المعاملة الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة: عرض و تحليل على ضوء التشريع الضريبي الجزائري

جغلوف ثلجة نوال، أستاذة مساعدة قسم أ

قسم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير

جامعة منتوري –قسنطينة–

E.mail: teldjaghlouf@yahoo.fr

مقدمة:

تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما في الكثير من الدول، جزءا أساسيا من المشهد الاقتصادي الجزائري لما تتميز به من سهولة الإنشاء، صغر حجم رأسمالها، نجاعتها في حلها لبعض المشاكل كالبطالة و كذا قدرتها على التكيف مع التغيرات الاقتصادية.

و مع ذلك تبقى هذه المؤسسات عرضة للمشكلات و العقبات منها، على سبيل المثال، ماهي ذات طابع هيكلي و أخرى متعلقة بالتمويل و ثالثة تتعلق بالجهاز الإنتاجي، و ما يعزز العقبات السابقة وجود بيئة تشريعية غير مواتية. و عليه لا يجب أ ن يقتصر دور الدولة و هي بصدد تشجيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على التدخل المباشر بمختلف جوانبه المالية، التسويقية و الاقتصادية بل يجب أن يشمل هذا التشجيع حتى الجانب الضريبي كشكل من أشكال التدخل غير المباشر، على اعتبار أن المتغير الضريبي عنصرا استراتيجيا يجب على المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مراعاته عند اتخاذ القرارات المرتبطة بنشاطها ونتائجها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها.

تأتي هذه الدراسة لتقدم عرضا عن التزامات الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة على ضوء التشريع الضريبي الجزائري من خلال طرح التساؤل التالي: **هل توجد جباية خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ؟**

تثير إشكالية البحث عدة تساؤلات فرعية:

– ماهي المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر و ماهي أشكالها القانونية؟

– هل يوجد نظام ضريبي خاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر يختلف عن ذلك المطبق على المؤسسات الكبيرة ؟

– هل يوجد فرق في النظام الضريبي الذي تخضع له المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر حسب ما إذا كانت المؤسسة الصغيرة و المتوسطة ممولة ذاتيا أو من خلال اللجوء إلى أجهزة الدعم؟

تستمد هذه الدراسة خصوصيتها من خصوصية مشكلة الدراسة، فموضوع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لطالما تمت معالجته خاصة ضمن إشكالية التعريف، إشكالية التمويل،إشكالية التنمية و إشكالية البطالة و لاشك في أن ربط موضوع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإشكالية الجباية و تقريبه من أجهزة الدعم من شأنه أن يضع النقاط على مدى أهمية وجود جباية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.

لقد اعتمدت الدراسة في معالجة إشكالية الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي و منهج دراسة حالة، و ذلك من خلال التعرض للعناصر التالية:

أولا. تعريف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة و أشكالها القانونية في الجزائر؛

ثانيا. أنظمةالإخضاع في النظام الضريبي الجزائري ؛

ثالثا. عرض الالتزامات الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ؛

رابعا. تحليل الالتزامات الضريبية للمؤسسة الصغيرة و المتوسطة ؛

خامسا. نتائج الدراسة.

أولا. تعريف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة و أشكالها القانونية في الجزائر:

اعتمدت الجزائر في تحديد مفهوم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على المعايير الأوروبية و هي: عدد العمال، رقم الأعمال، الحصيلة السنوية و كذا استقلالية المؤسسة. مما سمح لها بوضع الحدود بين المؤسسات الصغرى و الصغيرة و المتوسطة مثلما تبينه المواد 4،5،6،7 من القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة،الصادر في 15 ديسمبر 2001، حيث أعطت المادة الرابعة تعريفا مفصلا للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة على اعتبار أنها كل مؤسسة تنتج السلع و / أو الخدمات، مهما كانت طبيعتها القانونية: تشغل من 1 إلى 250 شخصا، لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ملياري دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية خمسمائة 500 مليون دينار و كذا تستوفي معيار الاستقلالية. والجدول الموالي يوضح معايير تصنيف المؤسسات الصغرى و الصغيرة و المتوسطة.

جدول رقم(01): تصنيف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر.

نوع المؤسسة	العمالة الموظفة (عامل)	رقم الأعمال السنوي	الحصيلة السنوية
مؤسسة صغرى	من 1 إلى 9	من 01 مليون دج إلى 20 مليون دج	من 01 مليون دج إلى 10 مليون دج
مؤسسة صغيرة	من 10 إلى 49	من 20 مليون دج إلى 200 مليون دج	من مليون دج 10 إلى 100 مليون دج
مؤسسة متوسطة	من 50 إلى 250	من 200 مليون دج إلى 02 مليار دج	من100 مليون دج إلى 500 مليون دج

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 77، الصادر بتاريخ 2001/12/15، ص ص:5 ، 6.

