

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique



Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdès
Faculté Des Sciences Economiques , Commerciales
Et des Sciences De Gestion

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية
و علوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات في جباية المؤسسة

شعبة: اقتصاد وتسيير المؤسسات

موجعة لطلبة: السنة الثالثة ليسانس

قسم: العلوم الاقتصادية

من إعداد: د. مقدمي أحمد

السنة الجامعية: 2017/2018

الفهرس

أ.....	مقدمة
02.....	المحور الأول: الإطار النظري للضرائب والرسوم
02.....	أولاً: الضرائب
03.....	ثانياً: الرسم
03.....	ثالثاً: أهداف الضريبة
04.....	رابعاً: قواعد الضريبة
05.....	خامساً: أنواع الضرائب
10.....	سادساً: التنظيم الفني للضريبة
14.....	المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات)
14.....	أولاً: الضرائب التي تخضع إليها المؤسسة
16.....	ثانياً: علاقة إصلاحات الهياكل الإدارية بالنظام الجبائي
18.....	ثالثاً: الهياكل الادارية الجبائية الحديثة
23.....	رابعاً: الالتزامات التصريحية
29.....	المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée
29.....	أولاً : مميزات الرسم على القيمة المضافة T.V.A
30.....	ثانياً: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
34.....	ثالثاً : قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة
36.....	رابعاً: معدلات وإعفاءات الرسم على القيمة المضافة
38.....	خامساً: الخصم وحالات التسوية
46.....	المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global
46.....	أولاً: خصائص ومجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي
47.....	ثانياً: الإعفاءات والتخفيضات المطبقة
48.....	ثالثاً: التصريح ودفع الضريبة على الدخل الإجمالي
50.....	رابعاً: آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي
51.....	خامساً: أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي
72.....	المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات
72.....	أولاً: خصائص الضريبة على أرباح الشركات
72.....	ثانياً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
73.....	ثالثاً: الإعفاءات
75.....	رابعاً: تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات

الفهرس

77.....	خامسا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات وحسابها
79.....	سادسا: طرق دفع الضريبة على أرباح الشركات "I.B.S"
	المحور السادس: الرسم على النشاط المهني (TAP) Taxe sur l'Activité Professionnelle
84.....	أولا: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني
84.....	ثانيا: الحدث المنشئ للرسم و وعائه ومعدلاته المطبقة
85.....	ثالثا: التخفيضات والإعفاءات
89.....	المحور السابع: الضريبة الجزافية الوحيدة
89.....	أولا: تطور منهجية الإخضاع الجزافي في الجزائر
91.....	ثانيا: مجال التطبيق ومعدلات الضريبة الجزافية الوحيدة
92.....	ثالثا: التخفيضات والإعفاءات
94.....	رابعا: الالتزامات التصريحية وطرق الدفع
96.....	قائمة المراجع

مقدمة:

يعتبر موضوع الجباية من بين أهم المواضيع التي اهتمت بها الدول على مر العصور، لكونه أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل إيراداتها العامة لتعدد وتنوع مجالات تطبيقها، وهو ما يعكس تعدد المكلفين بها ومن أهمهم نجد المؤسسة التي تعتبر أحد المشكلين للثروة الوطنية، وهو ما يجعلها أن تكون المحور الأساسي للإخضاع الضريبي.

وفي إطار ما سبق، قمنا باعداد مطبوعة في موضوع جباية المؤسسة والتي توافق برنامج السنة الثالثة ليسانس شعبة اقتصاد وتسيير المؤسسة، وفقا للبرنامج الذي اعدته اللجنة البيداغوجية الوطنية للعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير المعتمدة من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، والتي تعتبر إضافة يمكن أن يستفيد منها الباحثون في هذا المجال.

د/ مقامي احمد

المحور الأول: الإطار النظري للضرائب والرسوم

تحتل الضرائب والرسوم مركزا مميزا في الدراسات المالية، فالضريبة كانت ولا تزال الوسيلة الرئيسية التي تحقق أهداف الدولة ليس فقط على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية لتمويل الخزينة العمومية، وإنما أيضا تعتبر الوسيلة الفعالة التي تمكن الدولة من التوجيه والتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ونظرا لأهمية هذه السياسة المالية سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية لتصبح أكثر مواكبة واندماجا مع النظام الاقتصادي العالمي وتحقيق أهدافها التنموية المسطرة. وعلى هذا الأساس سنتناول في درسنا هذا الضرائب والرسوم باعتبارها تشكل المورد الأساسي المهم من موارد الدولة وأحد أدوات سياستها الاقتصادية.

أولا: الضرائب:

أ - **تعريف الضريبة:** في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها: "اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة"¹. وتعرف كذلك بأنها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في تغطية النفقات العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"².

ب- **خصائص الضريبة:** من خلال التعاريف السالفة الذكر للضريبة تبرز لنا الخصائص الأساسية التالية:

- الضريبة اقتطاع نقدي: أي تعبر عن مبلغ من النقود وليس شيئا عينيا أو عملا يقوم به المكلف كما كان سائدا في النظم الاقتصادية القديمة.
- الضريبة تقرض بشكل إجباري: تتميز الضريبة بالصفة الإلزامية بمعنى أن المكلف ملزم بتأديتها وليس له أي خيار في دفعها أو عدم دفعها ولا حتى في كيفية الدفع وموعده وفي حالة امتناعه عن دفعها تجبي منه قسرا وكرها.
- الضريبة تدفع بصفة نهائية وبدون مقابل مباشر: المكلف بالضريبة لا يمكنه استرداد المال الذي دفعه ولا يتحصل في مقابله على شيء وإنما ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مراقفها العامة المختلفة.

¹ بوزيدة حميد: جباية المؤسسة: ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 08.

² سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، 2003، ص 115.

- الضريبة تفرضها الدولة في إطار قانوني محكم أي لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بنص قانوني، وحتى إدارة الضرائب لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.¹

ثانياً: الرسم:²

- أ- **تعريف الرسم:** يمثل الرسم مبلغ من المال تفرضه الدولة مقابل خدمة تؤديها للمواطنين وهذه الخدمة تنفرد الدولة بتأديتها.
- ب- **خصائص الرسم:** من خلال التعريف السابق للرسم نستخلص الخصائص التالية:
 - الرسم مبلغ من النقود: لا يمكن للرسم أن يكون مالا عينيا أو عملا يقدمه المواطن الذي تحصل على الخدمة بل يجب أن يكون مبلغا من النقود.
 - الرسم يدفع بصفة إجبارية: لا يدفع المواطن الرسوم إلا عند حصوله على خدمة معينة، فهو حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها، فإذا اختار طلب الخدمة أصبح مجبرا على دفع الرسم.
 - الرسم يدفع مقابل خدمة: الرسم يدفع مقابل خدمة أو منفعة تؤديها الدولة بمفردها، فعلى سبيل الذكر لا الحصر: رسم الحصول على جواز السفر أو رخصة السياقة أو السجل التجاري.

ثالث: أهداف الضريبة:

تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق عدة أهداف منها ما هو مالي ومنها ما هو اقتصادي ومنها ما هو اجتماعي.

- أ- **هدف مالي:** يتجلى هذا الهدف في ضرورة السعي لتأمين الموارد المالية للدولة لتغطية نفقاتها العامة، وهو الهدف التقليدي للضريبة الذي يجب أن تعطى له الأولوية في حال تعارضه مع الأهداف الأخرى.

- ب- **هدف اقتصادي:** تعتبر الضرائب من بين الوسائل التي تستعملها الحكومة لتوجيه الاقتصاد ومكافحة التضخم أو الانكماش للوصول إلى الاستقرار الاقتصادي، فقد ترغب الدولة مثلا لإنعاش قطاع اقتصادي أو منطقة نائية ما فتلجأ إلى منح مزايا ضريبية (إعفاء ضريبي مثلا) لتشجيع الاستثمار في ذلك القطاع أوفي تلك المنطقة أو العكس.

¹ خالد شحادة الخطيب، الإدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 146.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ج- هدف اجتماعي: تعتبر الضرائب من بين السياسات الفعالة التي تمكن من تحقيق الأهداف الاجتماعية النبيلة في المجتمع، فمثلا تتمكن السلطات أن تحقق أهدافا في هذا المضمار عند فرض ضرائب مرتفعة على المداخل المرتفعة وتخصيصها لزيادة مداخل الطبقات الفقيرة، فذلك يساهم في إعادة توزيع الدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية، كما أن فرض رسوم عالية على إنتاج أو استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة مثل التبغ والكحول يؤدي إلى التقليل من هذا النوع من السلع.

رابعاً: قواعد الضريبة:

يقصد بقواعد فرض الضريبة مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع الجبائي إتباعها ومراعاتها عند وضع الأطر العامة للنظام الضريبي في الدولة، فهي أساس فلسفة الإخضاع الضريبي التي من خلالها يتم تحديد السبل التي يتعين احترامها من أجل تحقيق الفعالية الجبائية المثلى، أي تحقيق أكبر قدر من الإيرادات التي تمكن من تغطية النفقات العامة للدولة المتزايدة بحدوث ضرر أو إجحاف بالمكلفين بالضريبة من خلال التوفيق بين المصالح مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وعلى هذا الأساس فإن السلطات المختصة تراعي هذه القواعد عند إحلال أي ضريبة ولا تخرج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا وظلما مقبها من جانب الدولة تثقل به كاهل المكلفين بها وتتسبب بالضرورة في تدهور الموارد الجبائية.

لقد صاغ آدم سميث أربعة قواعد أساسية في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776 في إطار بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال.¹ وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:²

أ- قاعدة العدالة في فرض الضريبة:

يقصد بها أن تكون الضرائب محققة لمبدأ العدالة الشاملة بين مختلف شرائح المجتمع من خلال مراعاة القدرة على أدائها، أي يتم توزيع العبئ المالي على أفراد المجتمع كل بحسب قدرته واستطاعته.

ب- قاعدة اليقين (الوضوح):

يعني ذلك أن تكون الضريبة محددة بصورة واضحة دون أي غموض أو إبهام، ويكون ذلك وفق قانون يبين وبدقة قيمة الضريبة وكيفية حسابها ودفعها ومواعيد تحصيلها... الخ.

¹ زينب حسين عواض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2006، ص 123.

² لطفي شعباني، جبابة المؤسسة، دار الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2017، ص 20.

ج- قاعدة الملائمة في الدفع:

يتعين أن يتلاءم ميعاد دفع الضريبة مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي للمكلف بها، حتى يتسنى له دفعها بشكل سهل ولا يشعر بتقلها.

د- قاعدة الاقتصاد في النفقات:

يستدعي تحصيل الضرائب إحلال جهاز إداري فعال، وفعاليتها تكمن في تحقيق إيرادات تفوق بكثير حجم النفقات التي يتطلبها هذا الجهاز نفسه، فالحصيلة الجبائية قد تفقد أهميتها عندما تصبح تكاليف ونفقات الجباية أكبر من غلتها، ولهذا يتعين على السلطات في ظل هذه القاعدة الاقتصاد في تسخير نفقات جهازها الضريبي، بمعنى أن تكون الموارد المالية التي يجب أن تجنيها هذه الإدارة أكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها.

خامسا: أنواع الضرائب:

تصنف الضرائب حسب عدة معايير أهمها:¹

- حسب المعيار الاقتصادي.
- حسب تحمل عبئها.
- أ- حسب المعيار الاقتصادي: تنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى ضرائب على رأس المال، ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق.

1- الضرائب على رأس المال:

تفرض على رأس المال الذي يعرف على أنه مجموع الأموال التي يمتلكها الشخص خلال لحظة معينة والموجهة للاستثمار أو التوظيف بهدف تنميتها، سواءا تعلق الأمر بـ:

- رأس المال النقدي.
- رأس المال العيني أو المادي (أراضي، مباني، آلات...الخ).
- رأس المال غير المادي أو المعنوي (برامج الإعلام الآلي، العلامات...الخ).

¹ أنظر: محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008، ص 88.

2- الضرائب على الدخل:

تفرض على مجموع المداخل والإيرادات التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين نتيجة ممارسة نشاط معين جراء استخدام جهد بدني أو فكري أو نتيجة التنازل عن العقارات أو المحالات التجارية أو تأجيرها أو غيرها من الأعمال المولدة للدخل.

ومثال حول الضرائب التي تفرض على الدخل: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات IBS الخاصة بالأشخاص المعنويين.

3- الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك:

يتمثل الإنفاق أو الاستهلاك في تخصيص جزء من الدخل للحصول على السلع والخدمات بهدف إشباع رغبات المستهلك وتحقيق منفعة مادية أو معنوية.

ومثال حول الضرائب التي تفرض على الاستهلاك: الرسم على القيمة المضافة TVA والحقوق الجمركية DD.

ب- حسب تحمل عبئها الضريبي:

تقسم الضرائب من حيث تحمل عبئها إلى نوعين:¹

- ضرائب مباشرة.

- ضرائب غير مباشرة.

1- الضرائب المباشرة:

1-1- تعريف الضرائب المباشرة:

يقصد بالضريبة المباشرة ذلك الاقتطاع القائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية دون نقل عبئها الضريبي للغير، وبصفة عامة الضرائب المباشرة تكون على الدخل ورأس المال.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره: ص ص 21-23.

1-2- مزيا وعيوب الضرائب المباشرة:

المزايا:

- الثبات النسبي للحصيلة وانتظامها، وعدم تأثرها كثيرا بالتغيرات الاقتصادية، فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة.
- تمتاز بالوضوح نظرا لوجود علاقة مباشرة بين الدولة وبين المكلفين بها، فهي مطلعة على ظروفهم ومواعيد الدفع الملائمة لهم.
- هي أقرب إلى العدالة لما تتمتع به من مسايرة لظروف المكلفين، ففيها تنقرر الإعفاءات الاجتماعية المناسبة وإعفاء غير القادرين عليها.

العيوب:

- 2- تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهازا إداريا ضخما قد يؤدي إلى زيادة نفقات تحصيلها.
- 3- إحساس المكلف بتحملة عبئا ماليا قد يدفعه في وقت معين إلى التهرب من دفع الضريبة.

2- الضرائب غير المباشرة:

1-2- تعريف الضرائب غير المباشرة:

هي الضريبة التي يستطيع من يقوم بدفعها (المكلف القانوني) نقل عبئها إلى غيره (المكلف الفعلي) فيكون بمثابة الوسيط، فهذا النوع من الضرائب يدخل ضمن سعر المنتجات والخدمات لذلك لا يشعر بها المكلف والمستهلك النهائي هو الذي يتحملها في النهاية، وعامة الضرائب غير المباشرة تكون على الإنفاق أو الاستهلاك. مثل: الرسم على القيمة المضافة "TVA".

2-2- مزيا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

المزايا:

- لا يشعر المكلف بعبئها لأنها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة أو الخدمة.
- سهولة تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية.
- لا تحتاج إلى جهاز إداري ضخم من أجل تحصيلها وبالتالي قلة تكاليف جبايتها وهو ما يحقق مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية.
- لا يستطيع المكلف أن يتهرب من دفعها لأنها متضمنة في سعر السلعة أو الخدمة.

العيوب:

- الضرائب غير المباشرة تتميز بطابع العمومية أي لا يعفى منها أحد ولا تراعي الظروف المالية لدافعيها، مما يجعلها غير عادلة.
- السلع الضرورية هي أكثر السلع عرضة لهذا النوع من الضرائب وأكثرها ملائمة لزيادة حصيلتها، فقد تلجأ الدولة إلى زيادة معدلاتها لتمويل الخزينة العمومية، مما يكون له أسوأ الأثر في انخفاض القدرة الشرائية للمواطن البسيط.

ج- من حيث وعاء الضريبة:

يمكن تقسيم الضرائب بالنظر إليها من هذه الزاوية إلى النوعين التاليين:¹

- الضرائب الوحيدة.
- الضرائب المتعددة.

