

نطاق المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات  
(دراسة مقارنة بين التشريعين الجزائري والفرنسي)

رابح بن زارع

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة باجي مختار - عنابة

ملخص

عملا بمبدأ الفصل بين الذمم المالية المستقلة، لا يعتبر مسير الشركة ملزما من ذمته الخاصة بتسديد الضرائب والغرامات الناتجة عنها المفروضة على الشخص المعنوي، الذي يسيره. غير أنه إذا ثبت تعذر تحصيل هذه المبالغ في مواجهة الشركة بفعل مناورات تدليسية ارتكبتها المسير أو بفعل عدم تقيده المتكرر بمختلف الالتزامات الجبائية المفروضة على الشركة، فإنه يمكن مساءلته جبائيا عن تسديد الديون الجبائية بالتضامن معها، مهما كان نوع هذه الضرائب والغرامات. وهو ما ينتج عنه تضامنه مع الشركة بدفع جميع الضرائب والغرامات المذكورة.

الكلمات المفتاحية: مسؤولية تضامنية، مسير شركة، ديون جبائية، مناورات تدليسية، التزامات جبائية.

*Le champ d'application de la responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés  
(Étude comparative entre la législation algérienne et la législation française)*

**Résumé**

*La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants sociaux peut être engagée en cas de manœuvres frauduleuses ou d'observation répétées des diverses obligations fiscales de la société. La mise en cause des dirigeants suppose que leur comportement ait rendu impossible le recouvrement de l'impôt, de toute nature et amendes fiscales dues par la société. Ils peuvent donc être rendus solidairement responsable avec cette société du paiement des dites impositions et amendes.*

**Mots-clés:** Responsabilité solidaire, dirigeant de la société, dettes fiscales, manœuvres frauduleuses, obligations fiscales.

*The scope of the tax liability of company Managers  
(Comparative study between both the Algerian and French laws)*

**Abstract**

*Although the Manager of the company is not responsible at all for paying taxes due to moral person and that pursuant to the principle of separation between the accounts of finance receivable, he will be considered responsible for paying the taxes due to the company and in solidarity with it, if it is proved unable to collect these taxes from the company, because of the commission of the manager of the fraudulent maneuvers or the failure to comply with tax obligations.*

**Key words:** Joint liability, manager of the company, tax debts, fraudulent schemes, tax obligations.

## مقدمة

إن الحديث عن مسؤولية المسير جبائيا لا يعني الحديث عن وجوب الخضوع الضريبي لمختلف المداخل والتعويضات التي يتلقاها من الشركة نظير قيامه بنشاطه باعتباره مسير لها.

لكن الحديث عن موضوع المسؤولية الجبائية لمسير الشركة يتجاوز ذلك، ويطرح تساؤلا مهما يتعلق بمدى جواز إلزامه شخصا بتسديد الديون الضريبية الملقاة على عاتق الشخص المعنوي الذي يديره ومن ماله الخاص؟ نصت الفقرة الأولى من المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت، والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة عن شركة، من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمّل المسؤولية بالتضامن بين المدير (أو المديرين) والمسير (أو المسيرين) أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة 14-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة".

باستقراء النص، يتبين بأن المشرع الجزائري أجاز تقرير مسؤولية المسير الجبائية عن تسديد الديون الضريبية المستحقة على عاتق الشركة من ماله الخاص، لكن ضمن نطاق خاص محدد بشروط، شعورا منه بمدى خطورة النتائج المترتبة على تقرير هذه المسؤولية على الأقل بالنسبة للمسير.

يطرح التساؤل إذن عن القيود التي كرسها قانون الإجراءات الجبائية، فما هي الحدود التي وضعها من أجل ترتيب هذه المسؤولية؟

للإجابة على ذلك يمكن حصر الموضوع من خلال فحص تحديد مجال المسؤولية (المطلب الأول) ثم شروط قيام المسؤولية (المطلب الثاني).

**المطلب الأول: تحديد مجال المسؤولية:** ينصرف نص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية إلى التدليل على اتجاه إرادة المشرع الجزائري للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية، ذلك أن تقرير مسؤولية المسير الشخصية عن تسديد المبالغ الضريبية المستحقة على ذمة الشركة ومن ماله الخاص، من شأنه أن يعزز ويعمق فرص تحصيل الديون الجبائية لفائدة الخزينة العمومية.

إن تطبيق هذا النص وتجسيده واقعا لا ينسحب إلا على الأشخاص الذين ثبت اكتسابهم لصفة المسير الاجتماعي، وبالتالي فهو لا يمتد ليشمل باقي الشركاء الذين ثبت عدم ضلوعهم في شؤون تسيير الشركة.

من جهة أخرى لا ينسحب النص على الأشخاص المعنيين به إلا إذا ثبت تعذر تحصيل الضرائب والغرامات الجبائية من أي نوع كانت من ذمة الشخص المعنوي المكلف الأساسي والأصلي بدفعها. وهو ما يستلزم البحث أولا عن ضرورة اكتساب الشخص لصفة مسير الشركة مما يقودنا للوقوف على عدة أوضاع مختلفة. ثم البحث ثانيا عن كيفية التدليل على تعذر التحصيل الجبائي، وهو ما يقودنا إلى القول بضرورة تقديم الدليل على وجود محاولات للتحصيل بقيت دون جدوى.

**الفرع الأول: اكتساب صفة مسير الشركة:** ينحصر مجال تطبيق الحكم الوارد بنص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية على مسير الشركة دون غيره، وهو ما يستدعي ضرورة التدليل على توفر هذه الصفة لدى الشخص المراد إلزامه بتسديد ضرائب الشركة.

إن تحديد مفهوم المسير مسألة غاية في التعقيد نظرا لعدد الإشكالات التي أثرت بشأنها والناجئة ليس فقط انطلاقا من الأوضاع المختلفة التي يكون عليها المعني بالأمر، وإنما أيضا من تنوع أشكال الشركات التي أفرزت

أجهزة تسيير متنوعة. يضاف إلى ما تقدم أن الشخص المراد ترتيب مسؤوليته ورغم ثبوت صفته كمسير، إلا أنه يستطيع في بعض الحالات دفع المسؤولية عنه.

يمكن الاعتماد على مقاربتين أساسيتين بشأن تحديد معنى مسير الشركة، تتجه أولاهما إلى جواز إطلاق لفظ المسير على كل شخص يشارك في ممارسة سلطة إدارة الشركة أو يساهم في ذلك ولو بصفته عضواً في مجلس إدارتها، وهو مفهوم يتجسد خاصة باتجاه إمكانية اتخاذه قراراً يتعلق بالشركة وتنفيذه بواسطة مستخدميها<sup>(1)</sup>.

