



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مقياس : التشريع المالي 2

السنة : أولى ماستر

تخصص : قانون إداري

الإصلاح الضريبي في الجزائر

- جوهر الاصلاح وأهم الضرائب المستحدثة سنة 1991 -

أستاذة المقياس :

علوي شمس نريمان

السنة الجامعية: 2022/2021

جوهر الإصلاح الضريبي في الجزائر

قامت الجزائر في سنة 1987 بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الجبائي التي قدمت سنة 1989 تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريبي سنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992 بإدخال ضرائب ورسوم جديدة، تركز على تحسين مردودية الجباية العادية بغرض إنعاش الاقتصاد الوطني وتطوير دور المؤسسة للتكيف مع الديناميكية الاقتصادية للدولة، كما مسّ الإصلاح الأجهزة والمصالح التي أدت إلى ظهور إدارة جبائية بمصالح جديدة تتماشى مع أنواع الضرائب الجديدة.

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وفقاً للقانون الجبائي الجزائري

قد مست الإصلاحات الجبائية في الجزائر الضرائب على الدخل، إذ تمثل هذه الأخيرة أحد أهم الضرائب التي يتشكل منها الهيكل الجبائي لأي دولة، لما لها من عبء مباشر وثقيل على أي اقتصاد، الأمر الذي استلزم ضرورة الحد من أثارها السلبية بإصلاح جوهري وعميق في التنظيم الفني لها، لكونها أداة مهمة في التقليل من الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع بإعادة توزيع الدخل والثروة بما يحقق العدالة الاجتماعية ومكافحة كل أشكال الفقر والحرمان.

1. تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أسست الضريبة من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث ورد في المادة رقم 01 من (ق ض م و ر م)*: "تؤسس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وهي تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً لأحكام المواد 85 إلى 98 منه".

2. مجال تطبيق الضريبة

إن من الصفات المميزة لخضوع أي شخص للضريبة بصفة عامة هو أن يكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وأن يكون له مقر إقامة جبائية بالجزائر أو مكان تكليفه بالضريبة في الجزائر أو له مداخيل وإيرادات مصدرها جزائري، وعليه فإن ضريبة IRG تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمداخيل، وهو ما قد بينه المشرع الجبائي الجزائري لهذا النوع من الضرائب، ووضح أيضاً الأشخاص والمداخيل المعفاة منها كما يلي:

🚩 **المداخيل الخاضعة للضريبة:** حددت في المادة 02 من (ق ض م و ر م)، كما بينت المواد من 11 إلى 76 من هذا القانون بالتفصيل كافة أنواع المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

➤ **الأرباح المهنية:** ووردت في المواد 11 إلى 34 من قانون الضرائب المباشرة؛

➤ **عائدات المستثمرات الفلاحية:** وردت في المواد من 35 إلى 41 من نفس القانون أعلاه؛

* قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

➤ الإيرادات المحققة من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية: كما تنص عليها المادة 42 من القانون إلى

غاية المادة 44 منه؛

➤ عائدات رؤوس الأموال المنقولة: جاء ذكرها في المواد 45 إلى 65 من (ق ض م و ر م)؛

➤ المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العميرية: والتي وردت ضمن المواد 66 إلى 76 من نفس القانون

أعلاه.

🇩🇿 **الأشخاص الخاضعة للضريبة:** يخضع لهذه الأخيرة الأشخاص التالية:

➤ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له

عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها

سنة واحدة على الأقل؛

➤ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية؛

➤ الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو حتى يكفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا

يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛

➤ الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري؛

➤ الأشخاص من جنسية جزائرية، أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل يعود فرض

الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.