- 1- **الضرائب الوحيدة:** يرتكز مبدأ هذه الضريبة، على فرض ضريبة واحدة وشاملة تحل محل جميع الجبايات الممكنة التطبيق، ويعتبر الاقتصادي الأمريكي " هنري جورج " من رواد هذه الفكرة و المدافعين عنها، من منطلق أنه بفرض ضريبة وحيدة على الربح العقاري يتم تشجيع التجارة والصناعة وتحرر العمال من العبء الثقيل الذين يتحملونه بعد إلغاء مختلف الضرائب الأخرى.
- 2- **الضرائب المتعددة:** يرتكز مبدأ هذا النوع من الضرائب بأن يخضع الممول لأنواع مختلفة من الضرائب. بمعنى أنه يخضع مختلف الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين لأشكال مختلفة من الضرائب وذلك بحسب تشكل وعاء كل منها وهذا ما يجعل العبء الضريبي مجزأ على مختلف أفراد المجتمع على خلاف الضريبة السالفة الذكر.

د- من حيث السعر:

تنقسم الضرائب وفق هذا التوجه إلى:²

- الضرائب النسبية.
- والضرائب التصاعدية.

¹ المرجع السابق، ص 18.

1 طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء، ب. بلد، 1999، ص 113.

1- الضرائب النسبية:

يقتضي التشريع في هذا النوع من الإخضاع الضريبي فرض نفس النسبة على جميع المكلفين بها وباختلاف حجم الدخل أو العملية محل الإخضاع، وعليه فهي تلك الضرائب التي تفرض بنفس السعر أو بنفس النسبة.

2- الضرائب التصاعدية:

يستدعي الإخضاع الضريبي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية الذي يتطلب بدوره تحقيق منطق أساسي مفاده أن أصحاب الدخل المرتفعة يتحملون عبء أكبر من أصحاب الدخل المنخفضة، لكي يتسنى إعادة توزيع الدخل والثروة وعدم تركزها بيد فئة قليلة من أفراد المجتمع.

وعلى هذا الأساس، تفرض هذه الضرائب من الناحية العملية وفق مبدأ أن معدل الضريبة مرتبط بالمادة الخاضعة للضريبة، فالسعر أو النسبة الموافقة لها ترتفع بازدياد المبلغ الخاضع للضريبة، ومن أهم أشكال الضرائب التصاعدية نذكر ما يلي:

- الضرائب التصاعدية بالطبقات.

- الضرائب التصاعدية بالشرائح.

2-1- الضرائب التصاعدية بالطبقات: ينقسم المكلفون بالضريبة في هذا الشكل من الإخضاع الضريبي إلى فئات معينة من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعر ضريبي معين، ويرتفع معدل الضريبة كلما ارتفع دخل المكلف أي من طبقة إلى أخرى بما يتناسب مع دخل الطبقة التي ينتمي إليها.

2-2- الضرائب التصاعدية بالشرائح: تقسم المادة الخاضعة للضريبة من خلال هذا الشكل من الإخضاع الضريبي إلى شرائح أو أجزاء وكل شريحة تخضع لسعر معين يزداد بازدياد قيمة المادة الخاضعة له.

وعليه فمن الناحية التطبيقية ولتحقيق مبدأ العدالة بين جميع المكلفين بالضرائب فإنه يتم إخضاع كل المبالغ الخاضعة على نفس التقسيم بالشرائح وبما يوافق مبلغ الضريبة المحددة قانوناً، من منطلق أنه كلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتعدت الحد الأعلى للشريحة التي تنتمي إليها، فإن السعر الضريبي الموالي لا يمس إلا تلك الزيادة على الحد الأعلى عكس التصاعد بالطبقات أين يطبق السعر الضريبي على الشريحة كلها من حدها الأدنى إلى حدها الأقصى بدون تسقيف لحد كل شريحة مما يجعل من هذا النوع من التصاعد الضريبي تصاعداً مستمراً وليس متقطعاً كسابقه،

سادسا: التنظيم الفني للضريبة:

هي الإجراءات الفنية أو المراحل التي تمر بها الضريبة حتى تصل إلى الخزينة العمومية، وتتمثل فيما يلي:

- تحديد الوعاء الضريبي.

- تصفية الضريبة.

- تحصيل الضريبة.

أ- تحديد الوعاء الضريبي:

تعتبر عملية تحديد الوعاء الضريبي أهم عملية التي تولي لها السلطات المختصة اهتماما بالغا، ومن خلالها يتعين تبيان المادة الخاضعة للضريبة، سواء أكانت نشاطا أو سلعة أو عملا أو حيازة تكون مصدرا للضريبة، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، وهذه المادة قد تكون ربحا، دخلا، رأس مال... الخ. إذن فهي الخطوة الأولى التي توضح أساس فرض الضريبة ومن المكلفين بها.

يرتبط تقدير وعاء الضريبة بأسلوبين أساسيين هما: التحديد الكيفي والتحديد الكمي لوعاء الضريبة.

1- التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)¹:

عند فرض الضريبة يجب الأخذ بعين الاعتبار لعدة ظروف شخصية تتعلق بحالة المكلف بالضريبة نفسه، وهذا من خلال مراعاة مركزه الاجتماعي والعائلي ومصدر دخله ومركزه المالي.

2- التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يعتبر التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة أهم مرحلة التي تحدد حجم وطريقة التحصيل الجبائي، وعليه يتعين على المشرع أن يولي لها أهمية بالغة ويحدد فيها أسس منطقية لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، و التي يمكن حصر أهمها فيما يلي:²

- طريقة المظاهر الخارجية.

1 محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 144.

2 حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره: ص ص 31-34.

- طريقة التقدير الجزافي.

- طريقة التقدير المباشر.

2-1- طريقة المظاهر الخارجية: تعتمد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة وفق هذه الطريقة على بعض المظاهر الخارجية المرتبطة بالمكلف، والتي من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، إلا أنه في الواقع نجد أن هذه الأخيرة يشوبها عدة نقائص منها أنها لا تتناسب مع النمط المعيشي للمجتمعات الحديثة والمتقدمة، لذا لا يمكن الاستناد عليها لتقدير الوعاء الضريبي، كما أنه هناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية الدالة عليها، ولذلك فإن هذه الطريقة تطبق بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

2-2- طريقة التقدير الجزافي: تعتمد هذه الطريقة في تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات والتي تضبط إما من خلال قرائن معينة ينص عليها المشرع وتسمى بالجزاف القانوني، وإما أن تحدد بصورة إتفاقية بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي.

ويجب الإشارة، أن المشرع الضريبي لجأ إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات، مثل حالة المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة.

2-3- طريقة التقدير المباشر: تقدر المادة الخاضعة للضريبة وفق هذه الطريقة بأكثر دقة وانضباط مقارنة بالطرق السالفة الذكر، إذ تستند مباشرة على معرفة المادة الخاضعة للضريبة: إما بالتصريح، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

2-3-1- التصريح: ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين، تصريح المكلف بالضريبة وتصريح الغير.

- **تصريح المكلف بالضريبة:** يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة.

- **تصريح الغير:** يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة شرط أن تربطهما علاقة قانونية بتقديم تصريح إلى إدارة الضرائب.

2-3-2- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: يخول القانون لإدارة الضرائب وفق هذه الطريقة حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة و تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ب- تصفية الضريبة:

تسمى هذه المرحلة كذلك بـ "ربط الضريبة" أو "سعر الضريبة" ونقصد بها تحديد مبلغ الضريبة باستخدام معدلات معلومة على الوعاء الضريبي يتم بواسطتها تحديد مبلغ الدين المالي الواجب على المكلف دفعه إلى مصلحة الضرائب.

ج- تحصيل الضريبة:

يقصد بتحصيل الضريبة مختلف الإجراءات والعمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية، فقد تدخل المشرع الضريبي بوضع قواعد تضمن تحصيل الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، ويمكن تلخيص أهم طرق تحصيل الضريبة فيما يلي:¹

1- التحصيل المباشر:

ووفق هذه الطريقة يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه، وتعد هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعاً.

2- الاقتطاع من المنبع:

تسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة وفحواها أن يكلف المشرع شخصاً يدعى المكلف القانوني أو "الوسيط الضريبي" عوض المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بخصمها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي.

مثال: الضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" على الأجور والرواتب يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الأجر إلى العامل (المكلف الفعلي) بعد خصم قيمة الضريبة منه قبل توزيعه بحيث يستلم العامل دخلاً صافياً من الضريبة.

¹ أنظر: محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 155.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

تتطلب دراسة جباية المؤسسة معرفة دقيقة بمختلف الضرائب التي يفرضها القانون الجبائي على هذه الوحدة الاقتصادية، التصريحات الواجبة ومكان فرضها، وهو ما يستدعي الإحاطة بأهم الهياكل الحديثة التي سخرتها الإدارة الجبائية في ظل الإصلاحات العميقة التي باشرت بها منذ بداية تسعينيات القرن الماضي.

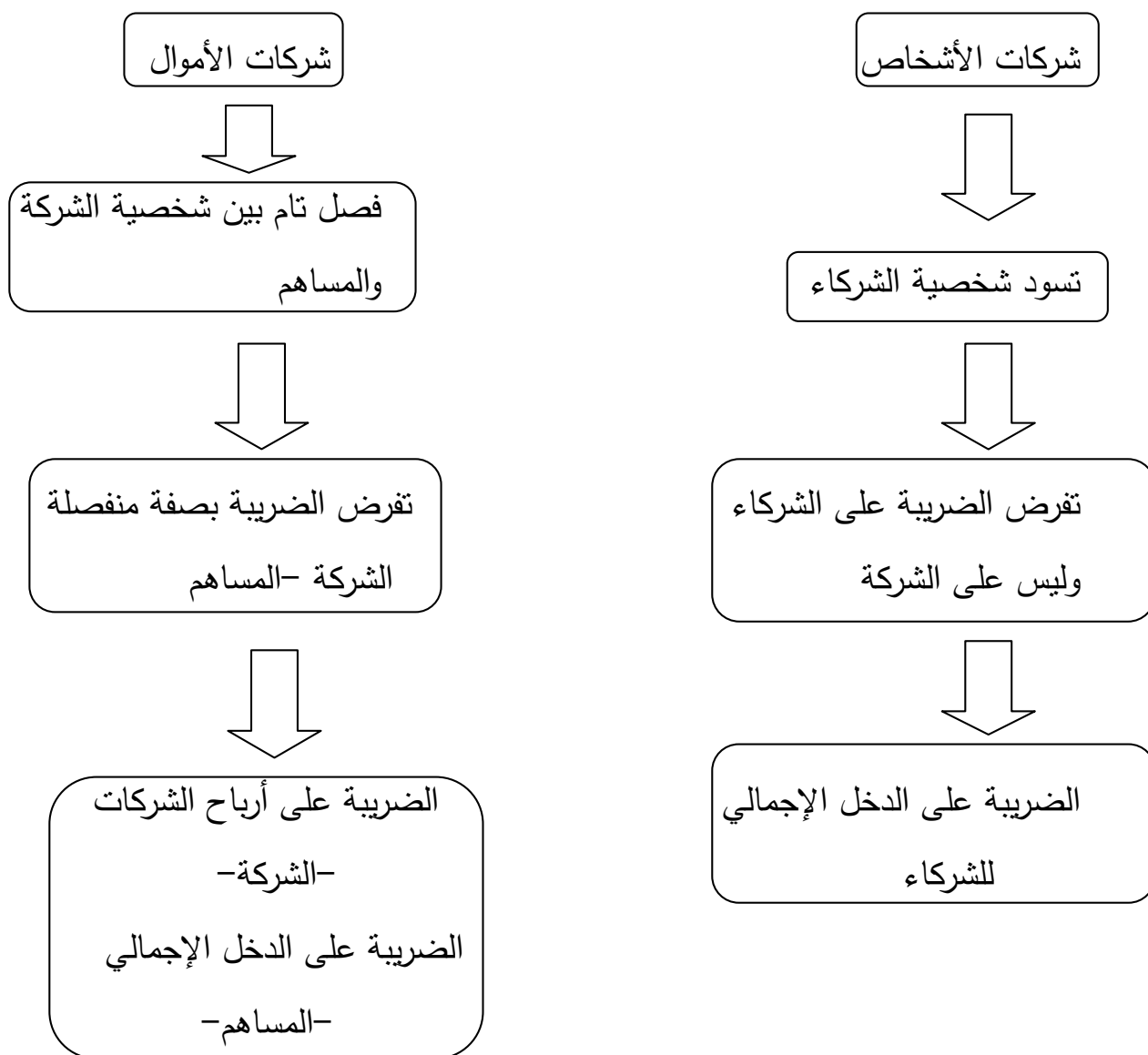
أولاً: الضرائب التي تخضع إليها المؤسسة:

يجب الإشارة أولاً أن نظام الإخضاع الضريبي الخاص بالمؤسسة مرتبط بطبيعة تشكل كل نوع منها، فهي تنقسم بحسب المعيار القانوني إلى مؤسسات يغلب عليها الطابع الشخصي حيث أن شخصية الشركاء تتعدى فيها الشخصية المعنوية للمؤسسة ويتجلى ذلك في تعدي التزاماتهم اتجاه المتعاملين معها بما يفوق ما يقدمونه من حصص ليشمل حتى ممتلكاتهم الخاصة وهي شركات الأشخاص، ومؤسسات أخرى لها طابع مالي أين المساهم لا يتحمل الخسارة إلا بقدر قيمة الأسهم أو الحصص المقدمة وهي التي تعرف بشركات الأموال.¹ وعلى هذا الأساس، فإن شركات الأموال تخضع للضريبة على أرباح الشركات وشركات الأشخاص فإن الشركاء فيها هم من تفرض عليهم الضريبة على الدخل الإجمالي.

¹ أنظر: حامد طلبة محمد أبو هيب، محاسبة الشركات، زمزم للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

الشكل رقم (01): الاخضاع الضريبي لمختلف انواع الشركات



المصدر: من اعداد الباحث

وعلى هذا الأساس، وكما ذكرنا سابقا فإنه لفهم نظام الإخضاع الجبائي يجب تسليط الضوء على كل من الضرائب المفروضة بشكل أساسي على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين ، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

أ- بحسب النظام الحقيقي:

يتمثل النظام الحقيقي في إخضاع المكلف بحسب التصاريح الحقيقية التي يقوم بها المعني، فرقم الأعمال والمداخل المصرح بها مبررة بالفواتير التي تعكس النشاط الفعلي للمكلف. وبحسب هذا النظام يخضع كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للضرائب التالية:²

1-الأشخاص الطبيعيين:

- الضريبة على الدخل الإجمالي .
- للرسم على النشاط المهني ،(فئة المداخل الصناعية والتجارية أو الأرباح غير التجارية).
- للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات التجارية والصناعية والحرفية وغير التجارية.

2-الأشخاص المعنويون :

يخضع الأشخاص المعنويين إلى الضرائب التالية:

- للضريبة على أرباح الشركات.
- للرسم على النشاط المهني .
- للرسم على القيمة المضافة.

ب- النظام الجزائي:

يخضع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للضريبة الجزائية الوحيدة في حالة لم يتعدى رقم أعمالهم الحد المنصوص عليه قانونا كما سندرس ذلك لاحقا.

ثانيا: علاقة إصلاحات الهياكل الإدارية بالنظام الجبائي:

أدرك المشرع الجبائي العلاقة الوثيقة التي تربط ما بين الإصلاح التشريعي وإصلاح الهياكل الجبائية من منطلق أن إصلاح التشريع الجبائي الذي شرع فيه منذ بداية سنة 1992، لا يمكن أن يرقى للتطلعات المراد تحقيقها دون المباشرة بصفة موازية بإصلاح الهياكل التي تستقطب المكلفين بالضريبة الوطنيين والأجانب، كيف لا وأنها تمثل واجهة التشريع الجبائي والاقتصاد الوطني ككل، فالهياكل الإدارية ذات

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017، ص 5-6.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

المواصفات الدولية تمثل حجر الأساس لاستقطاب المكلفين بالضريبة بصفة جيدة وما يتيح أيضا حتى لموظفي الإدارة الجبائية أنفسهم من زيادة الفعالية في تحقيق الأهداف المسطرة.