وعليه فإن مصطلح المسير وفقاً للمقاربة الأولى مرتبط بالمفهوم الضيق وهو يتعلق بالشخص الذي يملك ويمارس قانونياً سواء بشكل مستمر أو مؤقت كل أو بعض صلاحيات إدارة وتسيير شؤون الشركة.

كثيراً ما يعتمد القضاء على هذا المفهوم، وتطبيقاً لذلك سبق للقضاء الفرنسي أن اتجه إلى التصريح بقيام مسؤولية المدير العام لشركة مساهمة عن المخالفات المرتكبة انطلاقاً من كونه يملك قانوناً القدرة والسلطة التي تفرض على مستخدمي الشركة احترام وتنفيذ الإجراءات التي اتخذت من قبله<sup>(2)</sup>.

أما المقاربة الثانية فهي تعتمد على المفهوم الموسع لمصطلح مسير الشركة الذي يمتد ليشمل كل من مثل الشخص المعنوي. وهو بذلك مفهوم يتعدى المسير القانوني ليشمل ما يسمى بالمسير الفعلي<sup>(3)</sup> الذي يمارس في الواقع وبصفة حقيقية أعمال إدارة الشركة وتسيير شؤونها بغض النظر عما إذا كان معيناً للقيام بذلك بصفة قانونية أو لا.

بعبارة أخرى، يقصد بالمسير الفعلي كل شخص مارس وبكل حرية واستقلالية نشاطاً إيجابياً يتعلق بإدارة الشركة، وهو مفهوم مشتق أصلاً من الاجتهاد الفقهي وتم اعتماده والأخذ به لاحقاً من قبل القضاء<sup>(4)</sup>.

لكن مفهوم المسير لا يأخذ بعين الاعتبار وظيفة الأشخاص الذين يتمتعون ببعض الصلاحيات داخل الشركة بحيث توكل لهم بعض المهام دون أن يكونوا أعضاء في جهاز تسييرها بمفهوم القانون التجاري، كما هو حال المدير التقني الذي يعينه الرئيس المدير العام. فهو لا يعتبر بمثابة الوكيل عن الشركة وإنما هو مجرد أجير يؤدي وظائف ومهام تقنية تختلف عن تلك المهام الموكولة لمجلس الإدارة، وبهذه الكيفية فهو لا يتدخل في تسيير الشركة وإنما هو مرتبط بها بموجب عقد عمل يتضمن خاصية رابطة التبعية<sup>(5)</sup>.

من جهة أخرى ينبغي استبعاد ممثلي العمال داخل مجلس إدارة الشركة، فبالرغم من كونهم أعضاء ينتمون إلى أجهزة التسيير. غير أنهم لا يشاركون في تسيير الشركة بصفتهم وكلاء عن الشخص المعنوي<sup>(6)</sup>.

استناداً إلى ما سبق، يمكن القول إن نظرية مسير الشركة ترتبط بمدى تمثيل الشركة من عدمه. ولأجل ذلك وجب أيضاً استبعاد الأجهزة المنوط بها تأمين مهام إدارة وتسيير الشركة لعلّة عدم تمثيلها كحال أعضاء مجلس المراقبة الذين يتكفلون بمهام المراقبة الدائمة والمستمرة لتسيير الشركة من جانب مجلس إدارتها، وكحال محافظي الحسابات أيضاً الذين يتولون مهام مراقبة حسابات الشركة<sup>(7)</sup>.

الواقع أن تنوع أشكال وأنماط الشركات التجارية المعروفة في القانون التجاري أدى إلى إمكانية اتخاذ المسير لأوضاع مختلفة؛ فقد تعتمد بعض أنواع الشركات على المسير الفرد. بينما ينص القانون في بعضها الآخر على أجهزة التسيير التي توحى بتعدد المسيرين<sup>(8)</sup>. وقد يكون المسير في بعض الحالات شريكاً وقد لا يكون كذلك فيأخذ حكم الأجير، وقد يكون ذا أغلبية أو ذا أقلية. ولكن السؤال الذي يفرض نفسه: هل بالإمكان متابعته بدعوى المسؤولية الجبائية وفقاً لأحكام المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية مهما كان وضعه؟

إجابة على ذلك، يمكن القول إن الإدارة الجبائية الجزائرية اتجهت إلى اعتناق المفهوم الموسع لنظرية مسير الشركة، معتبرة إياه كل شخص يمارس سلطة التسيير الإداري التي تبرز من خلال التصرفات والأعمال الإدارية كالتوقيع على العقود وإطلاق المشاريع الاستثمارية وغيرها<sup>(9)</sup>.

فالأصل إذن أن الحكم الوارد بنص المادة 155 إجراءات جبائية يجد محلا لتطبيقه إذا تعلق الأمر بمسير قانوني، لكن هذا الأخير يمكنه استنادا إلى المفهوم الموسع ورغم ثبوت صفته كمسير قانوني أن يدفع بانعدام مسؤوليته بإثارة وجود مسير آخر فعلي وذلك انطلاقا من أن واقعة تسميته بهذه الصفة إنما هي مجرد تسمية مستعارة تخفي وراءها مسيرا آخر فعليا، وهو الدفع الذي رفضه القضاء الفرنسي في البداية معبرا على أن ذلك لا يسمح بتمكين المسير القانوني من الإفلات من المسؤولية الجبائية<sup>(10)</sup>، مع أن القضاء غير من موقفه لاحقا معتبرا بأن المسؤولية إنما تتقرر ضد كل من ثبت تسييره للشركة بصفة فعلية وحقيقية وبغض النظر عن تسمية المسير الواردة ضمن القانون الأساسي<sup>(11)</sup>.

تأكيدا لما سبق ذكره، اتجهت محكمة النقض الفرنسية إلى القول بأن قضاة الموضوع يتمتعون بسلطة تقديرية كاملة بشأن مسألة تحديد المسؤولية الشخصية للمسيرين سواء كانت مهامهم مباشرة أو غير مباشرة، وهو ما يعني أن مجرد توفر صفة المسير القانوني لا تكفي<sup>(12)</sup>.

يتعين على القضاء إذن قبل التصريح بقيام مسؤولية المسير الفعلي، التأكد من توفر هذه الصفة لدى الشخص المتابع وذلك بتحليل مختلف الوثائق التي استند عليها القاضي لبناء حكمه<sup>(13)</sup>. وقد يستعين في ذلك بظروف وملابسات وقائع كل قضية على حدة من أجل التوصل إلى تحديد حقيقة الشخص المسير، وهو ما يعني أن تحديد صفة المسير الفعلي مسألة تخضع لتقدير القضاء<sup>(14)</sup> الذي لا يعتمد في هذا الشأن على معيار واحد محدد، وإنما قد يأخذ بجملة من المعايير، أهمها طبيعة المهام التي باشرها المعني أو الصلاحيات التي مارسها وكذا السلطات التي منحت له بموجب تفويض أو وكالة وكذا التعويضات التي حصل عليها.

