أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد إلى خيارات النظام الجبائي الجزائري

د.زواق الحواس
جامعة المسيلة

الملخص:

تنشط المؤسسة الاقتصادية في بيئة تتميز بالتغير الدائم، الأمر الذي يحتم عليها ضرورة توفير الآليات التي تمكنها من التكيف مع متغيرات بيئتها، وتقلل من تكاليفها وتزيد من ربحيتها وتعزز تنافسيتها وتضمن مكانتها في السوق.

من الجوانب التي يجب أن تحظى بالاهتمام داخل المؤسسة، تلك الجوانب المتعلقة باستخدام أساليب التسيير الحديثة في إدارة وظائفها المختلفة.وأبرز المجالات التي يجب أن تهتم بها المؤسسة هي إدارة العوامل المتحكمة في القرارات المرتبطة باختيار استثماراتها لانعكاس ذلك على تكاليفها وربحيتها.

لذلك تبرز ضرورة الاهتمام بالعامل الضريبي داخل المؤسسة لتأثيراته على العوامل والمؤشرات السابقة، الأمر الذي يتطلب النظر إلى الضريبة على أنها تكلفة يمكن تسييرها مثل بقية التكاليف، في ظل ما توفره التشريعات الضريبية من خيارات وامتيازات.

لذلك حاولت هذه الدراسة الاجابة على السؤال التالي" "ما أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؟.

Abstract :

Economic enterprises operates in continuously variable environment, which requires necessity of providing mechanisms to deal with the changes in its environment it lowers its costs and increase its profitability and enhancing its competitiveness and ensures its place in the market.

Among the aspects that should receive the attention of those related to the use of modern management methods in various functions.

The main areas that should be of interest in the enterprise are the factors that affect the administration, in making decisions regarding the selection of investments and its impact on costs and profitability.

Therefore, it is necessary to focus on the tax factor within the enterprise and its effects on the factors and previous indicators, which requires an effort like the rest of the costs of tax management, in light of choices and franchises offered by the tax legislations.

Therefore this study aims to answer the following question:" What is the importance of tax planning in rationalizing the guidance of investment in the Algerian economic institution?"

المقدمة.

تتيح التشريعات الجبائية عادة بعض هوامش الحرية للمؤسسة الاقتصادية تسمح لها بالمفاضلة بين بعض الخيارات ومن ثم المساهمة في تحديد وضعيتها اتجاه الضريبة، الأمر الذي أدى إلى بروز فكرة التسيير الجبائي الذي يعني محاولة تسيير الضريبة بما يخدم مصلحة المؤسسة ويخفف من حجم العبء الجبائي عليها، وعدم النظر اليها كعنصر غير قابل للتسيير، ويعد تحفيز وتوجيه الاستثمار أبرز اهتمامات التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

1- الإشكالية: انطلاقا مما سبق تحاول هذه الدراسة الإجابة على السؤال التالي:" ما أهمية التسيير الجبائي في ترشيد ت قرار وجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟.

2- الفرضيات: ستتم معالجة إشكالية الدراسة انطلاقا من الفرضيتين التاليتين:

- يساهم التسيير الجبائي في ترشيد الاختيارات الجبائية المرتبطة بالاستثمار في المؤسسة الاقتصادية؛

- يتيح التشريع الجبائي الجزائري الكثير من الخيارات أمام المسير الجبائي ليساهم في ترشيد توجيه الاستثمارات بما يخفض العبء الجبائي على المشروع الاستثماري ويزيد من ربحيته.

3- أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الدور الذي يمكن أن يؤديه التسيير الجبائي بشأن ترشيد توجيه استثمارات المؤسسة الاقتصادية بالشكل الذي يخفض من العبء الجبائي عليها في ظل احترامها للتشريعات الجبائية، والانعكاس الايجابي لذلك على انخفاض تكاليفها وتزايد ربحيتها وتجنيبها المخاطر الجبائية.

4- الأهداف: يتجلى أبرز ما استهدفته الدراسة في:

- إيضاح دور التسيير الجبائي في رصد واستغلال الخيارات والحوافز الجبائية لترقية استثمارات المؤسسة الاقتصادية.

- تبيان دور التسيير الجبائي في ترشيد التوجيه القطاعي والإقليمي لاستثمارات المؤسسة الاقتصادية.

- إبراز مجالات التسيير الجبائي في ظل الخيارات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي الجزائري أمام المؤسسات الاقتصادية؛

5- منهج وأدوات الدراسة:إن طبيعة الدراسة استدعت استخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بناء على المعطيات المتوصل اليها من المصادر المختلفة.

6- خطة الدراسة: ستتم معالجة إشكالية الدراسة من خلال المحاور التالية:

أولا. ماهية التسيير الجبائي.

ثانيا. أهمية التسيير الجبائي في تشجيع الاستثمار.

ثالثا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد التوجيه القطاعي للاستثمار.

رابعا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد التوجيه الاقليمي للاستثمار

خامسا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمشروع الاستثماري ونظام خضوعه للضريبة.

سادسا. أهمية المراجعة الجبائية في تقييم وتفعيل التسيير الجبائي.

أولا. ماهية التسيير الجبائي.

1- مفهوم التسيير الجبائي: لقد كان التسيير الجبائي موضوعا للعديد من محاولات التوصيف والتعريف نذكر منها:

- التعريف الأول:" التسيير الجبائي فن من فنون التسيير، يلجأ إليه المسيرون الأكثر تدبيرا في إدارة شؤون مؤسساتهم، لتخليصها من الأعباء الجبائية الإضافية عن طريق استعمال أحسن الطرق والاختيارات الجبائية، دون المساس بمبادئ التشريع الجبائي"[1].

- التعريف الثاني:" التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن توظيفها لصالح المؤسسة وتحويلها إلى متغير فعال في استراتيجيتها بدلا من النظرة السلبية اتجاهها"[2].

- التعريف الثالث:" التسيير الجبائي يسمح بتسيير أحسن للضريبة على مستوى المؤسسة باستعمال طرق واختيارات خاصة للتقليل بصفة قانونية من التكلفة الجبائية في ظل خصوصيات كل مؤسسة ودرجة الخطر الجبائي"[3].

على هذا الأساس فإن التسيير الجبائي هو"نقل المؤسسة من وضع الملتزم بتطبيق القواعد الجبائية البسيطة المتعلقة بالتصاريح والرقابة والمنازعات إلى المساهم في تحديد الوضعية الجبائية بما يحقق الخضوع الأقل للضريبة ويجنب المخاطر من خلال استغلال ما تتيحه التشريعات الجبائية من خيارات ".

2- أسس التسيير الجبائي للمؤسسة: يعتمد التسيير الجبائي على:

أ- اختيار الطريقة الأقل تكلفة: من خلال استعمال الفراغات ونقاط الضعف المتواجدة بالتشريعات الجبائية والتي تظهر التهرب ضمن الواجبات الجبائية[4]، فضلا عن استغلال الخيارات والحوافز التي تتيحها هذه التشريعات.