وعلى هذا الأساس، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تمثلت في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، من أجل تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة، والتكفل بمهام جديدة في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها.³

وحقيقة فبتحليلنا لواقع هياكل المصالح الجبائية نجد أنها أصبحت بعيدة كل البعد عن المكانة التي يجب أن تحتلها هذه الإدارة الجد حساسة في المنظومة المالية للدولة، وكأننا نلتمس أنه يوجد إفراط كبير في تطبيق قاعدة الاقتصاد في الضريبة التي وضعها أدام سميث من ضمن قواعد فرض الضريبة، كيف لا وقد تردت أوضاعها إلى درجة تأثر حتى العاملين فيها فما بالك بباقي المتعاملين معها. وفي هذا السياق يمكن أن نتوقف عند أهم النقائص التالية:

- أصبحت الهياكل الإدارية من مفتشيات وقباضات الضرائب لا تستطيع أن توفر إن لم نقل أنها أصبحت تنعدم لأدنى وسائل الاستقبال المريحة للمكلفين بالضرائب وهذا ما ولد نفور وإسقاط الهيئة التي يجب أن نلمسها في الإدارات المالية والتي ساهمت بدورها لاستفحال ظاهرة التهرب والعش الضريبي.
- سعت الدولة وبكل الوسائل لاستقطاب المستثمرين الأجانب فمن الناحية التشريعية وضعت كل السبل لتحقيق ذلك من إحلال إعفاءات وتسهيلات مهمة، إلا أنه ومن بين النقاط السلبية التي حالت دون ذلك هو حالة الهياكل الإدارية التي تتعامل مع المتعاملين الوطنيين والأجانب وفي نفس الظروف السيئة مما عكس صورة سلبية ومن أول تعامل عن واقع الاستثمار في الجزائر.
- تعقد إجراءات المتابعة الفعالة للملف الجبائي فنجد أن هذا الأخير يسير من قبل المفتشية الممكن أن تتواجد في بلدية، والدفع تقوم به قباضة الضرائب التي من المنطقي يجب أن تتواجد بالقرب من المفتشية إلا أنه في الواقع فهي تتواجد وفي حالات عديدة بعيدة كل البعد عنها وهذا ما يجعل من المكلف بالضريبة يتوه فيما بينها ويهدر وقتا كبيرا هو بغنى عنه، والأدهى والأمر أنه في

³ موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع 2017/12/07 الساعة 12 و 30 د.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

حالة المنازعات فالمكلف يتجه نحو المديرية الولائية وسبب نزاعه مدرج في ملفه المتواجد على مستوى المفتشية مما يستدعي التواصل أولا فيما بين الهيئتين ثم بعد ذلك يتم البث في المشكل محل النزاع وهذا ما يتطلب وقتا وإمكانيات إضافية الإدارة والمكلف بأمس الحاجة إليها، وهذا ما استدعى إحلال منطق المتعامل الوحيد كما سنرى ذلك لاحقا.

فعلى سبيل الذكر لا الحصر المكلفين بالضريبة التابعين لمفتشية الضرائب لباب الزوار المتواجدة على مستوى نفس المقاطعة، قبضة الضرائب التابعين إليها متواجدة في الدار البيضاء وبحسب التقسيم القديم فإن مديرية الضرائب الولائية هي بالروية أو حاليا هي بالحراش وعلينا أن نلتمس هذا التعقيد الذي يتعرض إليه المكلف بالضريبة.

ثالثا: الهياكل الادارية الجبائية الحديثة:

تجلى الاصلاح الجبائي في ارساء ثلاث هياكل حديثة تمثلت في :

أ- مديرية كبريات المؤسسات:

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية.

تقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري، الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. وتتكفل هذه المديرية ب :⁴

- مسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها،
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعابنها وتصادق عليها،
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ملفات تعويض قروض الرسوم؛

⁴ موقع: وزارة المالية، المديرية العاملة للضرائب، <https://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع :

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- دراسة التظلمات ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- معالجة طلبات التخفيض الإداري؛
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

وعليه تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

- قباضة الضرائب.

- مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة،

- مصلحة الإعلام الآلي.

ب- مراكز الضرائب :

تم افتتاح أول مركز نموذجي بروبية سنة 2009، الذي عزز حداثة الهياكل الإدارية وطور شراكة جديدة بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، والمعالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف، وهي تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

إذن يمثل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم : المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي، المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج. وتتحصر مهامه فيما يلي:⁵

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛

⁵ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات والاتصال، مركز الضرائب تنظيم ومهام، نشرة 2017.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظم المواعيد وتسيرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

ويتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصليحتين، وهي:

- المصلحة الرئيسية للتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- القباضة.
- مصلحة الاستقبال والإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

ج- المركز الجوّاري للضرائب

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا السالفة الذكر، يمثل المركز الجوّاري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لها المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة، إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص ، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية. ويختص بذلك في تسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. وهو مكلف بما يلي:⁶

⁶ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات والاتصال ، المراكز الجوّارية لتنظيم ومهام، نشرة 2017.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الزمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم ؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تدرس طلبات التخفيض الإداري ؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- تنظم المواعيد وتسيرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

ومن أجل إتمام مهامه على أتم وجه، يتكون المركز الجواري للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين. وهي:

- المصلحة الرئيسية للتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- القباضة.
- مصلحة الاستقبال والإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

رابعاً: الالتزامات التصريحية:

يلتزم كل مكلف بالضريبة لجملة من الالتزامات التصريحية التي يمكن أن نشير إلى أهمها في ما يلي:⁷

أ- التصريح بالوجود C20:

يقوم باكتتاب هذا التصريح كل مكلف جديد بالضريبة لدى مفتشية أو مركز الضرائب الذي يتبع له مكان ممارسة نشاطه أو إقامته، بغض النظر عن نظام الإخضاع الضريبي الذي ينتمي إليه (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزائية الوحيدة) وفق نموذج خاص تسلمه الإدارة الجبائية، وانطلاقاً من هذه الوثيقة التي تعتبر أول تواصل فعلي بين المكلف والإدارة سيتحصل على رقم جد مهم خاص به يتيح له التواصل والتصريح والدفع مع الإدارة الجبائية رقم المادة الجبائية numéro d'article d'imposition المتكون من 11 رقم (الرقمين الأولين يحددان رقم الولاية ثم البلدية ثم رقم الحي وحتى الرقم الخاص بمقر ممارسة النشاط).

كما يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوماً إبتداءاً من تاريخ بداية النشاط.

ملاحظة مهمة:

إن تاريخ بداية النشاط يوافق التاريخ المدرج في السجل التجاري من منطلق أن هذه الوثيقة هي التي تحدد بداية حمل صفة التاجر للمكلف بالضريبة وليس كما يمكن أن يفهم من ظاهر المصطلح وهو تاريخ بداية الممارسة الفعلية للنشاط.

⁷ Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, guide de Déclarations Fiscales, 2017.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

-الإسم واللقب

-العنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا كان المكلف بالضريبة من جنسية أجنبية.

ملاحظة:

لا تخضع لالتزامات التصريح بالوجود والتصريح السنوي بالمدخيل المؤسسات التي ليس لها مقر مهنيًا دائمًا في الجزائر والتي تقوم إنطلاقًا من الخارج ، بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر وفقًا لنظام الاقتطاع من المصدر وكذا المؤسسات التي تخضع لنفس النظام ، والمرتبطة بتدخلها بتواجد خبرائها في الجزائر لمدة لا تتجاوز 183 يومًا خلال فترة 12 شهر.

ب- التصريح الشهري: G50

هو تصريح وحيد سلسلة G50 لون أزرق (خاص بالمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة) والسلسلة G50-A لون بني (الخاصة بالإدارات العمومية) يودع لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها المقر الاجتماعي للمؤسسة، ويعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدًا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر.

ويجب الإشارة، أن هذا التصريح يودع في العشرين (20) يومًا الأولى من الشهر الموالي للنشاط بمعنى أن التصريح المرتبط بشهر جانفي مثلاً يجب أن يصرح به قبل يوم العشرين من شهر فيفري وهكذا دواليك. كما يشمل مختلف الضرائب التالية:

- الرسم على النشاط المهني
- التسيقات على الحساب (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي).
- الضريبة على الدخل الإجمالي لكل من الأجور - مداخيل الأموال المنقولة- الأرباح غير التجارية.
- الرسم الداخلي على الاستهلاك.
- الرسم على القيمة المضافة.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

ج- التصريح السنوي بالمدخل والحواصل :

يقوم المكلف بالضريبة في آخر السنة باكتتاب تصريح سنوي يختلف بحسب النظام الخاص بكل مكلف، وهذا كما يلي:

1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يجب على الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي اكتتاب تصريح إجمالي بالمدخل سلسلة G1 يتضمن كل العناصر الضرورية المحددة للوعاء الخاضع للضريبة بما فيها المعلومات المتعلقة بالأعباء العائلية، على مستوى مفتشية أو مركز الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد موطنهم الجبائي، ويرسل على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة وفي حالة ما صادف هذا الأخير يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى يوم مفتوح يليه.

يعني هذا التصريح السنوي كل من الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون أو يحققون ما يلي:

- نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحي.
- مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.
- المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة .
- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرة أو غير أجرة ، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.
- كما يجب الإشارة في الأخير، أنه وبالإضافة إلى التصريح الإجمالي السالف الذكر (G1) ينبغي كذلك اكتتاب تصريحات خاصة أخرى، وهذا بحسب أهم الحالات التالية:

- الأرباح المهنية: G 11 .
- المداخيل الفلاحية : G 15.
- الرواتب والأجور: G 29.

2- بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

يجب أن نميز في هذا الصدد ما بين حالتين أساسيتين: المكلفين بالضريبة الجدد والقدامى، إذ يتعين على الفئة الأولى اكتتاب التصريح G 12 وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق بصفة تلقائية

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم، أما المكلفين بالضريبة غير حديثي النشاط اكتتاب تصريحين أساسيين وهما:

2-1- التصريح التقديري:

يتم اكتتاب هذا التصريح السلسلة G 12 في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من جوان من كل سنة وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط.

2-2- التصريح التكميلي:

في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 جانفي إلى 15 فبراير من السنة ن+1 ودفع الضريبة المتعلقة بها، وهذا بحسب الحالات التالية:

- إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المحقق سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة يخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له.

- أما إذا تعدى رقم أعمال السقف المعني يتم دمجهم في نظام الريح الحقيقي.

كما يتوجب كذلك على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين يوظفون عمال في إطار نشاطهم المصرح إعداد التصريح الشهري للاقتطاعات على الأجور ودفع المبالغ المستحقة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات.

3- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

يطالب المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات باكتتاب تصريح سنوي السلسلة G 4، يتضمن مبلغ أرباحهم الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة، لدى مفتشي الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر شركتهم أو مقر مؤسستهم الرئيسية في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

كما يتعين إرفاق التصريح المشار إليه وبالميزانية الجبائية، كل مما يلي:

- كشف الدفعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني.

- كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

المحور الثاني: الالتزامات الضريبية للمؤسسة. (الضرائب الواجبة، مكان فرضها، التصريحات).

- وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة والمحقة مع الشركات المتصلة بها ، بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالنسبة للشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات عندما تكون متحالفة.

د- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة :

1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- حالة التنازل أو التوقف: يجب اكتتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.
- حالة وفاة المكلف بالضريبة : يجب أن تكون المداخل الخاضعة للضريبة موضوع تصريح إجمالي وتصريح خاص من طرف ذوي حقوق المتوفى في أجل ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

2- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

- يتم إيداع تصريح خاص بالتنازل أو توقف نشاط المؤسسة لدى مفتشية أو مركز الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

3- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

- يجب إيداع تصريح خاص بالرسم المشار إليه في حالة التنازل أو توقف المؤسسة جزئيا أو كليا من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية ، لدى مفتشية أو مركز الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

4- بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

- كما يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط إيداع التصريح بالتوقف لدى مفتشية أو مركز الضرائب الذي يتبعونه في أجل عشرة (10) أيام .

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée

أسس قانون الرسم على رقم الأعمال في الجزائر بموجب الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09 والذي كان يتضمن:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P).

- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (T.U.G.P.S).

و قد عوضا هذين الرسمين بنظام عالمي يفرض على الاستهلاك عرف بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، أنشئ بموجب القانون رقم 90-36 (المادة 65) المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 .

يجب التنويه أولاً، أنه على الرغم من أن ظاهر التسمية لهذا الإخضاع الضريبي يوحي أنه يحمل في طياته سمات الرسم التي فصلنا خصائصه فيما سبق، إلا أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك النهائي ولا تمت بأي صلة بالتعريف الذي تتصف به الرسوم.

أولاً : مميزات الرسم على القيمة المضافة T.V.A

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري

و الحرفي أو الحر وعليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية.

كما تم إدراج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من 01 جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم يسمى الرسم على عمليات البنوك والتأمين.

ويمكن أن نلخص مميزات الرسم على القيمة المضافة في العناصر التالية:¹

- يعد ضريبة قيمية (ad-valorem) لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.

- يعتبر ضريبة بسيطة، نظرا لقلة المعدلات المستعملة.

- يمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي، فهو بذلك ضريبة عامة على المنتجات والخدمات.

- هي ضريبة شاملة تفرض على السلع المنتجة محليا والمستوردة.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص 86.

أنظر : وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 5.

- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة وهي ضريبة تتوقف على آلية الخصوم، بحيث يجب على المدين أن :

- يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات،
 - يخصم من هذه الضريبة ، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة،
 - يدفع للخرينة الفارق بين الرسم المحصل و الرسم المخصوم،
- ضريبة محايدة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمكلفين بها نظرا لتحملها من طرف المستهلك النهائي.

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

يحدد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الأشخاص والعمليات الخاضعة لها، والمتخصص لمضمون النص التشريعي يجد أن المشرع الجبائي في هذا المجال فصل بين نوعين من العمليات ، فمنها ما يخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا، و منها ما يخضع لها اختيارا.

أ- العمليات الخاضعة وجوبا :

بحسب نص المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فإن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد .

كما يطبق هذا الرسم مهما كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.

نستنتج أن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا في العمليات التي تكتسي طابع صناعي أو تجاري أو حرفي والتي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية وكذا عند الاستيراد، وهذا مهما كان الوضع القانوني أو الطبيعة القانونية للأشخاص المتدخلين فيها، وهي محددة في إطار أربعة عمليات أساسية:

- العمليات الخاصة بمبيعات السلع.

- الأشغال العقارية.

- التسليمات الداخلية (لصالح المؤسسة نفسها).

- تقديم الخدمات.

- عمليات الاستيراد.

1- العمليات الخاصة بمبيعات السلع : وتشمل كل مما يلي:

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.

- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين.

- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.

- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب

أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية و كذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة و

الأشياء المشمولة في المجموعات.

- عمليات البيع بالتجزئة.

- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى و كذا نشاطات التجارة المتعددة ، باستثناء

العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة و

التي توفر على الشروط الآتية:

• يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة و

هذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع،

• يجب أن يكون المحل مهيئاً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

- عمليات البيع الخاصة بالمشروبات الروحية.

2- العمليات الخاصة بالعقارات:

تتمثل هذه العمليات فيما يلي:

- الأشغال العقارية .

- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية .

- بيع العقارات أو المحالات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحالات التجارية .
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

3- التسليمات الداخلية¹:

يقصد بالتسليمات الداخلية أو بالتسليمات لأنفسهم كما نص عليه المشرع الجبائي الجزائري، كل التسليمات التي تتم داخليا بمعنى أنها كانت من المفروض أن توجه للمعاملة مع الغير ونظرا لحاجة المكلف بالضريبة لها تم استعمالها داخليا، وهذا بشرط أن تستعمل في عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة وأن لا تكون كذلك معفاة منها.

4- تقديم الخدمات:

تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة و المادية، مثل:²

- عمليات نقل الأشخاص أو السلع.
- مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان مثل المطاعم ، الحلويات، قاعات

النشائي،.....

- الأشغال الشكلىة.(les travaux à façon)

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات و أشغال الدراسات و البحث وجميع العمليات غير المبيعات و الأشغال العقارية.

- الحفلات الفنية ، الألعاب والتسلّيات.
- العمليات المتعلقة بالهاتف و التليكس.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات.
- العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

¹ Des livraisons à soi-même .

² Ministère des Finance. Direction Générale des Impôts. Guide Pratique de la TVA ; p 9-10.

