

علاقة النظام الجبائي بالشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية عرض وتحليل على

ضوء التشريع الجبائي الجزائري

قلادي نظيرة

جامعة الجزائر 3 الجزائر

ملخص:

أدرج القانون التجاري الجزائري ضمن مواد مختلف الأشكال القانونية للمؤسسة الاقتصادية، فالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر تصنف وفقا لمعيار الشكل القانوني إلى مؤسسات فردية وشركات. وقد عمل التشريع الجبائي الجزائري على وضع قوانين جبائية لمختلف هذه الأشكال، فاختلفت أنواع الضرائب المفروضة من مؤسسة لأخرى حسب الشكل القانوني لها، فالمؤسسة الفردية تخضع إما لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو النظام المبسط أو النظام الحقيقي، أما الشركات فتخضع لنظام الربح الحقيقي، لكونه يعبر عن الربح المحاسبي المستعمل في تقييم الوعاء الضريبي. لذلك على المؤسسات معرفة الأحكام الجبائية المفروضة على كل شكل قانوني، و من تم اختيار الشكل القانوني الذي يحقق أقل تكلفة جبائية.

Abstract:

The Algerian trade law has integrated several items in these forms of business, these differ according to what their legal forms or in individual business (people) or in society. Each type of business is subject to several specific taxes. Those companies are of ten subject to random or flat tax system while corporations are subject to an effective tax system that highlights the real profit. It is there fore necessary to know the different tax provisions imposed on every type of business be for echo osing the legal form of his company.

مقدمة:

تحتل الضريبة أهمية كبيرة بين نظريات الاقتصاد العام، وهذا لا يعود لاعتبار الضريبة أهم بند من بنود الإيراد العام، وإنما لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية. لذلك فالضريبة لا بد أن تخضع لنظام يجمع وينظم عملياتها، والذي هو النظام الجبائي.

وبالنسبة للجزائر عرف النظام الجبائي اصلاحا جبائيا سنة 1992م، والذي يعتبر تغييرا جذريا للنظام الجبائي السابق. ولقد أضفى هذا الاصلاح تغييرات كبيرة على مختلف الضرائب والرسوم من حيث الكم والنوع، وكان هدفه الأساسي احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

ولقد أدرج القانون التجاري الجزائري ضمن مواده مختلف الأشكال القانونية للمؤسسة الاقتصادية، وقد عمل التشريع الجبائي الجزائري على وضع قوانين جبائية لمختلف هذه الأشكال، فاختلفت أنواع الضرائب المفروضة من مؤسسة لأخرى حسب الشكل القانوني لها، وهو ما يجعل المؤسسات تختار الشكل القانوني الذي يوفر لها أكبر مزايا جبائية ممكنة، وبالتالي أقل تكلفة جبائية.

مشكلة الدراسة:

- من خلال ما سبق تبرز اشكالية هذه الدراسة في التساؤل التالي:
- ما هي علاقة النظام الجبائي الجزائري بالشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية؟
- ومن خلال هذه الاشكالية نطرح التساؤلات التالية:
- كيف تصنف المؤسسات في الجزائر حسب شكلها القانوني؟
 - ما هي مختلف الضرائب المفروضة على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟
 - ما هي التكلفة الجبائية للمؤسسة الناتجة عن اختيار النظام الجبائي؟

الفرضيات:

من أجل معالجة الاشكالية المطروحة سابقا والاجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بوضع الفرضيتين التاليتين:

- تختلف الضرائب المفروضة على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب شكلها القانوني؛

- يلعب الشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية دورا مهما في تكلفتها الجبائية.