🇩🇿 **آلية حساب الضريبة:** تتلخص طريقة حساب ضريبة IRG متى تم الحصول على الدخل الخاضع

للضريبة بجمع مختلف المداخيل السنوية التي يتحصل عليها المكلف بعد خصم التكاليف المحددة قانوناً، وتحسب

وفق جدول تدريجي تحدد فيه شرائح الدخل والنسب الضريبة الخاضعة لها، وهذه النسب وأقساط الدخل قابلة

للتغيير والتعديل في كل قانون مالية لكل سنة إن كان ضرورياً؛

وتحسب الضريبة وفق الجدول التصاعدي التالي وحسب النسب المعدلة، وذلك بعد قرار تخفيض الضريبة على

الدخل (IRG) في مشروع قانون المالية لسنة 2022، حيث تم الإبقاء على الاعفاء من الضريبة على الدخل

بالنسبة للأجور الشهرية التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج، كما تم الإبقاء على نفس نسبة التخفيض والمقدرة بـ

40%.

الجدول رقم (01): السلم الضريبي على الدخل الإجمالي لسنة 2020

المبلغ الشهري الخاضع لضريبة IRG	نسبة ضريبة IRG
أقل من 20.000 دج	0%
من 20.001 إلى 40.000 دج	23%
من 40.001 إلى 80.000 دج	27%
من 80.001 إلى 160.000 دج	30%
من 160.001 إلى 320.000 دج	33%
أكثر من 320.000 دج	35%

المصدر: الجريدة الرسمية، وزارة المالية.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وفقا للقانون الجبائي الجزائري

سعى الإصلاح الضريبي سنة 1992 لوضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة بإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة، وذلك من خلال أنها:

➤ تطبق دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي؛

➤ تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية؛

➤ تطبق وجوباً على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين، والأنظمة المعمول بها، كالقانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة.

1. التعريف بالضريبة

تنص المادة رقم 135 من (ق ض م و ر م) على: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

2. الأرباح والأشخاص الخاضعة للضريبة

سعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض ضريبة IBS، إلى تحقيق هدف رئيسي إلى جانب هدف تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، هدف تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي، فضلاً عن ما سبق فإن الضريبة تهدف أيضاً إلى الآتي:

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها)؛
- زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي؛

➤ تخفيض الضريبة المدفوعة، بالسماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.

➤ **الأشخاص الخاضعون للضريبة:** تطبق بصفة مباشرة على الأشخاص المعنويين وهم:

- شركات الأموال (مساهمة، مسؤولية، محدودة، شركات الأسهم... إلخ)؛
- شركات الأشخاص التي تريد الانضمام إلى ضريبة IBS؛
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري؛
- شركات في شكل تعاونيات وفروعها؛
- الشركات المدنية التي تريد الانضمام إلى نظام ضريبة IBS؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم العقارية؛
- الشركات التي تحقق العمليات المشار إليها في المادة 12 من (ق ض م).

➤ **الأشخاص المعفيين من الضريبة:** فهي محددة في المادة 138 من (ق ض م).

➤ **المجال الإقليمي للضريبة**

تنص المادة 137 من (ق.ض.م) على أن الضريبة تستحق على الأرباح المحققة في الجزائر، وهذه الأرباح تتمثل فيما يلي:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع تجاري أو صناعي أو فلاحى عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

- أرباح المؤسسات التي تستعين بالجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن المؤسسات؛
- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطاً يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

🚩 معدلات فرض الضريبة

يحدد معدل الضريبة وفق المادة 150 من (ق ض م و ر م) كما يأتي:

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ويجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل ضريبة IBS الواجب تطبيقه؛ وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

🚩 تسديد الضريبة وفق نظام التسبيقات

يجب أن تحسب ضريبة IBS من طرف المكلف بالضريبة نفسه وأن تدفع تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة أو لصندوق محصل الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه المراكز، دون إصدار مسبق لجدول الضريبة من طرف مصلحة الضرائب، وتسمى بنظام التسديدات التلقائية، والذي يتضمن ما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛
- رصيد تصفية الضرائب؛ قبل 20 أفريل من السنة الموالية، ويساوي كل تسبيق نسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المعني، والمؤسسة تعفى من مبلغ التسبيقة إذا كان أقل من 60 دج.

وعليه: **رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة**

ويشكل وجود 03 تسبيقات في دفع ضريبة IBS إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة، ومن ثم في زيادة فعالية هذه الضريبة.