العمليات الخاضعة لـ T.V.A اختياريًا¹:

نصت المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، أنه بإمكان الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الخارجيين عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة إعادة إدماجهم في حقل الإخضاع، وهذا في حالة قيامهم بعمليات موجهة:²

- للتصدير.
 - للشركات البترولية .
 - للمكلفين بالرسم الآخرين.
 - للمؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.
- ويجب الإشارة، أن السؤال الذي يتبادر في كل مرة هو أنه كيف لمكلف بالضريبة الذي يكون خارج مجال الإخضاع الضريبي للرسم على القيمة المضافة يطلب وبصفة طوعية أن يدرج فيه، وعليه يجب إزالة هذا اللبس الظاهر حيث أنه في الواقع وبعد فهم آلية عمل هذه الضريبة التي من خلالها هذا المكلف يجب أن يلعب دور الوسيط فقط ما بين المستهلك الذي هو المكلف بالضريبة الحقيقي كما ذكرنا ذلك آنفا والخزينة العمومية، وأن الرسم على القيمة المضافة يكتسب صفة الحياد بكونه يستحيل أن يسبب في تعقيد الوضعية المالية للمكلف بصفة مستمرة من خلال استخدام حقه في استرجاعها مباشرة، بمعنى أنه منطقيا يجري المكلف بالضريبة عمليات شراء بالرسم ويسترجعها من المبيعات التي يحققها كما سنفصل في ذلك لاحقا، إلا أنه في الواقع قد يصادف المكلف مشكلة عويصة جراء الحالات المشار إليها أعلاه، ويمكن حصر أهمها فيما يلي:

- أن يتم البيع بدون احتساب الرسم على القيمة المضافة على عكس المشتريات.
- أو أنه قد يصادف أن البيع يحتسب وفق النسبة المخفضة والمشتريات التي تكون دائما وفق النسبة العادية للضريبة.

وفي هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة تصبح تصريحاته الدورية تسجل وبصفة دائمة حالة قرض ضريبي، الذي في كل مرة يستدعي تقديم طلبا وإجراءات خاصة لاسترجاعه، ومن هذا المنطلق يفضل هذا المكلف بالضريبة إعادة دمج في مجال إخضاع الرسم على القيمة المضافة ليتفادى كل تعقيد إداري يمكن أن يحيد عن هدفه الاقتصادي.

وفي الأخير، يمكن إيجاز الميكانيزمات العملية التي يمتاز بها هذا الاختيار فيما يلي:³

¹ Les opérations imposables par option.

² المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

³ المادة 3 ، قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- يخضع المعنيون وجوبا للنظام الحقيقي، بعد تقديم الطلب في أي وقت من السنة لمفتشية أو مركز الضرائب التابعين له.
- يعتبر نافذا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي وقع فيه الاختيار.
- يمكن أن يشمل كل العمليات أو جزء منها.
- يمتدّ سريان مفعوله إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي كانت موضوع الاختيار.
- يجدد الاختيار ضمنا ما لم يتم نقض صريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

ثالثا : قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة:

يخضع فرض الرسم على القيمة المضافة لقواعد أساسية، حيث يختلف الحدث المنشئ للرسم باختلاف العمليات مما يحدد ويؤثر على وعاءه الخاضع للضريبة، كما يمكن للمكلف الاستفادة من الإعفاء والاسترجاع بشرط استيفاء الشروط المنصوص عليها قانونا. وعليه يخضع الرسم على القيمة المضافة لقاعدتين أساسيتين، وهما:

أ- الحدث المنشئ للضريبة:

تنص المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنّ الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتحدد في كل حالة كما يلي:¹

1- بالنسبة للمبيعات : ينشأ:

- من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. وبالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية يتحدد من التحصيل الكلي أو الجزئي وفي حالة غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

2- بالنسبة للأشغال العقارية: ينشأ:

- من التحصيل الكلي أو الجزئي مهما كان السند (تسبيق ، دفعات، تسديدات لتصفيات).
- وبالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية و هذا فقط ضمن الإطار الخاص

¹ المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

- وفي حالة المؤسسات الأجنبية : يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثم .و عند إنتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة و هذا بحسب مقدار الضريبة المتبقية للتسديد.

3-بالنسبة للتسليمات للذات (استعمال داخلي) :

يتكون الحدث المنشئ للضريبة في حالة ما استخدم مكلف بالضريبة لسلع منقولة أو أملاك عقارية لاستعمال داخلي خاص به بدلا من بيعها لطرف آخر من بداية الاستخدام لهذه السلع أو الأملاك.

4-الخدمات : من قبض ثمن الخدمة جزئيا أو كليا.

- بالنسبة للواردات: من جمركة البضاعة، و المدين بها هو المصرح لدى الجمارك.

- بالنسبة للصادرات: من إدخال البضاعة للجمارك، و المدين هو المصرح لدى الجمارك.

ب-تأسيس الرسم:

يختلف الوعاء الخاضع للضريبة بحسب وقوعه في الداخل أو عند الاستيراد أو عند التصدير كما يلي :

1- في الداخل :

يتكون أساس الفرض الضريبي من كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات من طرف الشخص الذي له الخدمة أو السلعة.

على أن يخصم من هذا الأساس في حالة الفوترة العناصر التالية إن وجدت:

- التخفيضات و الحسومات المالية و الإنتقاصات الممنوحة و حسوم القبض.

- حقوق الطوابع الجبائية.

- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.

- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

ويتحدد أساس الضريبي للرسم على القيمة المضافة في كل حالة من الحالات التالية كما يلي:

1-1-عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية:

- في مرحلة الإنتاج ، سعر البيع عند خروج من المصنع.
- مرحلة التوزيع ، وفق لشروط البيع بالجملة ، هامش البيع بالجملة .

1-2- الأشغال العقارية:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات و المذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال بإستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

1-3- عمليات التسليمات الذاتية للسلع و العقارات:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من:

- بالنسبة للتسليمات للذات من السلع ، من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع.
- أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات، من ثمن تكلفة الإنجاز .

2- عند الاستيراد :

يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من قيمة البضاعة المستوردة بإضافة بعض مصاريف النقل والتأمين و الرسوم الإضافية الجمركية ماعدا الرسم على القيمة المضافة H.T .

3- عند التصدير:

يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق و الرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.

رابعاً: معدلات وإعفاءات الرسم على القيمة المضافة:

أ- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

حددت المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال منذ سنة 2017، معدلات الرسم على القيمة المضافة وفق معدلين أساسيين وهما:¹

- المعدل المخفض ب 9%: يطبق على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي.

- المعدل العادي ب 19 %: يطبق على العمليات ، الخدمات و المنتوجات الغير خاضعة للمعدل المخفض.

و من أجل تمكين المكلفين بالضريبة وخاصة المساحات الكبرى من معرفة مداخيلهم خارج الرسم بصفة مبسطة تمكنهم من القيام بعملية التصريح برقم أعمالهم المحقق، يتم حساب معدل خاص يتيح بتحويل

¹ المادة 21، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017.

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée

المبلغ المحصل عليه بكل الرسوم TTC toute taxes comprise إلى مبلغ خارج الرسم HT hors taxe ، وهي ما تعرف بمعاملات التحويل Les coefficients de conversion ، وذلك وفقا للقاعدة التالية:¹

$$\text{معامل التحويل} = 100 / 100 + \text{المعدل}$$

يساوي هذا المعامل كما يلي:

- 0.917 فيما يخص العمليات الخاضعة للمعدل المخفض ب 9 %.

- 0.840 فيما يخص العمليات الخاضعة للمعدل العادي ب 19 %.

ب- الإعفاءات Les Exonérations:

حدد المشرع الجبائي الجزائري (بحسب نص المواد من 8 إلى غاية 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) جملة من العمليات التي تخضع لمعاملة خاصة، وهي في جوهرها تمثل الخطوط العريضة للإستراتيجية العامة للدولة، التي تولي لها أهمية خاصة من الناحية: الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية. ويمكن تلخيصها كما يلي:²

- في المجال الاقتصادي :

ترتبط الإعفاءات المنصوص على ها في قانون الرسوم على الأعمال بصفة خاصة بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عن ها و استغلال ها وتمييع ها أو نقل ها عن طريق الأنابيب التي تقتنى ها أو تتجزها المؤسسة الوطنية سوناطراك.

- في المجال الاجتماعي :

تتجلى السياسة الاجتماعية للدولة من خلال تقديم إعفاءات مهمة في هذا المجال، بإعفاء المنتجات ذات الإستهلاك الواسع كالخبز، الحليب، الشعير، الدقيق ... إلخ ، الأدوية و المطاعم معتدلة الأسعار والتي لا ي هم ها الربح و كذا

السيارات الموجهة للمعطوبين ... إلخ.

¹ Ministère des Finance. Direction Générale des Impôts. Le guide pratique de la TVA. 2017. P21.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص ص 9-10.

- في المجال الثقافي:

تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون. و كذا كل المؤلفات و الأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج و النشر الوطني على الحامل الرقمي.

ملاحظة:

تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه أو بعبارة أخرى الأشخاص الخاضعين للنظام الجزائي.

خامسا: الخصم وحالات التسوية:

أ- آلية الخصم Le droit a déduction :

يقصد بالخصم حق المكلف بالضريبة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة حيث أنه كما ذكرنا آنفا أن الرسم على القيمة المضافة يتصف بالحياد، أي أن المكلف بالضريبة ما هو إلا وسيط قانوني يصرح ويدفع قيمتها بدلا من المستهلك النهائي، ولهذا فهو يقوم باسترجاعها مباشرة من الضريبة المحصلة و يجري في كل شهر حقه في الخصم، ويتضح ذلك كما يلي:

- في حالة البيع: يتحصل المكلف بالضريبة على TVA التي هي في الحقيقة ملك للخرينة العمومية، وتمثل TVA المحصلة.

- في حالة المشتريات: يدفع المكلف TVA التي من حقه أن يسترجعها ولهذا سميت ب TVA القابلة للاسترجاع.

يمثل الحسم حق المكلف باسترجاع TVA التي دفعت جراء عمليات الشراء، وهذا من خصمها من قيمة TVA المتحصل عليها جراء عمليات البيع والباقي إن وجد يصبح واجب الدفع لصالح قبضة الضرائب.

وعليه يتعين تحديد الحالات الممكنة في هذا المجال:

- الحالة الأولى: المبيعات تكون أكبر من المشتريات وفي هذه الحالة بالضرورة قيمة TVA

المحصلة تكون أكبر من قيمة TVA القابلة للاسترجاع وعليه فإن المكلف بالضريبة يتعين عليه دفع قيمة الفارق لمصلحة قبضة الضرائب التي يتبع إليها إقليميا.

- **الحالة الثانية:** الحالة العكسية أين قيمة المشتريات تفوق قيمة المبيعات وفي هذه الحالة بالضرورة سيتشكل قرض ضريبي un Précompte على عاتق الإدارة الضريبية، بمعنى أن المكلف بالضريبة لم يسترجع مبلغ الضريبة التي سبقها لصالح الإدارة الجبائية بالكامل ولذا فله الحق الكامل في تسجيل الفرق كقرض قابل للاسترجاع من تصريحات الأشهر القادمة.
- **الحالة الثالثة:** وفي حالة التساوي ما بين القيمتين المبيعات والمشتريات يكون بذلك المكلف قد استرجع كل ما تم تسبيقه من ضريبة، ولا تسجل أي ضريبة مدفوعة لصالح المصالح المعنية. وتجدر الإشارة، أن للخصم شروط حددها القانون، و تتمثل فيما يلي:¹
- يجب أن تكون السلع أو الاستثمارات محل الحياة جديدة أو مجددة بضمان acquise a l'état neuf ou rénovés sous garantie، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو للتصدير، أو لقطاع يستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم أو موجهة لمنتج أو خدمة معفية لها الحق في الخصم.
- يجب أن تسجل في دفاتر الحسابات بسعر شرائها أو سعر كلفتها، بعد أن يطرح منها الخصم الذي كانت محله.
- يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد شرائها أو إنشائها.

مثال توضيحي 1:

تخضع مؤسسة "التواصل" المتخصصة في تجارة الأجهزة الالكترونية للنظام الحقيقي، وهي تقوم بإيداع تصريحاتها سلسلة G50 بصفة شهرية، وقامت بالعمليات التالية خلال الثلاثة أشهر الأولى من سنة 2017:

في شهر جانفي:

- مشتريات : 700.000 دج.
- مبيعات: 800.000 دج.

في شهر فيفري:

- مشتريات 500.000 دج.
- مبيعات 200.000 دج.

¹ المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017.

في شهر مارس:

- المبيعات : 300.000 دج.

- المشتريات : 0

الحل:

يحتوي تصريح الشهر الأول على:

- TVA المحصلة: $19 \times 800.000 = 152.000$ دج .

- TVA القابلة للاسترجاع: $19 \times 700.000 = 133.000$ دج.

- TVA المدفوعة لقباضة الضرائب: $133.000 - 152.000 = 19.000$ دج.

الشهر الثاني:

- TVA المحصلة: $19 \times 200.000 = 38.000$ دج.

- TVA القابلة للاسترجاع: $19 \times 500.000 = 95.000$ دج.

- في هذه الحالة TVA المحصلة أقل من TVA القابلة للاسترجاع وعليه فإن

التصريح الشهري يسجل قرض قابل للاسترجاع خلال الشهر المقبل

précompte a reporté sur le moi suivant

قيمة tva المرحلة للشهر القادم : $95.000 - 38.000 = 57.000$ دج.

في الشهر الثالث:

- TVA المحصلة : $19 \times 300.000 = 57.000$ دج.

- قرض مرحل قابل للاسترجاع: 57.000 دج.

- وعليه في هذه الحالة لا يحتوي تصريح شهر مارس أي رسم على القيمة

المضافة يدفع لقباضة الضرائب لأن ما تم تحصيله في هذا الشهر 57.000

دج يساوي قيمة القرض القابل للاسترجاع الذي رحل من تصريح شهر فيفري.

مثال توضيحي 2:

نفترض أن سلعة ما تمت صنعها من طرف المنتج «B»، و استخدم في صنعها المواد

الأولية التي تم شراؤها من المنتج "A" بمبلغ 80.000 دج H.T (بمعدل مخفض T.V.A). باع المنتج

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée

"B" السلعة لتاجر الجملة "C" بمبلغ 100.000 دج H.T و هذا الأخير "C" باعها إلى أحد تجار التجزئة "D" يخضع لـ T.V.A بمبلغ 120.000، الذي باعها بدوره للمستهلكين بمبلغ 150.000 دج مع العلم أنّ التاجر "D" غير خاضع لـ T.V.A فكيف يحسب الرسم على القيمة المضافة فيما عدى العملية الأولى يطبق المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة ب 19 %.

الحل : يستحق الرسم على القيمة المضافة في كل مرحلة من الدائرة التي تمتد من المنتج إلى المستهلك و تحسب كما يلي:

بالنسبة لتصريح المكلف A:

. بيع المواد الأولية من "A" إلى "B".

$$TVA = 80.000 \times 9\% = 7200 \text{ دج.}$$

المنتج A يبيع لـ B قيمة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع هي 7200 دج.

بالنسبة لتصريح المكلف B:

- بيع المنتجات المصنعة من "B" إلى "C".

$$T.V.A = 100.000 \times 19\% = 19.000 \text{ دج}$$

- دفع TVA B قابلة للاسترجاع بمناسبة شرائه للمواد الأولية بقيمة 7200 دج وبالمقابل تحصل على 19000 دج TVA على المبيعات إذن يدفع ماقيمته 11.800 دج.

بالنسبة لتصريح المكلف C:

- دفع ما قيمته 19.000 دج وهي تمثل له TVA قابلة للاسترجاع.

- وتحصل على مبلغ 22.800 دج TVA محصلة.

- ومنه يدفع الفرق لقباضة الضرائب $19.000 - 22.800 = 3.800$ دج

بالنسبة لـ D : هذا المكلف لايدخل في مجال الاخضاع للرسم على القيمة المضافة فهو لا يقوم بالتصريح بها ويسترجعها بتحميلها مباشرة للمستهلكين النهائيين الذين يتحملونها.