تطبيقا لذلك، اعتبر القضاء الفرنسي بأن واقعة تفويض أحد الزوجين من قبل الآخر بغرض القيام مقامه بكل العمليات المتعلقة بالشركة بما في ذلك تمثيلها أمام الإدارة الجبائية وما نتج عن ذلك من حضور المفوض أعمال الرقابة الجبائية، علاوة على ثبوت تلقيه أجرا أكبر من ذلك الذي يتلقاه زوجه، المسير القانوني، فإن ذلك يجعل منه مسيرا فعليا ينجر عنه قيام مسؤوليته الجبائية<sup>(15)</sup>.

الأكثر من ذلك، اتجه القضاء الفرنسي إلى القول بأنه وعند ثبوت قيام شخصين معا بممارسة مهام تسيير الشركة بصفة فعلية، فإن عدم التزام الشركة بواجباتها الجبائية المفروضة عليها من شأنه أن يربط مسؤولية كليهما عن دفع المستحقات الضريبية دون حاجة للبحث عن مدى توفر مسؤولية كل منهما على حدة<sup>(16)</sup>.

يطرح الحل الأخير الذي اتجه إليه القضاء الفرنسي إشكالا إذا ما تعلق الأمر بإقامة دعوى المسؤولية الجبائية ضد مجموع المسيرين القانونيين ممثلا بجهاز التسيير المكون من عدة أعضاء، فهل يجوز لبعضهم إثارة عدم مسؤوليتهم انطلاقا من أن أعمال التسيير، بغض النظر عن حالة التعدد، كانت مضمونة من قبل بعضهم دون الآخر؟ خاصة إذا ما أخذنا بالاعتبار أن ترتيب المسؤولية مقرون بضرورة توافر الخطأ الموجب لقيامها؟

يذكر أنه إذا كان المسير القانوني يستطيع دفع المسؤولية عنه إذا أثبت وجود مسير فعلي كما سبق الذكر، فإن العكس غير صحيح، بمعنى أنه لا يمكن لهذا الأخير أن يتخلص من عبء المسؤولية بمجرد إثارة وجود مسير قانوني ودون تقديم الدليل على عدم توفر صفته باعتباره مسير فعلي للشركة<sup>(17)</sup>. مع ذلك يبقى التساؤل

مطروحا بشأن ما يثيره المسير الفعلي من ادعاءات بكونه لم يمارس أيًا من الصلاحيات التي منحت له بموجب تفويض من المسير القانوني، وهو ما يعزز اتجاه القضاء الفرنسي إلى القول بأنها مسألة تخضع للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع بحسب ظروف وملابسات كل قضية على حدة.

من جهة أخرى لا يمكن للمسير سواء كان قانونيا أو فعليا أن يتخلص من المسؤولية بإثارة سلوك وخطأ محاسب الشركة، لأنه يقع على عاتقه الالتزام بمراقبته<sup>(18)</sup>.

فضلا عن ذلك، فإن توقف المسير عن مهامه لا يضع حدا للبحث عن مسؤوليته، خاصة إذا ثبت بأن استحالة تسديد الديون الضريبية تزامن مع فترة توليه تسيير شؤون الشركة حتى ولو قدم ما يفيد تسلمه إبراء للذمة عند انتهاء مهامه إذ ليس لذلك أي أثر باتجاه إدارة الضرائب<sup>(19)</sup>.

وأخيرا فإن تمسك المسير بإعفائه من المسؤولية بسبب أنه ملزم تطبيقا لأحكام القانون التجاري بتسديد الديون الاجتماعية للشركة لا يجد له محلا للتطبيق، لأن أحكام القانون التجاري لا يمكن أن تعرقل تطبيق أحكام القانون الضريبي الذي يتميز باستقلاليته<sup>(20)</sup>.

**الفرع الثاني: تعذر تحصيل الدين الضريبي العالق بذمة الشركة:** تقضي المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية بأن قيام مسؤولية المسير بالتضامن مع الشركة مرهون بتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على الشركة.

استنادا إلى ذلك لا يكفي مجرد اكتساب الشخص لصفة مسير الشركة للقول بجواز تعريضه للمسؤولية الجبائية، وإنما يجب أن يقترن ذلك وجوبا بوجود دين ضريبي مستحق لفائدة الخزينة العمومية على عاتق الشركة باعتبارها شخصا معنويا مكلفا بتسديد هذه الضرائب، والأكثر من ذلك يجب أن يتعذر تحصيل هذه المبالغ بسبب خطأ ارتكبه هذا المسير.

فالأصل أن الخضوع الضريبي متعلق بذمة الشخص المعنوي، وقد نظم القانون الجبائي أنواع الضرائب التي تفرض على الشركات وكيفيات تحديد أسسها ووعائها وأوقات دفعها بالتفصيل<sup>(21)</sup>، ويقع على عاتق مسير الشركة الالتزام بتأمين دفع المستحقات الضريبية من ذمتها. أما إذا تسبب بخطئه في عرقلة تسديدها عوقب بتحميله المسؤولية الجبائية بصفة شخصية وذلك بإلزامه بتسديد هذه المبالغ من ذمته المالية الخاصة وبالتضامن مع الشخص المعنوي المكلف أصلا بتسديدها.

يتعلق حكم المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية بكل الضرائب المفروضة على الشركة مهما كانت طبيعتها، وكذلك الغرامات الناتجة عنها. غير أن محكمة النقض الفرنسية اتجهت بموجب قرارها الصادر في 2009/12/08 إلى تحديد مجال مسؤولية المسير بقولها إن النص المذكور لا يتعلق سوى بالضرائب دون الفوائد بمعدل قانوني ودون التعويضات المالية.

علاوة على ما تقدم سبق لمحكمة النقض الفرنسية بموجب قرار آخر صادر في 1993/03/09 الإشارة إلى أن مسيري الشركة لا تترتب مسؤوليتهم عن تسديد المصاريف الإضافية<sup>(22)</sup>.

لتقرير مسؤولية مسير الشركة جبائيا، ينبغي البحث عما إذا كانت الإدارة الجبائية قد اتبعت كل السبل المتاحة لها ضد الشركة وفي الأجال القانونية المناسبة من أجل تحصيل ديونها دون جدوى<sup>(23)</sup>. وهو ما يعني أن الدعوى المرفوعة ضد المسير لا تقبل إلا إذا أثبتت الإدارة الجبائية سعيها لتحصيل ديونها إزاء الشركة دون جدوى. فإذا أثبت المسير بأن استحالة التحصيل الضريبي لا علاقة لها بسلوكه الشخصي وإنما هي ناتجة عن الصعوبات

المالية والاقتصادية للشركة، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى الحيلولة دون تطبيق حكم المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية مع أن القضاء الفرنسي ذهب إلى عكس ذلك<sup>(24)</sup>.