فإذا كان:

- الوضعية 01: الضريبة الواجب دفعها = التسبيقات الثلاثة المدفوعة، فإن رصيد التسوية = 0

- الوضعية 02: الضريبة الواجب دفعها أكبر من التسيبقات الثلاثة المدفوعة، فإنه يجب دفع الفرق.
- الوضعية 03: الضريبة الواجب دفعها أقل من التسيبقات الثلاثة المدفوعة، فإنه يعتبر كتسيب للسنوات اللاحقة.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة (TVA) وفقاً للمشرع الجبائي الجزائري

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي ويعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق والمتكون من الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP) والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) وذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم تلائمه مع الاصلاحات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الوطني.

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة

تعرف على أنها: "هي ضريبة غير مباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص، وتفرض على كافة مراحل التداول حتى مرحلة التوزيع النهائي"، ويهدف المشرع الجبائي الجزائري تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس رسم TVA وهي:

✚ على المستوى الداخلي: وتتمثل في:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض TUGP و TUGPS بضريبة واحدة TVA مع تقليص عدد المعدلات من 18 إلى 02؛

- الانعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات؛

- تشجيع الاستثمار والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.

✚ على المستوى الخارجي: وتتمثل في:

- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله الوطنية عند تصديرها إلى الخارج؛

- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي، علما أن المغرب أدخل رسم TVA

سنة 1986، وتونس سنة 1988، مما دفع وتيرة الاتحاد المغربي.

2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

أهم الأشخاص الخاضعين لضريبة TVA وتوسيع مجال تطبيقها وخصمها، كل ذلك فيما يلي:

✚ الأشخاص الخاضعون للرسم: يخضع للرسم الأشخاص التالية:

-المنتجون؛

-الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريين الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف والتعليب أو إرسال وإيداع هذه المنتجات؛

-الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير للقيام بعمليات التغليف والتعليب والإيداع؛

-تجار التجزئة الذين يخضعون لشروط البيع بالتجزئة معفون من الرسم على القيمة المضافة.

✚ إقليمية ضريبة TVA

تعتبر العملية قد تمت بالجزائر حسب المادة 07 من (ق.ر.ر.أ):

- عندما تتجزز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر، فيما يخص البيع؛

- عندما تكون الخدمة المؤدية أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو

استغلت بالجزائر، إذا تعلق الأمر بالعمليات الأخرى.

✚ معدلات الرسم

تنص المادة 21 و 23 من (ق.ر.ر.أ): يحصل الرسم على القيمة المضافة وفق معدلين هما:

-المعدل العادي بنسبة 19%؛

-المعدل المنخفض بنسبة 09%.

✚ التصريح بضريبة TVA ودفعها

يتم التصريح بضريبة الرسم على القيمة المضافة من خلال ثلاث أنظمة نوجزها في الآتي:

1. النظام العام (النظام الحقيقي): ويشمل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتجاوز رقم أعمالهم

30 مليون دج، والتصريح بـ TVA يكون وفق نموذج GN°50 .

2. نظام التصفية الآلية: عند تسليم المواد أو تأدية الخدمات من طرف المكلف بالرسم غير مقيم تتم تصفية

الرسم بصفة آلية ويدفع من المقتني للسلعة أو المستفيد من الخدمة.

3. نظام الأقسام الوقتية (التسبيقات): يمكن للخاضعين للرسم على القيمة المضافة، الحائزين على إقامة دائمة

والممارسين للنشاط لمدة تفوق ستة أشهر، أن يطلبوا تسديد الرسم وفق نظام الأقساط الوقتية؛

ويقدم هذا الطلب قبل الأول من فيفري من كل سنة ويكون صالحاً للسنة المالية ويجدد هذا الاختيار ضمناً .

