المحاضرة الرابعة

المحور الرابع: التسيير الضريبي لمختلف عمليات نشأة المؤسسة

النظام الجبائي لم يكتف بوضع الإلتزامات والعقوبات الجبائية المقررة على المؤسسة بل ترك لها العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل الأعباء الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الخاصة بها.

وذلك من خلال مختلف الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها المشرع من أجل تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية الإجتماعية والثقافية.

من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، تحمل أقل تكلفة جبائية، ولتحقيق ذلك يتطلب من المؤسسات الإقتصادية المعرفة الشاملة بالقوانين الجبائية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، وذلك من خلال إختيار الشكل القانوني الأنسب لها الذي يقلل من التكلفة الجبائية التي تتحملها المؤسسة وغيرها من القرارات التي تتطلب وجود تسيير جبائي محكم، وهذا ماسيتم التطرق إليه في هذا الفصل الذي تم تقسيمه إلى عنصرين:

- ✓ التكلفة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية في النظام الجبائي الجزائري
- ✓ أثر التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الإقتصادية.

أولا–التكلفة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية في النظام الجبائي الجزائري

سنوضح في هذا المبحث أنواع أنظمة الإخضاع الضريبي في النظام الجبائي الجزائري ومختلف الضرائب والرسوم للمؤسسة الاقتصادية.

1.أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر

يرتبط النظام الضريبي بالشكل القانوني للمؤسسة وبطبيعة النشاط وبمبلغ رقم الأعمال، ويوجد أربعة أنظمة لفرض الضريبة وهي:

- ✓ نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- ✓ نظام الربح الحقيقي.
- ✓ النظام المبسط.
- ✓ نظام التصريح المراقب.

1.1. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[1]

وهي ضريبة جزافية وحيدة سنوية تطبق على مايلي:

- ✓ الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع أو الأشياء عندما لايتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000دج.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى تأدية الخدمات بالمفهوم الصناعي والتجاري مثل (المقاهي، النقل، .....) عندما لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000دج

2.1. خصائص الضريبة الجزافية الوحيدة

من خصائصها أنها ضريبة جزافية وحيدة سنوية تطبق على رقم الاعمال المحقق من طرف أشخاص طبيعيين يقومون بأعمال تجارية وصناعية، بالإضافة أنه لايقل مبلغها عن 5000دج مهما كان رقم الأعمال.

2. نظام الربح الحقيقي[2]

1.2. تعريف النظام الحقيقي

يقصد باللفظ"الحقيقي" الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث الثروة ورقم الأعمال والمداخيل تلتزم المؤسسة الخاضعة للنظام الحقيقي بالإحترام الصارم للنظام المحاسبي والمالي من أجل تحديد دخلها المحاسبي الذي ينحدر منه دخلها الجبائي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

بهذا فإن كل العمليات المحققة من طرف المؤسسة مهما كان مستواها تكون محل كتابة محاسبة ومدعمة بوثائق تثبيتية.

---

[1]- ولهي بوعلام , محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, تم إلقاؤها على طلبة سنة أولى ماسترمراقبة التسيير, جامعة المسيلة, الموسم الجامعي, 2012-2013.

[2]- مروان الدزيري، التكلفة الجبائية، دار البيضاء، الجزائر،2011,ص ص:31-34.

2.2. المؤسسات المؤهلة للنظام الحقيقي

يطبق هذا النظام بقوة القانون على الشركات الفردية وشركات الأشخاص التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج وعلى كل الأشخاص الذين تم إستثناؤهم من النظام المبسط، كما تمنح إمكانية إختيار النظام الحقيقي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (النظام المبسط أو التصريح المراقب) الذين يملكون محاسبة حقيقية.

3.2.المؤسسات الخاضعة إجباريا للنظام الحقيقي

مهما كان رقم أعمالها يتعلق الأمر بالمؤسسات التالية:

- ✓ التي تقوم بعمليات البيع بالجملة ومقاولو أشغال البناء وكذا الذين ينجزون عمليات كمواد العتاد أو مواد الإستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تتسم بالطابع الثانوي أو الملحق.
- ✓ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الذين يمارسون عمليات التجارة المتعددة، والمساحات الكبرى.
- ✓ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الذين يبيعون لخاضعين آخرين لهذا الرسم والخاضعين كذلك لهذا الرسم والذين يقومون بعمليات التصدير.
- ✓ التي تقوم بتجزئة الأراضي وتجار السلع والمواد وماشابه ذلك وكذا المؤسسات المنظمة للحفلات والألعاب والتسلية بكل أنواعها.
- ✓ التي تبيع لمؤسسات مستفيدة من إعفاء منصوص عليه في التنظيم الخاص بالمحروقات.
- ✓ المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

3. النظام المبسط

يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج وكحد أقصى 30.000.000دج إلى النظام المبسط، ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة (الربح الجبائي)، لهذا يتعين على المكلفين التابعين لهذا النظام للإلتزامات (إلتزامات جبائية) التالية[3]:

- ✓ تقديم ميزانية ملخصة.
- ✓ جدول مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.
- ✓ جدول الإهتلاكات.
- ✓ كشف المؤونات.
- ✓ جدول تغيرات المخزون.

تخضع المداخيل الناتجة عن هذه الفئة إلى معدل نسبي قدره 20%، حدد بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

إن عدد التسبيقات التقسيطية الواجب دفعها من طرف الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي/فئة الأرباح الصناعية والتجارية الخاضعة للنظام المبسط هو (02) إثنان زيادة على باقي التصفية.

وتدفع الضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق المعدل النسبي 20 % بطريقة تلقائية على مستوى القباضة التابع لها مكان النشاط حسب التواريخ الآتية:

- ✓ القسط الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.
- ✓ القسط الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.
- ✓ باقي التصفية عند التاريخ إكتتاب التصريح السنوي كآخر أجل.

ويساوي مبلغ كل قسط 30 % من الضريبة الواجبة بعنوان الأرباح أو المداخيل الخاصة بالنسبة للسنة الأخيرة المعلقة أو عندما لايتم غلق أي سنة، خلال سنة ما، بعنوان الأرباح أو المداخيل لآخر مرحلة أخضعت للضريبة.

والأساس المرجعي للحساب السابق الذكر يتشكل من نتائج سنة 2010 وما بعدها تحسب التسبيقات التقسيطية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي ذات المعدل النسبي المحدد بـ 20 % محرر من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتدفع عن طريق التصريح (G50)، حسب التواريخ المذكورة أعلاه بدون إصدار مسبق لأي جدول لدى قابض الضرائب لمكان النشاط.

---

[3]- ولهي بوعلام، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع سابق.

4. نظام التصريح المراقب[4]

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا مهنيا حرا، للذين يتميز نشاطهم بالإستقلالية والطابع الفكري في تحديد أرقام الأعمال، ويسمى الربح المحقق بالربح غير التجاري وهناك أربعة أصناف من هذه المهن:

- ✓ صنف المهن الطبية.
- ✓ صنف الوظائف والدواوين (موثق، محضر قضائي، محافظ البيع...).
- ✓ صنف التقنيين (المحاسب، خبير عقاري، مكتب دراسات، مستشار قانوني، ....).
- ✓ صنف المهن القضائية (محامي، مترجم معتمد، .....).
- ✓ ويهدف هذا النظام إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويتعين على المكلفين الإلتزامات التالية:
- ✓ مسك دفتر يومي موقع من طرف رئيس المفتشية، يسجل فيه الإيرادات المهنية والنفقات المهنية.
- ✓ مسك وثيقة مدعمة بالإثباتات تحتوي على كل العناصر المخصصة لممارسة المهنة (عناصر الأصول)
- ✓ إعداد فاتورة الأتعاب التي تثبت مبلغ واسم وعنوان الزبون.
- ✓ الاحتفاظ بكل السجلات والوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق الإيرادات.
- ✓ اكتتاب التصريح الخاص بالمداخيل الذي يودع قبل أول أفريل من السنة التي تلي سنة الاستغلال.

ثانيا –جباية المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

1. الضرائب المباشرة

1.1. تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

يقصد بهاالضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري كما يلي "يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على دخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة[5].

1.1.1.مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة المكلفين من خلال[6]:

- ✓ الأشخاص الطبيعيين
- ✓ مداخيل الأشخاص الذين يكونون تحت كفالتهم.
- ✓ أعضاء شركات الأشخاص.
- ✓ شركاء الشركات المدنية والمهنية.
- ✓ أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- ✓ أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

أما المداخيل الخاضعة للضريبة فهي على النحو التالي:

- ✓ الأرباح المهنية.
- ✓ المداخيل الفلاحية.
- ✓ المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ✓ ريوع رؤوس الأموال المنقولة
- ✓ الرواتب والأجور.

في هذه الحالة يجب الإشارة إلى التخفيضات حيث:

يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة10% ويطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

---

[4]- - محمد لقمة، دور التسيير الجبائي في التحكم في التكاليف الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013 – 2014، ص :54.