منهجية الدراسة:

إن بلوغ الهدف من هذه الدراسة يتوقف على معالجة الموضوع بالأسلوب المناسب وفق منهجية واضحة ومضبوطة، بالاعتماد على المنهج الوصفي الذي يتلاءم وطبيعة الموضوع، والمنهج التحليلي بغية تقديم ركائز هذا الموضوع.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة انطلاقا من:

- كون الجبائية احدى المتغيرات التي يجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار؛
- ثقل الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة الاقتصادية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة الاقتصادية استخدام الأحكام الجبائية على أحسن وجه، حتى تكون عوناً لها في ترشيد قراراتها واختياراتها؛
- اختلاف النظام الجبائي المطبق على كل شكل من الأشكال القانونية للمؤسسات، لذلك يجب على المؤسسات معرفة الأحكام الجبائية المفروضة على كل شكل قانوني، ومن تم اختيار الشكل القانوني الذي يحقق لها أقل تكلفة جبائية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على أنواع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب شكلها القانوني؛
- التعرف على مختلف الضرائب المفروضة على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛

- التعرف على التكلفة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب شكلها القانوني.

خطة الدراسة:

بناء على ما سبق وتحقيقا لأهداف الدراسة، قمنا بتقسيم موضوعاتها إلى ثلاثة محاور رئيسية على النحو الآتي:

المحور الأول: تصنيف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب الشكل القانوني؛

المحور الثاني: الضرائب المفروضة على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛

المحور الثالث: التكلفة الجبائية للمؤسسة الناتجة عن اختيار النظام الجبائي.

1- تصنيف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب الشكل القانوني:

تصنف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وفقا لمعيار الشكل القانوني إلى مؤسسات فردية وشركات.

(1-1) المؤسسات الفردية:

وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلة، وهي تمتاز بسهولة التنظيم والإنشاء. والمسؤول الأول والأخير فيها عن إدارتها وتسييرها هو صاحب المؤسسة⁽¹⁾.

ومن خصائص المؤسسات الفردية ما يلي:

- السهولة في التنظيم والإنشاء؛

- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة، وهذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة لتحقيق أكبر إيراد ممكن؛

- مالك المؤسسة هو المسؤول الأول والوحيد عنها حيث يقوم بإدارتها، تنظيمها، وتسييرها ويرجع له الأمر في اتخاذ أي قرار يخص مؤسسته؛

- قلة الشركاء يقلل من المشاكل وعدم التفاهم، مما يؤدي إلى تفادي الانقطاعات الناجمة عن سوء التفاهم وكثرة الآراء؛

(1) عمر صخري، "التحليل الاقتصادي الكلي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، 2008، ص. 10.

- قلة رأس المال، إذ أن المالك هو الممول نفسه، فذلك قد يؤدي لوجود ديون ناتجة عن قلة خبرة المالك وصعوبة الحصول على تمويل خارجي متمثل في القروض البنكية.

(2-1) الشركات:

وهي عبارة عن المؤسسات التي يتم تكوينها بين مجموعة من الأشخاص، يساهم كل منهم في رأس مال هذه المؤسسة حسب قدرته، ورغبته، واتفاق الشركاء الباقين. و مساهمات هؤلاء الشركاء لا يشترط فيها أن تكون متساوية أو من نوع واحد⁽¹⁾. ويمكن تقسيم الشركات إلى: شركات الأشخاص، شركات الأموال، والشركات المختلطة.

(1-2-1) شركات الأشخاص: هي شركات تقوم على الاعتبار الشخصي بين الشركاء، فهي تعتمد على شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، وليس على ما يقدمه كل منهم من مساهمات عينية أو نقدية. وتتمثل أنواعها في: شركات التضامن، شركات التوصية، وشركات المحاصة.

(2-2-1) شركات الأموال: هذا النوع من الشركات يقوم على الاعتبار المالي، بمعنى أن الاعتبار الأول والأساسي الذي تقوم عليه هذه الشركات هو مجموعة الأموال التي يمكن للإدارة تجميعها واستثمارها بدلا من العلاقة الشخصية للشركاء⁽²⁾. ونجد ضمن هذا الصنف: شركات المساهمة، شركات التوصية بالأسهم، والشركات التعاونية.

(3-2-1) الشركات المختلطة: سنتنصر على عرض نوعين فقط من أنواع هذه الشركات وهما: الشركات ذات المسؤولية المحدودة وتجمع الشركات.