تصنف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعايير المعتمدة، وسوف نركز على المعيار القانوني لارتباطه بموضوع الالتزامات الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة على أساس أن النظام الضريبي الجزائري يعتمد على الطبيعة القانونية للمكلف الضريبي في تحديد الالتزامات الضريبية خاصة فيما يتعلق بضرائب الدخل. و عليه بالاعتماد على معيار الشكل القانوني فالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة قد تتخذ شكل المؤسسة الفردية، شركات أشخاص أو شركات أموال و ذلك بالاستناد إلى مواد القانون التجاري الجزائري[1]:

- المؤسسة الفردية: تتميز بسهولة التأسيس و التنظيم، تعود ملكيتها لشخص طبيعي واحد هو المسؤول الوحيد عن نتائج أعمالها، و تكون مسؤوليته اتجاه التزامات المؤسسة غير محدودة.
- شركات الأشخاص: تقوم هذه الشركات على الاعتبار الشخصي، أين يكون الخطر المتعلق بتوظيف الأموال غير محدود، يكتسب فيها الشريك صفة التاجر و تكون مسؤولية الشريك المتضامن عن ديون الشركة شخصية واتجاه الشركاء الآخرين تضامنية. يوجد ثلاث أشكال منها: المؤسسة الفردية، شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة بالإضافة إلى شركة المحاصة.
- شركات الأموال: تقوم هذه الشركات على الاعتبار المالي بمعنى السعي إلى تجميع أكبر قدر من الأموال، و على العكس من النوع الأول يكون فيها الخطر المتعلق بتوظيف الأموال محدود. تكتسب الشركة صفة التاجر و تكون مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب مساهماتهم. يوجد من هذه الشركات الأنواع التالية:شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة و الحالة الخاصة منها المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة و الشركة ذات التوصية بالأسهم. و الجدول رقم (2) و رقم (3) يبينان خصائص الأنواع السابقة:

الجدول رقم (2) خصائص شركات الأشخاص

نوع الشركة	عنوان الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول الحصص	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
شركة التضامن	اسم تجاري يضم أسماء كل الشركاء أو يعضهم متبوع بعبارة و شركائهم	كل الشركاء يكتسبون صفة التاجر	لا يوجد حد أدنى لرأس المال و يكون في شكل حصص عينية، نقدية و لا يقبل العمل غير قابلة للتداول ألا بموافقة جميع الشركاء	غير محدودة (شخصية و تضامنية)	. انتهاء المدة القانونية لحياة الشركة . وفاة أحد الشركاء . إفلاس أحد الشركاء . تراكم الخسائر و استحالة معالجتها . رغبة بعض الشركاء أو كلهم بتصفية الشرك

شركة التوصية البسيطة	لا يظهر اسم الشريك الموصي في عنوان الشركة	يكتسب الشركاء المتضامنون صفة التاجر و لا يكتسبها الشركاء الموصون	تكون الحصص عينية أو نقدية، و تتداول حصص الشركاء الموصون بكل حرية بين الشركاء، أما التنازل عنها خارج الشركة فيتم بموافقة الشركاء المتضامنون و الموصون الذين يملكون أغلبية رأس المال	غير محدودة فقط بالنسبة للشركاء المتضامنين	. نفس أسباب تصفية شركات التضامن مع التمييز بين الشريك المتضامن و الشريك الوصي
شركة المحاصة	ليس لها اسم لأنها غير مقيدة في السجل التجاري فهي غير معدة لإطلاع الجمهور	لا يكتسب فيها الشريك صفة التاجر إلا إذا سبق تساهلها من قبل	تكون الحصص عينية أو نقدية و تقبل الحصص في شكل عمل و لا تنتقل ملكيتها إلى الشركة، كما لا تتداول الحصص إلا بموافقة جميع الشركاء	غير محدودة	هي تحل و لا تصفى : . انتهاء المدة أو الغاية التي وجدت من أجلها . انسحاب أحد الشركاء أو وفاتهم

المصدر: تم الإعداد بالاعتماد على المواد من 551 إلى 563 و المادة 795 القانون التجاري الجزائري

الجدول رقم (3) خصائص شركات الأموال

نوع الشركة	عنوان الشركة	اكتساب صفة التاجر	تداول المساهمات	طبيعة المسؤولية	أسباب التصفية
شركة المساهمة	الاسم التجاري يدل على طبيعة النشاط+عبارة شركة مساهمة مع ذكر قيمة رأس المال	لا يكتسب الشركاء صفة التاجر بل الشركة هي التي تكتسبها	يوجد حد أدنى لرأس المال و هو يقسم إلى أسهم متساوية القيمة و قابلة للتداول بكل حرية و تكون المساهمات عينية أو نقدية	مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب مساهماتهم	. انتهاء الغرض الذي وجدت من أجله الشركة . انتهاء المدة القانونية للشركة