[5]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الثالثة،2011-2010 ص:95

[6]- نفس المرجع سابق، ص.:97

ويستفيد الأشخاص الذين يكتتبون طواعية عقد تأمين الأشخاص (فردي أو جماعي) لمدة أدناها ثماني (08) سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي من تخفيض نسبة 2% من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20000 دج.[7] وتحسب الضريبة حسب الجدول التالي[8]:

الجدول رقم (01): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)	نسبة الضريبة
لايتجاوز 120.000	%0
من120.001إلى360.000	%20
من360.001إلى1440.000	%30
أكثر من 1440.000	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر،2012

2.1.1.معدلات فرض الضريبة

1.2.1.معدلات الإقتطاع من المصدر

1.2.1.1. ريوع رؤوس الأموال المنقولة

- ✓ تخضع المداخيل الموزعة لإقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة10%
- ✓ تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50%، يكتسي هذا الإقتطاع طابعا تحريريا.
- ✓ تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لإقتطاع من المصدر بنسبة10%
- ✓ تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الإدخار التي يملكها الخواص لإقتطاع من المصدر بنسبة:
- ✓ 1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 200.000دج.
- ✓ 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 200.000دج.
- ✓ تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لإقتطاع من المصدر بنسبة 10% يحرر من الضريبة.
- ✓ تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين في الجزائر لإقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

وتخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الإستثمار للتشغيل لإقتطاع من المصدر بنسبة:

- ✓ 1 % محررة من الضريبة على المداخيل التي لا تتجاوز50.000 دج.
- ✓ 10% محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة من التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.
- ✓ 20 % محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

ومن أجل تطبيق هذا الإخضاع الضريبي، تتم تبرئة نصف مبلغ التنازل بين يدي الموثق.

- ✓ 15% محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

غير أنه تعفى فوائض القيمة من الضريبة عندما يعاد إستثمار مبالغها.

---

[7]- منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص:56.

[8]- المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، 2012.

ويقصد بإعادة الإستثمار إكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات والذين يتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية[9].

2.2.1.1.الرواتب والأجور

- ✓ تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين، لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.
- ✓ تخضع علاوات المر دودية والمكافآت أو غيرها وكذا إستدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين إلى 10 % من دون تطبيق تخفيض.
- ✓ تخضع المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري: 15%، دون تطبيق تخفيض.يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000دج.
- ✓ تخضع أجور الموظفين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية العاملة في الجزائر: لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

3.2.1.1.المداخيل الإيجارية

- ✓ تخضع المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الإستعمال السكني، بصفة مدنية، للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7%، محررة من الضريبة.
- ✓ تعفى المداخيل المتأتية من تأجير لفائدة الطلبة إبتداءا من 1 جانفي 2015.
- ✓ تعفى المداخيل المتأتية من تأجير السكنات الجماعية التي لاتتجاوز مساحتها 80 متر مربع من الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ✓ تخضع المحلات ذات الإستعمال التجاري أو المهني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%دون الحق في تطبيق التخفيض (محررة).
- ✓ تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي نسبة 15 % محررة من الضريبة.

ويسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدين من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل العشرون (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم أثناءه تحصيل المبالغ[10].

3.1.1. الإعفاءات

1.3.1.1.الأشخاص المعنيون بالإعفاء

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي[11]:

- ✓ الأشخاص الذين لايتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120000 دج.
- ✓ السفراء والأعوان والدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية.

وعندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصلين الجزائريين.

2.3.1.1.المداخيل المعفاة

فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية.

تستفيد من إعفاء دائم:

- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة والهياكل التابعة لها.
- ✓ الفرق الممارسة لنشاط مسرحي فما يتعلق بالإيرادات المحققة.
- ✓ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.
- ✓ الأرباح الخاضعة للضريبة والناتجة من الأنشطة الخاصة بإنجار السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

9- النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، ص :5.

10- النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص:6.

11- النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص:7.

ويستفيد من إعفاء لمدة عشر (**10**) سنوات:

- ✓ الحرفيون والتقليديون وكذا أولائك الممارسون لنشاط حرفي فني.
- ✓ تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات إعتبار من تاريخ إنطلاق استغلالها.
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب المستثمر".
- ✓ الإستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام دعم إنشاء نشاطات إنتاج سلع والخدمات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ".
- ✓ المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.
- ✓ عندما تتم ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها وتمدد فترة الإعفاء إلى ست (06) سنوات إعتبارا من تاريخ إنطلاق الإستغلال.

وتمتد هاتين الفترتين بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم مستحقة التسديد إذ تواجدت هذه الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب ".

وتمتد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات، إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال، وعند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التوزيع الجبائي المعمول به تستفيد هذه النشاطات من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي.ويكون هذا التخفيض كما يلي[12]:

- ✓ السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %.
- ✓ السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %.
- ✓ السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %.

ويستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السنمائية، لصالح الفنانين والممثلين والمخترعين.

ملاحظة:

ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحق على الأشخاص الطبيعيين فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية بالنسبة لكل سنة مالية، ومهما كانت النتيجة الصافية المحققة عن 10000 دج[13].

2.1.الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر هذه الضريبة من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992

1.2.1.تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تأسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب القانون 90-36المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن في قانون المالية لعام 1991(المادة 38من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة)، وجاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وتطبق على جميع الأشخاص المعنويين الذين يحققون أرباح في الجزائر وبالتالي فإنشاء هذه الضريبة أدى إلى إلغاء التمييز بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية والشركات العمومية والخاصة[14].

وتعرف أيضا بأنها ضريبة حقيقية نسبية وسنوية تفرض على مجموع الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطهم عبر التراب الوطني.

2.2.1..خصائص الضريبة على أرباح الشركات

وتتميز هذه الضريبة بعدة خصائص منها[15].

---

[12]- النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص: 8.

[13]- النظام الجبائي الجزائري، مرجع نفسه، ص:9.

[14]- منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى, الجزائر، 2009، ص :121.

[15]- نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010، ص: 47.

- ✓ **ضريبة وحيدة:** تفرض على مجمل الأرباح المحققة دون تمييز بين مصادر هذه الأرباح.
- ✓ **ضريبة سنوية:** لأن الربح الضريبي يخضع لنسبة (معدل ثابت).
- ✓ **ضريبة تصريحية:** وذلك من خلال إجبار جميع المكلفين بها بتقديم الوثائق والدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتحدد الربح الخاضع للضريبة (قبل1 أفريل من كل سنة).
- ✓ **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ✓ **الضريبة النسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي بمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

3.2.1.مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تطبيق الضريبة على أرباح الشركات على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وقد منح المشرع الجبائي الجزائري لشركات الأشخاص حق الإختيار في الخضوع لهذه الضريبة، على أن يكون الإختيار بصفة نهائية وعلى هذا الأساس ووفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع الشركات إلى[16]:

1.3.2.1.الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات هي:

- ✓ شركات المساهمة.
- ✓ شركات ذات المسؤولية المحدودة.
- ✓ مؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- ✓ شركة التوصية بالأسهم.
- ✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- ✓ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.
- ✓ المؤسسات والمنشآت الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.
- ✓ التعاونيات والإتحادات التابعة لها وكل المنظمات العامة ذات هدف مربح.

2.3.2.1. الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على إرباح الشركات هي:

- ✓ شركة التضامن.
- ✓ شركة التوصية البسيطة.
- ✓ شركات المساهمة التي لاتندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.
- ✓ شركات المدنية التي تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم.

ويتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض إلى مفتشية الضرائب التي تنتمي إليها المؤسسة إقليميا من طرف الشركة المعنية أو يكون هذا الإختيار بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة.

4.2.1.معدل الضريبة على أرباح الشركات

يحدد معدل الضريبة على أرباح شركات كالتالي:

- ✓ 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية ويطبق هذا العمل كذلك على الأنشطة المختلفة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.
- ✓ 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- ✓ 25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم أعمالها المحقق في التجارة أو الخدمات أو أكثر من 50 % من رقم أعمال الإجمالي خارج الرسم[17].

ملاحظة:

تم توحيد معدلين في معدل واحد بالنسبة لضريبة على أرباح الشركات هو[18] 23 %.

---

[16]- رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 31-32 .

[17]- المادة 12 من الأمر رقم 14 – 10المؤرخ 31 ديسمبر 2014 , المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

[18]- -المادة150منقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

يتم تحديد نسبة الإقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- ✓ 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات.
- ✓ 10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبي.
- ✓ 20 % بالنسبة للمبالغ المحملة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى إقتطاع.
- ✓ 40 % بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصندوق غير إسمية أو لحاملها.
- ✓ 24 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات ويطبق كذلك المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج إما بموجب الإمتياز رخصة إستغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامات الصنع أو أسلوب أو صيغة، أو منح الإمتياز كذلك.