إذا لم تبرز الإدارة الجبائية قيامها بأية خطوات باتجاه الشركة ولا قيامها بإرسال أية إشعارات بالخضوع الضريبي، فإن ذلك من شأنه أن يستتبع عدم قيام مسؤولية المسير جبائياً. وعلى العكس من ذلك اتجه القضاء الفرنسي إلى القول بأن الارتباط فيما بين عدم تقيد المسير بالالتزامات الجبائية وبين استحالة التحصيل الجبائي متوفر وقائم بالنظر إلى أنه قد نتج عن عدم التصريح بنتائج الشركة تراكم الديون الجبائية ضد الشركة وتزايدها إلى درجة أن الإدارة حررت عدة إشعارات وإنذارات بالتحصيل في مواجهة الشركة دون جدوى<sup>(25)</sup>.

بمعنى آخر، حيثما ثبت تقصير الإدارة في اتخاذ إجراءات التحصيل الجبائي في الوقت المناسب ضد الشركة، تعذر عليها إقامة الحجة بشأن تقرير مسؤولية المسير. ولأجل ذلك إذا ثبت انقضاء الدين الضريبي بالتقادم دون اتخاذ إدارة الضرائب أية إجراءات للمتابعة، فإنه ينبغي عدم قبول ملاحقة لا للشخص المعنوي المكلف بالضريبة ولا القائم على تسييره بالتبعية.

إذا تبين أن الشركة قد صدر بشأنها حكم يقضي بوضعها في إطار التسوية القضائية بحيث تستفيد بموجب ذلك من إمكانية وقوع الصلح الواقي من الإفلاس وبالتالي من مخطط يهدف إلى استعادة نشاطها وتجاوز حالة العجز التي تمر بها، بما في ذلك تأجيل وتقسيط دفع الديون الضريبية، فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب في هذه الحالة ملاحقة المسير من أجل ترتيب مسؤوليته الجبائية بدعوى أنها لم تستطع تحصيل الضرائب العالقة بذمة الشركة<sup>(26)</sup>، شرط التزام المسير باحترام رزمة الشروط المتفق عليها.

يؤكد القضاء بأنه لا يمكن التصريح بقيام مسؤولية المسير شخصياً عن تسديد الديون الضريبية للشركة إلا في الحدود التي يصبح فيها تحصيل هذه الديون في مواجهة الشركة مستحيلاً، بل وينبغي أن تكون محاولات التحصيل المتبددة نتيجة لممارسات منسوبة للمسير المعني. وهو ما يؤدي إلى القول بأن مجرد الخطأ في التصريح أو في التسديد من جانب هذا الأخير لا يعتبر كافياً للرجوع عليه بصفة شخصية<sup>(27)</sup>. وعليه فإنه يتعين على القضاء مراقبة الإجراءات التي اتبعتها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل ضرائب الشركة<sup>(28)</sup>.

تزامناً مع الدعوى المقامة ضده، يجوز للمسير الشخص المعنوي أن يقدم دفعا يتضمن إرجاء البت في دعوى المسؤولية الإدارية لحين الفصل في دعوى الموضوع المقامة باسم الشركة أمام المحكمة الإدارية التي ينازع من خلالها في حصة المبالغ المطالب بها. فإذا كان هذا الدفع معللاً بتقديم نسخة من عريضة دعوى الموضوع مرفوقاً بمحضر التكاليف بالحضور، فإنه يمكن لرئيس المحكمة المنوط به النظر في دعوى المسؤولية إرجاء الفصل فيها. يمكن للقاضي رفض هذا الدفع إذا تبين له عدم جديته، أو أنه غير ذي أثر على النزاع المطروح أمامه كأن يتبين له مثلاً بأن دعوى الموضوع المتعلقة بالمنازعة حول الديون الضريبية مقامة خارج الأجل القانونية، أو كأن يثبت له ترك الدعوى بعد إقامتها أو حينما يتبين له سبق الفصل في موضوع النزاع المتعلق بحصة المبالغ المطالب بها بموجب قرار نهائي.

عموم القول إنه لا يمكن تقرير مسؤولية المسير جبائياً إلا إذا ثبت بأن الشخص المتابع مكتسب لصفة مسير الشركة، مع وجوب تعذر تحصيل الضرائب المفروضة على هذه الأخيرة على أن تكون هذه الضرائب ثابتة ومحددة وعلى أن يكون تعذر التحصيل ناجماً عن خطأ المسير ذاته. انطلاقاً من ذلك يطرح التساؤل عن طبيعة الأخطاء الموجبة لقيام مسؤولية المسير الجبائية. وهو ما سوف نتناوله من خلال المطلب الموالي.

## المطلب الثاني: شروط قيام مسؤولية المسير جبائيا:

طبقا لأحكام المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يكفي لتقرير قيام مسؤولية المسير جبائيا مجرد توفر صفة المسير القانوني أو الفعلي وتعذر تحصيل المبالغ والغرامات الجبائية المستحقة على عاتق الشركة لفائدة الخزينة العمومية. ذلك أن المشرع الجزائري ووعيا منه بخطورة الآثار الناجمة عن تطبيق هذا الحكم اتجه إلى تقييد تطبيقه وحصره في ضرورة ارتكاب أخطاء من المسير توجب مسؤوليته.

فعلى الرغم من كونه غير مكلف أصلا بتسديد الضريبة الواقعة على عاتق الشركة من ماله الخاص، إلا أنه يمكن للمسير ومن خلال سلوكاته وانطلاقا من موقعه كمسرف على الشخص المعنوي أن يلعب دورا هاما في حرمان الإدارة الجبائية من تحصيل الضرائب المستحقة على الشركة. لأجل ذلك يمكن للإدارة أن تتأسس للمطالبة بإلزامه شخصيا بتسديد ضرائب الشركة جزاء له على سلوكاته التي أدت إلى تعثر عملية التحصيل باتجاه الشركة. يتعلق التساؤل إذن بتحديد الحالات أو الممارسات التي يسلكها المسير والتي يمكن أن ترتب مسؤوليته الجبائية. وبعبارة أخرى ما هي شروط قيام مسؤولية المسير جبائيا؟

الإجابة على ذلك تضمنها نص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية السالف ذكره بحيث قصرها على حالتين دون سواهما رغبة في التدليل على أن مسؤولية المسير ما هي سوى استثنائية لا تقوم إلا جراء قيامه بمناورات تدليسية (الفرع الأول)، أو نتيجة لعدم تقيده بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية (الفرع الثاني).  
**الفرع الأول: المناورات التدليسية:** أشار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لهذا المصطلح في أكثر من موضع لعل أهمها ما ورد في نص المادة 303 منه والتي تعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع لها أو تصفيته كليا أو جزئيا.  
 إضافة إلى ذلك تطرقت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية إلى مصطلح الممارسات التدليسية في معرض حديثها عن حق الإدارة الجبائية في الرقابة والمعابنة.