الشركة ذات المسؤولية المحدودة	الاسم التجاري أو اسم أحد الشركاء +عبارة و شركائهم مع ذكر ش. ذ. م. م و قيمة رأس المال	لا يكتسب الشركاء صفة التاجر بل الشركة هي التي تكتسبها	لا تتداول الحصص النقدية او العينية إلا بشروط قاسبة و هي بموافقة الشركاء الذين يملكون ثلاث أرباع رأس المال على الأقل	مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة محدودة بحسب حصصهم	. انتهاء الغرض الذي وجدت من أجله الشركة . انتهاء المدة القانونية للشركة . اتفاق الشركاء على التصفية .زيادة أو نقصان الشركاء عن الحد الأقصى أو الأدنى .انخفاض رأس المال عن الحد الأدنى .خسارة ثلاث أرباع رأس المال .الحل بموجب حكم قضائي
شركة التوصية بالأسهم	اسم تجاري لا يتضمن أسماء الشركاء الموصيين	يكتسب الشركاء المتضامنون فقط شفة التاجر	أسهم الشركاء الموصيين قابلة للتداول و حصص الشركاء المتضامنين غير قابلة للتداول	غير محدودة فقط للشركاء المتضامنين	أسباب شركة التضامن بالنسبة للشركاء المتضامنين و أسباب شركة المساهمة بالنسبة للشركاء الموصين

المصدر: تم الإعداد بالاعتماد على المواد من 564 إلى 715 من القانون التجاري الجزائري

ثانيا. أنظمةالإخضاع في النظام الضريبي الجزائري:

يعتمد في الجزائر عند تقدير الوعاء الضريبي على ثلاثة أنظمة: نظام الربح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة و النظام المبسط بحيث يتحدد مجال تطبيقها وفق القانون، و يتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار شكله القانوني ثم حسب معيار مبلغ رقم الأعمال المحقق.

1.2. نظام الربح الحقيقي:

يوجه هذا النظام للأشخاص المعنويين الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم، و كذا الأشخاص الطبيعيون مؤسسات فردية أو شركات أشخاص الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية و التجارية عندما يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار (**10.000.000 دج**). و يحدد الربح الحقيقي على

أساس مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين **152** و **153** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2].

2.2. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة[3]:

أحدثت المادة الثانية من قانون المالية لسنة **2007** ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل و تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم على النشاط المهني، و يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة سنتين قابلة للتجديد:

+ الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع و الأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (**5.000.000 دج**) ؛

+ الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (**5.000.000 دج**)؛

+ لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين السابقتين للضريبة الجزافية الوحيدة إلاّ إذا لم يتم تجاوز حد خمسة ملايين دينار جزائري.

و قد تحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة ب **6%** لنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم في بيع البضائع و الأشياء و **12%** بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، و يدفع ربع مبلغ هذه الضريبة كل ثلاث أشهر قبل آخر يوم من كل فصل مدني.

3.2. النظام المبسط:

يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار (**10.000.000 دج**) للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة[4]. بحيث يجب على المكلفين الخاضعين لهذا النظام أن يكتتبوا تصريح، قبل30 أبريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة، و أن يقدموا الوثائق التالية: ميزانية ملخصة، حساب مبسط للنسخة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف و الأعباء، جدول الاهتلاكات، كشف المؤونات و جدول تغيرات المخزون .

ثالثا. عرض الالتزامات الضريبية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

لقد سمحت لنا القراءات المختلفة حول موضوع الضرائب و الرسوم المفروضة على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التأكيد على جزئيتين أساسيتين:

الجزئية الأولى أنه لا يوجد هناك، في الجزائر، جباية خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تختلف عن تلك المطبقة على المؤسسات الكبيرة فالأساس المعتمد في تحديد الالتزامات الضريبية للمؤسسة الاقتصادية ليس حجمها و إنما شكلها القانوني، و عليه فالمعمول به هو تدابير مخففة تستفيد منها المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

الجزئية الثانية هي أن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة، مثلها مثل أية مؤسسة اقتصادية في الجزائر، تخضع لمجموعة من الضرائب و الرسوم منذ نشأتها إلى غاية حلها : فمرة تدفع حقوق تسجيل مرتبطة بهيكلها، مرة ثانية تدفع ضرائب على الدخل متى حققت الحادثة المنشئة لها، مرة ثالثة تكون مطالبة بضرائب و رسوم ذات طابع مهني و مرة أخيرة تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة بحسب نظام الإخضاع التابعة له[5]. و سنحاول فيما يلي التعرض للضرائب و الرسوم السابقة الذكر:

1.3. الحقوق الجبائية الخاصة بهيكل الشركة:

يتميز عقد الشركة عن غيره من العقود بأنه يتولد عنه كيان قانوني له ذمة مالية مستقلة، و يعرف هذا الكائن بالشخصية المعنوية[6]. بحيث تخضع مختلف العمليات المتعلقة بإنشاء الشركة، تعديل عقدها و كذا تصفيتها إلى حقوق نحاول مناولها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3) الحقوق الجبائية الخاصة بهيكل الشركة

العمليات على رأس المال	الوعاء و المعدلات
مرحلة الإنشاء: تتكون ذمة الشركة من المساهمات العينية و النقدية التي يتقدم بها الشركاء، مما ينتج عنه تحويل لملكية هذه المساهمات من الشركاء إلى الشركة. و على اعتبار أن الشركة شخص متمتع بذمة مالية مستقلة فإن القانون الجبائي يخضع التحويل السابق للملكية إلى جملة من الحقوق[7] تتحدد بطبيعة المساهمات المقدمة التي قد تكون خالصة و بسيطة أو لقاء عوض.	.الحصص الخالصة و البسيطة: تدخل في تكوين الرأسمال الاجتماعي للشركة، يكون مقدمها شريكا فعليا بحيث يتحصل مقابل حصته على حقوق اجتماعية كالاستفادة مثلا من عدد من الأسهم أو جزء من الأرباح مقابل تحمل بعض الأخطار. يطبق على المبلغ الكلي للحصص المنقولة و العقارية بعد استبعاد قيمة الخصوم التي تتعهد الشركة بتحملها المعدل **0.5%** ، دون أن يقل هذا الحق عن **1000** دج، غير أنه في الحالة الخاصة بشركات الأسهم، يجب ألا يقل هذا الحق عن **10.000 دج**، ولا يتعدى **300.000 دج**. .الحصص لقاء عوض: لا بتحصل الشريك على حقوق اجتماعية و لن يتحمل أي أخطار بل تتم مكافئته بشكل فوري عن طريق حصوله على مبلغ نقدي أو تتعهد الشركة بتحمل الديون الخاصة به أو أن يصبح حامل سندات مصدرة من الشركة. و عليه يعتبر مقدم الحصص لقاء عوض بمثابة بائع أكثر من شريك. و عليه تخضع هذه الحصص لحقوق تحويل الملكية بمقابل وفقا لنفس المعدلات المطبقة على العناصر محل البيع العادي[8]: العقارات تخضع إلى رسم الإشهار العقاري بمعدل **2%** و إلى حقوق التسجيل بمعدل **8%**. و المحل التجاري يخضع للمعدل **8%** أما البضائع الجديدة فيطبق عليها المعدل **3%**.
زيادة رأس المال	. حالة إصدار أسهم جديدة للاكتتاب: تخضع لنفس الحقوق المطبقة عند إنشاء الشركات . حالة ضم الأرباح غير المخصصة أو علاوات الإصدار: تخضع للمعدل **1%**

تخفيض و استهلاك رأس المال	.تخضع عملية تخفيض رأس المال بمناسبة امتصاص الخسائر إلى حق ثابت **500دج**، و عندما يكون التخفيض بمناسبة الارتفاع الكبير في رأس المال فإن العقد المعاين لهذا الإجراء يخضع لحق نسبي **2%** يطبق على المبلغ المخفض . يخضع استهلاك رأس المال إلى حق ثابت **500دج**
عمليات أخرى	. ينجر عن تغيير الشكل القانوني للشركة مع بقاء الشخص المعنوي قائم دفع حق ثابت **500دج**، أما عند ظهور شخص معنوي جديد تطبق نفس الحقوق الجبائية الخاصة بإنشاء الشركات .يطبق عند تمديد عقد الشركة قبل انتهاء فترة الحياة القانونية المعدل **3%**، وعند طلب التمديد بعد انتهاء مدة حياة الشركة فإن هذا الفعل يتجسد جبائيا و كأنه إنشاء شركة جديدة
تصفية الشركة	تخضع عملية تصفية الشركات إلى حق ثابت يقدر ب **3000دج**

المصدر: تم الإعداد بالاعتماد على مواد من 258 إلى 251 مكرر قانون التسجيل

2.3. الضرائب على الدخل:

عرف النظام الضريبي الجزائري في مجال الضرائب على الدخل، بموجب الإصلاح الضريبي **1992**، ضريبتين مباشرتين: الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، يهدف المشرع الجبائي من ورائهما إلى وضع صيغ جديدة للإخضاع الضريبي بإعادة النظر في العناصر الخاضعة و المعدلات الخاصة بها.