أولا- الشركات ذات المسؤولية المحدودة: إن الشركات ذات المسؤولية المحدودة من أحدث الشركات ظهورا، فالمستثمر يقبل عليها دون أن يخشى المسؤولية التضامنية، حيث أن مسؤولية الشركاء تتحدد بمقدار المساهمات المكتتبه أي في حدود ما قدمه من حصص. وتنفرد هذه الشركات بصفات لشركات الأشخاص وشركات الأموال، حيث اعتبرها فقهاء القانون وسيطا بين هذين النوعين، فمن ناحية قلة عدد الشركاء وعدم جواز

(1) أحمد بوراس، "تمويل المنشآت"، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص. 16.

(2) المرجع السابق، ص. 17.

تبادل الحصص بدون قيود (شركة ذات صبغة شخصية). أمّا من ناحية تحديد المسؤولية على قيمة الحصص المكتتة، فتعتبر ذات صبغة مالية.

ثانيا- تجمع الشركات: ورد حسب القانون التجاري الجزائري بأنه "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسّسوا فيما بينهم كتابيا، و لفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط و تنميته"⁽¹⁾. و يتم إعداد عقد التجمعات كتابيا، و ينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق تنظيم التجمع.

2- الضرائب المفروضة على المؤسسات:

إن العمليات التي تقوم بها المؤسسة تخضع لضرائب مختلفة، و سنحاول التطرق لمختلف أنواع هذه الضرائب و المتمثلة في: الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، مع الإشارة في كل مرة للشكل القانوني الخاضع لهما و ذلك حسب قانون المالية و قانون الضرائب الجزائري. و بالإضافة لهذين النوعين من الضرائب، ستتطرق لضرائب أخرى تخضع لها المؤسسات.

(1-2) الضريبة على الدخل الإجمالي:

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) من الضرائب المحصّلة لصالح خزينة الدولة، و هي ضريبة مباشرة. و قد عرّف المشرع الجزائري الضريبة على الدخل الإجمالي كالتالي: "تؤسس ضريبة سنوية و حيدة على الدخل الصافي الإجمالي، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"⁽²⁾.

(1-1-2) خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: تتميز الضريبة على الدخل

الإجمالي بعدة خصائص، و من بينها ما يلي:

- تعتبر ضريبة سنوية، فهي تستحق على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة؛

(1) المادة (796)، القانون التجاري الجزائري، الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 المعدّل و المتمم بناء على

المرسوم التشريعي رقم: (93-08)، المؤرخ في 25 أبريل 1993.

(2) المادة (1)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر.

- هي ضريبة إجمالية، فهي تفرض على الدخل الإجمالي الصافي؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسم إلى فئات مداخيل وهذا يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية؛
- تفرض مرة واحدة على مجمل المداخيل النوعية والمحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة؛
- هذه الضريبة تعتبر ضريبة تصريحية، لكونها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون لها سنويا.

(2-1-2) الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء في شركات الأشخاص إذا لم تقم هذه الأخيرة باختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، حيث يرفق طلب الاختيار بتصريح عن المداخيل، ولا يمكن الرجوع عن هذا القرار مدى حياة الشركة⁽¹⁾. ويخضع لها أيضا الأشخاص الذين لهم محل إقامة جبائية⁽²⁾ بالجزائر، أو الذين تكون مداخيلهم من مصدر جزائري حتى ولو كان مصدر تكليفهم خارج الجزائر⁽³⁾. كما يخضع أيضا لهذه الضريبة الأشخاص من الجنسية الجزائرية أو الأجنبية والذين يملكون أو لا يملكون إقامة جبائية في الجزائر.