5.2.1.الإعفاءات والأنظمة الخاصة بها

لقد وضع المشرع الجبائي بعض الإعفاءات من قانون الضرائب المباشرة والضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات على الإستثمار في أنشطة معينة، وفق السياسة المعنية لترقية ودعم الإستثمار.

وقد نصت في هذا المجال المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

- ✓ تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من"إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"أو" الصندوق الوطني للتامين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (3) سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال (مثل المناطق الصحراوية، ومناطق الهضاب العليا).
- ✓ وترفع مدة الإعفاء إلى ست(6) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال (مثل المناطق الصحراوية، ومناطق الهضاب العليا).
- ✓ وتمدد فترة الإعفاء بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث(3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- ✓ ويترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.
- ✓ عندما يمارس هذا الشاب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقتها ورقم الأعمال الإجمالي.
- ✓ تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:
- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.
- ✓ مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق الممارسة للنشاط المسرحي.
- ✓ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط[19].
- ✓ التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد المستخرج من طرف المصالح المؤهلة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، بإستثناء العمليات التالية:
- ✓ مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.
- ✓ عملية التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة.
- ✓ عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أوإضطرت لقبولها.

ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب (د ج م ح) بالنسبة لشراء، بيع، تحويل أو نقل الحبوب.

كما يطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج مسطرة من طرف الديوان أو بترخيص منه.

---

[19]- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية،2013.

أما المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته فإنها:

- ✓ تستفيد من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، بإستثناء وكالات السياحة والأسفار وكذا شركات الإقتصاد المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي.
- ✓ تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ بداية النشاط وكالات السياحية والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- ✓ تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:
- ✓ عمليات البيع الموجهة للتصدير.
- ✓ تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

ويمنح الإعفاء المذكور في البندين 4 و5 من هذه المادة، حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة وتتوقف الإستفادة من أحكام البند 5 من هذه المادة، النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك[20].

6.2.1.تخفيض الضريبة على أرباح الشركات

تستفيد المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إيليزي، تندوف، أدرار وتمنرست والذين يوجد مقرهم جبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة مؤقتة مدتها خمس (5) سنوات إعتبارا من أول جانفي سنة 2015.

ولايمس هذا التخفيض مداخيل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات وقطاع المناجم بإستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية.

3.1. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

حسب قانون المالية لسنة 2007 تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسوم على القيمة المضافة والرسوم على النشاط المهني ونعبر عنه كالآتي:

IFU = IRG + TAP + TVA

1.3.1.مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كالآتي:

- ✓ الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع أو الأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي10,000,000 دج.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى تأدية الخدمات بالمفهوم الصناعي والتجاري عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10,000,000 دج[21].
- ✓ حيث أصبح يطبق هذا على الأشخاص الطبيعيون والمعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعيا وتجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار[22].

2.3.1.الاستثناءات[23]

يستثنى من هذا النظام للضريبة الجزافية الوحيدتكلا من:

- ✓ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- ✓ موزعو محطات الوقود.
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

---

[20]- المادة 138من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

[21]- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة المسيلة، مرجع سابق.

[22]- المادة 03, الأمر رقم 14-10 المؤرخ في31 ديسمبر 2014 المتضمن قانون لسنة 2015.

[23]- بوعلام ولهي,محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, مرجع سابق.

- ✓ الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات تستفيد في النظام الشراء بالإعفاء من الرسم. -تجار الأملاك وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

3.3.1.معدل الضريبة الجزافية الوحيدة[24]

- ✓ 05 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.
- ✓ 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

4.3.1. الإعفاءات والتخفيضات

يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من[25]:

- ✓ الحرفيون التقليديون والحرفيون الذين يكتتبون في دفتر شروط.
- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة.
- ✓ مداخيل الفرق المسرحية.

وتستفيد بصفة إنتقالية النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في الأماكن مهيئة من طرف الجماعات المحلية خلال السنتين الأوليتين من النشاط، وتستفيد هذه النشاطات عند نهاية مرحلة الإعفاء من تخفيض للضريبة الجزافية الوحيدة وذلك من خلال الثلاث السنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي:

- ✓ السنة الأولى تخفيض ضريبي قدره 70%.
- ✓ السنة الثانية تخفيض ضريبي قدرة 50 %.
- ✓ السنة الثالثة تخفيض ضريبي قدره 25 %.

غير أنه لا يمكن أن يقل المبلغ الضريبة المتحققة من الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عن 5000دج بالنسبة لكل سنة مالية مهما كان رقم الأعمال المحقق[26].

وتوزع نتائج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي[27]:

- ✓ ميزانية الدولة: 49%.
- ✓ غرف التجارة والصناعة 0,5 %.
- ✓ الغرف الوطنية للصناعة التقليدية: 0,001 %.
- ✓ البلديات: 40,25%.
- ✓ الولاية: 05 %.
- ✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلي05 % .

4.1.الرسم على النشاط المهني[28]

كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري بمعدل 2,55 % والنشاطات غير التجارية (مهن حرة) إلى الرسم على النشاط غير التجاري بمعدل 6,03 % وقد تم توحيد هذين الرسمين إبتداءا من 1996/1/1 وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 وفي الشكل الرسم على نشاط المهني يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2,55 % وعدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي سنة 2001 وأصبح 2 %

ويطبق هذا الرسم على الفئات التالية:

- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ والأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة).

---

[24]- المادة 282 مكرر 4، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب ,وزارة مالية، 2012.

[25]- بوعلام ولهي,محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, مرجع سابق.

[26]- المادة 365 مكرر، قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2012.

[27]- المادة 282 مكرر 3 من قانون المالية 2013 من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة.

[28]- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعةالثالثة، 2010 - 2012، ص:138.

- ✓ ويحدد المعدل العام لـ "الرسم على النشاط المهني" بـ 2 % من رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة، يرفع المعدل إلى 3 %بالنسبة لنشاط نقل المحروقات عبر القنوات.

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني على: البلدية، الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية، وذلك وفق التوزيع التالي[29]:

الجدول رقم (02):توزع حصيلة الرسم على النشاط المهني

معدل ر.ن.م	الولاية	البلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية **FCCL**	المجموع
02 % **المعدل العام**	0.59 %	1.30 %	0.11 %	02 %
03 % **المعدل الخاص**	0.88 %	1.96 %	0.16 %	03 %

المصدر: المادة **222** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , وزارة المالية, **2012.**

1.4.1.مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني على كلا من:

- ✓ الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاّ مهنيا دائما ويمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- ✓ رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

2.4.1.العناصر المكونة لرقم الأعمال

فيما يخص المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الأرباح الصناعية والتجارية: يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس. غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

وفيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي أو الأرباح غير التجارية أي الإيرادات المهنية والتي تعني مداخيل أتعاب أصحاب المهن الحرة.

3.4.1.الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني على ما يلي:

- ✓ **بالنسبة للمبيعات:** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ✓ **بالنسبة للأشغال العقارية:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن
- ✓ **بالنسبة لتأدية الخدمات:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

4.4.1. تحديد أساس فرض الضريبة

يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

5.4.1.التخفيضات المطبقة على أساس فرض الرسم

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار لما يلي[30]:

تخفيض قدره 30 % على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

---

[29]- نصيرة يحياوي، جباية المؤسسات، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص- ص: 83 –86.

[30]- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010-2012، ص:138.

- ✓ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

تخفيض قدره 50% على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.

وفيما يخص تطبيق هذا التخفيض، يعتبر بيعا بالجملة ما يلي:

- ✓ عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- ✓ عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لإستخدامها.
- ✓ عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكميات المسلمة.
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 31 90- المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.
- ✓ مبلغ العمليات المحقق بين الشركات الأعضاء لنفس المجموعة. يجمع هذا التخفيض مع التخفيضات الأخرى.

تخفيض قدره 75% على ما يلي:

- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز.
- ✓ إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.
- ✓ كما يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية من رقم الأعمال لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 25%الخاضع للضريبة.

وتمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أوالصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، بعد فترة الإعفاء، كما يلي:

- ✓ السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره % 70 .
- ✓ السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50% .
- ✓ السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.

6.4.1.الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

هناك مجموعة من الإعفاءات نصت عليها المادة 119 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي[31]:

- ✓ رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) سنويا، إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يمثل نشاطهم الرئيسي في ببيع البضائع واللوازم والسلع المتخذة للإستهلاك في عين المكان أو الذي لا يتجاوز خمسون ألف (50.000 د.ج) بالنسبة للمكلفين المؤدين للخدمات.
- ✓ مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة للإستهلاكالمدعمة من طرف ميزانية الدولة أوالمستفيدةمنالتعويض.
- ✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد والسلع الإستراتيجية.
- ✓ تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمرين المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من إعفاء لمدة 3 سنوات وذلك إبتداءا من تاريخ بداية الإستغلال، ويمكن أن تمتد هذه المدة إلى 06 سنوات إذا كانت النشاطات مقامة في مناطق يراد ترقيتها.

