور وأتعاب مجلس الإدارة: يجب إعادة دمج أتعاب الحضور (العادية والخاصة) الموزعة من قبل الشركات التابعة المندمجة في حساب النتيجة الاجمالية. (Elisabeth , Christophe , & Rédha , 2013, p. 511)

- قاعدة السد: تهدف هذه القاعدة لمنع بعض الشركات من تحميل خسائرها قبل الاندماج في الأرباح من عمليات معينة.

- إلغاء الديون والإعانات الداخلية في المجمع.

- التنازل عن الأصول أو الأوراق المالية داخل المجمع.

- التعديلات المتعلقة بالتنازل عن الأصول الثابتة المعاد تقييمها.

7. الجانب التطبيقي حالة تطبيقية

قصد الوصول الى أهداف الدراسة ارتأينا تقديم بعض الحالات التطبيقية حول كيفية حساب

النتيجة الجبائية الموحدة (الاندماج الجبائي) معتمدين على حالتين:

الحالة التطبيقية رقم 01: حساب الوفر الضريبي في حالة تطبيق الاندماج الجبائي في وجود نتيجة سلبية لأحدي الشركات.

المعطيات: يتكون مجمع من الشركة الأم A وشركتين تابعتين B و C تظهر نتائجهما الجبائية للسنة N في الجدول أدناه.

البيان	الشركة الأم A	الشركة التابعة B	الشركة التابعة C	المجموع
النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS	900	-600	1500	1800

المطلوب: حساب الوفر الضريبي في حالة تطبيق الاندماج الجبائي، معدل الضريبة 26 %.

الحل:

يمكن تلخيص الحل في الجدول التالي:

المجموع	الشركة التابعة C	الشركة التابعة B	الشركة الأم A	البيان
1800	1500	-600	900	النتيجة المحاسبية والجباية قبل IBS
624	390	0	234	الضريبة في حالة غياب الاندماج الجباي %
468	-	-	-	الضريبة في حالة تطبيق الإندماج
156	-	-	-	الوفر الضريبي (468-624)

بناء على هذه الحسابات الأولية الإثبات المحاسبي للضريبة على الشركات في N/12/31 (تاريخ

إغلاق السنة المالية للشركة الأم والشركات التابعة) يكون كما يلي:

- التسجيل المحاسبي لدى الشركة التابعة C

N/12/31				
الدائن	المدين	البيان	الدائن	المدين
	375	من ح/ الاندماج الجباي - أعباء.		6981
375		إلى ح/ عمليات المجمع - الشركة الأم	4511	

- التسجيل المحاسبي لدى الشركة الأم A

دائن	مدين	البيان	ر . ح	ر . ح
	375	ح/ عمليات المجمع - الشركة التابعة C.		4511
375		ح/ الاندماج الجباي - إيرادات ضريبة مستحقة الدفع من قبل الشركة التابعة C	6989	

- إثبات الضريبة المستحقة على المجمع

دائن	مدين	البيان	ر . ح	ر . ح
	450	ح/ الاندماج الجباي - أعباء.		6981
450		ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح. الضريبة المستحقة على المجمع	444	

الحالة التطبيقية: تحديد نخطط الروابط

مجمع يتكون من خمس 05 شركات هي (Zebul, Xior, Alto et Bali) Mar ,

خاضعة للضريبة الارباح اليك المساهمات بين الشركات موضحة كما يلي:

Zebul تمتلك 90% من رأس مال Xior؛

Xior تمتلك 89 % من رأس مال Mar؛

Mar تمتلك 90% في Alto و 95 % في Bali.

في 01 جانفي N اختار المجمع نظام الاندماج الجبائي مع الاحتفاظ بمحيط التجميع الجبائي علما أن

كل من الشركتين Alto و Bali لديهما عجز مرحل يقدر بـ: 800 و 1000 على التوالي:

- النتائج الجبائية لكل شركة داخلية في محيط الاندماج الجبائي موضحة في الجدول أدناه. بالإضافة،

والجدول الموالي يوضح ذلك:

Bali	Alto	Mar	البيان
400	-600	1000	النتيجة الجبائية للسنة في N /12/31
1000	800	0	العجز المرحل للاندماج من سنوات سابقة

العمليات التي تمت بين شركات المجمع تتمثل فيما يلي:

- تنازلت Mar عن ديون بـ 220 لصالح Bali، غير قابل للخصم في Mar حتى 160 ولكن يتم

فرض ضريبة عليه في الشركة Bali بالكامل؛

- Alto قامت بتحويل مصاريف بدل الحضور مقدرة بـ 40؛

- Bali تقوم بالتنازل لـ Alto أرض محققة فائض قيمة يقدر بـ: 80؛

- سجلت Mar على الشركة Alto انخفاض في الديون المدومة بـ: 10.