ويمكن أن نلخص هذه العمليات في الجدول التالي:

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajoutée

العمليات	بيع A إلى B	بيع B إلى C	بيع C إلى D	البيع المستهلك
مبلغ البيع H.T	80.000	100.000	120.000	160.000
TVA المحصلة	7.200	19.000	22.800	0
سعر البيع TTC	87.200	119.000	142.800	160.000
TVA القابلة للاسترجاع	-	7.200	19.000	0
TVA مستحقة الدفع	7.200	11.800	3.800	0
TVA التي تدفع لقباضة الضرائب	A يدفع 7.200 دج	B يدفع 11.800 دج	C يدفع 3.800 دج	0

- حالات التسوية:

يمكن للخصم الذي استفاد منه المكلف بالضريبة أن يكون محل تسوية من خلال إعادة دفع قيمة الرسم على القيمة المضافة المخصومة بصفة جزئية أو كلية بحسب الأحداث المبررة لكل حالة لصالح الخزينة العمومية، ووفق ثلاث قواعد أساسية حددها المشرع الجبائي، وهي كما يلي:

- قاعدة الأجل النهائي¹ la règle de butoir.

- قاعدة الحصة النسبية la règle du prorata .

- عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم.

- قاعدة الأجل النهائي : la règle de butoir

تظهر حالات إعادة التسوية وفق هذه القاعدة في الحالات التي يصل فيه مسار المادة محل

التبادل إلى نقطة النهاية، وتتمثل فيما يلي:²

¹ أخذ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة بالترجمة الحرفية لكلمة **butoir** = المصدّم إلا أننا فضلنا الاجتهاد واستخدام مرادف لغوي آخر لها (الأجل النهائي).

- اختفاء السلع إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً: إن المدينين بالضريبة ملزمين بإعادة دفع ما تم خصمه من رسم على القيمة المضافة في حالة اختفاء السلع قبل تلقىها للاستعمال الذي كانت معدة له أو في حالة سرقة أو إتلاف أو ضياع السلع.
- كما لا تجري أي تسوية في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً.
- السلع و الخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- يجب إعادة دفع الرسم على القيمة في حالة ما إذا استعملت هذه السلع و الخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية. خاصة في حالة استعمالها:
- لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة (اقتطاعات شخصية).
- لأجل إنجاز عمليات معفاة.
- العمليات المعتبرة غير مسددة نهائياً.
- يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية، ما بين:
- الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات.
- و الرسم الذي أثقل عملية شراء المنتج و العناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة.
- قاعدة الحصة النسبية la règle du prorata:
- من بين شروط الاستفادة من الخصم السالفة الذكر هو شرط الاحتفاظ بالأموال لمدة لا تقل عن 05 سنوات، وعليه يتعين على كل مدين بالرسم على القيمة المضافة المخالف لمبدأ احترام مدة الحيازة أن يعيد دفع TVA بحسب المدة غير المستغلة.
- فيتم بذلك إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أولاً ، وينقص منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.
- مثال توضيحي:¹**
- قام مكلف بالضريبة بحيازة في جوان 2015 و الذي ترتب عنه خصم للرسم على القيمة المضافة بقيمة 20.000 دج.
- إذا تم بيع هذا الملك في 20 جوان 2017 بعد اقتناؤه ، يجب على المدين أن يقوم بدفع تسوية و التي تحسب كما يلي:

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص ص 21-22.

- الرسم على القيمة المضافة المخصوص في 2015 : 20000 دج.
 - مدة الاحتفاظ 03 سنوات. 2017/2016/2015.
 - الرسم المعاد دفعه $20000 \times \frac{5}{2} = 8000$ دج.
 - عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم
- في حالة التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين يلزم المكلف الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الذي تم خصمه.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

قامت السلطات المالية في إطار إصلاحات النظام الضريبي (المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ودخلت حيز التطبيق منذ 1992/01/01) بموجب نص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، باستحداث ضريبة جديدة طبقت على دخل الأشخاص الطبيعيين حلت محل الضريبة النوعية "ITS" (impôts sur traitements et salaires) وسميت بالضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" (impôts sur le Revenu Global) .

أولاً: خصائص ومجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

عرفت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذه الضريبة كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة على الدخل الإجمالي" وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

أ- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص التالية:

- تقرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وبهذا فهي تختلف عن الضريبة على أرباح الشركات "IBS" كما سنرى لاحقاً التي تطبق على الأشخاص المعنويين.
- تستحق هذه الضريبة كل سنة على أساس المداخل المحققة خلال السنة الماضية وعليه فإن المكلفون بالضريبة مجبرون على تقديم تصريح شامل بمداخلهم السنوية.
- تشمل هذه الضريبة كل أنواع المداخل وتقرض مرة واحدة على مجموع مداخل الأشخاص الخاضعين لها، معوضة بذلك جميع الضرائب التي كانت تقرض عليها فيما قبل (الضريبة على مداخل الديون والودائع، المساهمة الوحيدة الفلاحية، الضريبة التكميلية على الدخل).
- تطبق على الدخل الصافي الإجمالي بعد طرح التكاليف المنصوص عليها قانوناً من الدخل الإجمالي الخام.
- هي ضريبة شخصية بمعنى أنها تأخذ بعين الاعتبار بعض الظروف الشخصية للمكلف كالتخفيضات والإعفاءات الدائمة والمؤقتة.
- يتم حسابها بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من المداخل، وكل شريحة يقابلها المعدل الموافق لها فهي بذلك ضريبة تصاعدية .

ب- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

حددت المادتين 03 و 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الذين يخضعون لهذه الضريبة كما يلي:

- الأشخاص الذين يوجد موطنهم الجبائي في الجزائر (يمارسون نشاطهم في الجزائر).
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحققون مداخيل وأرباح في الجزائر سواء أكان موطنهم الجبائي في الجزائر أو في الخارج.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في الخارج ولا يخضعون في هذا البلد إلى ضريبة شخصية (البعثات الدبلوماسية والقنصلية، السفراء).
- الأشخاص الشركاء في شركات الأشخاص، الشركات الحرفية والمهنية.

ثانيا: الإعفاءات والتخفيضات المطبقة:

أ- الإعفاءات:

نص المشرع الجبائي على جملة من الإعفاءات منها ما هو دائم ومنها ما هو مؤقت.

1- الإعفاءات الدائمة: تتمثل فيما يلي:¹

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي الصافي السنوي الحد الأدنى لفرض الضريبة 120000 دج.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية المعتمدين في الجزائر عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- الأشخاص الطبيعيين من جنسية أجنبية العاملين في المخازن المركزية للتموين في إطار تقديم مساعدات إنسانية بدون مقابل.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة والهيكل التابعة لها.
- المداخيل المحققة من طرف الفرق المسرحية.
- المداخيل المحققة من نشاطات إنتاج الحليب الطازج الموجه للاستهلاك كما هو.

2- الإعفاءات المؤقتة:

يمكن تلخيص الإعفاءات المؤقتة فيما يلي:

- النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمرين في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب "ENSEJ"، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر "ANGEM"، الصندوق الوطني للتأمين

¹ المادة 03-13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

على البطالة "CNAC" تستفيد من إعفاء مؤقت لمدة 03 سنوات ابتداءً من تاريخ استغلال المشروع.

وفي حالة إنجاز هذه المشاريع في المناطق المراد ترقيتها تصل مدة الإعفاء إلى 06 سنوات. تمدد مدة الإعفاء إلى 02 سنتين في حالة التزام المستثمرين بتوظيف على الأقل ثلاثة 03 عمال لمدة غير محددة.

- الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط الفن الحرفي يستفيدون من إعفاء مؤقت لمدة 10 سنوات.

ب- التخفيضات:

بالإضافة إلى الإعفاءات السالفة الذكر هناك تخفيضات¹ تمنح لصالح المكلفين بالضريبة وفق ما نص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي محدودة ويمكن حصرها فيما يلي:

- تخفيض 10% على دخل إيجار العقارات المخصصة للسكن.
- تخفيض 10% من الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة عندما يختار الزوجين الخضوع المشترك للضريبة.
- تخفيض بنسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها.
- تخفيض 25% للأشخاص الذين لهم صفة عضو التحرير الوطني وأرامل الشهداء لمدة سنتين من بداية النشاط.
- الإيرادات الناتجة عن نشاط الخبازين تستفيد من تخفيض 35%.

ثالث: التصريح ودفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي ودفعها وفق نظامين أساسيين وهما نظام الإخضاع الحقيقي و نظام الإخضاع الجزافي، إلا أنه يجب الإشارة أنه تم استحداث نظام مابين النظامين السالفي الذكر المتمثل في النظام المبسط في المادة 03 من قانون المالية لسنة 2008 المعدل للمادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي ألغي ابتداءً من سنة 2016.²

¹ يقصد بالتخفيضات إعفاء جزء من الدخل من الضريبة أي تخفيض الوعاء الضريبي، وهذا من أجل تحفيز المكلفين بالضريبة على التصريح بمدخلهم والاستفادة من هذه التخفيضات أو لغرض التخفيف من اثر الضريبة على المكلفين.

² المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2016.

أ- بحسب النظام التصريحي (الحقيقي أو الجزافي):

يخضع المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (300000000 دج) لنظام الربح الحقيقي وجوبا وما سوى ذلك يتم إخضاعهم لنظام الإخضاع الجزافي.

حيث يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي أن يمسكوا محاسبة نظامية تقدم عند الاقتضاء لأعوان الإدارة الجبائية ، وأن يكتتبوا تصريح قبل 30 أفريل من كل سنة أو سنة مالية سابقة يتضمن مبلغ ربحهم الصافي، عندما يصادف أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ إيداع التصريح إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.

ويجب أن يتضمن التصريح المعلومات والوثائق التالية:

- مبلغ رقم أعمالهم.
- رقم التسجيل في السجل التجاري "NRC".
- لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم.
- إذا كان مسك المحاسبة النظامية بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.
- ملخص عن حسابات النتائج "CR"
- كشف للمصاريف العامة حسب طبيعتها
- جدول الاهتلاكات
- جدول حسابات النتائج يسمح بتحديد الربح الخاضع.
- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط "TAP".

ب- نظام الاقتطاع من المنبع « Régime de retenue à la source »:

حسب المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع للاقتطاع من المنبع على المداخل التالية:¹

- المرتبات والأجور المدفوعة للموظفين والعمال.
- المداخل المماثل الأرباح غير التجارية "BNC" وأرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر.

¹ المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2017.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

- عائدات المؤلف التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.
- المبالغ المدفوعة كمكافأة لمختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر.
- الأتعاب المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية إلى المحامين الذين وقع معهم اتفاق تعاوني واستشاري.

رابعاً: آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة بحسب المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الدخل الإجمالي، الذي يمثل الدخل الصافي الإجمالي السنوي المتوفر لدى المكلف بالضريبة بعد طرح مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها.¹

الدخل الإجمالي الصافي = الدخل الإجمالي الخام - التكاليف اللازمة لتحقيق الدخل

الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الإجمالي الصافي - الأعباء القابلة للخصم

التكاليف اللازمة لتحقيق الدخل هي كل المصاريف التي تحملها المكلف بالضريبة خلال نشاطه، غير أن المشرع حدد سقفاً أعلى لبعض المصاريف المسموح بطرحها مثل: مصاريف الإشهار ومصاريف التنقلات والاستقبالات.²

الأعباء القابلة للخصم من الدخل الإجمالي الصافي محددة قانوناً وتتمثل فيما يلي:

- الخسائر المسجلة للسنوات الخمس السابقة.
- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها.
- نفقات الإطعام.
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

¹ المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² تمثل هذه العناصر أحكاماً مشتركة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وبما أن المحور الأساسي لموضوع مقياسنا يرتبط بجباية المؤسسة سنفضل فيها أكثر عند دراسة هذه الأخيرة،

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق السلم الضريبي التصاعدي المعدل ابتداء من سنة 2008:

شرائح الدخل (دج)	المعدل
لا يتجاوز 120000	0%
من 120001 إلى 360000	20%
من 360001 إلى 1440000	30%
أكثر من 1440000	35%

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

خامسا: أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية بحسب الأصناف التالية:

- الأرباح المهنية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية .
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

أ- فئة الأرباح المهنية:

تتمثل المداخل المهنية الخاضعة لهذه الفئة في الأرباح المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية، أو صناعية، أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها¹. وكذا الأرباح المحققة بمناسبة العمليات أو النشاطات التالية:²

- القيام بوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- الاستفادة من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى الشاري أو قسم.

¹ المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

- تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير العادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.
- الراسية عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
- تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي طابعا صناعيا.
- استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
- الصيد والربانة الصيادين، تجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
- مسيري ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو في شركات توصيات بأسهم، وشركاء في شركات أشخاص وأعضاء في شركات المساهمة اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

مثال 1:

صرح تاجر جملة للمواد الغذائية سنة 2016 بما يلي:

- المبيعات خارج الرسم (HT): 800000 دج
- مخزون أول المدة: 100000 دج
- المشتريات خارج الرسم: 150000 دج
- مخزون آخر المدة: 80000 دج

المطلوب:

- أحسب IRG
- أحسب الربح الصافي بعد اقتطاع الضريبة.

الحل:

1- حساب IRG

الدخل الإجمالي الصافي = الدخل الإجمالي الخام - التكاليف

الدخل الإجمالي الصافي = Σ المبيعات (HT) - Σ كمشتريات البضاعة المباعة (HT)

$$(700/د) \quad (600/د)$$

إيجاد التكاليف:

60/د = مخزون أول المدة + المشتريات (HT) - مخزون آخر المدة

$$80000 - 150000 + 100000 = 60/د$$

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

$$\text{دج } 60 = 170000$$

$$\text{الربح الإجمالي الصافي} = 170000 - 800000$$

$$\text{الربح الإجمالي الصافي} = 630000 \text{ دج (يمثل الربح الخاضع للضريبة)}$$

مبلغ الضريبة	المعدل	الفارق	شرائح الدخل
0 (معفى)	%0	120000	أقل من 120000
48000	%20	240000	120001 ← 360000
81000	% 30	270000	360001 ← 510000

$$\text{دج } 129000 = \text{IRG} \quad 129000 = 81000 + 48000 + 0 = \text{IRG}$$

2- حساب الربح الصافي بعد اقتطاع الضريبة

$$\text{الربح الصافي} = \text{الربح الخاضع للضريبة} - \text{IRG}$$

$$\text{← الربح الصافي} = 630000 - 129000$$

$$\text{← الربح الصافي} = 501000 \text{ دج}$$

مثال 2:

حقوق صاحب مخبزة يبيع الخبز والحلويات خلال سنة 2016 ربحا إجماليا يقدر بـ 800000 دج منه 500000 دج ربح ناتج عن بيع الحلويات.

المطلوب:

- حدد الربح الخاضع للضريبة

- أحسب IRG

الحل:

1- تحديد الربح الخاضع للضريبة

$$\text{الربح الناتج عن نشاط بيع الخبز} = 800000 - 500000$$

$$\text{← الربح الناتج عن نشاط بيع الخبز} = 300000 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ التخفيض} = 300000 \times 35\%$$

← مبلغ التخفيض = 105000 دج

الربح الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط بيع الخبز = 300000 - 105000

← الربح الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط بيع الخبز = 195000 دج

الربح الإجمالي الخاضع للضريبة = 195000 + 5000000

← الربح الإجمالي الخاضع للضريبة = 695000 دج

2- حساب IRG:

مبلغ الضريبة	المعدل	الفارق	شرائح الدخل
0 (معفى)	%0	120000	أقل من 120000
48000	%20	240000	120001 ← 360000
100500	%30	335000	360001 ← 695000

$$100500 + 48000 + 0 = \text{IRG}$$

$$\text{IRG} = 148500 \text{ دج.}$$

2- صنف الإيرادات الفلاحية:

تتمثل الإيرادات الفلاحية في الإيرادات المتأتية من من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، النحل، المحار، بلح البحر، الأرانب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.¹

و في حالة الإخلال بشروطي أنشطة تربية الدواجن والأرانب والمتمثلة في وجوب ممارستها من قبل مزارع في مزرعة و أن لا تكتسي طابعا صناعيا، تخرج هذه الأخيرة عن صنف المداخل الفلاحية إلى صنف الأرباح الصناعية والتجارية.²

¹ المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² المادة 35 من القانون السابق.