ويقوم المدينون بالرسم الذين اختاروا نظام الأقساط الوقتية بما يلي:

➤ الإيداع الشهري لتصريح يحدد بوضوح لكل نسبة رقم الأعمال الخاضع للرسم يساوي 12/1 من رقم

الأعمال خلال السنة السابقة؛

➤ دفع الرسوم المطابقة بعد طرح الرسوم القابلة للخصم الموجودة في فواتير الشراء؛

➤ إيداع في أجل أقصاه 20 أبريل من كل سنة، تصريح من نسختين يبين فيه رقم أعماله للسنة السابقة من جهة، ودفع تنمة (إتمام) الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المدفوعة، وفي حالة وجود مبلغ زائد يتم خصمه من الأقساط المستحقة في أوقات لاحقة أو رده للمدين إذا توقف خضوعه للرسم. ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة متقاسمة، يتم توزيعها على أكثر من جهة حسب الحالات التالية:

الجهة المستفيدة	الحصة (%)
ميزانية الدولة	75
صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية	15
البلديات	10

رابعاً: إصلاح الإدارة الجبائية وفق المشرع الجبائي الجزائري

في ظل تحديث الإدارة الضريبية، شرعت الجزائر بإصلاح هيكل إدارتها بالانتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف من الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة... إلخ، إلى نمط عمودي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب، ومديرية المؤسسات الكبرى؛

فتشكلت الإدارة الضريبية مباشرة بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 إلى قسمين هما:

1. الإدارة المركزية والجهوية والولائية

والتي تختص في شرح وتفسير النصوص الضريبية واقتراح التعديلات الخاصة في العيوب والأخطاء والنقائص التي تشوب تنفيذ التشريع.

2. مفتشيات الضرائب والقباضات ومراكز الضرائب

والتي تسهر على تنفيذ النصوص التشريعية المسطرة عن طريق القوانين المالية أو التوصيات أو اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية التي تستعملها في تحضير الصحن الضريبي وكذلك في عملية التحصيل هذا من جهة، أما من جهة أخرى فهي ترفع التوصيات والمقترحات إلى الإدارة المركزية من أجل ضبط النواقص والصعوبات التي تواجهها أثناء تنفيذ النصوص حتى تتفادى الأخطاء والنقائص، وتقوم بتصحيحها في القوانين المالية اللاحقة.

وعليه، فبعدما كان النظام الجبائي الجزائري يركز على تقسيم ثلاثي للإدارة الجبائية التي كانت تتماشى آنذاك مع نوع الضرائب والرسوم، والمتمثلة في مصالح الجباية المباشرة، مصالح الجباية غير المباشرة ومصالح التسجيل والطابع، قام المشرع الجزائري بإصدار عدة قوانين كان أهمها النصوص التي تضمنها قانون المالية لسنة 2003 إذ قام بالتفريق بين جباية الأشخاص الطبيعية وجباية الأشخاص المعنوية، فقام بإحداث أجهزة إدارية هي مديرية كبريات المؤسسات DGE ومراكز الضرائب CDI، فميز بين المؤسسات الكبرى ذات رقم الأعمال الضخم

وأخضعها للإدارة الأولى في التصريح والمتابعة والمراقبة، وخص أصحاب رقم الأعمال الأقل بما فيهم الأشخاص الاعتبارية والطبيعية بجهاز يرافقهم هو مراكز الضرائب والمراكز المجاورة، بهدف التحكم والسيطرة على المكلف بالضريبة من جهة، وتبسيط وتحسين العلاقة بين هذا الأخير وإدارة الضرائب من جهة أخرى لحماية أموال الخزينة العمومية؛ والجدير بالذكر، أنه في ظل ما شهدته الإدارة الجبائية من طرق وأساليب تحايل المكلفين بالضريبة اتجاهها بطرق مشروعة (التجنب الضريبي) أو بطرق غير مشروعة (غش ضريبي)، الأمر الذي يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، عملت الأخيرة على استحداث الرقابة الجبائية كوسيلة لدرء وردع التملص من دفع الضريبة ومستحققاتها وفق قانون الإجراءات الجبائية* .

* تم إنشاء هذا القانون بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 والذي يضم حوالي 170 مادة، تشمل مجموعة من القواعد القانونية الجبائية الخاصة بالجانب التقني والمتعلقة بالوعاء والحساب والتحصيل والنزاعات وجوانب أخرى.