ب- الطابع الطوعي: على الرغم من أن التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجباية، لكنه يعتمد على استعمال أساليب اختيارية موضوعة تحت تصرف المؤسسة، وللمسيرين الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين هذه الاختيارات لتحقيق الخضوع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب التي يفرضها التشريع الجبائي.لذا فهو يقوم على حرية التسيير ويعطي للمؤسسة فرصة لاتخاذ القرارات المناسبة والاستفادة من الحوافز[5].

ج- أهمية الضريبة في المؤسسة وتعدد الخيارات الجبائية:يتجلى ذلك من خلال:

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي يتولد عن دفعها، وهذا لكون كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يترجم دائما بحجم مالي؛

- وجود الإجراءات والتدابير والخيارات الجبائية، الأمر الذي يوفر بعض هوامش التحرك الجبائي للمؤسسة ويمكنها من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

3-حدود التسيير الجبائي: إن تسيير المؤسسة لجبايتها لا يعني أن ذلك يتم دون قيود، فهناك رقابة تخضع لها المؤسسة قد تكشف كل مخالفة للتشريعات الجبائية، كما أن التسيير السيئ للضريبة ينجم عنه الكثير من المخاطر المالية، وبالتالي فإن التسيير الجبائي له حدودا قانونية و أخرى مالية :

1.3.الحدود القانونية:تتمثل في الالتزام بالتشريعات الجبائية، فعدم احترام هذه الأخيرة يعد تعسفا قانونيا، والتعسف في القانون الجبائي يعني"كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف قانوني ينجم عنها إخفاء تحقيق وتحويل أرباح بصفة مباشرة أو بواسطة أشخاص أو مؤسسات بطريقة تعمل الإدارة الجبائية على محاربتها من أجل إعطائها صيغتها القانونية الحقيقية"، لذا يأخذ التعسف القانوني في الميدان الجبائي الأشكال التالية[6]:

أ. التصرفات الوهمية: تتمثل في تظاهر المؤسسات بالقيام بتصرفات خالية من كل عملية حقيقية، مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.[7]

ب. التصرفات المستترة: تتجلى في عدم التوافق بين الفعل أو العقد المقدم للإدارة الجبائية، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع.

ج. استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء الممول الحقيقي.

إن هذه التصرفات قد تكشفها الرقابة الجبائية، الأمر الذي يحتم على المسيرين عدم اللجوء إليها تجنبا للأخطار التي تترتب عنها.

2.3.الحدود المالية للتسيير الجبائي: إن تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي، والذي يترجم في آثار مالية ترفع الديون الجبائية للمؤسسة.

4. أهداف التسيير الجبائي: تتمثل أبرز هذه الأهداف في الآتي:[8]

1.4.التحكم في الأعباء الجبائية: فالضريبة تمثل في جانب منها جزءا من تكلفة المنتجات فضلا عن استهلاكها لجزء من ربح المؤسسة؛

2.4.تحقيق الأمن الجبائي: من خلال تجنب الخطر الجبائي عبر تموقع المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة لتجنب الخطر الناجم عن عدم إيداع التصاريح أو التأخير في تقديمها، الغش في التصاريح، وعدم مراقبة الاختيارات الجبائية كعدم استيفاء شروط الاستفادة منها أو توقفها عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليها. لذلك ترتكز النظرة المتطورة للضريبة من منظور التسيير المالي والجبائي على بعدين هما:[9]

- اعتبار التسيير الجبائي مرتبط بصورة عضوية بالتسيير المالي؛
- أن فكرة الخطر الجبائي تتعلق أساسا بتصرفات المؤسسة اتجاه الالتزامات التي يحددها القانون الجبائي.

لذا يهدف التسيير الجبائي إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتجنب الخطر الجبائي، والمتمثلة في:[10]

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام الآجال؛
- إسناد مهمة التسيير الجبائي لمختص يدرك القواعد الجبائية ويحسن التعامل معها.
- توفير الوسائل المادية والبشرية المناسبة والإطلاع المستمر على مستجدات التشريعات الجبائية، وتكوين المسيرين في هذا المجال.

3.4.ضمان الفعالية الجبائية: من خلال الاستفادة من الحوافز والخيارات الجبائية إلى أقصى حد ممكن؛

4.4.خدمة استراتيجية المؤسسة: تعد الضريبة من العوامل المهمة في صياغة إستراتيجية المؤسسة، لما لها من دور حاسم في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة سيما في التشريعات الجبائية التي تتباين أحكامها بحسب الطبيعة القانونية للمؤسسة، اختيار نوعية النشاط الاقتصادي ومكان ممارسته داخليا أو خارجيا أو بين عدة دول، واختيار هيكل التمويل المناسب من خلال اعتمادها الأموال الخاصة أو الاستدانة أو التمويل الايجاري أو مزيجا منها. ما يجعل التسيير الجبائي يشكل عنصرا أساسيا في حياة المؤسسة، وهدفه الأساسي هو تحقيق الأداء المالي الجيد لها[11] ومن ثم تخفيض العبء الجبائي وتكلفة الالتزامات الجبائية[12].

ثانيا. أهمية التسيير الجبائي في تشجيع قرار الاستثمار: تمارس الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل الأنظمة الجبائية بهدف تشجيع الاستثمار تأثيرا مهما على اتخاذ القرار الاستثماري داخل المؤسسة الاقتصادية نتيجة دورها في[13]:

- زيادة القدرة الإنتاجية للمؤسسة أو على الأقل المحافظة عليها عن طريق تجديد وتحديث وسائل الإنتاج تماشيا مع التكنولوجيا والتقنيات الحديثة؛
- توسيع أنشطة المؤسسة بإنشاء وحدات جديدة أو انتاج منتجات جديدة.

غير أن الاستفادة من هذه المزايا تتوقف على قدرة المسير على تمكين مؤسسته من استغلال ما توفره التشريعات الجبائية من:

- الحوافز الجبائية التي تشجع المؤسسة على تكوين المدخرات وتوجيهها لتمويل الاستثمارات؛
- المعدلات الضريبية التمييزية المشجعة للاستثمار؛
- الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة للأرباح المعاد استثمارها؛
- التخفيضات في الضرائب والرسوم على المواد الأولية والوسيطة المستوردة أو المنتجة محليا التي تساهم بشكل مباشر في تحقيق المشروع الاستثماري؛
- اختيار الشكل القانوني للمشروع الاستثماري بما يضمن الخضوع الأقل للضريبة في حالة الاختلاف في المعاملة الجبائية للمشروعات الاستثمارية تبعا لطبيعتها القانونية؛

– اختيار قطاع النشاط ومكان ممارسته والمستفيدان بأكبر ما يمكن من الحوافز مقارنة بغيرهما من المناطق والقطاعات الأخرى.