- إعفاءات صنف الإيرادات الفلاحية:

نصت أحكام المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على جملة من الإعفاءات والمتمثلة في الإيرادات الفلاحية الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، إضافة إلى إعفاء على الدخل ولمدة عشرة سنوات للإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية، تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً وفي المناطق الجبلية وذلك ابتداء من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها على التوالي.¹

- 3- فئة المداخل الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية:

تندرج في هذه الفئة المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتاها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية.²

كما تشمل هذه الفئة كذلك الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.

يتم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG لهذه الفئة كما يلي:

- تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني لأملك عقارية ذات استعمال سكني جماعي، للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 07% محرة من الضريبة يتم تطبيقها على مبلغ الإيجار الإجمالي دون الحق في التخفيض.

وبالمقابل تخضع المداخل المتأتية من نفس الغرض ولكن ذات استعمال فردي للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10 % محرة من الضريبة يتم تطبيقها كما هو في الحالة السالفة الذكر.³

- تحدد هذه النسبة بـ 15% محرة من الضريبة وبدون تطبيق تخفيضات، بالنسبة للمدخلات المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني.⁴

يؤدى مبلغ الضريبة المستحقة لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان العقار في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار.⁵

ملاحظة:

¹ المادة 36 من القانون السابق.

² المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

³ المادة 42-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

⁴ المادة 42-03 من القانون السابق

⁵ المرجع السابق.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

في حالة الفسخ المسبق للعقد، يمكن للمؤجر أن يطلب استرداد الضريبة المتصلة بالمرحلة المتبقية في السريان شريطة تبرير استرجاع المستأجر لمبلغ الإيجار المحصل للمرحلة غير المنتهية.

مثال: تحصل مكلف في سنة 2016 على دخل من كراء شقة لغرض سكني فردي بمبلغ يقدر بـ 45000 دج شهريا.

المطلوب:

1- أحسب الدخل الخاضع للضريبة.

2- أحسب ضريبة IRG على دخل هذا العقار.

الحل:

1- الدخل الخاضع للضريبة = مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي

$$\text{مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي} = 12 \times 45000$$

$$\Leftarrow \text{مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي} = 540000 \text{ دج}$$

$$\text{2- مبلغ IRG} = 10\% \times 540000$$

$$\Leftarrow \text{مبلغ IRG} = 54000 \text{ دج}$$

مثال 2: قام شخص بكراء محل تجاري سنة 2016 لغرض تجاري ومهني وقد استلم تسبيق سنة كاملة من المستأجر بـ 720000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ IRG

الحل:

$$\text{مبلغ IRG} = 15\% \times 720000$$

$$\Leftarrow \text{مبلغ IRG} = 108000 \text{ دج.}$$

- 4- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

تتمثل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية ف¹ي المداخل المنتتية عن قيام الأشخاص الطبيعيين مهما كانت جنسيتهم وإقامتهم بالتنازل (بيع) خارج النطاق المهني عن عقاراتهم أو أجزاء منها سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

- طريقة حساب ضريبة IRG على هذه الفئة:

يتم حساب هذه الضريبة بمعدل ثابت يقدر ب 5% من فائض القيمة المحقق على أن تكون الضريبة المسددة محررة من الضريبة. وهذا كما يلي:

فائض القيمة الناتجة عن التنازل = سعر التنازل - سعر الاقتناء أو تكلفة الإنشاء.

الضريبة = فائض القيمة الناتجة عن التنازل $\times$ 5%

ملاحظات هامة:

- يحق للإدارة الجبائية إعادة النظر في القيمة الناتجة عن التنازل بما أنها تمتلك كل المعلومات عن الأصول المتواجدة في إقليم تخصصها.

- كما يجب الإشارة أن هذا الصنف من أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي تم إلغاؤه منذ سنة 2009 بموجب المادة 08 من قانون المالية إلى غاية سنة 2017، وقد أعيد إدراجه ضمن أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة حساب أكثر تبسيطا مقارنة بالطريقة التي كانت متبعة.

مثال توضيحي:

حدد سعر الاقتناء لعقار بمبلغ 1.000.000 دج وسعر التنازل ب 1.500.000 دج، ففي هذه الحالة يتم حساب فائض القيمة الناتجة عن التنازل كما يلي:

$$1.500.00 - 1.000.000 = 500.000 \text{ دج.}$$

$$\text{الضريبة} = 500.000 \times 5\% = 25.000 \text{ دج.}$$

- 5- عائدات رؤوس الأموال المنقولة "RCM":

تنقسم هذه الفئة من المداخل إلى قسمين أساسيين هما:

- ريع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها.² (المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

¹ المواد 77، 78، 79 و 80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- إيرادات الديون والودائع والكفالات ¹.

1- ريع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:

وتتمثل بشكل رئيسي في أرباح الأسهم التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيين في رأس مال شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات الأشخاص وتسمى قسائم الأرباح (les dividendes).

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر على هذه المداخل بـ 10 % محررة من الضريبة.

تخضع هذه النسبة إلى 10% بالنسبة للمداخل المقبوضة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في الجزائر.

2- إيرادات الديون والودائع والكفالات:

تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات:

- السندات القابلة للتداول (les obligations).
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل (les dépôts à vue et à terme).
- الكفالات نقدا (les cantonnements).
- الحسابات الجارية (les comptes courants).
- سندات الصندوق (les bons de caisse).

يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لإيرادات الديون والودائع والكفالات بنسبة 10%، غير أن هذه النسبة تحدد بـ 50% محررة من الضريبة بالنسبة لمداخل السندات غير الاسمية أو لحاملها (les bons de caisse anonymes).

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار الأشخاص (livrets d'épargne) وفق النسب الآتية:

- 01% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد التي يقل عن خمسين ألف دينار (50000 دج)
- 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن خمسين ألف دينار (50000 دج)

مثال: يملك شخص ما حسابا في صندوق التوفير والاحتياط CNEP أنتج في سنة 2016 فائدة تقدر بـ 45000 دج.

وأنتجت إيداعات أموال شخص آخر عن نفس السنة فوائد قيمتها: 300000 دج.

¹ المادة 55 ، المرجع أعلاه.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

المطلوب: حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة على كل منهما.

الحل:

الأول:

$$45000 < 50000 \Rightarrow \text{معدل الضريبة } 01\%$$

$$\text{IRG} = 45000 \times 01\%$$

$$\text{IRG} = 450 \text{ دج}$$

بالنسبة للثاني:

$$300000 > 50000 \Rightarrow \text{معدل الضريبة } 10\%$$

$$\text{IRG} = 300000 \times 10\%$$

$$\text{IRG} = 30000 \text{ دج}$$

مثال:

ليكن مكلف بالضريبة يمارس مهنة تجارية، في سنة 2016 ترتب لديه دخلا مكونا من ما يلي:

- أرباح تجارية قدرت بـ 750000 دج.
- دخل عقاري ناتج عن كراء شقة سكنية فردية 180000 دج.
- يملك هذا الشخص 50% من أسهم رأس مال شركة حققت هذه الأخيرة ربحا إجماليا قدر بـ 2000000 دج.

نسبة الضريبة على أرباح الشركات $26\% = \text{IBS}$ ، من جهته قام بدفع اشتراكات الضمان الاجتماعي 6000 دج، كما دفع فوائد على قرض أبرم لغرض مهني قدره 84000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ IRG لهذا المكلف.

الحل:

1- الدخل الخاضع لـ IRG الأرباح التجارية.

الدخل الخاضع = الدخل الصافي - التكاليف القابلة للخصم

$$\text{الدخل الخاضع} = 750000 - (84000 + 6000)$$

$$\text{الدخل الخاضع} = 660000 \text{ دج}$$

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

مبلغ IRG	المعدل (%)	الفارق	شرائح الدخل
0 (معفى)	0%	120000	$]120000 - 0]$
48000	20%	240000	$]36000 - 120000]$
90000	30%	300000	$]660000 - 360000]$
138000	-	-	المجموع

$$(1) \dots 138000 = 90000 + 48000 + 0 = \text{IRG}$$

2- الدخل العقاري = 180000 دج ← بما أنه موجه لغرض سكني فردي فالمعدل = 10%

$$(2) \dots 18000 = 0.1 \times 180000 = \text{IRG}$$

3- الدخل الناتج من مساهمته في الشركة

الربح الصافي للشركة = الربح الإجمالي - مبلغ IBS

$$\text{IBS} = \text{الربح الإجمالي} \times \text{مبلغ IBS}$$

$$520000 = 26\% \times 2000000$$

$$520000 - 2000000 = \text{الربح الصافي}$$

$$1480000 = \text{الربح الصافي دج}$$

ربح المكلف من المساهمة = الربح الصافي للشركة $\times$ نسبة مساهمته

$$1480000 \times 50\% = \text{ربح المكلف من المساهمة}$$

$$740000 = \text{ربح المكلف من المساهمة دج}$$

$$74000 = 10\% \times 740000 = \text{IRG دج}$$

$$\text{IRG الإجمالية} = (1) + (2) + (3) \text{IRG} \Leftarrow \text{الإجمالية} = 74000 + 18000 + 138000$$

$$\Leftarrow \text{IRG الإجمالية} = 230000 \text{ دج} .$$

6- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية:

نصت المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي".

كما حددت المادة 67 من نفس القانون، الأجور التي تدخل ضمن إطار تأسيس الضريبة كل مما يلي:

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L.
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم.
- التعويضات والتسديدات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.
- المبلغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

1- الإعفاءات:

حسب نص المادة 68 من نفس القانون يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي كل من:

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي.
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين.
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب.
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري (20000 دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية.
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقاً للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
 - الرجوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي.
 - معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.
 - تعويضات التسريح أو الإحالة على التقاعد.
 - 2- المزايا العينية المتعلقة فقط بالتغذية والسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيةها.
- العناصر المكونة للأجر:**

يمكن تصنيف مكونات الأجر حسب خضوعها إلى:¹

- عناصر خاضعة لاقتطاع الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي.
- عناصر خاضعة فقط للضريبة على الدخل الإجمالي.
- عناصر ليست خاضعة لا لاقتطاع الضمان الاجتماعي ولا للضريبة على الدخل الإجمالي.

1-2- العناصر الخاضعة لاقتطاع الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأجر الأساسي أو القاعدي "salaire de base"

الأجر الأساسي هو حاصل ضرب عدد النقاط الاستدلالية في القيمة المالية للنقطة الاستدلالية

الأجر الأساسي = عدد النقاط الاستدلالية للمنصب × القيمة المالية للنقطة

- الساعات الإضافية "les heures supplémentaires"

قد يطلب من العمال القيام بالعمل لساعات إضافية زيادة عن المدة القانونية للعمل خلال الأسبوع والمقدرة

ب 40 ساعة أثناء ظروف العمل العادية وتوزع هذه الساعات على خمسة أيام، أما شهرياً فيمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$40 \text{ ساعة} \times 52 \text{ أسبوع} = 173,33 \text{ ساعة}$$

12 شهر

و المدة القانونية بالأيام يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$05 \text{ أيام} \times 52 \text{ أسبوع} = 22 \text{ يوم}$$

¹ أنظر: لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 100.

12 شهر

يترتب عن الساعات الإضافية تعويضات للعمال تزيد عن الأجر العادي للساعة، وتحسب كما يلي:

- 50% للأربع الساعات الأولى في الأسبوع.
- 75% للساعات الأخرى بعد الأربعة الأولى في الأسبوع.
- 100% للساعات المؤداة ليلا وأيام العطل، والأعياد الرسمية.
- تعويض الخبرة المهنية "I.E.P":

يتم احتساب تعويض الأقدمية أو الخبرة عن طريق الترقية في السلم المهني المتكون من درجات "echelons"، وتحدد مدة الترقية من درجة إلى أخرى بفترة معينة وهي في الغالب بين السنتين والثلاث سنوات ونصف حسب كل قطاع، ويقيم تعويض الخبرة المهنية وفقا للاتفاقات الجماعية.¹

تعويض الخبرة المهنية = الأجر الأساسي × النسبة المئوية × عدد الدرجات

- تعويض عمل المنصب "I.T.P"

وهو تعويض يدفع للعمال عند القيام بعمل في الأوقات غير العادية التي يتطلبها منصب العمل، كالعمل بالمتناوب، العمل ليلا أو في الأعياد، ويحسب على أساس نسبة من الأجر الأساسي، على أن تحدد هذه الأخيرة وفق الاتفاقيات الجماعية حسب ما نص عليه القانون 11/90 المتضمن لعلاقات العمل.

تعويض عمل المنصب = الأجر الأساسي × النسبة المئوية

- تعويض الضرر "indemnité de nuisance" :

يمنح التعويض للعمال عندما يشتمل المنصب على مهام، وظروف عمل تتطوي على جهود شاقة، أو قذارة أو عناصر غير صحية أو على خطر، ويقيم هذا التعويض كذلك وفق ما تنص عليه الاتفاقيات الجماعية.

- منحة المردود الفردي "P.R.I":

تمنح للعامل نتيجة لجهد الفردي منحة تعكس المردودية في الإنتاج، وهذا عند تحقيق ما كان مقرر في برامج أو مخططات المؤسسة المستخدمة وهي بمثابة أجر تكميلي للأجر الأساسي.

و بالنسبة لقيمة هذه المنحة فقد حددها المرسوم التنظيمي 221/88 المؤرخ في 02 نوفمبر 1988 بـ 40% من الأجر الأساسي كحد أقصى على أن تحسب على أساس عدد أيام العمل الفعلية خلال الشهر.

¹ المادة 120 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل.

2-2- العناصر الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وغير خاضعة لاقتطاع الضمان الاجتماعي:

- منحة المردود الجماعي "P.R.C"

نتيجة للجهد الجماعي للعمال تمنح لهم حق الاستفادة من منحة المردود في الإنتاج على أن لا تتجاوز قيمتها 40 % من الأجر الأساسي وتحسب على أساس عدد أيام العمل الفعلية خلال الشهر.

- تعويض السلة "indemnité de panier" :

تقوم المؤسسة بتقديم تعويض يسمى تعويض السلة عندما يتعذر عليها توفير خدمة الإطعام لمستخدميها، عدد الوجبات المعوضة هو 22 وجبة كحد أقصى وقيمتها لا يجب أن تتعدى 50 دج إلا في حالة تقديم تبرير مقنع يتم إثباته قانوناً.¹

- تعويض النقل "indemnité du transport" :

في حالة غياب وسيلة نقل العمال في المؤسسة يقدم لهذا الأخير تعويض لتغطية مصاريف النقل ويحسب عادة على أساس المسافة الرابطة بين مكان إقامة العامل ومكان العمل.

- التعويض الجزافي للمركبة "I.F.V" :

يمنح لعمال المؤسسة (الإطارات) الذين يستخدمون وسائل نقلهم الخاصة للتنقل لمكان العمل أو قضاء بعض المهام المرتبطة بالعمل.

- تعويض المنطقة غير الجغرافية: "I.Z.N.G" :

يرتبط الحق في تعويض المنطقة بمناصب عمل خاصة، والتي هي واقعة في أماكن عمل معزولة أو في قطاعات النشاط أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية الاقتصادية المحددة من قبل الدولة والتي تحدد بمرسوم.

- تعويض الإيواء "I.H" :

يمنح عادة لإطارات المؤسسة الذين يضطرون لكراء مسكن من أجل الإقامة به نظراً للبعد الكبير لمقر سكنهم عن مكان العمل.

¹ المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

2-3- العناصر غير الخاضعة للاقتطاع الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:

- المنح العائلية "les allocations familiales":

تتمثل في تقديم مبلغ مالي على أساس عدد الأطفال الذين هم تحت كفالة العامل حتى بلوغهم سن 18 سنة وقد يصل إلى 21 سنة في حالة الأطفال المتدربين أو المعطوبين أو الذين يزاولون تكوين على أن لا تتجاوز منحة التكوين نصف الأجر الوطني الأدنى "S.N.M.G".

وتحسب المنح العائلية كما يلي:

- إذا كانت أجرة المنصب ≥ 18000 دج:

01 من إلى 05 أطفال، المنحة تساوي 600 دج لكل طفل.

و ابتداء من الطفل السادس 06، المنحة تصبح 300 دج

- إذا كانت أجرة المنصب < 18000 دج

المنحة هي 300 دج مهما كان عدد الأطفال.