7.4.1.نظام دفع الرسم على النشاط المهني

1.7.4.1. الدفع الشهري أو الفصلي للرسم

يكون شهريا إذا فاقت الإيرادات المهنية الخام مبلغ 15000دج، ويكون الدفع الأول خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات، أما إذا كان فصلي فتكون الدفعات المستحقة خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل الذي حقق خلاله رقم أعمال أو الإيرادات ويجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعار بالدفع ويكون موقع ومؤرخ بالدفع.

---

[31]- المادة 119 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة, المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.

2.7.4.1. تسبيقات على الحساب

تعني أن يرخص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون منذ سنة على الأقل نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات بأن يدفعوا الرسم بطلب منهم حسب نظام التسبيقات على الحساب.

5.1.حقوق التسجيل والطابع[32]

1.5.1.حقوق الطابع

طبقا لتشريعات النظام الجبائي، فإن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون بإقتطاع حق الطابع المستحق على زبائنهم الذين يسددون فواتير البيع والأتعاب نقدا ودفعه خلال العشرين يوم الأولى من الشهر التالي للشهر الذي حققت فيه إلى خزينة قباضة الضرائب المختلفة بواسطة مطبوع (G50).

2.5.1.حقوق التسجيل

تكون لشركة عند تكوينها ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، مكونة من حصص عادية أو حصص بعوض أو حصص مختلفة، ومجموع هذه الأموال يشكل رأسمال الشركة الخاضع لحقوق التسجيل المقررة على تكوين الشركات، كما أنه خلال نشاط الشركة تخضع لحقوق التسجيل كل تعديلات عقد الشركة منها زيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه، وتغيير الطبيعة القانونية للشركة، وتمديد عقد الشركة والضم عن طريق الدمج، وانحلال أوضخ أو قسمة الشركة.

6.1.الرسم العقاري

يطبق هذا الرسم سنويا على الملكيات المبنية وغير المبنية على مستوى التراب الوطني بإستثناء الملكيات المعفية صراحة، ويحدد هذا الرسم على أساس القاعدة الخاضعة الناتجة عن القيمة الإيجارية للمتر المربع المتعلقة بالملكيات المبنية وغير مبنية.

2. الرسوم على رقم الاعمال

1.2. الرسوم على القيمة المضافة TVA

يعتبر "الرسم على القيمة المضافة" ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق أو الإستهلاك النهائي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابقا صناعيا أو تجاري أو حرفيا أو خدمات المهن الحرة، بإستثناء خدمات القطاع الإداري العمومي، ودخل هذا الرسم حيز التطبيق في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة ،1992 يعتبر الرسم على القيمة المضافة رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، فالمكلف القانوني (البائع) ليس سوى همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب.

1.1.2.مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة[33]

يخضع الرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية أو إختيارية.

الحالة الأولى: الصفة الاجبارية

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

- ✓ عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي التي تتم في الجزائر إعتيادية أو عريضية؛
- ✓ عمليات الإستيراد كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لزوما في المادة 02 من قانون الرسم على القيمة المضافة (الرسوم على رقم الأعمال) والتي تضم:
- ✓ العمليات الخاصة بالمنقولات: وهي تخص العمليات التالية:
  - ✓ المبيعات التي يقوم بها المنتجون وتجار الجملة وعمليات البيع بالتجزئة.
  - ✓ العمليات المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة التي يقوم بها التجار المستوردون.
  - ✓ المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة من البلاتين والذهب أو الفضة أو الأحجار الكريمة.

---

[32]- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق , ص:140 – 141.

[33]- سهيلة حفصي، دور الرقابة الجبائية على المحاسبة وعلى التسيير الجبائي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاشغال العمومية والبناء بالمسيلة، مذكرة ماستر, تخصص مراقبة والتسيير،2011 – 2012, ص:37.

- ✓ عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى كالنشاطات التجارة المتعددة بإستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الجزافي.

ويقصد بالتجارة المتعددة عملية الشراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط التالية:

- ✓ يجب أن تتعلق المواد المعروضة بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وذلك مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- ✓ يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.
- ✓ عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 02 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

أما العمليات الخاضعة للعقارات فهي تتمثل فيما يلي[34]:

- ✓ الأشغال العقارية.
- ✓ عمليات التجزئة أراضي لأجل بناءها وبيعها والتي يقوم بها ملاك قطع الأراضي.
- ✓ مبيعات العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بأسمائهم وذلك بصفة إعتادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- ✓ العمليات التي يقوم بها وسطاء الشراء إو البيع أملاك العقارات أو التجزئة.
- ✓ عمليات بناء وبيع العقارات المنجزة في إيطار نشاط الترقية العقارية وكذلك عمليات بناء السكنات الإجتماعية.

أما التسليمات لأنفسهم فهي العمليات التي يقوم بها الشخص من أجل الحصول على ملك أو خدمة باستعمال وسائله الخاصة وتتمثل في:

- ✓ عمليات تثبيت القيم المنقولة.
- ✓ الأملاك غير المثبة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- ✓ العمليات المنجزة بين التجار أو المحلات المؤسسة الواحدة.

أما فيما يخص أداء الخدمات فهي تشمل العمليات غير الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:

- ✓ عمليات نقل السلع أو الأشخاص.
- ✓ بيع المواد المستهلكة في عين المكان من المنتجات الغذائية أو المشروبات مثل المطاعم وقاعات الشاي...الخ.
- ✓ عملات الإيجار وأداء الخدمات وبصفة عامة جميع عمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- ✓ أشغال الدراسات والبحوث.
- ✓ الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.
- ✓ الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس.
- ✓ العمليات المنجزة في إيطار ممارسة المهن الحرة المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والشركات بإستثناء العمليات ذات الطابع الطبي.

الحالة الثانية: الصفة الإختيارية

إن العمليات الخاضعة إختياريا للرسم على القيمة المضافة موضحة في المادة 03 من قانون الرسم على القيمة المضافة (قانون الرسوم على رقم الأعمال)، ويمنح الإختيار للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بناء أعلى طلب منهم أن لا يتعلق نشاطهم بما يلي[35]:

- ✓ التصدير.
- ✓ الشركات البترولية
- ✓ المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

وفيما يخص طلب الاختيار:

---

[34]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العامة للضرائب، وزارة مالية، 2011، ص: 10.

[35]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005 ص: 89 -95.

يمكن تقديم طلب الاختيار في كل فترات السنة والذي يتم من خلال تصريح بسيط من الشخص المعني اذ يقوم بإرسال إلى المفتشية المختصة إقليميا، وينفذ هذا الإختيار في اليوم الأول من الشهر الموالي للشهر الذي قدم فيه الإختيار كما يمارس في كل الفترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي سنة بدأ فيها سريان الإختيار، ويمكن تجديد هذا الإختيار عن طريق رسالة مسجلة مع الإشعار بالإستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل إنقضاء كل فترة.

2.1.2. المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

لقد حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة كما يلي[36]:

- ✓ **المعدل المخفض:** يحدد المعدل المخفض الخاص بالرسم على القيمة المضافة ب 9% ويطبق على المواد والأموال والأشغال والعمليات والخدمات ذات الطابع الاجتماعي.
- ✓ **المعدل العادي:** يحدد معدله ب 19% ويمس جميع العمليات الأخرى ما عدى تلك المبنية في المعدل السابق.

3.1.2. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة[37]

- ✓ **بالنسبة للمبيعات،** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب، فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده، يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.
- ✓ **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية** وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة إبتداءا من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ✓ **بالنسبة للأشغال العقارية،** من قبض الثمن كليا أو جزئيا، فالأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في لإطار الخاص بنشاطهم، غير أنه، فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- ✓ **بالنسبة للتسليمات للذات:** فيما يتعلق بالمنقولات يتكون الحدث المنشئ من التسليم أما فيما يخص الأملاك العقارية يتكون الحدث المنشئ من الإستعمال الأول لهذه الأملاك.
- ✓ **بالنسبة للواردات:** من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- ✓ **بالنسبة للصادرات:** من المنتوجات الخاضعة للضريبة، بمقتضى المادة 13 من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك. غير أنه، يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم، وفي هذه الحالة، يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.
- ✓ **بالنسبة للخدمات عموما،** بقبض الثمن جزئيا أو كليا، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب التسليات بمختلف أنواعها.

4.1.2.إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

- ✓ **العمليات المعفاة:** عمليات التصدير، عمليات تسويق المنتوجات وسلع الخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.
- ✓ **التوقف عن النشاط:** غير أنه يحدد استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة بعد تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم، لاسيما فيما يتعلق بإعادة الخصومات الأولية.
- ✓ الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على إقتناء المواد والبضائع والسلع القابلة للإهتلاك والخدمات والنسبة المخفَّضة على الأشياء القابلة لفرض الرسم عليها إذا كان رصيد الدائن مرتبطا بثلاثة أشهر متتالية.
- ✓ عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا.