لذا يتيح التشريع الجبائي الجزائري العديد من الخيارات أمام المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن للمسير الجبائي استغلالها لتوسيع استثماراتها، ومن بين هذه الخيارات:

1. الخيارات المرتبطة بإعفاءات الأرباح المعاد استثمارها: تستفيد الأرباح المعاد استثمارها من طرف المؤسسات من تخفيض بنسبة 30% قبل إدراجها في وعاء الضريبة على الدخل الاجمالي شريطة التزام المؤسسة بما يلي:

– إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية(المنقولات والعقارات)خلال السنة المالية التي تحققت فيها أو خلال السنة الموالية لها، وفي الحالة الأخيرة يجب على المؤسسة المستفيدة من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار وإرفاقه بتصريحاتها السنوية، مع استثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط من هذا الحافز؛

– مسك محاسبة موثوقة مع ضرورة أن تبين المؤسسة بصورة مميزة في تصريحها السنوي الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض، و إرفاق ذلك بقائمة الاستثمارات المحققة مع تحديد طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛

في حالة تنازل المؤسسة عن هذه الاستثمارات أو توقيف نشاطها قبل انقضاء أجل (05) سنوات من اكتسابها دون الاستثمار الفوري لعائد العملية، تصبح مطالبة بإرجاع الحوافز، وتطبق على الحقوق الإضافية المسترجعة زيادة 5 %. كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المتعلق بضرورة إعادة استثمار الأرباح في سنة تحققها أو في السنة الموالية لها على الأكثر وتطبيق زيادة قدرها 25 [14]%.

2. الخيارات المرتبطة بإعفاءات المكاسب الرأسمالية(فوائض القيمة المهنية): تمثل المكاسب الرأسمالية الفرق بين ثمن بيع الأصل الاستثماري وقيمته المحاسبية الصافية، وتعامل هذه المكاسب في التشريع الجبائي الجزائري معاملة ضريبية مخففة، إذ تدرج في أساس الضريبة بالنسب التالية: [15]

– 70 % إذا تم التنازل عن الأصل في حدود ثلاثة سنوات من الاكتساب (فوائض القيمة قصيرة الأجل)؛

– 35% إذا تم التنازل عن الأصل الاستثماري بعد(03) سنوات من الاكتساب (فوائض القيمة طويلة الأجل).

غير أن هذه الفوائض تعفى كليا من الضريبة في حالة إعادة استثمارها قبل انقضاء ثلاث سنوات في شراء أصول رأسمالية جديدة أو تحققها بين شركات من نفس التجمع أو في إطار القرض الايجاري.

تشجع هذا المعاملة الضريبية أصحاب المؤسسات على الاستثمار وتدفعهم إلى شراء أصول رأسمالية جديدة، نتيجة الوفر الضريبي المترتب عن ذلك. كما تشجع في نفس الوقت المؤسسات المالية والبنوك على العمل بصيغة التمويل الإيجاري لصالح هذه المؤسسات.

3. الخيارات المرتبطة بإعفاءات أجهزة دعم ومرافقة الاستثمار: تعتمد هذه الخيارات على أداة العطلة الضريبية كوسيلة لتحفيز الاستثمار في اطار وكالة تطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.غير أن مدة هذه العطلة تختلف من جهاز إلى جهاز وهي تتراوح بين الثلاث والعشر السنوات، وعلى المستثمر اختيار الاستثمار في اطار الجهاز الذي يمنح أكبر ما يمكن من الحوافز ولمدة أطول.

ثالثا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد التوجيه القطاعي للاستثمار.

تعد السياسة الضريبية أهم فروع السياسة الاقتصادية تأثيرا على توجيه الاستثمار بما يساهم في تنويع اقتصاديات الدول، و يرتبط ذلك عادة بالتمييز في المعدلات الضريبية بين القطاعات الاقتصادية، والتباين في الحوافز الضريبية الممنوحة لهذه

القطاعات. ما يوفر للمسير الجبائي العديد من الخيارات الجبائية لتوجيه استثمارات المؤسسة نحو القطاع الذي يتحقق معه الخضوع الأقل للضريبة وبطريقة قانونية.

يتضمن التشريع الجبائي الجزائري العديد من الخيارات التي تمثل مجالا مهما للتسيير الجبائي في مجال ترشيد توجيه الاستثمار عبر اختيار الأنشطة الخاضعة للمعدلات الضريبية الأقل، والمستفيدة من أكثر الحوافز، وتتجلى هذه الخيارات في الآتي:

1.الخيارات المرتبطة بالمعدلات الضريبية : يعرف النظام الجبائي الجزائري تعددا في معدلات الضرائب المطبقة على المؤسسات كما سنوضحه بحسب طبيعة الضريبة في الآتي:

1.1.الضريبة الجزافية الوحيدة: هي ضريبة تخص المؤسسات الاقتصادية من الأشخاص الطبيعيين والمعتويين التي لا يتجاوز رقم اعمالها السنوي 30.000.000دج، وتطبق وفق المعدلات التالية:

الجدول رقم(01): الخيارات المرتبطة بمعدلات الضريبة الجزافية الوحيدة.

طبيعة الضريبة	المعدلات
الضريبة الجزافية الوحيدة	– المعدل 5%: يطبق على الأنشطة التجارية بعدما كان 6 % عند إحداث هذه الضريبة لأول مرة، كما أصبح يطبق على النشاط الانتاجي بداية من سنة 2015. – المعدل 12 %: يطبق على باقي الأنشطة.

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 282 مكرر4.

إن الاختلاف في معدلات هذه الضريبة يتيح فرصة المفاضلة في اختيار طبيعة نشاط المؤسسة بين نشاطي التجارة والإنتاج حيث يخضعان للمعدل 5% فقط وبين باقي الأنشطة التي تخضع للمعدل 12% [16] ، فهذا التباين في المعدلات ينجم عنه تباينا في حجم العبء الضريبي على المؤسسة.

2.1.الضريبة على الدخل الإجمالي: تخص المؤسسات الاقتصادية من الأشخاص الطبيعية التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي 30.000.000دج، وتطبق وفق المعدلات التالية:

الجدول رقم(02): الخيارات المرتبطة بمعدلات الضريبة على الدخل الإجمالي في التشريع الجبائي الجزائري.

المعدلات العادية(التصاعدية)		المعدلات النسبية(الاقتطاع من المصدر)
قسط الدخل الخاضع	المعدل	
– لا يتجاوز 120.000	%0	– المعدل15% (ضريبة محررة): يخص المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر.
-120.000- 360.000	%20	– المعدل 24%(ضريبة محررة) : من المقدار الإجمالي للمبالغ المدفوعة لأشخاص يمارسون مهن حرة و الشركات الأجنبية غير المقيمة مهنيا في الجزائر، وعائدات حقوق التأليف و ريوع المخترعون؛
-360.001- 1.440.000	%30	– المعدل15 %(ضريبة محررة): يخص فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين، مع إعفاء الفوائض التي يعاد استثمارها في رأسمال مؤسسة أو مؤسسات أخرى.
– أكبر من 1.440.000	%35	– المعدل20%(ضريبة محررة):يخص فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الأسهم و الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، وتعفى في حالة اعادة استثمارها. – المعدل 15 %(ضريبة محررة): للمداخيل الموزعة على الاشخاص الطبيعيين غير المقيمين. – المعدل 10%(ضريبة محررة):للمداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين . – المعدل 50 %(ضريبة محررة): لإيرادات سندات الصندوق غير الاسمية. – المعدل 10 % (قرض ضريبي): لإيرادات الديون والودائع والكفالات. – المعدل 15%(ضريبة محررة) : للعقارات ذات الاستعمال المهني؛ – المعدل 7 %(ضريبة محررة) : للعقارات ذات الاستعمال السكني.

أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية

المصدر: قانون الضرايب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 104.

إن التعدد في معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي يتيح الكثير من الخيارات والمجالات للمسير الجبائي، منها المفاضلة بين الاستثمار الاقتصادي الذي تتراوح معدلاته بين 20% و35% مع وجود حد أدنى معفى من الضريبة، الاستثمار في السندات والودائع والكفالات حيث معدل الضريبة 10[17]%، وكذا استثمار فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية وغيرها من الخيارات.

3.1.الضريبة على أرباح الشركات: تتعلق هذه الضريبة بشركات الأموال التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي 30.000.000دج على سبيل الإجبار، كما يمكن لشركات الأشخاص طلب الخضوع لهذه الضريبة على سبيل الاختيار، وتطبق وفق المعدلات التالية:

الجدول رقم(03): الخيارات المرتبطة بمعدلات الضريبة على أرباح الشركات في التشريع الجبائي الجزائري.

المعدلات العادية	معدلات الاقتطاع من المصدر
– المعدل 19%: لأنشطة انتاج السلع؛ – المعدل 23%: لأنشطة البناء، الأشغال العمومية، الري، والأنشطة السياحية والحمامات دون وكالات الاسفار؛ – المعدل 26%: لباقي الأنشطة الأخرى	– المعدل 10 % (قرض ضريبي): لعوائد الديون والودائع والكفالات؛ – المعدل 50 %(ضريبة محررة): لعوائد سندات الصندوق غير الاسمية. – المعدل 20 %:لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة المحققة في اطار الدخول إلى البورصة. – المعدل 24 %: من المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بسبب استغلال براءات اختراعهم، أو التنازل عن علامات الصنع أو أساليبه، وكذا من المبالغ الإجمالية المقبوضة من طرف المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر؛ – المعدل 10%: من المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض ضريبة على المؤسسات الجزائرية للنقل البحري، مع تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل على البلدان التي تطبق نسبة أعلى أو أدنى على المؤسسات الجزائرية؛ – المعدل 15 %: من الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل فرعها المقيم بالجزائر.

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 150.

إن الاختلاف في معدلات هذه الضريبة يظهر الخيارات المطروحة أمام المؤسسة لاختيار المشروع الاستثماري الذي يتحمل عبء جبائي أقل مقارنة بغيره، فقد تراوحت معدلات الضريبة بين 19% للأنشطة الإنتاجية، 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية والحمامات دون وكالات الأسفار، و26% لباقي الأنشطة الأخرى[18]. فضلا على الخيارات المتعلقة بالتوظيف في البنوك والأوراق المالية أو تحويل الأرباح إلى الخارج بالنسبة للشركات الأجنبية. ودور المسير الجبائي في ظل هذه الخيارات هو توجيه المؤسسة نحو اختيار النشاط الذي يجعل المؤسسة في وضعية الأقل خضوع للضريبة بطريقة قانونية، لتتحمل أقل عبء جبائي ممكن، وهو ما ينعكس ايجابا على ربحيتها.

4.1.الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة: يطبقان على المؤسسات التي تخضع أرباحها للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، وفق المعدلات التالية:

الجدول رقم(04):خيارات معدلات الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة في التشريع الجبائي الجزائري.

طبيعة الضريبة	المعدلات
الرسم على النشاط المهني	– المعدل 1%: للأنشطة الانتاجية. – المعدل 2%: لباقي الأنشطة الاقتصادية مع تطبيق تخفيض بنسبة 25% لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري. – المعدل 3% : نشاط نقل المحروقات عن طريق الأنابيب.
الرسم على القيمة المضافة	– المعدل المخفض المقدر بـ 9%: يطبق على المنتجات الخدمات التي تمثل أهمية خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والثقافي؛ – المعدل العادي المقدر بـ 19 %: يطبق على المنتجات والخدمات غير الخاضعة للمعدل المخفض.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 222– قانون الرسم على حجم المعاملات، 2017، المادتان 21، 23.

يتيح هذا الاختلاف أمام المسير الجبائي إمكانية اختيار النشاط الذي يتحقق معه أكبر وفر ضريبي ممكن، مساهما بذلك في زيادة ربحية المؤسسة، لاسيما وأن هذين الرسمين يعتبران من عناصر تكلفة المنتجات ومكونات أسعارها.

2. الخيارات المرتبطة بالحوافز الضريبية: يعرف التشريع الجبائي الجزائري بعض التباين في الحوافز الممنوحة لتشجيع الاستثمار في العديد من القطاعات الاقتصادية، ما يفسح المجال أمام المسير الجبائي لتمكين المؤسسة من اختيار القطاع الذي يحظى بأكبر ما يمكن من الحوافز، نوجز الأهم منها وبحسب القطاع المستفيد منها في التالي:

1.2. القطاع الفلاحي(الزراعي): يحظى القطاع الفلاحي في الجزائر بكثير من الحوافز الجبائية نوجز أبرزها في الجدول التالي:

الجدول (05): الحوافز الجبائية الممنوحة للقطاع الفلاحي في التشريع الجبائي الجزائري.

القطاع	الحوافز الجبائية
الفلاحة	أ. الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات للمداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور، والنشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته. ب. الإعفاء الكلي لمدة عشر(10) سنوات اعتبارا من تاريخ بداية النشاط من الضريبة على الدخل الإجمالي لمداخيل الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا والمناطق الجبلية. ج. الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لـ: – صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين المحققة خصيصا مع شركائها؛ – التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، والاتحادات المعتمدة من وزارة الفلاحة مع استثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛ – الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ، وبيع المنتجات الفلاحية، واتحاداتها المعتمدة من وزارة الفلاحة مع استثناء المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية، عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛ والعمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها. د. الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لـ: – التجهيزات الفلاحية: حيث تحظى الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر بالإعفاء من هذا الرسم. – التمويل الايجاري: حيث تم إقرار الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى غاية 31 ديسمبر 2018 بالنسبة لمبالغ الايجارات المسددة في اطار عقود القرض الايجاري المتعلقة بالمعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والمستعملة في: الفلاحة وإنجاز غرف التبريد وصوامع الحبوب المخصصة للمحافظة على المنتجات الفلاحية، السقي وتوفير المياه المستعملة بصورة حصرية في الفلاحة، انجاز الملبنات الصغيرة والموجهة إلى تحويل الحليب الطازج، زراعة الزيتون وإنتاج وتخزين زيت الزيتون، وتجديد أدوات الانتاج والاستثمار في الصناعة التحويلية.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادتان 36، 138 – قانون المالية لسنة 2011، المادتان 6، 10– قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المواد 16، 24، 25 – قانون المالية لسنة 2010، المادة 31.