(3-1-2) المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموعة من المداخيل الصافية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وقد حدّد المشرع الجزائري هذه المداخيل كما يلي⁽⁴⁾:

- (1)- المادة (5)، المرجع السابق
- (2)- يعطي قانون الضرائب الجزائري للإقامة الجبائية ثلاث معايير بديلة، فالمقيمين جبائيا في الجزائر هم الأشخاص الذين يتوفرون على سكن ملكا أو نفعي (تأجير لسنة على الأقل)، أو الأشخاص الذين يجعلون من الجزائر مركزا لمصالحهم الرئيسية، أو الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر.
- (3)- عبد المجيد قدي، "النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة"، الملتقى الوطني الأول حول "الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة"، جامعة سعد دحلب البليدة، 20/20 ماي 2002، ص. 2.
- (4)- المادة (2)، قانون رقم (08-21)، مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد (74)، الجزائر.

- الأرباح الصناعية والتجارية و الحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب، الأجور، المعاشات و الريع العمرية، و بالنسبة للأجور و المكافآت و المنح المذكورة في الفقرتين 4 و 5 من المادة 67 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة و أيضا الاستدراكات الخاصة بها تعتبر شهرية مستقلة و تخضع للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% دون تطبيق تخفيض⁽¹⁾.
- و يتم تحديد أساس الضريبة على الدخل عن طريق جمع الأرباح أو المداخيل الصافية والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽²⁾. و تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التالي:

جدول رقم (1): الضريبة التصاعدية على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 5، قانون رقم (07-12)، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد (82)، الجزائر.

(1) - المادة (6)، قانون رقم (09-09)، الصادر في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد (78)، الجزائر.

(2) - المادة (3)، قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق

(2-1-4) المداخيل المستفاد من التخفيض و الإعفاء: هناك مداخيل تستفيد من الإعفاء والتخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي، وقد حدّد المشرّع الجبائي الجزائري هذه المداخيل. ففيما يخص التخفيض، فقد جاء في المادة (5) من قانون المالية لسنة 2008 أنه تستفيد من تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية بنسبة 40% المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولكن هذا التخفيض لا يمكن أن يقل عن 12.000 د.ج/ سنويا أو يزيد عن 18.000 د.ج/ سنويا، وبالنسبة للرواتب فتستفيد من تخفيض يقدر بـ 20%. وجاء أيضا في المادة (4) من قانون المالية لسنة 2009، أنه تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي ولكن لمدة معينة فقط العمليات التالية:

- المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر وذلك لمدة خمس (5) سنوات؛
- الحرفيون التقليديون و لمدة عشر (10) سنوات.

(2-2) الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"⁽¹⁾.

(2-2-1) خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتمثل خصائص الضريبة على

أرباح الشركات فيما يلي:

- الضريبة على أرباح الشركات تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛

- تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها؛

(1)- المادة (135)، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق

- تفرض مرّة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛
- يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت و ليس لجدول تصاعدي، فهي ضريبة نسبية و ليست تصاعديّة؛

- يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسة، و ذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي الاستغلال.

(2-2-2) الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات: فيما يخص الشركات التي تطبق عليها الضريبة على أرباح الشركات، فهناك شركات خاضعة إجباراً لهذه الضريبة وأخرى خاضعة لها باختيارها. و تتمثل الشركات الخاضعة إجباراً للضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

- شركات المساهمة؛
- شركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- شركات التوصية بالأسهم؛
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.
بينما الشركات الخاضعة اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات فهي تعتبر أصلاً خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أنه لها حرية اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وبالتالي تقدم طلب بذلك كما أسلفنا الذكر، و تتمثل هذه الشركات في شركات الأشخاص والتي تضمّ:

- شركات التضامن؛
- شركة التوصية البسيطة؛
- جمعيات المساهمة.

(2-2-3) الربح الخاضع للضريبة: لتحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، نجد المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الربح الخاضع

للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت، والتي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو نهايته. فالربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة وافتتاحها، والتي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات. ويمكننا حساب الربح الضريبي من خلال العلاقة التالية:

الربح الضريبي = النواتج المحققة - الأعباء التي تتحملها المؤسسة
وتتمثل النواتج الخاضعة للضريبة فيما يلي:

- المبيعات، الأشغال و أداء خدمات؛ - النواتج المالية؛ - الإعانات (إعانات التجهيز، إعانات الاستغلال، إعانات التوازن).