5.1.2. التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة

يكون تصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة حسب ما يلي:

---

[36]- المادة 22 – 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

[37]- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس جباية معمقة، تم القائها على طلبة سنة اولى ماستر مالية وجباية، جامعة المسيلة، الموسم الدراسي.2013– 2014

- ✓ **النظام العام:** يتعين على كل شخص خاضع للنظام الضريبي الحقيقي ويقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة أن يسلم أو يرسل قبل 20 يوم من كل شهر إلى قابظ الضرائب كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف.

كما يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط، والأشخاص التابعين لنظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على الأرباح غير التجارية إكتتاب بتصريحيهم والتسديد الفصلي للرسم المستحق في 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني[38].

- ✓ **نظام الأقساط الوقتية:** يطبق هذا النظام على الأشخاص الذين يملكون إقامة دائمة، ويمارسون نشاطهم منذ 06 أشهر على الأقل ويجب تقديم طلب في هذا الشأن وذلك قبل 01 فيفري من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المعنية، ويتعين عليهم تقديم تصريح شهري يبين فيه بوضوح النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة المساوي ل 12/1 من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة.

6.1.2.الإعفاءات في الرسم على القيمة المضافة

بصفة عامة تستجيب الإعفاءات لإعتبارات إقتصادية وإجتماعية وثقافية وسياسية.

- ✓ **الإعتبارات الإقتصادية:** إن الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال وتتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها وإستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التى تقتنيها مؤسسة "سوناطراك".
- ✓ **الإعتبارات الإجتماعية:** ترتبط بالمنتجات ذات الإستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، دقيق وكذلك أدوية خاصة بالأمراض المزمنة إضافة إلى ذلك المطاعم التي لا يهم تحقيق الربح وكذلك السيارات السياحية المخصصة للمعطوبين والمعاقين والمجاهدين.
- ✓ **الإعتبارات الثقافية:** تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية والتعاون الدولي.

حالات خاصة:

- ✓ يعفى من الرسم على القيمة المضافة منتوجات التي تخضع لرسم على اللحوم.
- ✓ يعفى من الرسم على القيمة المضافة مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين التي تخضع لرسم على الضمان.
- ✓ يعفى من الرسم على القيمة المضافة الأشخاص الذين لم يبلغوا المنتوجات الأخرى للخضوع لهذا الرسم وهي 100000 لمقدمي الخدمات 130000 لباقي الأنشطة.
- ✓ يستثنى: من مجال تطبيق كل النشاطات الزراعية إنتاج الحليب والحبوب مبلغ الإيجار المتعلق بالمعدات الفلاحية فقط المنتجة في الجزائر والموجهة خصيصا للحليب إنتاج وتخزين زيت الزيتون وكذلك أدوات مستعملة في صناعة التحويلية الغذائية[39].

ملاحظة: تستثنى من مجال تطبيق العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي[40] من 30000000.

ثالثا-أثر التسيير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة الاقتصادية

1. التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار الشكل القانوني

ميزت الإصلاحات الضريبية التي جاء بها المشرع الجبائي في الجزائر بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي من حيث الإخضاع الضريبي وبالتالي أصبح كل شكل قانوني للضريبة يخضع إلى ضرائب خاصة به.

1.1.اختيار الشكل القانوني

عندما يقوم شخص أو مجموعة من الأشخاص بالمفاضلة بين شكلين يتم اختيار الشكل الذي يسمح لهم بتحمل اقل تكلفة، وسنوضح ذلك فيما يلي:

1.1.1. اختيار بين مؤسسة فردية وشركة ذات شخص وحيد

يتعين على الشخص الوحيد لممارسة التجارة والأعمال، أن يختار بين شكلين قانونيين مختلفين هما:

- ✓ إما مؤسسة فردية.
- ✓ أو تأسيس شركة ذات الشخص الوحيد.

38- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع نفسه.

39- بوعلام ولهي، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مرجع نفسه.

40 - المادة 30، تعدل أحكام المادة 8 من قانون الرسم على رقم الاعمال، المديرية العامة للضرائب، وزراة المالية.

ولكي يتم اختيار الشكل الجديد يجب على الشخص الوحيد معرفة ما يلي:

- ✓ معرفة جميع أنظمة إخضاع الضريبي.
- ✓ معرفة معدلات ضرائب المطبقة على كل شكل.
- ✓ حساب التكلفة الجبائية التي يتحملها في كل شكل.

ويتم اختيار الشكل القانوني للمؤسسة على أساس أقل تكلفة جبائيه.

2.1.1.اختيار بين شركة أشخاص وشركة أموال

يتعين على مجموعة من الأشخاص لممارسة التجارة والأعمال أن يختاروا بين شكلين قانونيين مختلفين هما:

- ✓ إما شركة الأشخاص.
- ✓ أو تأسيس شركة الأموال.

2.1.تحليل التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة[41]

1.2.1.المعالجة الجبائية للنتيجة

بعد أن تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية حسب الأحكام الجبائية بإضافة الأعباء غير قابلة للخصم إلى النتيجة المحاسبية وبطرح الإيرادات غير الخاضعة، يبقى عليها أن تطبق الاختيارات التالية:

2.2.1.حالة عدم التعهد بإعادة استثمار الأرباح

يتم إخضاع النتيجة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات بتطبيق المعدل العادي 25 %، وبعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من النتيجة الجبائية تحصل على أرباح صافية بعد الضريبة، إما يتم توزيعها على المساهمين ويتم إخضاعها للضريبة على مداخيل القيم المنقولة بمعدل 15%، وإذا لم يتم توزيعها خلال أجل أقصاه ثلاث سنوات، وإلا قامت الإدارة الجبائية بتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة في حالة مخالفة هذا الأجل.

3.2.1.حالة التعهد بإعادة استثمار الأرباح

تخضع النتيجة الجبائية التي قررت المؤسسة إعادة استثمارها في شكل عقارات أو منقولات إلى المعدل المنخفض 12,5% والمحقق من طرف شركات الأموال بشرط احترامالالتزامات المتمثلة فيما يلي:

- ✓ مسك محاسبة نظامية.
- ✓ تحديد وذكر الأرباح الخاضعة للمعدل المنخفض في التصريح السنوي للنتائج.
- ✓ إرفاق قائمة الاستثمارات المنجزة مع بيان طبيعتها، سعر تكلفتها، وتاريخ قيدها في الأصول.
- ✓ يجب أن تبقى هذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات على الأقل.
- ✓ يجب أن يتم الاستثمار خلال السنة المالية التي تم الاستفادة من المعدل المنخفض.
- ✓ يجب أن تكون هذه الاستثمارات واردة في قائمة المنقولات والعقارات التي تتيح الاستفادة من المعدل المخفض والمحددة عن طريق التنظيم.

2.التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات

يمكن أن تقوم المؤسسة لأسباب معينة، ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية ، معنوية أو مالية، تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر في جهة والذي يمثل إيراد المؤسسة ذات الطابع الاستثنائي، ومن جهة أخرى القيمة المحاسبية الصافية بين ثمن بيع القيمة الصافية، فإذا كان هذا الفرق موجبا يتعين تحقيق فائض قيمة وفي حالة كونه سالبا فهذا يدل على وجود ناقص قيمة، ويوجد نوعان من الفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة قصيرة المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة أكثر من ثلاث سنوات[42].

والجدول التالي يوضح المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات:

---

[41]- الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة المتأتية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2007-2008، ص: 21.

[42]- الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه، ص: 22

الجدول رقم 03: النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات.

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
فائض قيمة قصير	**أقل من ثلاث سنوات**	**70 %**	**30 %**
فائض قيمة طويل	**أكثر من ثلاث سنوات**	**35 %**	**65 %**

المصدر: بالاعتماد على المواد 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب 2008.

نستنتج من الجدول السابق أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة.يحسب مبلغها في حدود 70 % أو 35 % على التوالي من الربح الخاضع للضريبة (هذا في حالة عدم قرارها بإعادة الاستثمار هذه الفوائض)، أما إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته إلى سعر التكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات لا يدخل فائض القيمة المذكورة ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.وفي حالة العكس ووفقا لالتزام المكلف بالضريبة، ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل ثلاث سنوات.