تضمنت المادة 36 إجراءات جبائية النص على بعض مظاهر الممارسات التدليسية ويذكر أن وجودها يحول دون تطبيق مبدأ تقادم عمل الإدارة الجبائية المحدد بأجل 04 سنوات<sup>(29)</sup>.  
 يقصد بالممارسات التدليسية كل تصرف أو سلوك أو عمل إيجابي أو سلبي يقتضيه الشخص بشكل مقصود وبهدف التأثير على تحديد الوعاء الضريبي أو منع التحصيل الجبائي سواء كان هذا الشخص هو المكلف بالضريبة ذاته أو ممثلا عنه<sup>(30)</sup>.

استنادا إلى ذلك، يمكن القول بأن المناورات التدليسية هي كل محاولة من جانب مسير الشركة بقصد التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة أو الخضوع إليها بحسب ما هو مفروض بموجب القوانين الجبائية، وذلك باستعمال وسائل احتيالية بشأن إقرار وعاء أي ضريبة أو حق جبائي أو رسم تخضع له الشركة أو تصفية هذا الحق كليا أو جزئيا.

يقصد بالمناورات التدليسية أيضا اتخاذ إجراءات ترمي إلى تجنب التصريح بنتائج الشركة أو تسديد ضرائبها، ويتعين أن يقوم بها الشخص عن وعي بنتائجها بحيث لا يمكن اعتبارها من قبيل الأخطاء العفوية المبررة أو غير الإرادية<sup>(31)</sup>.

تقوم فكرة المناورات التدلّيسية إذن على أساس توفر عنصرين متلازمين<sup>(32)</sup> أحدهما مادي يتمثل في اقتراف المسير لخطأ تدلّيسي مع تغليفه وإخفاء وجوده بل ومحاولة إظهاره على أنه يشكل سلوكاً قانونياً بما يدل على سوء نية فاعله وهو العنصر المعنوي الذي يمثل أساس كل خطأ جبائي مرتكب بسوء نية.

إن القول بقيام مسؤولية المسير جبائياً وبصفة شخصية عن الديون الضريبية للشركة جراء قيامه بمناورات تدلّيسية هو حكم مبرر من زاوية المسير على اعتبار أن تحميله المسؤولية يعود إلى سلوكه الذي نجم عنه تعذر تحصيل الضرائب، وبالتالي فهو الجزء المنطقي والسليم، كما يجد هذا الحكم مبرره من زاوية إدارة الضرائب التي ويفضل سعيها لتقرير مسؤولية المسير فهي تحاول جبر الضرر اللاحق بها جراء خطئه.

يقع عبء إثبات المناورات التدلّيسية على عاتق الإدارة الجبائية وهي مسألة مرهونة بتقديمها لجميع العناصر المادية والوثائق التي من شأنها أن تدلّ وتبرر وجود هذه المناورات.

يطرح التساؤل عما إذا كان بإمكان المسير إثارة مسألة بطلان إجراءات الرقابة الجبائية التي تم إعمالها وأدت إلى جمع أدلة ضده تثبت قيامه بمناورات تدلّيسية، بمعنى أن هذه الأدلة قد اتضح من تحليلها أنها ناجمة عن أعمال فحص ورقابة تبين عدم قانونيتها وعدم مشروعيتها. كما يثار التساؤل أيضاً عن مدى صحة مزاعم الإدارة الجبائية حينما يتبين أنها فقدت أصلاً الحق في ممارسة الرقابة على سنوات النشاط الموجب لفرض الضريبة لسقوط الحق في ذلك بالتقادم. وهل للدفع التي يثيرها المسير بكون التحقيقات التي أفضت لوجود مناورات تدلّيسية قد أجريت من قبل أعوان غير مؤهلين قانوناً لذلك أو لغياب الإجراءات الشكلية المطلوبة كالإشعار بالتحقيق وغيرها يمكن أن تجد لها طريقاً لإفلاته من المسؤولية؟

إن القول بسلامة الدفع السابقة غير صحيح في كل الحالات، ذلك أن ثبوت المناورات التدلّيسية لا يسمح للمسير التمسك بتقادم عمل الإدارة الجبائية، ولا يسمح له أيضاً بالتمسك بقيام الإدارة بتحقيق جديد خاص بنفس التقييدات الحسابية المتعلقة بنفس الضرائب التي سبق وأن خضعت للرقابة الجبائية<sup>(33)</sup>.

إذا تعدد المسيرين وكانت الدعوى مرفوعة ضدهم جميعاً، وجب على الإدارة الجبائية إقامة الدليل ضد كل واحد منهم على حدة بارتكابه مناورات تدلّيسية، وذلك لأنه لا يمكن تحميل الشخص المسؤولية جراء خطأ ارتكبه غيره. وهو ما يؤدي إلى القول بأن القضاء يمكنه تقرير مسؤولية بعض المسيرين عندما يتأكد من ثبوت وجود مناورات تدلّيسية من جانبهم كما يمكنه إعفاء الآخرين لغياب الدليل الذي يستلزم قيام مسؤوليتهم.

لا يكفي الإدارة الجبائية أن تقدم بين يدي القضاء مجرد قرائن على وجود ممارسات أو مناورات تدلّيسية لجواز القول بقيام مسؤولية المسير جبائياً، وإنما وجب التحقق من وجود هذه الممارسات فعلاً، وذلك بتبيان مظهرها الخارجي الدال عليها.

تطبيقاً لذلك، اعتبر القضاء بأن سلوك المسير الهادف إلى عرقلة أعمال فحص جبائي هو مناورة تدلّيسية بغض النظر عما إذا كان بقصد الحصول على فائدة شخصية أو لا<sup>(34)</sup>.

كما اعتبر القضاء أن قيام المسيرين بتخفيض المداخل الخاضعة للضريبة عن طريق الإنقاص عمداً من المبالغ المسددة من قبل زبائن الشركة فضلاً عن قيامهم بسحب جزء من أموال هذه الأخيرة واستعمالها في حاجاتهم الخاصة مما نتج عنه نقص كبير في مداخل الشركة الخاضعة للضريبة، واستحالة التحصيل الجبائي في مواجهة الشركة نتيجة فقدانها جزءاً كبيراً من أصولها بفعل الأموال التي سحبت وأدت إلى افتقار ذمتها المالية.

فكل ذلك من شأنه أن يرتب المسؤولية الجبائية للمسيرين ويجعلهم متضامنين مع الشخص المعنوي في تسديد ضرائب هذا الأخير<sup>(35)</sup>.