أ. الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة رقم (**135**) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي :

(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).

لقد تركزت الفكرة الأساسية عند وضع الضريبة على أرباح الشركات في تأسيس ضريبة للأشخاص المعنويين، حيث كانت تفرض على شركات الأموال الجزائرية الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC) حتى و أن كان النشاط الممارس من قيل هذه الشركات لا يحمل أي طابع صناعي أو تجاري[9]، كما ألغت تلك الازدواجية التي عرفها النظام القديم الذي كان يخضع المؤسسات الأجنبية بعكس الجزائرية إما للضريبة على مدا خيل البناء الأجنبية بالنسبة لمؤسسات الأشغال العقارية أو إلى اقتطاع الضريبة على الأرباح غير التجارية من المصدر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات. تتميز الضريبة على أرباح الشركات بالسنوية فهي لا تطبق إلا مرة واحدة في السنة، الإقليمية فهي تطبق على الأرباح المحققة في الجزائر بصرف النظر عن جنسية الشركة، و بنسبية المعدل المطبق.

ب. الضريبة على الدخل الإجمالي

عرف النظام القديم، في مجال الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، الضرائب النوعية و التي تمثلت بصفة أساسية في الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على الأرباح غير التجارية، الضريبة على أرباح الاستغلال الفلاحي، الضريبة على مداخيل الديون و الودائع و الكفالات، الضريبة على المرتبات و الأجور و الضريبة التكميلية على

مجموع الدخل. بحيث تخضع المداخيل في مستوى أول إلى الضريبة بحسب طبيعة الدخل، ثم تخضع في مستوى ثان إلى الضريبة التكميلية على مجموع الدخل.

و قد دمجت الضرائب السابقة، بموجب الإصلاح الجبائي، في ضريبة واحدة تصاعدية هي الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض باسم الشخص الطبيعي، يكمن الهدف منها في تحقيق مبدأ شخصية الضريبة عن طريق تطبيق ميكانيزم التصاعد عند حساب مقدار الدين الضريبي، وكذا محاولة تجسيد نوع من العدالة الضريبية في مجال الإخضاع من خلال جعل لكل دخل مساوي ضريبة مساوية.

3.3. الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني:

تنشأ المؤسسة لأداء غرض معين، هذا الأخير تسعى إلى تحقيقه بمجرد مباشرتها لنشاطها المهني، و تقرن الجباية النشاط الاستغلالي للمؤسسة و ما ينتج عنه بجملة من الضرائب و الرسوم يتعلق بعضها برقم الأعمال المحقق، بعضها الأخر بالمبالغ المدفوعة للعمال أما البعض الأخير فيرتبط بالأملاك المبنية و غير المبنية التي تستعين بها المؤسسة لمزاولة المهام المنوط بها. و قد حدد قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري مجموعة من الضرائب تستفيد منها الجماعات المحلية و هي الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي و الرسم العقاري[10]. و يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4) وعاء و معدلات الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني

اسم الضريبة	الوعاء و المعدلات
الرسم على النشاط المهني(TAP): يستحق على أساس رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف مكلفون يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على أرباح الشركات – للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية و لضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية، و يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.	يتكون الأساس الخاضع من الإيرادات المحققة من كافة عمليات البيع أو تأدية الخدمات خارج الرسم على القيمة المضافة، و يحسب الرسم بتطبيق المعدل **2%**
الدفع الجزافي(VF): يتكون وعاءه من المبلغ الاجمالي للمرتبات، الاجور، التعويضات العلاوات، المعاشات و الريوع العمرية	تم إلغاء هذا الرسم ملغى بموجب المادة **13** من ق.م لسنة **2006**
الرسم العقاري(TF) : يؤسس سنويا على الملكيات المبنية و غير المبنية المتواجدة في الجزائر	. حالة الملكيات المبنية: يتحدد الأساس بحاصل ضرب المساحة الخاضعة في قيم ايجارية جبائية، و بعدا يطبق المعدل **3%** على

	الملكيات المبنية باستثناء الأراضي التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية . حالة الملكيات غير المبنية: نحصل على القاعدة الخاضعة بعد أن نطبق على المساحة المعنية قيمة ايجارية جبائية محددة بحسب المناطق و معبرا عنها إما بالهكتارات فيما يخص الأراضي الفلاحية أو بالمتر المربع بالنسبة للأصناف الأخرى، ثم نطبق المعدلات التالية: **5%** بالنسبة للملكيات غير المبنية الخاصة بالقطاعات غير القابلة للعمران؛ **5%** بالنسبة للأراضي العمرانية التي مساحتها أقل أو تساوي **500م^2** **7%** بالنسبة للأراضي العمرانية التي مساحتها أكبر من **500م^2** و أقل أو تساوي **1000م^2** **10%** بالنسبة للأراضي العمرانية التي مساحتها أكبر من **1000م^2** **3%** بالنسبة للأراضي الفلاحية

المصدر: تم الإعداد بالاعتماد على المواد من **208** إلى **261** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

4.4. الرسم على القيمة المضافة

يتعلق الرسم على القيمة المضافة **(TVA)** حسب تسميته بالقيمة المضافة المنشأة داخل المؤسسة الاقتصادية خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، و التي سوف تشكل وعاء لهذا الرسم، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحمل عبئها النهائي المستهلك.