3. التأثير الجبائي على الإهتلاكات وتشكيل المؤونات[43]

1.3. التأثير الجبائي على الإهتلاكات

يعرف الإهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة لكن هذا الخصم مرتبط باحترام جملة من الشروط الأساسية المتمثلة في:

- ✓ لا تطبق الإهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور: فإذا كان التدهور ناتجا عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن فإن المؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يستوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الإهتلاك، وعلى هذا الأساس لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام او الزمن، يتعلق الأمر بالمحلات التجارية والأراضي.
- ✓ أن تتعلق الإهتلاكات بعناصر مبنية في أصول الميزانية: لا يمكن للإهتلاك المطبق على الاستثمار قابل للإهتلاك، أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا الاستثمار في قيم أصول المؤسسة.
- ✓ أن تثبت الإهتلاكات محاسبيا: حتى في انعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الإهتلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تقيد هذه الإهتلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة محاسبية، ضمن التكاليف في حساب مخصصات الإهتلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الإهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها.
- ✓ يقتضي أن تفصل الإهتلاكات في جدول خاص: يظهر هذا الجدول الأصول الثابتة المهتكلة ومبالغ الإهتلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.
- ✓ يستوجب أن ترافق الإهتلاكات قيمة التدهور الفعلي: وعلى هذا الأساس يعاد دمج الإهتلاكات المبالغ فيها في النتائج الخاضعة.
- ✓ أن يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: هذا الشرط يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الاستغلالي.
- ✓ يعتبر الإهتلاك من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة أخرى يعتبر الإهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي الهدف من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة.
- ✓ وبهدف تحفيز الاستثمارات داخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989 عن طريق نظام الإهتلاك المتناقص ونظام الإهتلاك المتزايد، علاوة على النظام الخطي، فنظام الإهتلاك المتناقص يسمح بتسريع الإهتلاك خلال السنوات الأولى مما يترتب عن ذلك مزايا من الناحية الجبائية والمالية.فمن الناحية الجبائية يسمح هذا النظام بتحقيق وفرات جبائيه على الأرباح خلال السنوات الأولى نظرا للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع، ومن الناحية المالية بما أن الإهتلاك يعتبر عبئا غير مدفوع فإن المؤسسة تجد له مقابلا في الخزينة وبالتالي تستعمل المبالغ المتاحة لتمويل استثمارات جديدة، أما نظام الإهتلاك المتزايد فهو يسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة، فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحا متصاعدة.

---

[43]- الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه، ص: 23.

2.3.التأثير الجبائي على تشكيل المؤونات

تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير القابلة للإهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة.

تخضع المؤونات على غرار الإهتلاكات إلى قواعد وشروط نص عليها التشريع الجبائي بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات وهي[44]:

- ✓ أن تكون المؤونة محددة بدقة: يجب أن يحدد ويحسب مبلغ الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاق من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضعية، مما يقصي المؤونات الجزافية.
- ✓ الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة: فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها ومبلغها فيجب تسجيلها محاسبيا على أساس نفقة، إذا لايجوز استعمال حساب مخصصات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.
- ✓ أن تنشأ التكاليف أو الخسارة خلال الدورة الجارية: بمعنى أن كل مؤونة مكونة من خلال سنة مالية لتغطية أعباء ناتجة من خلال حادث نشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية.
- ✓ قابلية التكلفة المحتملة للخصم: بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لايمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم
- ✓ التسجيل المحاسبي للمؤونات: بمعنى عدم تسجيل المؤونات محاسبيا ينجم عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، ويتعين على المكلفين أن يقدموا بناء على طلب الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبة اللازمة لإثبات المؤونات.
- ✓ بيان المؤونات في الكشف الخاص بها: رغم كون المؤونة مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة في انتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذا امتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج.

ومبدئيا يتعلق المصير الجبائي للمؤونات المكونة بالشروط المتعلقة بخصمها، بحيث أن كل مؤونة تتوفر فيها شروط قابلية الخصم تعد في نظر القانون الجبائي غير قانونية مما يترتب عن ذلك اعادة ادماجها في الربح الخاضع من طرف المؤسسة نفسها أو عند الاقتضاء من طرف الإدارة الجبائية.

ويميز النظام المحاسبي المالي بين المؤونات التالية:

- ✓ مؤونة خسائر القيمة لعناصر الأصول: حسب النظام المحاسبي المالي تكون المؤونات لإظهار القيمة الحقيقية للأصول، ويمكن أن نميز بين أربعة أنواع من المؤونات التدهور؛
- ✓ مؤونة خسارة قيمة الاستثمارات غير القابلة للإهتلاك: مثل (المحل التجاري، والأراضي).
- ✓ مؤونات خسارة فيمة المخزونات: المؤسسة تشكل المؤونة اذا كانت قيمة المخزون عند إقفال الدورة أقل من القيمة الحقيقية.
- ✓ مؤونات خسارة قيمة السندات: المؤسسة تشكل مؤونة لما تكون قيمة السند عند إقفال الدورة أقل من القيمة الحقيقية.
- ✓ مؤونة خسارة قيمة حسابات الغير: على المؤسسة تشكيل مؤونة أين يكون خطر عدم التسديد للحقوق محتملا.
- ✓ مؤونة الأعباء والخسائر: ويميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من هذه المؤونات:
  - مؤونة الخسائر المحتملة.
  - مؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات.

3.3.التأثير الجبائي على إعادة تقييم التثبيتات[45]

1.3.3.تعريف إعادة تقييم التثبيتات

إعادة تقييم التثبيتات هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف مراحل الميزانية (الاستثمارات مثلا) بالأخذ بعين الاعتبار التضخم والتدهور المستمر للعملية الوطنية.إن إعادة التقييم هي تسوية قيمة الاستثمار للتقرب أكثر من القيمة الحالية حيث تخفض الاهتلاكات مبالغ معتبرة من الضريبة مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم.

---

[44]- الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه ، ص: 24.

[45]- مرجع نفسه، ص 25

2.3.3. ميدان تطبيق إعادة التقييم

تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 90/103 على انه يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والهيئات العمومية وغيرها منذ مسكها للحسابات على الشكل التجاري ان تعيد تقييم استثماراتها القابلة للإهتلاك.

3.3.3.مراحل تطبيق اعادة التقييم

يتم حساب فرق إعادة التقييم وفقا لمراحل التالية:

- ✓ **إعادة تقييم القيمة الأصلية:** تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة التاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق اعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس هو القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة.
- ✓ **إعادة تقييم حصص الإهتلاكات:** تصبح الحصص السنوية للإهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة الأولى التي سجلت فيها ثم تحسب مجموع الإهتلاك المعدل.
- ✓ **استخراج فرق إعادة التقييم:** يتمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم ويقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة.
- ✓ **الإهتلاكات المستقبلية:** تهتلك الاستثمارات المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار الذي اعيد تقييمه مع العلم ان مدة الاستعمال الاضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كحد أقصى.تقييم الاستثمارات يتم عن طريق القيمة السوقية وتحت إشراف خبير مختص ومعتمد.
- ✓ **إعادة التقييم المطبقة:** إعادة التقييم التي عرفها حسب التشريع الجزائري هي:
  - إعادة التقييم الأولى حسب المرسوم التنفيذي رقم 90/103 بتاريخ 1990/03/27.
  - إعادة التقييم الرابعة حسب المرسوم التنفيذي رقم 07/210 بتاريخ 2007/07/04.
  - تسجل فروق إعادة التقييم مع امتياز الإعفاء الضريبي على فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم المطبقة[46].

رابعا –آليات تأثير التسيير الجبائي على تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة

إن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق أهدافها المالية بأقل التكاليف، وبما أن التكاليف الجبائية نجدها في جميع مراحل نشاط المؤسسة:

- ✓ الاستغلال؛
- ✓ التمويل؛
- ✓ الاستثمار.
- ✓ فإن تسييرها يجب أن يكون متوافقا مع هذه المراحل.

1. أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال

1.1. الأثر الجبائي في مرحلة الاستغلال

إن عملية تحديد ودراسة الأثر الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة، يركز على التأثيرت المتعلقة بالتوازن المالي والمتمثلة في: الخزينة، رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل[47].

- ✓ **تأثير الجباية على خزينة المؤسسة:** إن وضعية الخزينة تعتبر من بين المهام الأساسية والنقاط الحساسة التي ينبغي على المسير الجبائي وضعها ضمن الأولويات. حيث تقتضي هذه الدراسة ضرورة حصر جميع أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وحسن تسييرها من خلال جدولتها وتحديد مواعيد دفعها للإدارة الضريبية، وهذا لتفادي ما يترتب عن تأخيرات الدفع من غرامات وتكاليف إضافية تؤثر سلباً على التدفقات النقدية للمؤسسة.وبالتالي تأثر الخزينة بعامل الجباية، يكون من خلال دراسة تأثير مختلف الضرائب والرسوم التالية:
  - ✓ الرسم على القيمة المضافة،
  - ✓ الضريبة على أرباح الشركات،

---

[46]- الجيلاني بلواضح، مرجع نفسه، ص: 26.

[47]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 111 .

- ✓ الرسوم الجمركية،
- ✓ الرسم على النشاط المهني،
- ✓ الرسم العقاري.