وتتمثل الأعباء فيما يلي:

- الخدمات؛ - مصاريف المستخدمين؛ - الضرائب (باستثناء الضريبة على أرباح الشركات نفسها)؛ - الأعباء المالية؛ - الاهتلاكات؛ - المؤونات.

(2-2-4) كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات: يتم حساب الضريبة على أرباح

الشركات في التشريع الضريبي الجزائري عن طريق:

أولا-النسبة المطبقة: فالمعدل العام المطبق على أرباح الشركات محدد بنسبة 25% وهناك نسبة مخفضة مقدرة بـ 12.5% مقررة لبعض الأرباح، وتتمثل هذه الأرباح في الأرباح المعاد استثمارها خلال الدورة لتحقيق بعض الأصول المنتجة. وهناك أنشطة حدّ لها المشرع الضريبي نسبة الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بها كما يلي⁽¹⁾:

- 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة

السياحية؛

- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات؛

(1) - المادة (5)، أمر رقم (02-08)، المؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد (42)، الجزائر.

- 25% بالنسبة للأشطة المختلطة و ذلك في حالة رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات يتجاوز 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.
- ثانيا- الاقطاعات من المصدر: يوجد عدد من نسب الاقطاع الضريبي من المصدر والخاصة بالضريبة على أرباح الشركات وهي كما يلي⁽¹⁾:
- 10% بالنسبة لمداخيل الديون و الودائع و الكفالات؛
- 40% بالنسبة للإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية؛
- 20% بالنسبة للإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال؛
- 24% بالنسبة ل:

* مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لديها منشآت دائمة في الجزائر والمحقة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات؛

* المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مسلمة بالجزائر؛

* العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل إمّا منح رخصة استغلال براءات اختراعهم أو بيع أو التنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ.

- 10% بالنسبة لمداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع في بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة، يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل عندما تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر.

(2-5) تسديد الضريبة على أرباح الشركات: تسدد الضريبة على أرباح الشركات من خلال ثلاثة تسبيقات تحسب انطلاقا من قيمة الضريبة للسنة السابقة التي تمّ فيها تحقيق ربح مضروبة في 30%، ومواعيد دفعها كالآتي⁽²⁾:

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس؛

- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان؛

(1)- المادة (150)، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(2)- المادة (356)، المرجع سابق.

- التسييق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

أما في حالة الشركات حديثة النشأة فإن قيمة التسييق تحسب بنسبة 5% من قيمة رأس المال.

(2-2-6) تقييم الضريبة على أرباح الشركات: من أجل تقييم الضريبة على أرباح الشركات ندرج الملاحظات التالية:

- إن تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات يدعم المركز المالي للمؤسسة من خلال تخفيف العبء الجبائي عليها، و لكن تطبيق نفس المعدل على المؤسسات باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه، قد يكون غير منصف لبعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة؛

- إن تخفيض معدل الضريبة إلى 12.5% على الأرباح المعاد استثمارها يحفز المؤسسات على زيادة استثماراتها؛

- كون تسديد الضريبة يكون في شكل تسيقات، فهذا يخفف العبء الجبائي على المؤسسات و أيضا يسمح بتمويل دوري لخزينة الدولة.

(2-3) الرسم على القيمة المضافة:

لقد طبقّ الرسم على القيمة المضافة في الجزائر من خلال قانون المالية لسنة 1991⁽¹⁾، وتضم الأحكام المتعلقة بذلك قانون خاص يسمّى قانون الرسوم على رقم الأعمال. والرسم على القيمة المضافة هو "شكل من أشكال الجباية التي توفر عنصر الحيادية اتجاه المؤسساتاؤ الخاضعين لها"⁽²⁾، وقد جاء الرسم على القيمة المضافة كتعويض لنظام الرسم على رقم الأعمال والذي كان سائدا من قبل حيث كان ممثلا في ضريبتين هما⁽³⁾:

(1) - حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص. 86.

(2) - محمد عباس محرزى، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص. 238.