لقد عوض الرسم على القيمة المضافة نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان يتضمن رسمين هما الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS)، و قد سمح هذا التعويض بتبسيط النظام الجبائي من خلال تخفيض عدد المعدلات المطبقة سالفا حيث عرف النظام القديم ثماني عشر منها عشر معدلات خاصة ب (TUGP) و ثمانية معدلات ل (TUGPS)، و ذلك باستعمال أربعة معدلات ثم ثلاث و أصبح عددها بموجب قانون المالية لسنة 2001 اثنان، **7%** و **17%**، و كذا فتح المجال لإمكانيات العمل على المستوى ألمغاربي بإيجاد تناسق في الضرائب غير المباشرة حيث دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التطبيق في المغرب في أفريل 1986، و في تونس في جويلية 1988.

رابعا.تحليل الالتزامات الضريبية للمؤسسة الصغيرة و المتوسطة:

سمح لنا العرض السابق للضرائب و الرسوم التي تطالب بها المؤسسة الصغيرة و المتوسطة، وفقا للتشريع الضريبي الجزائري، من أن نخلص إلى أنها تواجه مجموعة من الالتزامات الضريبية منذ أن تنشأ إلى أن تصفى. غير أن المتصفح لقوانين المالية سوف يلاحظ أن جباية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية سواء كانت كبيرة أو صغيرة و متوسطة ما فتئت أن تعرف تغيرات من خلال تخفيض المعدلات، توسيع الإعفاءات، تبني أنظمة إخضاع معينة كالنظام المبسط و نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و عند يتعلق الأمر بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تلجأ إلى أجهزة الدعم فإن مجهودات المشرع الجبائي الجزائري كانت واضحة من خلال منح إعفاءات كاملة من الضرائب و الرسوم خلال عدة سنوات. لذلك ستحاول فيمايلي تحليل التدابير الضريبية الخاصة بالمؤسسة الصغيرة و المتوسطة مهما كان شكل تمويلها:

1.4. فيما يخص حقوق التسجيل:

+ ترافق عملية إنشاء الشركات مجموعة من حقوق التسجيل التي تتخذ من مبالغ الحصص و المساهمات التي يقدمها الشركاء وعاء لها، و يقترن التمتع بمزايا التسجيل إرهاق المؤسسة الصغيرة و المتوسطة بتكلفة جبائية و معاملتها معاملة الشركات الكبيرة، في هذه الحالة يعتبر حجم التكاليف الإدارية عائقا كبيرا بالنسبة للمؤسسة الصغيرة و المتوسطة. و عندما نتساءل عن العائد من التسجيل نجد أن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة تتمتع بخصم ضريبة التسجيل، تتمتع بالحوافز الضريبية الممنوحة في إطار أجهزة الدعم، لكن قد ينظر إلى التسجيل على أنه إجراء معقد و طويل مما يثير إشكالية النشاط ضمن الاقتصاد غير الرسمي بدل من التحول إلى الاقتصاد الرسمي.

حتى أن المشرع الجبائي الجزائري لا يميز بين شركات الأموال و شركات الأشخاص فيما يخص التكلفة الجبائية لإنشائهما [11]، و مع هذا تظهر أهمية شركات الأموال عند البحث عن مصادر التمويل التي تتطلبها عملية التوسع مما يضطر شركات الأشخاص إلى تغيير شكلها القانوني ، فينتج عن مثل هذا الإجراء حقوق جبائية إضافية.

+ حسب المادة **258** من قانون التسجيل فإنه تعفى من رسم نقل الملكية قدره **5%** الإقتناءات العقارية التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" قصد إنشاء نشاطات صناعية.