وفي هذا الصدد سنقوم بتحليل أثر كل من الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة:

- ✓ **تأثير الرسم على القيمة المضافة (TVA)**

تتصرف المؤسسة لحساب الإدارة الجبائية باعتبارها مكلفا قانونيا وليس حقيقيا، مما يترتب عليها مسؤولية ثقيلة فتتأثر خزينتها تبعا لعدة عوامل مرتبطة بهذا الرسم: تنوع واختلاف المعدلات 9 % و19% إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المحققة، الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق (الحدث المنشئ)، قاعدة التفاوت الشهري، وحتى تتمكن المؤسسة من التحكم في هذه القاعدة الأخيرة وجعلها تتماشى مع تدفقاتها، يجب عليها أن تسير وبصفة عقلانية مهلة الدفع المتعلقة بمختلف المتعاملين معها (الزبائن و الموردين).

فكلما منحت المؤسسة مهلة دفع للزبائن أكبر مما يجب، فإنها ملزمة بدفع الرسم على القيمة المضافة، الذي لم تحصله من خزينتها، وهذا ما يحدث احتياجا ماليا يؤثر سلبا على توازنها المالي، ومنه تعتبر المدة التي تفصل ما بين تاريخ تسديد الزبائن لديونهم، وتاريخ استحقاق الرسم، مدة هامة بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكنها هذا المبلغ من إجراء عدة عمليات تعود بالنفع على الخزينة، كالتوظيفات البنكية مثلا. كما أن للمهلة الممنوحة للمؤسسة من طرف مورديها لها دور هام، لا يقل أهمية عن دور المهلة التي تمنحها هي للعملاء.

حيث أنه انطلاقاً من الفرق بين قيمة الضريبة المستحقة الدفع وقيمة الضريبة الواجبة الاسترجاع، لا يمكن أن تبتعد آثار ضريبة الرسم على القيمة المضافة عن إحدى الحالتين التاليتين:

- ✓ إذا كانت قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع أكبر من قيمة الضريبة المستحقة الدفع، في هذه الحالة تكون خزينة المؤسسة في وضعية تسبيق للدولة.
- ✓ أما إذا كانت قيمة ضريبة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع أكبر من قيمة الضرائب القابلة للاسترجاع، في هذه الحالة تكون المؤسسة مطالبة بتوفير هذه القيمة وتسديدها في الآجال المحددة. وهذا حتى لا تتحمل خزينة المؤسسة تكاليف إضافية تأتي في شكل عقوبات عن التأخير[48].

- ✓ **تأثير الضرائب على أرباح الشركات على خزينة المؤسسة**

يتضح تأثير الضريبة على أرباح الشركات كونها تعتبر من التدفقات النقدية الخارجة من خلال ما يلي:

- ✓ نظام التسديدات التلقائية. إذ يتعين على الخاضع لهذه الضريبة أن يقوم بنفسه بحساب مبلغها وتصفيتها ودفعها تلقائيا لصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا، ويتم هذا بدون إصدار أوارسال مسبق للجدول من طرف مصلحة الضرائب (بدون إنذار مسبق).

ويتضمن نظام الدفعات التلقائية:

- ✓ من جهة، دفع ثلاثة (03) أقساط أو تسبيقات.
- ✓ من جهة أخرى، دفع رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات.

ويترتب عن نظام الدفع التلقائية للأقساط المؤقتة، خلال سنة مالية، تباعد زمني ما بين الحدث المنشئ (الحدث الذي يعطي ميلاد لفرض الضريبة) والدفع الفعلي للضريبة على أرباح الشركات، وبالتالي يمكن القول إن اعتماد نظام التسبيقات المؤقتة لتسديد الضرائب على الأرباح، يخفف من عبء ارتفاع الضريبة على تدفقات المؤسسة بحيث يسمح التباعد بين فترات التسديد للمؤسسة بتوفير المبالغ اللازمة في مواعيدها المستحقة.

ففي الفترة التي تعرف فيها المؤسسة نمو للنتائج وزيادة في الأرباح، يصبح هذا التفاوت الزمني في صالح الخزينة، بما أن الأقساط تحسب على ضريبة سابقة تقل عن المتعلقة بالسنة المالية المعنية، لكن في حالة الحصول على نتائج متناقصة أو سلبية، فإن دفع الأقساط المحسوبة على أساس مرتفع يمكن أن يؤثر سلبا على وضعية الخزينة[49].

كما نجد أن المؤسسة تعتمد على القروض والتسهيلات المصرفية قصيرة الأجل، من أجل تسديد مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، وذلك بهدف تفادي ضغط السيولة. بالتالي فإن تراكم حجم الضرائب المستحقة وثقلها، يمكن أن يؤدي إلى إفلاس المؤسسة. تجدر الإشارة إلى

---

[48]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 112.

[49]- مرجع نفسه، ص:113.

أن هذا الإجراء للتسديد لا يخص إلاّ المؤسسات الكبيرة، دون المؤسسات الصغيرة والناشئة التي لا تستطيع تحمل التكاليف الإضافية الناجمة عن الاقتراض.

✓ **تأثير الجباية على رأس المال العامل** (FR)

إن فكرة التأثير الجبائي على رأس المال العامل لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة، وإنما هي متضمنة من خلال العناصر المكونة لرأس المال العامل.

فتأثير الجباية على رأس المال العامل يمكن أن يكون من خلال التأثير على مكونات الأموال الدائمة، بحيث تحتوي الأموال الخاصة غالبا على جزء هام من الأموال المخصصة للتمويل الذاتي، وهذا الأخير معفى بنسبة كبيرة من الضريبة وكذلك الحال بالنسبة للديون التي تترتب عليها وفورات ضريبية.

كما يتجلى التأثير الضريبي على رأس المال العامل من خلال الاستثمارات، فهي تظهر بالقيم الصافية في الميزانية، وذلك بعد طرح قيمة الاهتلاكات من القيمة الإجمالية للاستثمارات، ففي حالة تسريع الإهتلاك، الذي يعد اختيار محضا، فإن قيمة الاستثمارات ستنخفض، وترتفع قيمة الأموال الدائمة وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع رأس المال العامل.

✓ **تأثير الجباية على احتياجات رأس المال العامل** (BFR)

يعد الرسم على القيمة المضافة، أهم رسم يؤثر مباشرة على احتياجات رأس المال العامل، وذلك من خلال قاعدة "التفاوت الشهري"، ومن خلال الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع حيث أنه كلما كان الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع فإن المؤسسة يترتب عليها احتياج مالي، مطالبة بدفعه والعكس صحيح.

يمكن أن نستنتج بأن تأثير الضريبة على دورة الاستغلال ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية، حيث أن هذا التأثير يكون في صالح المؤسسة إذا أتقنت هذه الأخيرة تسيير الضريبة والتحكم في مواعيد استحقاقها لضمان السيولة اللازمة ولتفادي الوقوع في ضغوطات مالية، غرامات أو تقويمات جبائيه.

2.1. دور المسير الجبائي في مرحلة الاستغلال

إن التسيير الجبائي الذي يجب أن يتم في إطار احترام التشريع الجبائي المعمول به في مرحلة الاستغلال يركز على تحليل التأثيرات المباشرة والإيجابية على خزينة المؤسسة ومنه إن مثلوية الخزينة ومرونتها لا تهم المسير المالي فحسب، بل كذلك المسير الجبائي، الذي بواسطة تسييره لمختلف الضرائب والرسوم[50]، يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة يقوم بالعديد من الإجراءات تختلف حسب خصوصية كل مؤسسة منها:

- ✓ توضيح أهمية إتباع المؤسسة لبرامج صيانة متطورة ومستمرة، وذلك من خلال السياسات الإدارية التيتتبعها المؤسسة، ممثلة في عمل وإتباع برامج لصيانة الآلات والماكينات محققة بذلك وفرا ضريبيا كبيرا، حيث تقوم المؤسسة باستغلال فترة تحقيقها للأرباح العالية، وبالتالي عمل الصيانة بناء على سياسة تحقيق أعلى قيمة حالية للوفر الضريبي.
- ✓ القيام بإتلاف البضاعة في حالة فسادها رغبةً من الشركات، خاصة الصناعية منها، وذلك بالاتفاق معالجهات المعنية والتي منها السلطات الضريبية، حتى يتم الاستفادة من تنزيل مصروف البضاعة التالفة، مع الإشارة الى أنه إذا قامت المؤسسة بإتلافها بنفسها فإن ذلك يؤدي إلى حرمانها من الوفر الضريبي، تحميل المؤسسة لكل سنة مصاريف فروقات العملة، ويتوجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد ما تتحمله من مصروفات فروقات العملة، ويتم ذلك بتقييمها لأرصدة ديونها في الخارج بالعملة الأجنبية، وتقييم أرصدتها في الخارج بالعملة المحلية.
- ✓ الاستعانة بالاستشارة الجبائية من طرف الخبراء في المسائل الجبائية مثل: محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة.
- ✓ تشجيع المؤسسة على امتلاك الأصول أو استئجارها، وخاصة إذا كانت الحاجة للأصل لفترة زمنية قصيرة، ففي حالة احتياج المؤسسة لآلة ما في فترة قصيرة فإنها تقارن بين المزايا الضريبية لامتلاكها والمزايا الضريبية لاستئجارها.

50- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص :114.

- ✓ التسيير الجبائي من خلال سياسة المخزون وذلك بإتباع المؤسسات لسياسات محاسبية تهدف للاستفادة من طرق تقييم المخزون، بحيث تحقق لها اكبر وفر ضريبي ممكن وخاصة المؤسسات الصناعية، ومن المعروف أن هناك ثلاث طرق لتقييم المخزون متعرف عليها هي:
  - طريقة LIFO،FIFO ؛
  - التكلفة الوسطية المرجحة. إن ما يميز هذه الطرق عن بعضها هو البعد الضريبي، فعل سبيل المثال نرى بأن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا تعمل على تحقيق أكبر وفر ضريبي بالمقارنة بالطرق الأخرى في حالة حدوث ارتفاع مستمر لأسعار المخزون مع ثبات نسبي لكمية المخزون من سنة إلى أخرى في كمية المخزون.

ومنه التسيير الجبائي في مرحلة الاستغلال له تأثير مباشر على خزينة المؤسسة وتوازنها المالي، بحيث أن تسييره لمختلف الضرائب والرسوم يمكن أن يتحكم في التدفقات النقدية الخارجة والاستفادة من مختلف القواعد الجبائية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة[51]، وبالتالي يهدف إلى التحكم الإيجابي لمختلف الضرائب والرسوم و استعمالها كوسيلة تمويلية في المؤسسة، ولبلوغ هذا الهدف من الضروري على المؤسسة استغلال أقصى الحلول والاختيارات الممنوحة قانونا، كاسترجاع رصيد الرسم، الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، واختيار نظام الرسم على القيم المضافة.

2. اهمية التسيير الجبائي في مرحلة التمويل

من خلال هذه الأهمية سيتم التركيز على: سياسة الاقتراض، التمويل الإيجاري، سياسة توزيع الأرباح.

1.2. من خلال سياسة الاقتراض

تنقسم هيكلة التمويل في المؤسسة إلى أموال خاصة وديون، والعامل الجبائي يؤخذ بعين الاعتبار للمفاضلة بين المصدرين، ولهذا نجد السياسة الضريبية تؤثر على المسير في اختيار سياسة مالية تأخذ بعين الاعتبار تفضيل اللجوء إلى الاقتراض.

2.2.. من خلال التمويل الإيجاري

إن شرح أثر الجباية على سياسة التمويل الإيجاري يكون من خلال إبراز الاعتبارات الجبائية التي تدخل في قرار حيازة الأصول الإنتاجية الجديدة لدى المشروعات المختلفة، حيث يتاح أمام المؤسسة عدد من الخيارات للحصول على هذه الأصول، وهي شراء هذا الأصل من مالها الخاص أو شرائه من مال مقترض، أو استئجاره لمدة معينة مقابل أجرة محددة.

3.2. من خلال سياسة توزيع الأرباح

إنها العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح والجباية تكون من خلال تفسير نظرية التمييز الجبائي والتي تشير إلى أنه لو كان معدل الضريبة على توزيعات الأرباح يزيد على معدل الضريبة على توزيعات الأرباح الرأسمالية. فإن حملة الأسهم يطلبون معدل عائد أكبر قياسا بشركة مماثلة تحتجز كل أرباحها أو الجزء الأكبر منه، مما يزيد من تكلفة الأموال للمؤسسة الأولى وبالتالي تنخفض القيمة السوقية للسهم الواحد.

وتكون في هذه المرحلة مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي، وبالتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي.

ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء الضريبي عن طريق خلق الوفورات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائيه إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة[52].

4.2. دور المسير الجبائي في مرحلة التمويل

في هذه المرحلة تكون مهمة المسير الجبائي هي المساعدة على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة بالبحث عن مختلف طرق التمويل التي تساعد على تحقيق الوفورات الضريبية التي تخفض من الوعاء الجبائي[53]، وبالتالي يمكن القول أن على المسير الجبائي أن يرشد المؤسسة إلى أحسن قرار تمويلي يحقق أهدافها المالية بأقل إخضاع ضريبي. ومنه التسيير الجبائي في مرحلة التمويل يهدف إلى التخفيض من الوعاء

---

[51]- صابر عباسي، مرجع نفسه، ص: 114

[52]- صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، الجزائر، مجلة الباحث، العدد 12،2013، ص: 121.

[53]- صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 121.

الضريبي عن طريق خلق الوفورات الضريبية من خلال الفوائد التي تدفعها المؤسسة على القروض، إذا كان التمويل بالاستدانة، واختيار مصادر التمويل التي تعطي لها أكبر تحفيزات جبائيه إذا كان التمويل عن طريق الأموال الخاصة.

3. أهمية التسيير الجبائي في مرحلة الاستثمار

يعتبر قرار الاستثمار أهم وأصعب قرار نظرا لطبيعته الاستراتيجية وتأثيراته التي يحدثها على مصير المؤسسة ككل، لهذا على المؤسسة أخذ بعين الاعتبار المتغير الجبائي عند اتخاذ أي قرار إستثمار، والمسير الجبائي في هذه المرحلة يهدف إلى الاستفادة من المزايا التي يمنحها قانون تشجيع الاستثمار، حيث تسعى الدولة من خلال سياسة التحريض الضريبي إلى خلق مناخ مشجع ومحفز على الاستثمار، والتحريض الضريبي عبارة عن آلية تضم مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي، تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين، بغرض توجيه اهتمامهم الاستثماري نحو قطاعات وأنشطة ومناطق يراد تشجيعها وتنميتها، وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة. وهي قد تكون في شكل:

- ✓ **إعفاء ضريبي:** وهو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون دائم أو مؤقت.
- ✓ **تخفيض ضريبي:** وهو عبارة عن إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط.
- ✓ **إجراءات ضريبية تقنية:** وهي معالجة ضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، والتي يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي، من بينها:
  - نظام الإهتلاك،
  - الترحيل إلى الأمام أو الخلف،
  - إعادة إستثمار الأرباح،
  - إعادة إستثمار فائض القيمة،
  - إعادة تقييم استثماراتها[54].

4. دور المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار

المسير الجبائي في مرحلة الاستثمار يهدف إلى إدخال المؤسسة في المشاريع التي تكون مدعمة من طرف الدولة عن طريق التحفيزات الجبائية، حيث أنّ أي مؤسسة يكون هدفها تعظيم الأرباح من خلال الاستثمار في نشاط معين، بمعنى أن يكون الاستثمار ذو مردودية عالية، وبما أن ربحية المؤسسة تتأثر بصورة مباشرة بمختلف الضرائب المفروضة على الدخل أو الأرباح، فإنه كلما ارتفعت هذه الأخيرة كلما عجزت المؤسسة عن إنشاء القيمة لمساهميها وحتى الخروج من السوق.

كما أن المسير الجبائي في هذه المرحلة من نشاط المؤسسة يقوم بالمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال تنبيه المؤسسة إلى العديد من النقاط منها[55]:

- ✓ أهمية القيام بالتجديدات والإضافات الرأسمالية للأصول.
- ✓ اهمية قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، لحماية رأس مالها من التآكل.
- ✓ قيام المؤسسة بالأخذ للعمر الضريبي للأصل كأحد المتغيرات الواجب دراستها قبل قرار الاستثمار، أوالشراء لأي أصل من الأصول، مثلا من المؤسسات من تنظر إلى أن الأصول ذات الاستثمار قصير الأجل تحتل مكانة أفضل من الناحية الضريبية، لأن الأثر الضريبي يزداد قوة كلما قل العمر الضريبي للأصل.

ومنه يمكن القول أن التسيير الجبائي في المؤسسة يعتبر ذو أهمية بالغة، لما له من أهمية في خلق التدفقات المالية للمؤسسة خلال مراحل حياتها في مرحلة الاستغلال والتمويل إلى مرحلة الاستثمار[56].

---

[54]- صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، مرجع سابق، ص-ص: 121-122

[55]- مرجع سابق، ص 124 .

[56]- مرجع نفسه، ص 124.

وقبل القيام بعملية تأسيس الشكل القانوني للمؤسسة يجب على المالك أو الملاك إن يكون على علم بالقواعد والضوابط التي يفرضها القانون التجاري الجزائري، من أجل اختيار الشكل القانوني للمؤسسة الذي يحقق أقل تكلفة جبائيه.

إن التسيير الجبائي يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الجبائية، وبما أن التكاليف الجبائية نجدها تؤثر في جميع مراحل نشاط المؤسسة: الاستغلال، التمويل، الاستثمار، فإن التسيير يجب أن يكون متوافقا مع هذه المراحل، ولذلك يجب على المؤسسة معرفة هذه الآثار ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به القانون الجبائي.