المطلوب:

- تحديد مخطط الروابط.

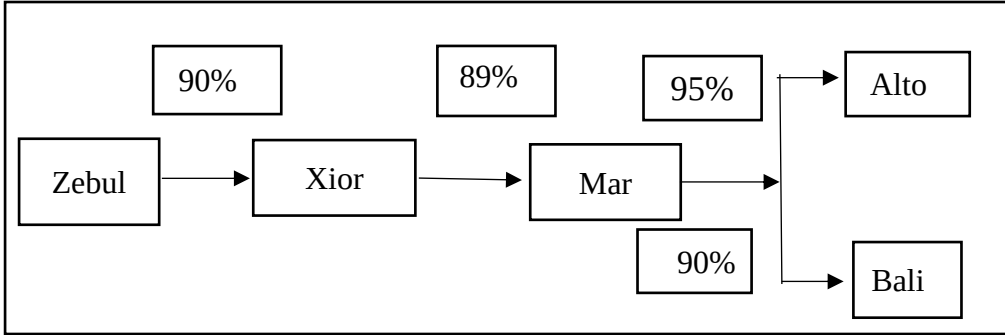
- هل تتوفر الشروط لاعتبار الشركة Mar شركة أم؛

- أحسب الضريبة بتطبيق نظام الاندماج الجبائي مع اجراء المعالجات الازمة.

الحل

1. إعداد هيكل المجمع انطلاقاً من الروابط بين شركات وتحديد محيط الاندماج الجبائي ذلك كما يلي:
إعداد هيكل المجمع انطلاقاً من الروابط بين شركات وتحديد محيط الاندماج الجبائي ذلك كما يلي:

الشكل رقم 01



- 2- يمكن اعتبار Mar شركة أم (رئيساً للمجمع) لأنها تتوفر على الشروط التالية:

أرباحها تخضع لضريبة الشركات تخضع ل IBS

Mar ليست مملوكة بشكل بالكامل لـ Xior (النسبة عي 89% فقط) وغير مملوكة للشركة Zebul بشكل غير مباشر (النسبة المئوية للملكية لـ Zebul هي 89×90 تساوي بالتقريب 80%).

Mar خاضع لـ IBS هي شركة أم لكل من Alto و Bali بنسبة 90%:

- 3- تحديد النتائج الجبائية الفردية باعتبار أن الشركات مستقلة:

في هذه الحالة يتعلق الأمر بشكل غير مباشر استكمال التصريحات الجبائية، نتيجة لذلك كل شركة لها الحق بخصم الخسائر التي تم ترحيلها للسنوات السابقة من نتائجها الجبائية. يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
العجز المرحل للإندماج	0	⁽¹⁾ 0	⁽²⁾ -400
النتيجة الجبائية الفردية	1000	-600	0

⁽¹⁾ الشركة التابعة Alto تقوم بترحيل خسائر أخرى وعليه لا يمكن تحميلها خسائر مرحلة.

(2) الشركة التابعة Bali يتم تحميل جزء من الخسائر في حدود الربح المحقق إلى الربح المحقق خلال السنة.

. حساب سقف النتائج

حقيقة إختيار الجمع لنظام الاندماج الجبائي لا تثير التساؤل حول إمكانية قيام كل شركة بتسوية خسائرها المرحلة قبل التوحيد ولكن بشرط ألا يتم تعويض هذه الخسائر قبل التوحيد مقابل الأرباح من عمليات معينة وبالتالي يجب على كل شركة عندما تشرع في تحصيل العجز أن تقوم بتحصيل الأرباح الناتجة عن عمليات معينة مثل الإعانات الداخلية أو التنازل عن الأصول الثابتة الداخلية أو إلغاء الذمم المدينة. وعليه يجب تطبيق قاعدة السقف.

الجدول الموالي يوضح تطبيق هذه القاعدة على هذه الحالة التطبيقية:

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
التنازل عن الديون	-	-	-220
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات	-	-	-80
النتيجة مسقفة	1000	0	100

نتيجة لذلك تنتج الضريبة الفردية تحت الاندماج وستكون على النحو التالي:

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
العجز المنسوب	0	0	100- ⁽¹⁾
النتيجة الفردية	1000	-600	300

(1) ترحيل العجز الخاص بالشركة Bali غير محدد.