من ناحية أخرى، اعتبر القضاء الفرنسي بأن النقل من المداخل الخاضعة للضريبة ومسك محاسبة تتضمن بيانات صورية أو مزورة، تمثل ممارسات تدليسية ينجم عنها قيام مسؤولية المسير جبائياً<sup>(36)</sup>.

والواقع أن مظاهر المناورات التدليسية تدل على إقدام المسير على اتخاذ إجراءات وخطوات من أجل تنظيم إفسار الشركة، سواء بتحويل أصول الشركة لفائدته أو لحساب الغير، أو قيامه بتوزيع أرباح صورية على المساهمين<sup>(37)</sup>.

ولأن إقامة الدليل على وجود مناورات تدليسية مسألة في غاية الصعوبة، إضافة إلى أن ما شكلته الإدارة الجبائية ضد المسير يبقى خاضعاً لرقابة القضاء ولسلطته التقديرية. وترتبط على ذلك، تتجه الإدارة في أغلب الأحيان للتأسس ضد المسير ليس على أساس ارتكابه لمناورات تدليسية وإنما على أساس عدم تقيده بالالتزامات الجبائية المفروضة على الشركة.

**الفرع الثاني: عدم التقيد المتكرر بالالتزامات الجبائية:** علاوة على المناورات التدليسية، أجاز نص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية إقامة مسؤولية مسير الشركة استناداً إلى عدم تقيده بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية المفروضة على الشخص المعنوي.

وإذا كان ترتيب مسؤولية المسير بناء على ارتكابه مناورات تدليسية مسألة صعبة الإثبات بالنسبة للإدارة الجبائية، فإنه بالمقابل يسهل على هذه الأخيرة التأسيس ضد المسير من أجل تقرير مسؤوليته بناء على عدم تقيده بالالتزامات الجبائية.

لا شك في أن المسير هو الممثل القانوني للشركة باتجاه الغير، وفي هذا الإطار فهو يمثل الشركة بمحيطها الخارجي ولا سيما الإدارة الجبائية، بحيث يقع عليه عبء الالتزام باحترام وتنفيذ ما توجبه مختلف القوانين الجبائية.

يذكر أن الشركات التجارية ملزمة باحترام جملة من الالتزامات بعضها محاسبي وبعضها جبائي، ويترتب على الإخلال بها توقيع جزاءات مختلفة بحسب نوع الالتزام المفروض<sup>(38)</sup>.

استناداً إلى ذلك يتعين على الجهاز المكلف بتسيير الشركة احترام ما يوجبه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بل وجميع القوانين الضريبية الأخرى كقانون الرسم على القيمة المضافة وغيرها. وينتج عن إخلال المسير بهذه الالتزامات تحميل الشركة غرامات جبائية، مما يعني زيادة أعباءها الجبائية، لكن الأهم من ذلك أن إخلال المسير بهذه الالتزامات قد يجره إلى ترتيب مسؤوليته الشخصية عن الديون الضريبية العالقة بذمة الشركة عملاً بنص المادة 155 إجراءات جبائية.

والواقع أن الالتزامات الجبائية متعددة ومتنوعة منها ما يتعلق بالخضوع للضرائب المباشرة، كضرورة التصريح بالوجود، والتصريح بنتائج الشركة والعمولات والمكافآت الأخرى وكذا المبالغ المدفوعة للشركاء أو المساهمين، وبمراجع الحسابات البنكية والتحويلات المباشرة للأموال نحو الخارج والتنازل أو التوقف عن النشاط<sup>(39)</sup>.

وفضلا عن ذلك هناك التزامات أخرى يفرضها نظام الضرائب غير المباشرة الذي تخضع له الشركات التجارية، منها ما يتعلق بالتصريح بالوجود الخاص بتطبيق الرسم على القيمة المضافة والتصريح بالتوقف وغيرها (40).

إن الإخلال بواجب التقيد باستكمال جميع الالتزامات الجبائية، من شأنه أن يؤدي إلى إعادة تقويم جبائي قد تكون نتائجه خطيرة على الشركة وعلى المسير في آن واحد، لأنه يخشى أن يفسر ذلك على أنه شكل من أشكال الغش الجبائي الموجب للمتابعة الجزائية بجريمة التهرب الضريبي ضد المسير، بل وفوق ذلك كله فإن عدم تقيد هذا الأخير بهذه الالتزامات من شأنه أن يثير مسؤوليته الشخصية عن تسديد ضرائب الشركة وبالتضامن معها. يشترط المشرع الجزائري أسوة بنظيره الفرنسي (41) ضرورة توفر صفة التكرار بشأن مسألة عدم التقيد بالالتزامات الجبائية، وهو ما يعني أن مجرد الخطأ الأول أو المعزول أو البسيط لا يشكل سببا كافيا لتقرير هذه المسؤولية.

يقع على عاتق الإدارة الجبائية تقديم الدليل على توفر صفة التكرار لدى مسير الشركة الذي أخل بالالتزامات الجبائية (42) كما يقع عليها أيضا عبء التدليل على أن هذه الممارسات هي التي أدت إلى تعذر أو استحالة التحصيل الجبائي.

يعتمد المشرع الفرنسي على مصطلح مغاير لذلك الذي اعتمده المشرع الجزائري، بحيث وظف عبارة "عدم التقيد الخطير والمتكرر" بينما اكتفى المشرع الجزائري بعبارة "عدم التقيد المتكرر" دون أن يشترط صفة الخطورة بشأن الإخلال بالالتزامات الجبائية. ونعتقد أنه كان ينبغي اعتماد نفس الصياغة التي أوردها المشرع الفرنسي على اعتبار أن عدم التقيد ببعض الالتزامات الجبائية وإن تكرر إلا أنه لا يؤثر على عمل الإدارة الجبائية باتجاه الشركة ولا على إمكانية تحصيل الضرائب الواجب دفعها.

بغض النظر عن ذلك يقصد بلزوم صفة التكرار ارتباط الوقائع بشخص المسير ذاته لا بصفته، فإذا ما استطاعت الإدارة إثبات إخلال بالتزامات جبائية من جانب المسير، فإنه يقع على عاتقها أيضا إثبات أن تكرر هذا الإخلال كان بفعل ذات الشخص.

لكن لا يبدو أن المشرع يستلزم وجوب اقتران صفة التكرار بضرورة الإخلال بنفس نوع وطبيعة الالتزام الجبائي المفروض على الشركة، وإنما يكفي أن تتوفر صفة التكرار ولو تعلق الأمر بالإخلال بالتزامات جبائية مختلفة. اتجه القضاء على تأكيد دوره في بلورة وجود رابط فيما بين عدم التزام المسيرين بالالتزامات الجبائية وفيما بين استحالة أو تعذر التحصيل الجبائي في مواجهة الشركة نتيجة لهذا الإخلال (43)، ويقع على عاتق الإدارة إثبات توفر الرابط بين عدم التحصيل وسلوك المسير.