إن هذه الحوافز تمثل خيارات ضريبية موضوعة امام المسير الجبائي وتفرض عليه ضرورة دراستها وتوفير الشروط التي تسمح للمؤسسة بالاستفادة منها من خلال توجيه استثماراتها نحو هذا القطاع الذي يكاد يكون خارج دائرة الضريبة بفعل هذه الحوافز.

2.2. قطاعا الحرف التقليدية والسياحة: يستفيد القطاعان من معاملة ضريبية متميزة تتجلى في مجموعة من الحوافز الممنوحة لهما، فضلا عن الخضوع لمعدل ضريبي مخفف مثل ما تبرزه معطيات الجدول:

الجدول (06): المعاملة الجبائية لقطاعي الحرف التقليدية والسياحة في التشريع الجبائي الجزائري.

القطاع	المعاملة الجبائية
الحرف التقليدية	– الإعفاء لمدة (10) سنوات من ضريبة الدخل الإجمالي بالنسبة للحرفيين التقليديين الممارسين لنشاط حرفي فني؛ – الإعفاء الكلي والدائم للإيرادات المحققة من طرف الحرفيون التقليديون من الضريبة الجزافية الوحيدة؛ – إعفاء الحرفيين التقليديين من الرسم على النشاط المهني. – تطبيق الرسم على القيمة المضافة على أساس المعدل المخفض بالنسبة لمنتجات الحرف التقليدية؛ – إعفاء التجهيزات والخدمات الداخلة مباشرة في انجاز الاستثمارات المخصصة للأنشطة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من هذا الرسم.
السياحة	– استفادة المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المقاولين الترقويين الوطنيين أو الأجانب أو في إطار الاقتصاد المختلط من إعفاء لمدة (10)سنوات من الضريبة على أرباح الشركات مع استبعاد وكالات السياحة والأسفار من هذا الإعفاء؛ – استفادة وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة من إعفاء لمدة (03)سنوات من الضريبة على أرباح الشركات اعتبارا من تاريخ بداية نشاطها؛ – الخضوع للمعدل 19 % بدلا من المعدل 25 % دون أن يشمل ذلك وكالات السياحة والأسفار، قبل أن يتم إخضاع مؤسسات هذا القطاع للمعدل 23% بداية من سنة 2015. – تطبيق المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بصفة مؤقتة إلى غاية 31 ديسمبر 2019 على خدمات الأنشطة السياحية والفندقية والإطعام المصنف و تأجير سيارات النقل السياحي؛ – إعفاء المبالغ المحققة بالعملة الصعبة من النشاطات السياحية والفندقية والحموية والإطعام المصنف والأسفار من الرسم على النشاط المهني. – إعفاء عقود تأسيس مؤسسات القطاع وعقود رفع رأسمالها من حقوق التسجيل. – اقرار قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إمكانية القيام باستثمارات الشركات ذات الصلة بالسياحة والفنادق المصنفة في اطار أحكام المرسوم رقم (01-03) المتعلق بتطوير الاستثمار. – الاستفادة من المعدل المخفض للرسوم الجمركية لفترة مؤقتة ثابتة حتى 31 ديسمبر 2019 عند جمركة الأثاث والمعدات غير المصنعة محليا التي تدخل في نطاق عمليات تحديث وترقية المرافق الفندقية.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: – قانون الرسم على حجم المعاملات، 2017، المادة 23-6 – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 13-2. – قانون المالية لسنة 2011، المادة 10. – قانون المالية لسنة 2015، المادة 78.

إن الحوافز الضريبية الممنوحة لهذين القطاعين والمعدلات الضريبية المخففة المطبقة بشأن القطاع السياحي قد تجعلهما من القطاعات الأكثر جذبا للمشروعات الاستثمارية والأكثر تأثيرا على قرارات الاستثمار، غير أن إدراك ذلك يتوقف على قدرة المسير على رصد هذه المزايا وتمكين المؤسسة من الاستفادة منها، والذي يتوقف بدوره على كفاءة التسيير الجبائي داخل المؤسسة.

3.2. قطاع البناء والأشغال العمومية والعقارية: تعرف المعاملة الجبائية لمؤسسات هذا القطاع بخصوص المعدلات المطبقة والحوافز الجبائية الممنوحة الوضعية التالية:

الجدول (07): المعاملة الجبائية لقطاع البناء والأشغال العمومية والعقارية في التشريع الجبائي الجزائري.

القطاع	المعاملة الجبائية
البناء والأشغال العمومية والعقارية	– الإعفاء الدائم للأرباح الناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكنات الترقوية والاجتماعية بصيغها المختلفة إذا ما تم انجازها ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. – تطبيق الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 23% بصدور قانون المالية لسنة 2015 بدلا من26%. -يتمثل الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لمقاولي الأشغال العمومية في القبض الكلي أو الجزئي. – إعفاء العمليات المرتبطة بالقروض البنكية الممنوحة للعائلات بهدف شراء أو بناء سكنات فردية؛ – تطبيق المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة المقدر بـ9% على عمليات البناء وإعادة التهيئة للبناءات ذات

	الطابع السكني، في الوقت الذي تخضع البنايات ذات الاستعمال التجاري للمعدل 19%. – الإعفاء من حقوق التسجيل بالنسبة لعمليات بيع البنايات وأجزاء البنايات ذات الاستعمال السكني المنجزة في إطار الترقية العقارية، مع اقتصار استفادة الشخص الواحد على مرة واحدة، ماعدا في حالة استعمال حصيلة البيع في شراء بناية أو جزء بناية ذات استعمال سكني، وتكون هي الأخرى أنجزت في إطار الترقية العقارية؛ – الإعفاء من حقوق التسجيل بالنسبة لعمليات بيع الأراضي الناتجة عن عملية التجزئة العقارية المهيأة والصالحة والموجهة خصيصا لبناء مساكن؛ – الإعفاء من رسم الشهر العقاري بالنسبة لعمليات اقتناء الاراضي المخصصة لإنجاز البرامج السكنية المستفيدة من الدعم المالي للدولة المنجزة من طرف المرقين العموميين أو الخواص؛ – الإعفاء من رسوم الشهر العقاري بالنسبة لعمليات بيع السكنات الجديدة المنجزة ضمن البرامج السكنية المستفيدة من الدعم المالي للخزينة العمومية من طرف المرقين العقاريين العموميين أو الخواص، لاسيما السكن الاجتماعي التساهمي، السكن في إطار البيع بالإيجاز والسكن الريفي؛

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على: – قانون المالية لسنة 1998، المادتان 15، 34.

– قانون التسجيل، المواد 258-5- 6-7-8. 231،236.، 353-5- 6- 4- 2.

تظهر معطيات الجدول ما يحظى به القطاع من المزايا والحوافز التي من شأنها التأثير على قرار الاستثمار داخل المؤسسة وتوجيه استثماراتها نحوه للاستفادة من الوفر الضريبي الناجم عن هذه الحوافز والمزايا.

4.2. قطاعا الصناعة والمناجم:تعامل المشروعات الاستثمارية المحدثة في هذين القطاعين من الناحية الجبائية مثل ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (08): المعاملة الجبائية لقطاعي الصناعة والمناجم في التشريع الجبائي الجزائري.