(3) - محمد عبده بودربالة، "الإصلاح الضريبي"، مجلة الفكر البرلماني، العدد الثالث، الجزائر، جوان 2003، ص. 113.

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)؛

- الرسم الوحيد الإجمالي على إنتاج الخدمات (TUGPS).

وبهدف التخفيف من الانتقادات⁽¹⁾ التي عرفتتها الضريبتين السابقتين، جاء الرسم على القيمة المضافة لكي يجمع بينهما. ولكي نقوم بحساب الضريبة على القيمة المضافة، هناك ثلاث معدلات لفرض الضريبة وهي كما يلي⁽²⁾:

- المعدل العادي، ويقدر بنسبة 17%؛

- المعدل المخفض، وتقدر نسبته 7%.

وفيما يخص المعدل المخفض 7%، فقد تم التطرق لجميع العمليات الخاضعة له وذلك في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

(4-2) حقوق التسجيل:

يمكن تعريف التسجيل بأنه إجراء يتمّ انجازه من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل، وذلك حسب الإجراءات المختلفة والمذكورة في القانون. ونجد أنه فيما يخص الشركات فإنشاؤها يتطلب تخصيص ذمة مالية لها باعتبارها شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء الآخرين.

(5-2) الرسم على النشاط المهني:

لقد أنشأ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وهذا كتعويض للرسم على النشاط الصناعي والتجاري⁽³⁾ والرسم على النشاط غير التجاري. ويتحدّد مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني فيما يلي⁽⁴⁾:

(1) - تمثلت هذه الانتقادات خصوصا في كثرة الإعفاءات، تعدّد المعدلات والحد من الحق في الخصم.

(2) - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص. 112.

(3) - محمد عبده بودربالة، مرجع سابق، ص. 108.

(4) - المادة (217)، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة والذين لديهم في الجزائر محلاً مهنياً دائماً ويمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية؛

- رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة والذين يمارسون نشاطاً بحيث تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو للضريبة على أرباح الشركات. ويحدد معدّل الرسم على النشاط المهني كما يلي:

جدول رقم(2): معدل الرسم على النشاط المهني

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الرسم على النشاط المهني
%2	%0.11	%1.30	%0.59	المعدل العام

المصدر: المادة(8)، أمر رقم (08-02)، المؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد (42)، الجزائر.

(6-2) الدفع الجزائي:

هو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر والتي تدفع رواتب وأجور وتعويضات لمستخدميها، وقد تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2006، وظهرت الضريبة الجزائية الوحيدة والتي ستطرق إليها لاحقاً.

(7-2) الرسم العقاري:

الرسم العقاري ضريبة سنوية على الممتلكات العقارية، فهي شكل من أشكال الضرائب المستعملة في البلدان التي تكون فيها الأراضي غير مملوكة للدولة، ويحدّد هذا

الشكل من أشكال المساهمة في أعباء الدولة على أساس القيمة الايجارية السنوية أو قيمة رسم الممتلكات العقارية أو على أساس قيمة الأراضي فقط.

(8-2) رسم التطهير:

يعتبر رسم التطهير ملحق بالرسم العقاري فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكيات المبنية من رفع القمامات يوميًا، وكذا من شبكة تصريف المياه القذرة، فهذا يتطلب وجود مصالح مختصة لكي تقوم بهذه الأعمال و بالتالي فهذا الرسم يتكون أساسا من رسم على دفع القمامات و آخر على تصريف المياه.

(9-2) رسم الطابع:

هذه الضريبة تفرض على عملية تداول الأموال و انتقالها من شخص لآخر، و ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود، الشيكات، الأوراق التجارية، الفواتير أو السندات. و يقوم القانون بتنظيم طريقة تحصيل هذه الضرائب إما بالصاق طوابع جبائية على تلك المحررات أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

3- التكلفة الجبائية للمؤسسة الناتجة عن اختيار النظام الجبائي:

يلعب الشكل القانوني للمؤسسة دورا مهما في التكلفة الجبائية لها. ومن خلال هذا العنصر، سنحاول توضيح ذلك بالاعتماد على التشريع الجبائي الجزائري.