كما اتجه القانون الضريبي العام الفرنسي (44) إلى اعتبار المسيرين الاجتماعيين متضامنين في تسديد الضرائب والغرامات الجبائية المفروضة على الشركة إذا ثبت عدم قيامهم بتسديد أموال إلى أشخاص غير محدد الهوية، وهو الحكم الذي يشير إلى التعويضات الخفية الممنوحة للغير دون الكشف عن هوية المستفيدين منها.

يبدو أنه لا يمكن للمسير أن يبرر عدم تقيد بالالتزامات الجبائية بإثارة الصعوبات المالية التي تواجهها الشركة، فحتى وإن ثبتت حقيقة؛ إلا أن ذلك لا يقف حائلا دون تطبيق النص الإجرائي القاضي بقيام مسؤولية المسير جبائيا (45).

ولأن المشرع الفرنسي يشترط خطورة عدم التقيد بالالتزامات الجبائية إلى جانب لزوم توفر صفة التكرار بشأنها، فإن القضاء اتجه إلى اعتبارها مسألة تخضع لتقديره، وذلك من خلال اطلاعه على نمط نشاط الشركة خلال الوقائع المذكورة، ولأجل ذلك قرر بأن واقعة عدم تسديد الرسم على القيمة المضافة بصفة متكررة يعتبر عملاً خطيراً لأنه يؤدي إلى تعذر تحصيل الأموال المستحقة لفائدة الخزينة العامة<sup>(46)</sup>.  
إن عدم احترام المسير لمخطط تسوية الديون الاجتماعية، أو عدم قيامه بالتصريح بنتائج الشركة لسنتين متتبعين إضافة إلى غياب أي تصريح خلال السنة الموالية يشكل سبباً كافياً لإعمال النص الإجرائي القاضي بجواز ترتيب مسؤوليته الجبائية<sup>(47)</sup>.

### خاتمة

نتيجة لما سبق، نخلص إلى القول بأن مسؤولية مسيري الشركات عن تسديد الضرائب المستحقة المفروضة على الشخص المعنوي من ذمتهم المالية الخاصة إنما هي مسؤولية ذات طابع استثنائي، لأن الأصل يقتضي إعمال قاعدة استغلال ذمة الشركة وفصلها على ذمم شركائها ومسيريها بما يعني أن القاعدة الأصولية تقضي مبدئياً بعدم جواز مساءلة المسير عن تسديد ضرائب الشركة من ذمته المالية الخاصة.  
إن ضلوع المسير في حرمان الخزينة العمومية من تحصيل المبالغ المستحقة لفائدتها والمفروضة على الشخص المعنوي هو الذي يمكن اعتباره سبباً في الخروج على القاعدة الأصولية السابق ذكرها والتي تقضي بوجود معاملة الشركات على أساس استغلال شخصيتها المعنوية وبالتالي استغلال ذمتها المالية. وهو ما يفسح المجال لإمكانية قيام مسؤولية المسير شخصياً عن هذه الديون، بحيث يجوز إقامة الدعوى ضده لإلزامه بتسديد هذه الضرائب بالتضامن فيما بينه وبين الشخص المعنوي.  
يبدو أن المشرع قد اتجه إلى ضمان حماية مصالح الخزينة العمومية من خلال تقرير مسؤولية المسير الشخصية عن ديون الشركة الضريبية، بحيث تتضاعف من خلال حكم المادة 155 إجراءات جبائية فرص الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب والغرامات المفروضة، خاصة إذا ما تبين أن محاولات التحصيل التي باشرتها باتجاه الشخص المعنوي قد باءت بالفشل. فيجوز حينئذ أن تتقل عبء السداد على عاتق المسير. وهي في حد ذاتها مكنة قانونية توفر للهيئات العمومية ضماناً إضافية.  
لكن تقرير مسؤولية مسير الشركة جبائياً، وإن كان يصب في مصلحة الخزينة العمومية على النحو المبين آنفاً. غير أنه بالمقابل ينعكس سلباً على مسيري الشركات عموماً، الذي يبقى بمقتضى صفته مهدداً بالمساءلة الجبائية التي ينتج عنها تسديده لجميع ضرائب الشركة التي يتولى إدارتها ومن ماله الخاص. ولا عجب في أن الآثار السلبية اللاحقة بالمسير هي ذات جوانب متعددة، مالية، اجتماعية، نفسية، مهنية، وغيرها.  
فضلاً عن ذلك، يبدو أن تقرير مسؤولية المسير جبائياً يؤدي إلى خلق مكلف آخر بتسديد نفس المبالغ الضريبية، وهو المسير الذي يمكن أن يصبح مديناً بالضرائب إضافة إلى المدين الأصلي وهو الشخص المعنوي. وانطلاقاً من ذلك يعتبر الحكم الوارد بنص المادة 155 إجراءات جبائية حكماً يقلب مبادئ فرض الضريبة وإقرارها على عقب، لا سيما وأن هذه المبادئ ترتكز على قاعدة استقلال ذمة الشخص المعنوي من جهة. كما أنها تقوم على الارتكاز على اعتبار الشخص المكلف هو ذاته الشخص الذي حقق الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي

المستفيد منها. وغني عن البيان أن مسير الشركة قد لا تتحقق له أية استفادة من الأرباح المحققة من جانب الشركة.

لكن ومع ذلك، يبدو أن المشرع، وبغرض خلق توازن بين مصالح المسير من جهة ومصالح الإدارة الجبائية من جهة أخرى، لجأ إلى تقييد حق الإدارة في ترتيب المسؤولية بحيث لا يمكن لها إثارتها إلا باعتمادها على ارتكابه لمناورات تدليسية أو لعدم تقيده المنكر بالالتزامات الجبائية المفروضة على الشخص المعنوي. كما أن المشرع ومن جهة أخرى قيد سلطة الإدارة بفرض تدخل القضاء حصريا لتقرير مسؤولية المسير وهو ما يوجب على الإدارة تقديم الدليل على اكتساب الشخص لصفة المسير في الشخص المتابع، وكذا تقديم الدليل على تعذر التحصيل الجبائي للضرائب المستحقة بفعل مناورات المسير التدليسية أو عدم تقيده بالالتزامات الجبائية. إنه من النادر عمليا لجوء إدارة الضرائب إلى المطالبة بتطبيق حكم المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية نظرا للبدائل العديدة المتاحة لها قانونا وأهمها مباشرة التحصيل الجبائي ضد الشركة كالحجز على أموالها. فإذا لم يف ذلك بالغرض جاز لها تقديم شكوى جزائية ضد المسير إعمالا لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي الحالات الأكثر شيوعا في الواقع العملي.