2.4. فيما يخص الضرائب على الدخل:

أ. الضريبة على أرباح الشركات:

+ تسدد الضريبة على أرباح الشركات وفقا لنظام التسبيقات حيث توجد ثلاثة تسبيقات تساوي كل منها **30%** من مبلغ الضريبة على أن تسدد ال **10%** الباقية قبل **15** مارس من السنة المقبلة: الأولى خلال الفترة من **15** فيفري إلى **15** مارس، الثانية من **15** ماي إلى **15** جوان و الثالثة من **15** أكتوبر إلى **15** نوفمبر . و هي من العوامل المساعدة في تخفيف العبء على خزينة المؤسسة الصغيرة و المتوسطة و قد تحميها في حالات التضخم، و مع ذلك فهذه الطريقة في السداد تؤثر سلبا على الخزينة بسبب وجود فارق زمني مقدر بسنة بين تسديد الضريبة و البدء في حساب التسبيقات و تقديمها. أضف إلى هذا فإن قيام المؤسسة الصغيرة و المتوسطة بدفع تسبيقات على أساس مبلغ الضريبة الخاص بالدورة

السابقة قد يسمح بأن يكون مبلغها أكبر من مبلغ الضريبة الفعلي هذا من ناحية، و من ناحية أخرى يمكن أن تكون نتيجة خسارة مما يعني أن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة لم تحقق الحادثة المنشئة للضريبة على أرباح الشركات.

+ تتميز الضريبة على أرباح الشركات بمعدلها النسبي و قد أدرك المشرع الجبائي الجزائري أهمية هذا العامل في تخفيض مقدار العبء الضريبي على المؤسسة الصغيرة و المتوسطة و تحسين مبلغ النتيجة الصافية، و هذا من خلال التغييرات التي أدخلت عليه منذ **1992** إلى **2006** و ذلك بانتقاله من **42%** ف **38%** ف **30%** ثم **25%**. كما يشكل التخفيض المتتالي للمعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها تشجيعا للاستثمار داخل المؤسسة الصغيرة و المتوسطة ابتداء من **30%** سنة **1992**، **15%** سنة **1999** ثم **12.5%** طبقا لقانون المالية التكميلي لسنة **2006**؛

+ حسب ما جاءت به المادة **138** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. و ترفع مدة الإعفاء إلى ست سنوات، إذ ا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. و تمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ب. الضريبة على الدخل الإجمالي:

+ تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي تصاعدية و أسلوب التصاعد فيها بالأجزاء و قد حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة ب **120.000** دج، لكن الملاحظ هو أن تقسيم فئات السلم الضريبي أو المعدلات الموافقة لا يعكس جدية المشرع الضريبي في إتباعه لمعايير دقيقة أثناء الإعداد: فطول الشريحة الأولى **120.000**دج، الثانية **240000**دج **و** الثالثة **1080000**دج و هو لصالح الدخول المرتفعة لأنها ستستفيد من طول الشريحة، ثم إن المعدلات مرتفعة خاصة المتعلقة بالفئة الثانية **20%** يعدما كانت **10%** قبل سنة **2008**.

+ حسب نص المادة **13** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تستفيد لأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب" من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. و ترفع مدة الإعفاء إلى ستة سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها و هذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

كما يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس سنوات المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، و عشر سنوات الحرفيين التقليديين وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

3.4.حالة الرسوم الأخرى:

+ فيما يخص الرسم على النشاط المهني فإنه عرف تخفيضا في المعدل من **2.55%** إلى **2%** مع الاستفادة من إعفاء كامل من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. و ترفع مدة الإعفاء إلى ستة سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها و هذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

+ حسب المادة **252** قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه تعفى من الرسم العقاري على الأملاك المبنية البنايات وإضافة البنايات المستعملة في النشاطات المحققة من قبل الشباب المستثمر الذي يستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، لمدة ثلاثة سنوات، ابتداء من تاريخ إنجازها. و تكون مدة الإعفاء ستة سنوات، إذا ما أقيمت هذه البنايات وإضافة البنايات في منطقة يجب ترقيتها.

4.4. حالة الرسم على القيمة المضافة:

+ إن أهم ما يميز الرسم على القيمة المضافة هو حياديتها، بحيث تلعب المؤسسة الصغيرة و المتوسطة دور محصل لهذه الضريبة لصالح الخزينة العمومية، فهي لا تشكل تكلفة على المؤسسة و هذا بفعل ألية الحسم؛

+ أصبح الرسم على القيمة المضافة لا يؤثر على خزينة المؤسسة الصغيرة و المتوسطة وذلك من خلال إلغاء قاعدة التأخير الشهري فيما يخص استرجاع الرسم المثقل للمشتريات من السلع والخدمات و هذا بموجب قانون المالية التكميلي **2006**، بحيث يسمح المشرع الجبائي الجزائري باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمشتريات من الاستثمارات، السلع و الخدمات في نفس الشهر مما يحسن السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة الصغيرة و المتوسطة.