- حساب النتيجة الموحدة (الإجمالية) والضريبة الواجبة الدفع

يتم تحديد النتيجة الموحدة (الإجمالية) من خلال الانتقال للمجموع الجبري لنتائج الشركات الفردية التي سيتم إجراء تحييدها بسبب المعاملات البينية بين شركات الجمع المندمجة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

المجموع	Bali	Alto	Mar	البيان
700	300	-600	1000	النتيجة الجبائية قبل الإخضاع
40	-	40	-	بدل الحضور
-160	-220	-	60	التنازل عن الدين 60 ⁽¹⁾
-80	-80	-	-	التنازل عن التثبيتات
10	-	-	10	انخفاض في قيمة الدين المدومة
510	0	-560	1070	النتيجة

(1) انخفاض الدين المدومة والمقدرة بـ: 220 غير قابلة للخصم عند الشركة Mar محددة فقط بـ: 160 وبالتالي يتم إعادة دمج 60 (160-220).

النتيجة الموحدة أو الإجمالية هي 510، وبالتالي فإن الضريبة واجبة الدفع هي $510 \times 25\% = 127.5$. وسنفترض أن الشركة Mar لا تخضع للاشتراكات الاجتماعية للشركات.

6. متابعة التسجيلات المحاسبية سيتم إجراء العمليات الحسابية التحضيرية التي تسمح بتحديد أعباء الضريبة خارج الاندماج الجبائي ومقارنتها مع أعباء الضريبة عند تطبيق الاندماج، والجدول يوضح ذلك:

المجموع	Bali	Alto	Mar	البيان
400	0	-600	1000	النتيجة الجبائية خارج الاندماج
250	-	-	250	IBS قبل تطبيق الاندماج الجبائي
127.5	-	-	-	IBS مع تطبيق الاندماج الجبائي
122.5	-	-	-	الوفورات الضريبية المحققة

ليس هناك حاجة لإجراء تسجيلات داخل الشركتين التابعتين طالما النتائج الفردية في حالة الاستقلال لا تؤدي لوفر جبائي، وعليه سيتم إجراء تسجيل محاسبي واحد في الشركة الأم Mar.

ر. ح	ر. ح	البيان	مدین	دائن
6981		ح/ الاندماج الجبائي - أعباء.	122.5	
	444	ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح. الضريبة المستحقة على المجموع		122.5

8. الخاتمة:

- بعد عرض الجوانب النظرية والقانونية والتطبيقية لنظام الاندماج الجبائي توصلت الدراسة للنتائج التالية:
- التجميع المحاسبي والاندماج الجبائي تقنيات وانظمة مرتبطة بظهور مجتمعات الشركات وكانت البداية في الولايات المتحدة في القرن الماضي قبل انتشارها وتوسعها عقب الازمات الاقتصادية.
 - تطورت الممارسات المحاسبية والجبائية للمجتمعات من خلال الإعتماد على تقنيات متعددة قبل ان تصل الى ما يعرف بالاندماج الجبائي وكلاهما يعبران عن حسيطة نشاط الجمع محاسبيا جبائيا.
 - هناك اختلافات قانونية وتقنية بين التجميع المحاسبي والاندماج الجبائي، حيث يطبق الاول بشكل اجباري وفق ضوابط معايير المحاسبة الدولية بينما يبقى الاندماج الجبائي اختياري يخضع للتشريعات الجبائية لكل دولة، ومنه نجد تباعد كبير بين محيط الاندماج المحاسبي والاندماج الجبائي.
 - تشدد الدول في شروط الاندماج الجبائي منعا لاستخدام التوحيد الجبائي في عمليات الترشيد العدواني الذي انتشر بشكل كبير في الشركات المتعددة الجنسيات.
 - حضي الاندماج الجبائي في الجزائر باهتمام على المستوى التشريعي تزامنا مع اعادة هيكلة القطاع العام وظهور الشركات القابضة والتي عوضت بمجلس مساهمات الدولة الذي يعتبر بمثابة الشركة الأم لكل فروع الأنشطة الاقتصادية.
 - شكلت المادة 138 مكرر الإطار القانوني لجباية مجتمعات الشركات (حدد الشروط التي يمكن للمجتمعات بتطبيق نظاما لاندماج الجبائي).
 - بالنظر الى الشروط المحددة الاندماج الجبائي حيث لا تختلف كثيرا عما هو معمول به في العالم. حيث تشكل نسبة المساهمة المعيار الاساسي في تحديد محيط الاندماج.
 - على المستوى التقني تبقى المعالجات المحاسبية اهم مرحلة في تحديد النتيجة الجبائية الموحدة للمجمع.
 - يعتبر تطبيق نظام الاندماج الجبائي من أكثر الأنظمة تعقيدا وذلك نتيجة للغموض الذي يكتنف النصوص الجبائية التي أقرها المشرع الجبائي (من إجراءات وشروط ومعالجات وتغيرات محيط الاندماج بالدخول والخروج وهو ما يخلق مشاكل لدى القائمين على تطبيق هذا النظام).