(1-3) المؤسسة الفردية (الشخص الطبيعي):

المؤسسة الفردية تتمتع باختيار أحد أنظمة الإخضاع الجبائي التالية:

(1-1-3) اختيار نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: لقد أسست الضريبة الجزافية

الوحيدة (IFU) بدلا للنظام الجزافي المعمول به إلى غاية 31 / 12 / 2006، ويحدّد معدل الضريبة الجزافية الوحيد كما يلي⁽¹⁾:

- 5% من رقم الأعمال بالنسبة لعمليات بيع البضائع والأشياء، وكذا نشاط الحرفيين

التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني؛

(1) - المادة (10)، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، مرجع سابق

- 12% من رقم الأعمال بالنسبة للأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية).

ولا يمكن أن يقلّ المبلغ من الضريبة الجزافية المستحق من الأشخاص عن 5.000 د.ج عن كل سنة مالية، وذلك مهما كان رقم الأعمال المحقق⁽¹⁾. وتستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة العمليات التالية⁽²⁾:

- عمليات البيع بالجملة؛ - العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛ - موزعو محطات الوقود؛

- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛ - الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات و لمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛ - الفرازون و تجار الأملاك و ما شبههم وكذا منظّموا العروض، الألعاب، و التسليات بمختلف أنواعها.

(3-1-2) اختيار النظام المبسط: هذا النظام يخضع له المكلفون بالضريبة غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين رقم أعمالهم لا يتعدى 10.000.000 د.ج. ولا بد على المكلفين بالضريبة أن يكتبوا تصريح قبل الأول أفريل من كل سنة، بحيث يتضمن هذا التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة الحالية أو السنة المالية السابقة، و في حالة الخسارة يقدموا تصريح بمبلغ الخسارة، وذلك ضمن نفس الشروط⁽³⁾. كما لا بد عليهم تقديم التصريحات المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ويمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب النظام المبسط.

(1) - المادة (21)، قانون رقم (06-24)، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد (85)، الجزائر.

(2) - المادة (9)، قانون المالية التكميلي لسنة 2008، مرجع سابق

(3) - المادة (3)، قانون رقم (07-12)، الصادر في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد (82)، الجزائر.

(3-1-3) اختيار النظام الحقيقي: يمكن للمكلف اختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي حتى ولو لم يتعد رقم أعماله 10.000.000 د.ج، وذلك بشرط أن تكون محاسبته نظامية ومطابقة لأحكام المادتين 9 و 10 من القانون التجاري⁽¹⁾ ويقدم كل المستندات والوثائق المبررة لعملياته ولرقم أعماله. بينما يكون نظام الربح الحقيقي إجباري في حالة تجاوز رقم الأعمال الحد المذكور سابقا أو في حالة كون النشاط يتعلق بالبيع بالجملة.

(2-3) الشركة (الشخص المعنوي):

نظرا لأهمية رقم أعمال الشركات والوسائل المستعملة في تحقيق الربح وأيضا القدرات التنظيمية لهذه الشركات، فيكون النظام الجبائي المفروض هو نظام الربح الحقيقي لكونه يعبر عن الربح المحاسبي المستعمل في تقييم الوعاء الضريبي.

(1-2-3) بالنسبة لشركات الأشخاص: في شركات الأشخاص النتيجة توزع بينهم تبعا لحصة كل شريك في رأس مال الشركة، وتفرض الضريبة على النتيجة على مستوى كل شريك، حيث مداخيلهم تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو في فئة الأرباح غير التجارية وذلك عن طريق تطبيق الجدول التصاعدي.