القطاع	المعاملة الجبائية
الصناعة	– الإعفاء لمدة خمس(05) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، و الرسم على النشاط المهني للاستثمارات المنجزة ضمن النشاطات التابعة لفروع صناعية محددة. – إعفاء الاستثمارات التي تنجزها المؤسسات الصناعية في مجال البحث والتطوير عند إنشائها لمصلحة البحث والتطوير فيما يتعلق بتجهيزات البحث والتطوير المقتناة من السوق المحلية أو المستوردة من الحقوق الجمركية أو من أي رسم يعادله ومن كل إخضاع ضريبي، والاستفادة من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة. – تطبيق الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% .
قطاع المناجم	– السماح لمؤسسات الاستغلال المنجمي بتشكيل أرصدة مؤونات في حد أقصى لا يتجاوز 1% من رقم الأعمال السنوي خارج الرسم على القيمة المضافة ومعاملتها كعبء قابل للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية، على أن تخصص لتمويل أشغال البحث والتطوير في أجل ثلاث سنوات تحت طائلة إدراجها إجباريا ضمن النتيجة. – إعفاء المؤسسات المنجمية من الضرائب والرسوم التي تثقل الملكيات المبنية من مباني وعمارات منجزة داخل حدود المساحة المنجمية الممنوحة، – الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لمعدات التجهيز الخاصة المكتسبة أو المستوردة من طرف المؤسسات صاحبة السند المنجمي أو لحسابها والمخصصة مباشرة لأنشطة التنقيب والاستكشاف والاستغلال المنجمي. كما تعفى التجهيزات المستوردة من قبل هذه المؤسسات من الرسوم والأتاوى الجمركية. – السماح لمؤسسات الاستغلال المنجمي بترحيل الخسائر على مدى السنوات المالية العشر اللاحقة للسنة المالية التي سجلت عجزا. – إعفاء المؤسسات المنجمية العاملة في أنشطة التنقيب والاستكشاف والاستغلال المنجمي من الرسم على النشاط المهني وكل ضريبة تخص نتائج الاستغلال المعدة لصالح الدولة والجماعات الاقليمية وكل شخص معنوي خاضع للقانون العام ما عدا الضريبة على الأرباح المنجمية والمقدرة نسبتها بـ 33%. – الاستثمارات المنجمية مستثناة من مجال تطبيق أحكام القانون المتعلق بترقية الاستثمار لسنة 1993.

أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية

المصدر:تم إعداد الجدول بناء على : القانون رقم 01-10 المؤرخ في 11 ربيع الثاني 1422 الموافق ل 03 يوليو 2001 والمتضمن قانون المناجم، المواد 169، 173،172، 170، 171، 163- قانون المالية لسنة 2015، المادتان 76، 75.

إن تمكن المسير الجبائي من رصد الحوافز والمزايا الممنوحة لهاذين القطاعين والاستفادة منها سيحقق الكثير من المكاسب التي تزيد من ربحية للمؤسسة و تقلل من تكاليفها.

إن التباين المسجل في المعاملة الجبائية للقطاعات الاقتصادية يتيح المجال أمام المسير الجبائي لدراسة هذه الخيارات وتوجيه المؤسسة نحو القطاع الاقتصادي الذي تكون فيه في وضعية المتحمل لأقل عبء جبائي ممكن مقارنة بالقطاعات الأخرى، وفي غياب التسيير الجبائي المتخصص لن تتمكن المؤسسة من الاستفادة من جل هذه الخيارات.

رابعا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد التوجيه الاقليمي للاستثمار: بهدف توجيه الاستثمارات بما يحقق التوازن الجهوي للجهد التنموي للدولة، قد تلجأ هذه الأخيرة إلى اعتماد معاملة جبائية متباينة بين أقاليمها تبعا لمستويات التنمية بها، فتخص المناطق الأقل نموا بمعاملة جبائية مخففة وبمجموعة من الحوافز، بهدف توجيه الاستثمار نحوها.ما يمثل فرصة أمام المؤسسة للاستفادة من مزايا الاستثمار في هذه المناطق.ويتيح التشريع الجبائي الجزائري مثل هذه الفرص مثل ما يبرزه الجدول التالي:

الجدول (09): الحوافز الجبائية الممنوحة بحسب المناطق الجغرافية في التشريع الجبائي الجزائري.

المنطقة	الحوافز الجبائية
الجنوب	– تستفيد المؤسسات التي تنشط في ولايات اليزي، تندوف، أدرار، تمنراست. ولديها موطن جبائي في هذه الولايات و تقيم بها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة حسب الحالة ، ولمدة (05) سنوات، مع إقصاء المؤسسات الناشطة في قطاع المحروقات من هذا الإعفاء ماعدا نشاطات توزيع المنتجات البترولية والغازية وتوزيعها. – تخفيض قدره 20% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنتجة والمتواجدة في ولايات الجنوب والمستفيدة من الصندوق الخاص بتنمية الجنوب لمدة (05)سنوات، مع استثناء المؤسسات البترولية من هذه الاستفادة؛ – استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني لمدة (10) سنوات بدلا من (03) سنوات في المناطق الأخرى. – استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار من مجموعة من الحوافز الضريبية في مرحلتي الانجاز والاستغلال تبعا لطبيعة نظام الحوافز .
الهضاب العليا	– تخفيض قدره 15% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنتجة المتواجدة في ولايات الهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا لمدة (05)سنوات مع استثناء المؤسسات العاملة في مجال المحروقات من هذه الاستفادة. – استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني لمدة (03) سنوات ترفع إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها. – استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار من مجموعة من الحوافز الضريبية في مرحلتي الانجاز والاستغلال تبعا لطبيعة نظام الحوافز.
المناطق الأخرى.	– استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني لمدة (03) سنوات ترفع إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها. – استفادة المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار من مجموعة من الحوافز الضريبية في مرحلتي الانجاز والاستغلال تبعا لطبيعة نظام الحوافز.

المصادر: تم إعداد الجدول بناء على: – قانون المالية لسنة 2015، المادة 16– قانون المالية التكميلي لسنة 2011، المادة 6– قانون المالية لسنة 2014، المادة 10 – قانون المالية لسنة 2015، المادة 14– قانون الضرائب المباشرة، المواد 36، 138، 13.

إن هذه الخيارات تحتم على المسير الجبائي ضرورة دراستها وتحليلها للوقوف على المعاملة الضريبية المرتبطة بمكان ممارسة النشاط والحوافز الضريبية الممنوحة لكل منطقة ثم المفاضلة بينها لتحديد المنطقة التي تحقق للمشروع الاستثماري أقصى ما يمكن من الوفر الضريبي والخضوع الأقل للضريبة.