- يعتبر نظام الاندماج الجبائي أفضل الأنظمة الجبائية الخاصة بالمجمعات حيث يسمح بتوسيع محيط الاندماج الى خارج الحدود مقارنة بنظام الربح العالمي والموحد الذي يطبق على الشركات التي لها فروع في الخارج فقط، بالإضافة إلى ذلك الامتيازات الجبائية التي يقدمها للشركات التي تطبق هذا النظام والتي تشجع على عمليات الاندماج وتشكيل مجموعات من أجل الاستفادة من هذه المزايا.
- إن تطبيق نظام الاندماج الجبائي يسمح بحل الكثير من المشاكل الجبائية والمتعلقة بالعمليات الداخلية بين الشركات التابعة للمجمع خاصة فيما يتعلق بالخضوع المزدوج وبالتالي فإن عدم تطبيق هذا النظام يجعل هذه المشاكل قائمة وتزيد تعقيدا كلما زادت العمليات البينية بين شركات المجمع.
- تعتبر الشركة الأم المكلف الوحيدة أمام الإدارة الجبائية لدفع الضرائب عن جميع الشركات وهو ما يفسر أن مجمع الشركات له شخصية معنوية بموجب القانون الجبائي على خلاف القانون التجاري الذي لا يعترف بالشخصية المعنوية للمجمع.

7. قائمة المراجع:

- Donald Larry , C. (1967). Analysis of the Current Status of the Consolidated Return Election Under Federal Income Tax. usa.
- Elisabeth , B., Christophe , G., & Rédha , K. (2013).
- Emmanuelle , F.-L., & Daniel , G. (2020). Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Paris: Éditions Francis Lefebvre.
- Jean-Raphaël , P. (2001). Le vade-mecum de la fiscalité en entreprise. Paris: EMS Editions.
- Ministère des Finances. (2009). La fiscalité levier économique pour l'Émergence des groupes de sociétés. La Lettre de la DGI.
- Patrick , R., & Thierry , L. (2010). Stratégies fiscales internationales. Paris: Maxima.
- Patrick , R., Thierry , L., & Thibault , C. (2010). Stratégies fiscales internationales. Paris: Maxima Laurent du mesnil.
- Patrick , S., & Olivier , D. (2022). Droit fiscal des affaires. Paris: Éditions Dalloz.
- Régis , V. (2022). Droit fiscal 2022 Fiscalité des particuliers et des entreprises. France: Éditions DALLOZ.
- Robert , O., & Marie-Pierre , M. (2019).

رشيد عريوة. (2017).
قانون المالية. (1997).
قانون المالية. (2012).

Tax integration between restrictive conditions and complex procedures

Abdessalem fenghour ^{1*}, khireddine berrou ²

¹ LEEGA laboratory, university of Batna 1 (Algeria) Abdessalem.fenghour@univ-batna.dz

² LEEGA laboratory, university of Batna 1 (Algeria) Khireddine.berrou@univ-batna.dz



Received:

Accepted:

Abstract

One of the main objectives of the tax merger site is to clarify the legal conditions, procedures and controls that must be available in the corporate complex to implement the tax merger, and to research the possibility of implementing the tax merger in light of the unfair conditions and restrictive controls.

Among the results obtained are that there are legal and procedural controls that do not differ from what is applied globally, including the requirement that the percentage of contribution for each branch in the parent company be no less than 90%, and the procedures for declaring the consolidated profit of all companies require a set of more complex administrative obligations.

Keywords:

Tax merger;
Accounting consolidation;
Aonsolidated profits;
Corporate group.

JEL Classification Codes: M4, M49.