(2-2-3) بالنسبة لشركات الأموال: من الناحية الجبائية نجد أن الربح السنوي المحقق في شركات الأموال يخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، أما في حالة اتخاذ المؤسسة لقرار توزيع الرصيد المتبقي كليا أو جزئيا على الشركاء، ففي هذه الحالة أسس المشرع نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة، ويتمثل هذا النظام فيما يلي⁽²⁾:

- في حالة كون المستفيد من الأرباح الموزعة هو شركة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فإن الأرباح الموزعة تعفى من الضريبة؛

- وفي حالة كون المستفيد من عملية توزيع الأرباح شخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، ففي هذه الحالة تخضع الأرباح الموزعة للاقتطاع من المصدر بمعدل 15%، ذو طابع تحريري مطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

(1) المادة (22)، المرجع سابق.

(2) المادة (15)، قانون رقم (11-02)، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد (86)، الجزائر.

(3-2-3) بالنسبة لتجمع الشركات: من الناحية الجبائية المشرّع الجزائري لا يعتبر فروعاً للتجمع إلا الشركات ذات الأسهم، وبالتالي فشرركات المساهمة فقط تخضع لنظام تجمع الشركات.

وحسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدثة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، فإن كل الشركات التي اختارت الخضوع لنظام التجمعات حسب الشروط المنصوص عليها، يمكن لها اختيار نظام الميزانية الموحدة، والمقصود به إنشاء ميزانية موحدة فيما بينها، فالمشرّع الجزائري سمح بتجميع أرباح الشركات الأعضاء في التجمع ولكن مع الاحتفاظ بامتلاك الحق في استرجاع التكاليف، وأيضا هذا النظام لا يتم تنفيذه إلا في حالة طلب اختياره من طرف الشركة الأم، وهذا القرار لا رجعة فيه وتدوم مدته أربع سنوات. وهناك تدابير جبائية تستفيد منها مجمعات الشركات ولهذا تلجأ إلى ذلك، ومن بين هذه التدابير نذكر ما يلي⁽¹⁾:

- إخضاع الأرباح التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% من رأس مال شركات التجمع إلى المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات وذلك بشرط أن تبدأ عملية اكتساب الأسهم في السنة التي تحقق فيها الربح والاحتفاظ بالأسهم المكتسبة لمدة خمس سنوات على الأقل؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات المستفيدة من النظام الجبائي لتجمع الشركات من أجل الاندماج في المجموعة؛
- إعفاء أرباح الأسهم من الضريبة على أرباح الشركات حيث أن هذه الأرباح تحققها الشركات عند اشتراكها في رأس مال الشركات الأخرى الأعضاء في نفس المجموعة؛
- إعفاء فوائض قيم التنازل والتي تحققت في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات والتي تنتمي لنفس المجموعة من الضريبة على أرباح الشركات؛

(1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص. 42.

- إعفاء عقود تحويل الذمم المالية التي تحصل بين الشركات المنتمية لنفس التجمّع من حقوق التسجيل؛
- الاستفادة من تخفيض للرسم على النشاط المهني بنسبة 50%، والمحقق من العمليات التي تمّت بين الشركات المنتمية لنفس التجمّع.

نتائج وتوصيات البحث:

- من خلال هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من النتائج والتوصيات كما يلي:
- تصنف المؤسسات الاقتصادية وفق معيار الشكل القانوني إلى مؤسسات فردية وشركات؛
- يفرض النظام الجبائي الجزائري على المؤسسات الاقتصادية مجموعة من الضرائب والرسوم، أهمها: الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل والرسم على النشاط المهني؛
- تختلف الضرائب المفروضة على المؤسسة حسب ما إذا كانت مؤسسة فردية أو شركة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- تخضع المؤسسة الفردية إما لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو النظام المبسط أو النظام الحقيقي؛
- النظام الجبائي المفروض على الشركات هو نظام الربح الحقيقي، لكونه يعبر عن الربح المحاسبي المستعمل في تقييم الوعاء الضريبي؛
- يمكن للمؤسسة التخفيض من تكلفتها الجبائية باختيارها الشكل القانوني الملائم، والذي يوفر لها أكبر مزايا جبائية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- على المؤسسات معرفة الأحكام الجبائية المفروضة على كل شكل قانوني، ومن تم اختيار الشكل القانوني الذي يحقق أقل تكلفة جبائية.