خامسا.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمشروع ونظام خضوعه للضريبة:

1.أهمية التسيير الجبائي في ترشيد اختيار الطبيعة القانونية للمشروع الاستثماري: كثيرا ما تعرف المعاملة الضريبة تباينا كبيرا بين المؤسسات الاقتصادية بسبب اختلاف طبيعتها القانونية، الأمر الذي يفرض على المؤسسة ضرورة القيام بتشخيص الوضع الجبائي للمشروع الاستثماري في الأشكال القانونية المختلفة، ثم اختيار الشكل القانوني للمشروع الذي يضمن الخضوع الضريبي الأقل، وهي مهمة المسير الجبائي. يعرف التشريع الجبائي الجزائري اختلافا بين شركات الأشخاص وشركات الأموال في المعاملة الجبائية كما توضحه معطيات الجدول التالي:

الجدول (10): المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص وشركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري.

الطبيعة القانونية للشركة	المعاملة الضريبية
شركات الأشخاص	– الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلي 5% أو 12% تبعا لطبيعة النشاط، غير أنه يمكنها طلب الخضوع الاختياري للضريبة على الدخل الإجمالي وفق النظام الحقيقي. – الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كمبدأ عام وفق جدول تصاعدي تتراوح معدلاته بين (0%) و (35%). – منها ما يخضع للضريبة على أرباح الشركات على سبيل الاختيار. – يوزع الربح على الشركاء ويخضع كل شريك للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة مستقلة عن الشركاء الآخرين ما يجعل عدد الشركاء في المؤسسة يؤدي دورا حاسما في تحديد مبلغ الضريبة.
شركات الأموال	– الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدلي 5% أو 12% تبعا لطبيعة النشاط، غير أنه يمكنها طلب الخضوع الاختياري للضريبة على أرباح الشركات وفق النظام الحقيقي. – الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج تخضع اجباريا للضريبة على أرباح الشركات بمعدلات 19% ، 23%، و26% تبعا لطبيعة النشاط. - خضوع ربح الشركة للضريبة على أرباح الشركات ثم خضوع الأرباح الموزعة على الشركاء للضريبة على الدخل الإجمالي غير أن هذا الخضوع يتوقف على طبيعة الشركاء، فإذا كان الشركاء أشخاص طبيعيون تخضع حصصهم من الأرباح الموزعة للضريبة على الدخل الإجمالي ما يجعلهم موضع ازدواج ضريبي، في حين تعفى الأرباح الموزعة على الشركاء اذا كانوا أشخاص معنويون مقيمين من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات بينما يخضعون للضريبة إذا كانوا غير مقيمين في الجزائر. – حصر الاستفادة من الحوافز الضريبية الممنوحة للمؤسسات في اطار النظام الضريبي لتجمع الشركات على شركات المساهمة كونه شرطا أساسيا للإنضمام لمثل هذه التجمعات، ما ينجم عنه تمايزا ضريبا داخل الشكل القانوني الواحد؛

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مضمون قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن الاختلاف في نوعية الضرائب ومعدلاتها التي تخضع لها الشركة بحسب طبيعتها القانونية ينجم عنه تمايزا ضريبيا مبنيا على أساس الشكل القانوني، ما يحتم على المسير الجبائي ضرورة دراسة هذه الخيارات واختيار الطبيعة القانونية للمشروع التي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة في ظل الالتزام بالتشريعات الجبائية.

2. أهمية التسيير الجبائي في اختيار نظام الاخضاع الضريبي: إن التمايز في المعاملة الجبائية لا يقتصر على قطاع النشاط أو مكان ممارسته أو الطبيعة القانونية للمشروع بل يمتد احيانا إلى طبيعة نظام الاخضاع الضريبي، ما ينجم عنه تباينا في حجم العبء الضريبي على المؤسسات وإن تطابقت مداخيلها بسبب اختلاف نظام خضوعها للضريبة فقط، ما يستدعي عدم إغفال المسير الجبائي لهذا العامل لما له من تأثير على تحديد حجم العبء الضريبي على المؤسسة.يعرف النظام الضريبي الجزائري تطبيق نظامين للإخضاع الضريبي هما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتميز كل نظام بجملة خصائص يترتب عنها تباينا في العبء الضريبي على المؤسسة، ويمكن تلخيص الخيارات المرتبطة بهذين النظامين فيما يلي:

الجدول (11): الخيارات المرتبطة بنظام الخضوع للضريبة في التشريع الجبائي الجزائري.

نظام الضريبة الجزافية الوحيدة(النظام الجزافي)	النظام الحقيقي
– تحسب فيه الضريبة على أساس رقم الأعمال المحدد على وجه التقدير. – يتميز ببساطة التزاماته التصريحية والمحاسبية. – يحرم التابعين له من الاستفادة من كل الحوافز المرتبطة بمسك المحاسبة(الاهتلاكات، ترحيل الخسائر، المؤونات، معونات الاستثمار،...). – يمكن للتابعين له طلب الخضوع الاختياري للنظام الحقيقي.	– تحسب فيه الضريبة على أساس الربح الجبائي المحقق. – يستدعي مسك محاسبة منتظمة وموثوقة. – يُمكن التابعين له من الاستفادة من الحوافز المرتبطة بمسك المحاسبة. – وجود محاسبة منتظمة يدعم موقف المكلف بالضريبة في نزاعه مع الإدارة الضريبية ويقلل من مجالات التعسف في حقه.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على محتويات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن اختلاف المعاملة الجبائية وارتباط الاستفادة من بعض الحوافز والمزايا الجبائية بطبيعة نظام الاخضاع الضريبي المطبق على المؤسسة يحتم على المسير الجبائي ضرورة تشخيص مزايا كل نظام ثم العمل على توفير شروط الاستفادة منها، وعادة ما يكون النظام الحقيقي الأكثر امتيازا مقارنة بالنظام الجزافي الذي يسمح التشريع الجبائي الجزائري للخاضعين له بالانتقال إلى النظام الحقيقي على سبيل الاختيار.

سادسا. أهمية المراجعة الجبائية في تقييم وتفعيل التسيير الجبائي: إن تأكيد استفادة المؤسسة من الخيارات السابقة بما يساهم في تشجيع وترشيد توجيه استثماراتها يحتم ضرورة التقييم الدوري للتسيير الجبائي داخل المؤسسة، ومحاولة تفعيله باستمرار نظرا للتغيرات المستمرة التي تعرفها التشريعات الجبائية، لذا تعتبر المراجعة الجبائية أبرز آليات تقييم كفاءة التسيير الجبائي داخل المؤسسة كما تعتبر أحد أدوات تفعيله:

1. تقييم التسيير الجبائي :تساهم المراجعة الجبائية في تقييم وظيفة التسيير الجبائي داخل المؤسسة من خلال دورها في:

أ. تقييم مستوى تحكم المسيرين في تسيير المشاكل الجبائية داخل المؤسسة، وتحديد معايير اختيار المستشارين الخارجيين.

ب. مراقبة مدى أخذ المسائل الجبائية بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المختلفة، وتقييم النتائج المترتبة عن كل قرار، لمعرفة مدى استفادتها من الامتيازات الجبائية، وتجنب مصادر الخطر الجبائي.[19]

ج. مراقبة الاختيارات الجبائية المتنوعة داخل المؤسسة من خلال فحص أنظمة التحفيز، وكل الانتقاءات الجبائية الأخرى. ويندرج هذا الفحص في إطار تعظيم الاستفادة من المزايا، وتجنب الأخطار التي قد تتولد عنها قبل وقوعها من خلال ضمان أن المؤسسة[20]:

- تستوفي شروط الحصول على الاختيارات الجبائية التقنية؛
- قامت بترجمتها بصفة جيدة وحسب الأحكام التشريعية؛
- تضمن متابعة هذه الاختيارات والانتقاءات؛

– تستفيد فعلا من الامتيازات الجبائية المتعلقة بكل اختيار جبائي.