- منحة التمدريس "l'allocation de scolarité"

تمنح منحة التمدريس مرة واحدة في السنة بالنسبة للأطفال المتدربين الذين يتراوح سنهم بين 06 إلى 21 سنة، كما يلي:

- إذا كانت أجرة المنصب ≥ 18000 دج.

من 01 إلى 05 أطفال 800 دج و 400 دج ابتداء من الطفل السادس،

- وفي الحالة العكسية المنحة تساوي 400 دج.

- الأجر الوحيد "le salaire unique":

يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كان أحد الزوجين لا يمارس أي نشاط يحصل منه على أجر.

ويحسب كالتالي:

05,50 دج للزوجة التي ليس لديها أطفال.

800 دج للزوجة الأم هذا بالنسبة لقطاع الوظيف العمومي.

- مصاريف المهمات والتنقلات "Frais de missions":

هو مبلغ يحدد من قبل المؤسسة لجميع العمال في حالة تكليفهم بمهام معينة.

- تعويض المنطقة الجغرافية I.Z.G :

يمنح هذا التعويض للعمال الذين يزولون عملهم في الجنوب الجزائري، نظرا لظروف العمل الخاصة والاستثنائية التي يعملون فيها.

3- الاقطاعات على الأجور "les retenus sur salaires"

إن مجموع العناصر السالفة الذكر تحدد لنا الأجر الخام للأجير الذي لا يتحصل عليه كاملا، وإنما هناك بعض الاقطاعات التي تخفض من هذا الأجر الخام، للحصول في الأخير على الأجر الصافي الذي يدفع له، وفي هذا السياق يمكن التمييز بين نوعين من الاقطاعات الأولى خاصة بالاقطاعات الإجبارية (القانونية) والثانية خاصة بالاقطاعات الاختيارية.

3-1- الاقطاعات الإجبارية: هي التي تخصم من الأجر بقوة القانون وبصفة مستمرة أي شهريا وهي:

- اقتطاع الضمان الاجتماعي "R.S.S":

وهي اشتراكات إجبارية شرعها القانون على العامل، وتأخذ صورة تأمينات على التقاعد، الوفاة، الأمراض المهنية، الوفاة...الخ، تقدر نسبة الاشتراك بـ 09% بالنسبة للعامل. ويتم حسابها كما يلي:

اقتطاع الضمان الاجتماعي = أجر المنصب $\times 09\%$

$R.S.S = \text{salaire de poste} \times 09\%$

كما يجب الإشارة أن نسبة هذا القنطاع هي في حدود 35 % يتحمل منها العامل أو الموظف النسبة المشار إليها أعلاه 09 % والباقي أي 26 % هو على عاتق المؤسسة المستخدمة.

- الضريبة على الدخل الإجمالي "I.R.G":

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء وفق جدول شهري للضريبة على الدخل الإجمالي الأجراء (barèmes)، طبقا لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع منح تخفيض نسبي على الضريبة يساوي 40%، على أن لا يقل هذا التخفيض عن 12000 دج سنويا أو يزيد عن 18000 دج سنويا، أي ما بين 1000 و 1500 دج شهريا.¹

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

ويمكن حساب قيمة الضريبة حسب الجدول التالي:

النسبة (%)	الدخل الشهري الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 10000
20%	من 10000 إلى 30000
30%	من 30000 إلى 120000
35%	يتجاوز 120000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

مثال: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للمبالغ التالية:

22000/1 دج 28750/2 دج 30000/3 دج

الحل:

1/ بالنسبة لـ 22000 دج (المبلغ الخاضع هو 12000 دج):

قسط الدخل الشهري	الفارق	النسبة %	مبلغ IRG
$[10000 - 0[$	10000	0%	0 (معفى)
$[22000 - 10000[$	12000	20%	2400

بما أن الدخل الخاضع ≥ 12000 فإن مبلغ التخفيض = 1000 دج

$$IRG = 1000 - 2400 = 1400 \text{ دج.}$$

2/ بالنسبة لـ 28750 (المبلغ الخاضع هو 18750 دج) :

قسط الدخل الشهري	الفارق	النسبة %	مبلغ IRG
$[10000 - 0[$	10000	0%	0 (معفى)
$[28750 - 10000[$	18750	20%	3750

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

مبلغ التخفيض = $3750 \times 40\%$

/// // = 1500 دج

IRG = $3750 - 1500 = 2250$ دج

3/ بالنسبة لـ 30000 دج (المبلغ الخاضع هو 20000 دج)

قسط الدخل الشهري	الفارق	النسبة %	مبلغ IRG
[10000 - 0]	10000	0%	0 (معفى)
[30000 - 10000]	20000	20%	4000

بما أن الدخل الخاضع = $20000 < 12000$

فإن: مبلغ التخفيض = $4000 \times 40\% = 1600$ دج

لكن: 1600 دج < 1500 دج الحد الأقصى المسموح به للتخفيض

إذن: مبلغ التخفيض = 1500 دج

IRG = $4000 - 1500 = 2500$ دج

3-2- الاقتطاعات الاختيارية من بينها

الاعتراضات على الأجور "oppositions sur salaires":

يقتطع من أجر العامل أحياناً مبلغ أو قسط معين من أجرته في عدة حالات منها:

- حصول العامل على سلفية من المؤسسة (prêt) فتضطر هذه الأخيرة لخصم قسط ثابت من أجرته حتى إتمام دفع مبلغ السلفية.
- شراء العامل لتجهيز بالتقسيط عن طريق تعاونيات العمال "Les coopératives"، فتخصم المؤسسة قسط شهري من أجره العامل حتى إتمام دفع الثمن الكامل للتجهيز.
- يخصم من أجر العامل المطلق مبلغ النفقة الذي يحدد بحكم قضائي من المحكمة.

التسبيقات على الأجور "avances sur salaires":

يمكن للعامل أن يطلب تسبيق على أجره في حدود 30 % بعد أن يكون قد عمل على الأقل 15 يوم الأولى من الشهر.

المحور الرابع: الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur le Revenu Global

من خلال العناصر الأساسية المكونة للأجر يمكن أن نعد بطاقة الأجر la fiche de paie وذلك كما يلي:

الاسم واللقب:	الصف:
منصب العمل:	الدرجة:
الرقم الاستدلالي:	الحالة العائلية:
رقم الضمان الاجتماعي	
الأجر الأساسي salaire de base	xxxx
الساعات الإضافية les heures supplémentaires	xxxx
تعويض الخبرة المهنية I.E.P	xxxx
تعويض عمل المنصب I.T.P	xxxx
تعويض الضرر I.nuisance	xxxx
منحة المردود الفردي P.R.I	xxxx
أجرة المنصب salaire de poste	xxxx
اقتطاع الضمان الاجتماعي R.S.S	xxxx
منحة المردود الجماعي P.R.C	xxxx
تعويض السلة I.panier	xxxx
تعويض النقل I.transport	xxxx
التعويض الجزافي للمركبة I.F.V	xxxx
تعويض المنطقة I.Z	xxxx
تعويض الإيواء I. Hébergement	xxxx
الأجر الخاضع salaire imposable	xxxx
الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G	xxxx
المنح العائلية A.F	xxxx

xxxx	منح التمدرس A.S
xxxx	الأجر الوحيد S.unique
xxxx	تعويض المنطقة الجغرافية I.Z.G
xxxx	الاعتراضات على الأجر O.S
xxxx	التسبيقات على الأجر A.S

مثال:

تحتوي استمارة أجر لأحد العمال على العناصر التالية:

الأجر الأساسي 18000 دج

تعويض الخبرة المهنية 12%

مكافئة المردود الفردي 08%

مكافئة المردود الجماعي 24%

تعويض السكن 2500 دج

تعويض السلة 80 دج للوجبة الواحدة.

معلومات إضافية حول الأجير:

الصنف 10، الدرجة: 01

الأجير متزوج وله 03 أولاد دون سن التمدرس

استفاد من تسبيق عن أجره قيمته 3500 دج

سيشارك في التعاضدية بـ 01% من أجر المنصب.

زوجته تشتغل

المطلوب: قم بإعداد كشف الأجر مع حساب IRG؟

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

ابتداءً من الإصلاح الضريبي الذي باشر فيه المشرع الجبائي الجزائري مع بداية تسعينيات القرن الماضي، تم استحداث ضريبة خاصة بالشركات عوضت الضريبة التي كانت تسمى الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية BIC، وقد عرفتها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"، وعليه يندرج تأسيس ضريبة خاصة بالشركات من منطلق وجوب التفرقة ما بين نظم الإخضاع الضريبي المرتبطة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وهذا بما يتماشى مع الطبيعة القانونية التي يتميز بها كل طرف عن الآخر.

أولاً: خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

- تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص يمكن حصرها فيما يلي:
- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز بين طبيعتها.
- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح.
- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلالها.
- ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.
- ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية وذلك قبل نهاية شهر أفريل للسنة إلى تلي الاستغلال.

ثانياً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

حسب أحكام نص المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذه الضريبة تستحق على جميع الأرباح المحققة في الجزائر مما يترتب عليه إلغاء جميع فوارق الإخضاع الضريبي ما بين جميع أنواع الشركات (الشركات الوطنية و الأجنبية أو كذلك الشركات العمومية والخاصة).¹

¹ المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة على أرباح الشركات تفرض على:¹

- شركات رؤوس الأموال: شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم.
 - مؤسسات و هيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري.
 - الشركات المنجزة للعمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
 - الشركات التعاونية واتحاداتها.
 - شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات
 - الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.
- تعتبر هذه الشركات المشار إليها أعلاه (شركات الأشخاص، الشركات المدنية) أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" إلا أن القانون سمح لها الاختيار في الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب عليها تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة (151) من قانون الضرائب المباشرة لدى مصلحة الضرائب المعنية، ويعتبر هذا الاختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة.
- كما تستثنى من الضريبة على أرباح الشركات كل من:
- الشركات التعاونية الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
 - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول به.

ثالثا: الإعفاءات:

حددت المادة (138) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الإعفاءات التي يمكن أن نصنفها إلى إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة كما يلي:

أ- الإعفاءات الدائمة:

- تعفى بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات كل من:
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات التعليمية.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، ص 5.

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

- الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس المجمع.
 - المؤسسات التابعة للجمعيات والأشخاص المعوقين والمعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.
 - الفرق والأجهزة الممارسة للممارسة للنشاط المسرحي.
 - صناديق التعاونيات الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية والتأمين المنجزة فقط مع مشتركها.
 - التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا اتحادياتها المستفيدة من اعتمادات منحته المصالح المؤهلة.
 - تعاونيات الحبوب واتحادياتها المنجزة مع الديون الجزائري للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.
 - العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما: عمليات البيع الموجهة للتصدير وعمليات تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.
- ب-الإعفاءات المؤقتة:**

- تتمثل أهم الإعفاءات المؤقتة التي نصت عليها أحكام التشريع الجبائي الجزائري في كل مما يلي:¹
- تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون الاستفادة 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 (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، ترفع مدة الإعفاء إلى (06) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها.
 - وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
 - تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا الشركات المختلفة الناشطة في القطاع السياحي.
 - تستفيد من الإعفاء لمدة (03) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط الوكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

¹ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

رابعاً: تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات:

يتحدد الوعاء الضريبي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات وفق ما تنص عليه أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. كما يلي:

"الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أياً كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول السافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأسس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركات خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، و الاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة".¹

وعليه فإن الوعاء الخاضع للضريبة يجب أن يحسب وفق أسس منطق التشريع الجبائي وليس من المنظور المحاسبي فقط، ويتوجب التمييز ما بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. فتحسب بذلك الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الجبائي وليس على أساس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية.

- الربح المحاسبي: يتمثل في الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية.

- الربح الجبائي: هو عبارة عن الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات وفق ما حددته أحكام التشريع الجبائي.

ويمكن حساب الربح الجبائي بالعلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

• **التخفيضات:** هي التكاليف التي تعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة،

هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة، وحسب المادة 147 من قانون الضرائب

¹ المادة 140 من القانون السابق.

المباشرة فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.

وإذا كان هذا الربح غير كافٍ لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

• **الاستردادات:** هي تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها باعتبارها مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها.

وتتمثل الاستردادات في أهم التكاليف التالية:

- **نفقات البحث العلمي والتطوير:** تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف مائة مليون دينار (100000000 دج)، النفقات المصروفة المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث وهذا وفق أحكام المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة.

ويجب التصريح بالمبلغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، تحدد أنشطة البحث والتطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي والوزير المختص بالقطاع.

- **الهياكل المختلفة:** لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة 500 دج باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري والإعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره 1000000 دج سنوياً.

- **مصاريف الإشهار:** يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30000000 دج.

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

- **الاهتلاك:** حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة (03) فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية الاهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1000000 دج.
- كما أن سقف 1000000 لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- **الغرامات:** لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفين الأحكام القانونية بمقتضى الفقرة (06) من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.
- **المصاريف المتعلقة بالعمليات الخارجة عن الاستغلال ، مثل:**
 - المصاريف الشخصية للمسيرين.
 - التكاليف وأعباء الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
 - مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة...الخ
- كما تستفيد من الخصم ويدون تسقيف كل النشاطات ذات الطابع الثقافي والحضاري التي تهدف إلى حفظ التراث الثقافي والوطني منها ترميم المعالم والتحف الأثرية وتوعية الجمهور بذلك وإحياء المناسبات التقليدية المحلية ...

خامسا- معدلات الضريبة على أرباح الشركات وحسابها:

حسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة يمكن أن نميز بين المعادلات التالية:

أ- معدلات الضريبة:

- المعدل العام:

النشاطات الخاضعة	المعدل (%)
إنتاج السلع	19%
البناء والأشغال العمومية والري، النشاطات السياحية (تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار)	23%
الأنشطة الأخرى	26%

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

ملاحظة:

يجب على الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه. وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق معدل 26 %.

- المعدل الخاص:

النشاطات الخاضعة	المعدل %
عوائد الحقوق، الودائع والكفالات المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.	10%
- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر. - المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.	24%
- المداخل الناتجة عن سندات الصندوق غير الاسمية أو لحاملها.	40%

المصدر: المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

ب- حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحق بتطبيق المعدل المناسب على الربح الجبائي.

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} \times \text{المعدل (\%)}$$

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

سادسا: طرق دفع الضريبة على أرباح الشركات "I.B.S":

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين:

- نظام الدفع التلقائي (الأقساط التقديرية).

- نظام الاقتطاع من المصدر.

أ- نظام الدفع التلقائي (الأقساط التقديرية):

تمثل هذه الطريقة الأداة الرئيسية لدفع I.B.S، حيث يتم حسابها من طرف المؤسسة نفسها ودفعها تلقائيا إلى الإدارة الجنائية.

يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاث دفعات تقديرية تدفع خلال السنة المالية الجارية ورصيد التسوية يدفع بعد إقفال السنة المالية.

وتدفع الأقساط التقديرية في الآجال التالية:

الآجال	الأقساط
من 20 فيفري إلى 20 مارس	القسط الأول
من 20 ماي إلى 20 جوان	القسط الثاني
من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	القسط الثالث
30 أبريل من السنة الموالية كحد أقصى	رصيد التسوية

Source: Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Système Fiscal Algérien, Impôt sur les bénéfices de sociétés, 2017, P 10.

و تحسب الأقساط التقديرية على أساس الربح الخاضع (الجبائي) للمعدل العادي للسنة المالية السابقة (N-1) ويساوي مبلغ كل قسط 30% من الضريبة على أرباح الشركات.

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

أما رصيد التسوية فيحسب كما يلي:

رصيد التسوية	
=	
مبلغ الضريبة على أرباح الشركات للسنة المعنية (N)	
-	
Σ مجموع الأقساط التقديرية المدفوعة	
(+) المبلغ المتبقي من I.B.S المستحقة يدفع إلى مصلحة الضرائب	(-) فائض في الدفع يرحد إلى القسط التقديري الموالي

ب- نظام الاقتطاع من المصدر:

يتطلب اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر بالنسبة لـ:

- عائدات الحقوق، الودائع والكفالات.
- المداخل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ التي تدفع مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
- المبالغ التي يقبضها المخترعون المقيمون بالخارج إما بعنوان امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بعنوان التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز بذلك.
- المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري باستثناء تلك المشار إليها في ارتفاق جبائي دولي مبرم بين الجزائر والبلد الأصلي لهذه الشركات من أجل تفادي كلتا الجهتين ازدواجية فرض الضريبة.