+ حسب المادة **42** من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن يستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عند شراء مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع ، عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

خامسا. نتائج الدراسة:

سمح لنا تشخيص المعاملة الضريبية التي تخضع لها المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر من الوقوف على النتائج التالية:

. لا يوجد ضمن أحكام النظام الضريبي الجزائري جباية خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فالأساس المعتمد في الخضوع لا يرتكز على حجم المؤسسة الاقتصادية و إنما على شكلها القانوني كمرحلة أولى، ثم يتدرج الأساس ليأخذ بعين الاعتبار قيمة رقم الأعمال و هذا بمناسبة تحديد نظام الخضوع، نظام حقيقي، نظام مبسط أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ؛

. بالاستناد على المعيار الضريبي، فإنه يوجد فرق في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الممولة ذاتيا و تلك التي تلجأ إلى أجهزة الدعم الممثلة أساسا في "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو" الصندوق الوطني

لدعم القرض المصغر " أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من خلال استفادة هذه الأخيرة من جملة من الإعفاءات. و نظن أن أساس هذه التفرقة لا مبرر له فمن الأوفق أن يقرر المشرع الجبائي الجزائري إعفاءات للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ليس على أساس اللجوء إلى أجهزة الدعم و إنما على أساس معايير تستند إلى معدلات مساهمة هذه الأخيرة في الاقتصاد الوطني في تحقيقها لقيم مضافة كبيرة، تشغيلها للعمالة...

. يتضح من اعتماد منح الإعفاء على أساس اللجوء إلى أجهزة الدعم أن الهدف المالي قد غلب على الهدفين الاقتصادي و الاجتماعي، فقد أثبت الواقع العملي أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحتاج إلى منحها دعما ماليا في صورة إعفاء ضريبي خاصة في المراحل الأولى من حياتها بغض النظر عن اعتمادها على ذاتها أو بلجوء ها إلى أجهزة الدعم و هنا قد نتساءل عن مدى استمرارية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمجرد انتهاء مدة الإعفاء؟

. إن التفرقة السابقة ستشجع ثقافة التواكل على الدولة على حساب ثقافة العمل الحر، فاللجوء إلى أجهزة الدعم سوف لن يعن إلا التمتع بخدمات استشارية، خدمات مالية وخدمات ضريبية ، وبالمقابل فإن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة الممولة ذاتيا لن تحصل على أي إعفاء خاص مثلها مثل المؤسسة الكبيرة. و عليه فإن توحيد المعاملة الضريبية بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بغض النظر عن اللجوء إلى أجهزة الدعم أو لا، سوف يعزز روح المبادرة وتحمل المخاطرة.

. إن استمرار التفرقة في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الممولة ذاتيا وتلك التي تعتمد "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ، وعدم تبسيط الإجراءات الضريبية بصورة حقيقية سوف يدفع أصحاب هذه المؤسسات إلى التهرب الضريبي من خلال إيثار النشاط غير الرسمي على النشاط الرسمي، أضف إلى ذلك المساس بالعدالة في المعاملة بين الأشخاص لمجرد اختلاف جهاز الدعم.

. يتضح أن هناك إرادة للمشرع الجبائي الجزائري تتجه إلى بعث المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و لو لم تلجأ إلى أجهزة من خلال مختلف التدابير الجبائية التي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة الاقتصادية، فخلال السنوات الأخيرة لا تكاد قوانين المالية تخلو من إجراءات إلغاء بعض الضرائب(كالدفع الجزافي)، منح التخفيضات عند تحديد الأوعية، تخفيض المعدلات، انتهاج أنظمة ضريبية معينة كنظام الضريبة الجزافية الوحيدة...

. ما سبق يقودنا إلى ضرورة التفكير في جباية خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر تختلف عن تلك التي تخص المؤسسات الكبيرة و بغض النظر عن اللجوء أو لا إلى أجهزة الدعم.

الهوامش و الإحالات

[1] لمزيد من المعلومات أنظر المواد المنظمة لها في القانون التجاري الجزائري

[2] أنظر المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[3] لمزيد من المعلومات أنظر المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[4] المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و المماثلة المحدثة بموجب المادة 3 من ق.م لسنة 2008 و المعدلة بموجب المادة 4 من ق.م لسنة 2011.

[5] أنظر أنظمة الإخضاع الصفحة رقم 5،6 من الدراسة

[6] رزق الله العربي بن مهيدي: الوجيز في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998،ص49.

[7] Patrick SERLOOTEN : Fiscalité de la transmission des entreprises, Economica, Paris, 1994, P8.

[8] Direction générale des impôts : Guide fiscal des investisseurs, Edition Sahel, Alger, 1997, P136.

[9] J.GARELICK et G. DEPUYOLT : Fiscalité Algérienne, Alger,1992,P13.

[10] أنظر المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[11] أنظر الحقوق الجبائية المتعلقة بإنشاء الشركات الصفحة رقم 7 من الدراسة