إن دور المراجعة الجبائية لا يقتصر على مراقبة هذه الاختيارات التقنية فقط، بل يمتد إلى مراقبة الاختيارات الاستراتيجية المرتبطة بالسياسة العامة للمؤسسة من خلال وضعها تصورات حول المشاريع الكبرى للمؤسسة كالاندماج، تحول المؤسسة، تطوير النشاط الداخلي أو الخارجي، الاستثمار في المناطق التي تحظى بالامتيازات، والامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في المجالات الخاضعة لضرائب مرتفعة. وبالتالي تقدم المراجعة الاقتراحات حول الأشكال والحلول الجبائية المنتظرة من المشاريع قبل بدايتها، وهذا يضمن عمل المؤسسة في ظل توفر قدر كبير من الفعالية الجبائية وبدون خطر مجهول نتيجة دور المراجعة في القيام بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بالاختيارات الاستراتيجية، وتقييم الأخطار التي قد تنتج عن استعمال تلك الاختيارات.

2. تفعيل التسيير الجبائي: تتضح مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي من خلال[21]:

– مساهمتها في جرد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة وتحسين وتطوير عملية اتخاذ القرار؛

– توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي والنقائص البارزة في تنظيم المؤسسة؛

– دورية المراجعة تسمح بتقييم شامل ومستمر للوضعية الجبائية للمؤسسة، والقيام بتشخيص جبائي لها؛

– تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التقييم السيئ للقواعد الجبائية؛

– السماح بالقضاء التدريجي على العوامل غير القانونية لتجنب إجراءات التقويم والإخضاع الإضافي للضريبة؛

– تجنب العقوبات والزيادات الناجمة عن الغش في التصريحات للإدارة الجبائية أو التأخر في إيداعها؛

– تجنب بعض الإجراءات التي تعرقل السير الطبيعي للمؤسسة مثل تجنب تجميد الحسابات البنكية من قبل الإدارة الجبائية.

وبالتالي فإن المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من التحكم في وضعيتها الجبائية من خلال انتقاء الخيارات والحوافز والنظام الجبائي المناسب.

الخاتمة : حاولت الدراسة الوقوف على أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج واقترحت مجموعة من التدابير نوجزها في التالي:

1– النتائج: يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة في النقاط التالية:

– يؤدي التسيير الجبائي دورا مهما في ترشيد استغلال الاختيارات الجبائية التي تتيحها التشريعات الجبائية بهدف تشجيع الاستثمار.

– إن التسيير الجبائي يمكن المؤسسة من المساهمة في تشكيل وضعيتها الجبائية عبر استغلالها هوامش التحرك الجبائي التي تتيحها التشريعات؛

– يمارس التسيير الجبائي دورا مؤثرا في ترشيد توجيه الاستثمار قطاعيا وإقليميا، بما يسهم في تخفيض العبء الجبائي وزيادة الربحية.

– تعد الضريبة من المتغيرات الهامة في القرارات المرتبطة بقرار الاستثمار، من حيث الشكل القانوني للمشروع الاستثماري وقطاع نشاطه ومكان مزاولته ونظام خضوعه للضريبة.

– التسيير الجبائي يمكن المؤسسة من اتخاذ التدابير والاحتياطات اللازمة لتجنب الخطر الجبائي الناجم عن الإخلال بالالتزامات أو الاختيارات الجبائية الخاطئة.

– تؤدي المراجعة الجبائية دورا حاسما في تقييم وتفعيل كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

2- الاقتراحات: انطلاقا من نتائج الدراسة يمكن تقديم المقترحات التالية:

- ضرورة تواجد قسم خاص داخل المؤسسة الاقتصادية لتسيير الجباية مع اسناد مهمة ادارته لمختصين في المجال الجبائي بدلا من إسناد هذه المهمة للمحاسبين فقط سيما في ظل محدودية معارف بعضهم في المجال الجبائي بسبب كثرة التغييرات التي تعرفها تشريعاته؛

- متابعة المستجدات التي تعرفها التشريعات الجبائية لضمان استفادة المؤسسة من مزايا هذه المستجدات وتجنب مخاطرها، من خلال انشاء قاعدة معطيات تتيح للمسيرين الاطلاع على هذه المستجدات؛

- الاهتمام بالمراجعة الجبائية الداخلية والخارجية داخل المؤسسة، فهي أهم أدوات تقييم كفاءة التسيير الجبائي داخل المؤسسة كما أنها أهم أدوات تفعيله.

الهوامش:

[1] THOMAS DELAHAYE, le choix de la voie la moins imposée, bruy lart, Bruxelle, 1977, p: 95

[2] Christine collette, Gestion fiscale des entreprises, Ellipse Paris, 1998, p:22.

[3] JAQUE Duhem, MICHALE Jammes , audit et gestion fiscale de l'entreprise, ed EFE, paris, 1996, p: 10.

مشار اليه في: محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، 2003، ص: 3.

[4] CHARLE ROBBEZ MASSEN, la notice d'évasion fiscal en droit interne française, L D G J, Paris, 1990, P: 76.

[5] Chadefaux M., Rossignol J-L , Ethique et comportement fiscal de l'entreprise. Enterprise Ethique n° 15,2001, n° special Fisc et Ethique, p12-21

[6] محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، 2003، ص :7.

[7] M. COZIAN, les grands principes de la fiscalité des entreprises, 2 eme éd, litec droit, Paris, 1986, P:29.

[8] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان(الأردن)، 2011، ص:112.

– محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 7.

[9] M. COZIAN, op-cit, p:87.

[10] عبد القادر بريش، أثر الضريبة على التسيير المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 1999، ص: 101.

[11]Ines MENCHAOUI, Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de societes : une ´étude men´ee dans le contexte tunisien , Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur SCIENCES DE GESTION, Université de Franche-Comté)et Université de Tunis El Manar, 2015, p: 61.

[12] Mahfoudh Hussein Mgammala,Ku Nor Izah Ku Ismail, Corporate Tax Planning Activities: Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches, Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 No 6 S4 ,December 2015, p: 353.

[13] رابح العقريب، آثار الجباية على الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، الجزائر، المعهد الوطني للمالية،1991، ص: 29.

[14] Algérie، Ministre de finances, Direction Générale des Impôts, Code des impôts directs et taxes assimilées, 2017, Art 21.

[15] Ibid, Art 66, 67.

[16] Iibid, Art 282 Bic-4.

[17] Ibid, Art 104.

[18] Ibid., Art 150.

[19] رضا خلاصي، المراجعة الجبائية،.رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2001، ص: 88.

[20] نفس المرجع، ص: 120.

[21] نفس المرجع، ص: 44.