#### الهوامش:

- 1- Gibirila (Deen): le dirigeant de la société. litec paris, 1995, p 08 n ° 07.
- 2- Cass Crim 16/10/1974 Bull crim p 765 n° 298.
- 3- Rives- lange (IL): la notion de dirigeant de fait au sens de l'article 99 de la loi du 13/07/1967. D. 1975. chron 41.
- Robert (Jh): les personnes physiques pénalement responsables des infractions commises à l'occasion du fonctionnement des entreprises. J .C. p 1975 éd cl. 117 .16.
- Bouchard (J h): la responsabilité fiscale du dirigeant. Gaz pal. 26/09/2000. p 13.
- 4- Notte (g): les dirigeant de fait des personnes morales de droit privé, thèse. paris 1978.
- Casimir (J.P) et Chadefaux (m): la responsabilité fiscale des dirigeants de société, RF Co. 1998 p 50 n° 305.
- CA. Aix en provence: 30/09/1975: d. 1976. Comm 2.
- Nancy: 15/12/1977: j. c. p 78 éd. GII 18912.
- Paris 20/02/1978: Rev Soc. 1979.p 122 Note J . P Sortais.
- 5- Gibirila (Deen): O P. cit p 09.
- 6- Ord n° 86-1135; 21/10/1986 mordi fiant loi n° 66. 537 du 24/07/1966.
- 7- انظر المواد 657 وما يليها من القانون التجاري الخاصة بمجلس المراقبة، وكذا المواد 715 مكرر 4 وما يليها من القانون التجاري الخاص بمندوبي الحسابات.
- انظر أيضا:
- Chassery (h): les attributions du conseil de surveillance: R.T.D com 1976. p 449.
- Le Cannu (p): La Nature Juridique des Fonctions des membres du conseil de surveillance d'une Société anonyme, Bull Joly 1989, p 479
- Martin (G.F): Les membres du conseil de surveillance sont ils des dirigeants sociaux au sens de la loi du 25/01/1985, 09877 GAZ Pol, 15/01/1991, p 24.
- Cass. com. 09/10/1990, Bull Joly, 1990, p 1041, Note p . le Cannu : J. c. p 91.
- 8- 553 وما يليها من القانون التجاري كليات إدارة شركة التضامن. 563 05 تسيير شركة التوصية البسيطة، والمادة 576 إدارة الشركة ذات المسؤولية المحدودة. 610 وما يليها فقد نظمت كليات إدارة شركة المساهمة وتسييرها.
- 9- RADP: Bulletin D'information Fiscale n° à 01/2010 : Régime Fiscale des dirigeants de sociétés: w ww mf. DGI gov. DZ .p 04.
- 10- Cass. com.25/04/1977 N°75-12-902.
- 11- Cass. com.05/05/1998 N°1016 .D.Collin R.J.F.7/98 N°859.

- 12- Idem.
- 13- Cass. com.05/11/1991 N° 89 .19 .065.
- 14- Herrou(patrick): L'action en responsabilité fiscale à l'égard des dirigeants de sociétés.
- 15- Paris 7-5 du 09/11/2010 R G N° 2009. Epoux C.
- 16- Cass-com . 07/10/1997. ARRET N° 1940.  
-Voir égal : Carlot (Jean Francois): Responsabilité et Assurances des dirigeants sociaux. mise à jour sept 2001. in wwwJurisques.com.
- 17- Béguier (Julie): la Responsabilité fiscale des dirigeants: Une année d'arrêts de la cour d'appel de paris, mise à jour 05/06/2012 Juristravail. com.
- 18- Paris 05-7. Du 10/12/2009 RG. N° 2007/06406 M<sup>me</sup> G.
- 19- ICHAY (F) et Mullenex: Que reste t-il de la Responsabilité des dirigeants après la fin de leur mandats? in www . ichay- mullenex.fr.
- 20- Béguier (J): ART Précit.
- 21- 135 وما يليها من قانون
- 22- Juris conseils: Responsabilité fiscale des dirigeants ne s'entent pas aux intérêts au taux légal.
- 23- Béguier (Julie): ART Précité n° 18 voir également : cass com.11/02/1992. n° 1483.
- 24- Cass com. 21/06/1994 n° 1483.
- 25- Paris 5-7. 12/10/2010. R G n° 2010/ 01169 M<sup>tr</sup> B.
- 26- www. Alesa eco. Com: Responsabilité du dirigeant en droit fiscal. Notes Juridiques, mise à jour 02/01/2012.
- 27- Herrou ( Patrik): ART. précit.
- 28- Cass com. 15/12/1987.Bull Civ n° 279.  
-Instruction modificatrice. c. p 1<sup>er</sup> -/06/1994,95.74. a titre 3. Chap.3 n° 03. D. adm 12. C 2252. N° 25. du 30/06/1994.
- 29- 29 : إجراءات الجبائية الجزائرية.
- 30- Casimir (J.p) et Chade faux (m): Responsabilité fiscale des dirigeants de Sociétés. chroniques. Droit fiscal R.F.C 305 Novembre 1998.
- 31- Béguier (J): Art précité. n° 15.
- 32- Argentieri (I): la Solidarité en matière Fiscale: ver la fin de l'exorbitance du droit fiscal? Revu du trésor 86 =<sup>eme</sup> année. n°10. oct. 2006. p 715 et suiv.
- 33- وهو ما نصت عليه المواد 21 65 39 إجراءات الجبائية.
- 34- Béguier (J): ART Précit n° 15.
- 35- Cass com. 10/03/1998. Arrêt n° 674. voir égal carlot (J.F): Art Précit.
- 36- Cass com.15/12/1987. Bull air n° 279.  
- Cass com.31/05/1988. Bull air n° 184.  
- Cass com.22/01/1991. n°220. D.clanchet. R J F. 4/91 N° 521.
- 37- انظر المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 38- انظر المواد: 801 وما يليها من القانون التجاري المتعلقة بالجزاء المترتبة على الإخلال بالالتزامات المحاسبية.
- 39- انظر أيضا المواد 183- 184 -151- 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة ببعض الالتزامات الجبائية.
- 40- انظر المواد 51، وما يليها من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل والمتمم بالقانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- 41- ينظم المشرع الضريبي الفرنسي مسؤولية مسير الشركة التضامنية بموجب المادة 267 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.
- 42- Béguier (J): Art Précit.  
- Argentieri (J): Art Précit.
- 43-Paris 5-7 du 12/10/2010. R G n°2010/01169 M<sup>tr</sup> =B.
- 44- وهو الحكم الوارد بنص المادة A 1763 من القانون الضريبي العام الفرنسي.
- 45- Casimir (J .P) et ChadeFaux (m): Art Précit. voir égal: cass com.15/06/1993 .N=°1108 .D.r. J.F. 1993 n=° 89.com 699.
- 46- Cass com.15/02/1994, N=°445 D.R .J.F. 1994. n°6, p 429.
- 47- Cass com.08/07/1997, Reg 95-757. Droit fiscal.1997. n°50. com 1321.