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

مثال:

- مؤسسة "التركيز" تنشط في مجال تسويق الأجهزة الكهرومنزلية حققت خلال السنة المالية 2016 رقم أعمال خارج الرسم قدر بـ: 24.600.000 دج، وقد تحملت جملة من الأعباء تمثلت في:
- تكلفة الأجهزة المشتراة خارج الرسم: 6.900.000 دج.
 - مصاريف العاملين: 1.407.000 دج.
 - منحت هدايا ذات طابع إشنهاري مختلفة قيمة الواحدة منها 900 دج، عددها 300 .
 - ضرائب ورسوم مدفوعة: 213.000 دج.
 - خدمات خارجية: 1.650.000 دج.
 - غرامات التأخير لصالح الإدارة الجبائية: 274.020 دج.
 - مصاريف مالية: 375.000 دج.
 - عقد رعاية أبرم مع أحد النوادي الرياضية بلغت قيمته: 2.550.000 دج.
 - مصاريف تأمين شخصية لأحد مسيري المؤسسة: 108.000 دج.
 - خسارة السنة المالية للسنة السابقة: 250.000 دج.
 - اهتلاك ثلاث سيارات سياحية قيمة كل واحدة منها: 1.100.000 دج.

المطلوب:

- 1- أحسب الربح المحاسبي؟
- 2- حدد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات؟
- 3- ما هو مبلغ I.B.S المستحق على مؤسسة الرائد؟

الحل:

1/ حساب الربح المحاسبي:

الربح المحاسبي = الإيرادات (صنف 7) - التكاليف (صنف 6)

$$\begin{aligned} & \text{الربح المحاسبي} = 24600000 - (6900000 + 375000 + (300 \times 900) + 213000 + 1407000 + 274020 + 2550000 + ((5/1100000 \times 3) + 108000 + 1650000)) \\ & = 24600000 - 6900000 - 375000 - 270000 - 213000 - 1407000 - 274020 - 2550000 - 1650000 - 108000 - 1650000 \\ & = 24600000 - 11000000 = 13600000 \end{aligned}$$

المحور الخامس: الضريبة على أرباح الشركات

يساوي 10.192.980 دج.

2-تحديد الربح الجبائي:

الربح الخاضع للضريبة = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات
الاستردادات:

الهدايا المختلفة: $120.000 = 300 \times 400$

غرامات التأخير: 274.000 دج

مصاريف الإشهار والرعاية الرياضية

$10\% \times \text{رقم الأعمال} = 24600000 \times 10\%$

= 2460000 دج

$2550000 - 2460000 = 90000$ دج

مصاريف خارج الاستغلال (مصاريف تأمين شخصية): 108000 دج

الاهتلاك: $5/3 \times 100000 = 60000$ دج.

التخفيضات: 250000 دج

الربح الخاضع = $10.192.980 + (120.000 + 274.020 + 90.000 + 60.000 + 108.000) -$

$250000 = 10.595.000$ دج

3-حساب مبلغ I.B.S المستحق:

$\text{IBS} = \text{الربح الخاضع} \times 26\%$

$\text{IBS} = 10.595.000 \times 26\%$

$\text{IBS} = 2.754.700$ دج

Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP)

المحور السادس: الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني من الضرائب المباشرة على الرغم مما توحى إليه تسميته، فالمكلفين به لا يستفيدون بخدمات تنفرد الدولة بتأديتها جراء تسديده كما يدفع مباشرة من قبل المكلف بالضريبة الفعلي دون إمكانية تحميله لشخص آخر.

أولاً: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يستحق الرسم على النشاط المهني على كل رقم أعمال محقق في الجزائر من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات.

غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني.¹

ثانياً: الحدث المنشئ للرسم و وعائه ومعدلاته المطبقة:

أ - الحدث المنشئ:

يختلف الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني باختلاف العمليات الخاضعة له، كما يلي:²

- عمليات البيع: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة المباعة.
- الأشغال العقارية وتأدية الخدمات: قبض المبلغ الكلي أو الجزئي.

ب - الوعاء الضريبي:

يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال خرج الرسم على القيمة المضافة، عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.³

¹ النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سبق ذكره، ص 09.
² المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
³ المادة 219 من القانون السابق.

يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحقق على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى العمليات التي تتجزأ وحدات من نفس المؤسسة. أما بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في مجال الأشغال العمومية والبناء، فإن رقم أعمالها يتكون من مقبوضات السنة المالية، حيث يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

ت - المعدلات المطبقة:

منذ بداية 1996 تم توحيد معدلي الرسمين الذين كانت تخضع لهما كل من النشاطات الصناعية والتجارية (معدل 2.5 %) والنشاطات غير التجارية (لمعدل 6.05 %)، باستحداث الرسم على النشاط المهني بمعدل 2.55 %، ثم عدل معدل الرسم وكآخر تعديل أخذ المعدلات التالية:¹

- 2 % المعدل العام.
- 3 % نشاط نقل المحروقات بواسطة أنابيب.
- 1 % نشاطات الإنتاج .

ثالثا: التخفيضات والإعفاءات:

أ - الإعفاءات:

حسب أحكام المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمكن أن يستفيد الخاضعون للرسم على النشاط المهني من تخفيضات بنسب متفاوتة، وهذا كما يلي:

- من تخفيض قدره 30 % على:
- عمليات البيع بالجملة.
- عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.
- عمليات التجارة بالتجزئة للأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق بجيش التحرير الوطني أو عضو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، أرامل الشهداء وهذا لمدة سنتين الأوليتين.

¹ المادة 222 من القانون السابق.

المحور السادس: الرسم على النشاط المهني

يستفيد من تخفيض قدره 50% على:

- عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.
- عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:
- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 31-96 المؤرخ في 15 جانفي 1996.
- يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والمازوت.

ب-الإعفاءات:

نصت المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف دينار جزائري (50000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات بشرط أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31-96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كليات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

مثال 01:

حقق بائع جملة خلال سنة 2016 مبيعات تقدر بـ 8000000 دج وقد أرفق هذا التاجر كشفا مفصلا لزيائنه وفق ما يقتضيه التشريع الضريبي.

المطلوب: حساب مبلغ الرسم على النشاط المهني.

الحل:

المبيعات السنوية: 8.000.000 دج

مبلغ التخفيض: $8.000.000 \times 30\% = 2.400.000$ دج

مبلغ المبيعات الخاضع للرسم = $8.000.000 - 2.400.000 = 5.600.000$ دج

مبلغ الرسم على النشاط المهني = $5.600.000 \times 2\% = 112.000$ دج

مثال 02:

حقق صاحب محطة البنزين والمازوت العمليات التالية:

- مبيعات البنزين والمازوت : 8000000 دج

- مبيعات الزيوت وقطع الغيار: 7000000 دج

المطلوب: حساب مبلغ الرسم على النشاط المهني.

بالنسبة لمبيعات البنزين والمازوت المبلغ الخاضع للرسم

$8000000 - (8000000 \times 75\%) = 6000000 - 8000000 = 2000000$ دج

$2000000 \times 2\% = 40000$ دج TAP

بالنسبة لمبيعات الزيوت لا تستفيد من التخفيض

$7.000.000 \times 2\% = 140.000$ دج TAP

TAP الإجمالي = $40.000 + 140.000$ TAP $\Leftarrow$ الإجمالي = 180.000 دج

المحور السابع: الضريبة الجزافية الوحيدة

قام المشرع الجبائي الجزائري في السنوات القليلة الماضية بتغييرات عميقة في منظومة الإخضاع الضريبي الخاص بالمؤسسة الجزائرية، ويتجلى ذلك من خلال دراسة الضريبة الجزافية الوحيدة، فعلى سبيل الذكر لا الحصر بعدما كانت هذه الضريبة يقتصر فرضها على الأشخاص الطبيعيين توسع مجال تطبيقها ليشمل أيضا الأشخاص المعنويين، ولهذا أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة من الضرائب الأساسية المفروضة على المؤسسة والتي يجب أن تولى لها الأهمية البالغة في التحليل والدراسة.

أولاً: تطور منهجية الإخضاع الجزافي في الجزائر:

قام المشرع الجبائي الجزائري منذ سنة 2007 بإحلال تغييرات جذرية في منهجية الإخضاع الجزافي المطبق في الجزائر، ويمكن إيضاح أهمها في ما يلي:

- كان المكلف بالضريبة يخضع في هذا النظام إلى كل من الضرائب التالية: الرسم على المشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة تدفع كل ثلاثي على مستوى قباضة الضرائب محل تواجد نشاط المكلف بالضريبة، وفي نهاية السنة تدفع قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي على مستوى قباضة الضرائب مكان تواجد مقر إقامة المكلف بالضريبة ولهذا يجب التأكيد أن كل مكلف إلا وله ملفين جبائيين واحد في محل النشاط، والآخر والخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي في مقر الإقامة، ويتم التواصل ما بين مفتشتين النشاط والإقامة عن طريق وثيقة خاصة تعرف ب G18 أضف إلى ذلك أن وثيقة النظام الجزافي التي تعرف ب C9 كانت فيها أربع نسخ : للمكلف بالضريبة - مفتشية الضرائب مقر النشاط - مفتشية الضرائب مقر الإقامة - قباضة الضرائب، إن هذا ما شكل صعوبة في تسيير الملفات الجبائية من جهة ونقص في فعالية التحصيل الجبائي .

فتم احلال منطق الإخضاع وفق ضريبة وحيدة تتوب عن جميع الضرائب الأخرى تدفع كلها مرة واحدة وبنسبة وحيدة مدروسة وبدون تعقيد، ولهذا فإن تسميتها تعكس بصفة مطلقة عن مدلولها الضريبة الجزافية الوحيدة .

- كانت مفتشية الضرائب تبعث للمكلف التقدير لرقم أعماله السنوي المقترح من قبل الإدارة الجبائية انطلاقا من معرفتها المسبقة بالنشاط والمنطقة الممارس فيها، وبحسب هاته العوامل يتم اقتراح

رقم أعماله لمدة سنتين متتاليتين، إذن فالنظام الجزافي كان يعتمد على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بطريقة جزافية تحدده الإدارة الجبائية على عكس النظام الحالي الذي اعتمد فلسفة إخضاع ضريبي حديثة وهي المطبقة بصفة أكبر في الدول المتقدمة أين المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بالتصريح طوعية بمداخله من منطلق أن المكلف بالضريبة هو الأكثر دراية بوضعيته المالية أحسن من غيره وبما فيها الإدارة الجبائية وعلى هذا الأساس أصبح التقدير الجزافي أو التصريح الجزافي يتم من قبل المكلف بالضريبة نفسه والإدارة الجبائية تقوم بالرقابة حتى أنه أصبح يعكس مفهوم التصريح المراقب أكثر منه تقديرا جزافيا.

- تبعت إدارة الضرائب وثيقة تعرف بـ C8 للمكلف بالضريبة تقدر فيها قيمة الوعاء الخاضع للضريبة رقم أعماله السنوي والضرائب الواجبة الدفع، وله حق الرد في مدة لا تتجاوز الشهر، بعد الرد في المدة المحددة خول القانون لمفتش الضرائب صلاحية مراجعة أو تثبيت الوعاء المقدر وهذا بحسب كل حالة، ويجب الإشارة أن عدم رد المكلف بالضريبة في الأجل المحدد يعني الموافقة المبدئية للمقترح.

وفي الأخير تصدر الإدارة الجبائية التصريح الإلزامي للمكلف الذي تحدد فيه الوعاء الضريبي النهائي بما فيها الضرائب الواجبة الدفع في كل ثلاثي بوثيقة تعرف بـ C9. كما يقدم تصريح سنوي سلسلة G12.

ولتبسيط هذا تم الإبقاء على وثيقة وحيدة خاصة بهذه الفئة G12 .

- وفي الأخير، كما ذكرنا آنفا كان الأشخاص المعنويين لا يخضعون للضريبة الجزافية من منطلق أن هذه الفئة التي تمارس محاسبة بصفة إلزامية ومنظمة تخضع لضرائب تصريحية مباشرة- للضريبة على أرباح الشركات- ، و بالمقابل المكلفين الذين لا يملكون محاسبة دقيقة وهم المكلفون بالضريبة الصغار يطبق عليهم بالضرورة النظام الجزافي، أما حاليا تغيرت منهجية الإخضاع بحيث أصبح المكلفين بالضريبة الطبيعيين والمعنويين يمكن أن يخضعوا للنظام الجزافي بحسب رقم أعمالهم السنوي المحقق.

إذن فوفق آخر التعديلات التي مست هذا النظام يقوم المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة باحتساب الضريبة المستحقة و تسديدها على مستوى مصلحة الضرائب المعنية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وإذا كان بحيازة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

علما أنه لا يمكن إجراء هذه التصحيحات إلا بعد انقضاء آجال اكتتاب التصريحات التكميلية .

ثانيا: مجال التطبيق ومعدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

أ- مجال التطبيق:

يمكن أن يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من :¹

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج.
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج.
- وفي حالة استغلال المكلف بالضريبة في آن واحد، لعدة نشاطات ومحلات مختلفة، فهي تخضع بصفة منفصلة للضريبة محل الدراسة ما دام رقم أعمالها الكلي لا يتجاوز المبلغ المنصوص عليه قانونا.

كما يجب الإشارة، انه يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإلغاء الإخضاع وفق الضريبة الجزافية الوحيدة بناءا على معلومات مؤسسة قانونا إذا فاق رقم الأعمال المصحح المبالغ المحددة في المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الريح الحقيقي. ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب

¹ المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحور السابع: الضريبة الجزافية الوحيدة

فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة و السنتين الموالتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.

يمدد الاختيار ضمنا على فترة ثلاث سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.

ويتعين على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الاختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة المالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنا.¹

ب- معدلات الضريبة :

حدد المشرع الجبائي الجزائري معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:²

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع.

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وفي حالة النشاط المختلط يحدد معدل الضريبة الوحيدة المطبق بصفة تناسبية مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

ثالثا: التخفيضات والاعفاءات:³

يمتاز نظام الضريبة الجزافية الوحيد بجملة من التخفيضات والإعفاءات المنصوص عليها في أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي كالاتي:

أ - **التخفيضات** : تتمثل التخفيضات في:

- تخفيض لفائدة النشاطات التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية، وهذا لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى للخضوع للضريبة وهذا عقب فترة الإعفاء بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط التي منحت لهم.

يُمنح هذا التخفيض كما يلي :

- السنة الأولى من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 70 %؛

- السنة الثانية من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 50 %؛

- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 25 %؛

- تخفيض لفائدة أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية، وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل، يُمنح هذا التخفيض كما يلي:

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017، ص 6.

² المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

³ النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 70 %؛
- السنة الرابعة من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 50 %؛
- السنة الخامسة من الخضوع للضريبة: تخفيض بـ 25 %؛

ب- الإعفاءات :

كما قرر التشريع الجبائي إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة، كما يلي:

1-الإعفاء المؤقت :

- إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال لفائدة الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

تمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

تمدد هذه المدة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة موافق لنسبة 50 % من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الأنشطة التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط ؛

- أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط.

2- الإعفاء الدائم :

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق المرسوم تنفيذي رقم 09-428 يتضمن تحديد الأحكام الخاصة اكتتاب

المحور السابع: الضريبة الجزافية الوحيدة

دفتر الشروط من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة.

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

غير أن هؤلاء يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى من الضريبة المقدر بـ 10.000 دج .

رابعاً: الالتزامات التصريحية وطرق الدفع:

أ- **الالتزامات التصريحية:**

تتمثل الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة في ما يلي:¹

1- التصريح بالوجود :

يقدم الخاضعين لهذا النظام تصريح بالوجود لدى مصلحة الضرائب التابعين لها، خلال الثلاثين

(30) يوما الأولى من بداية النشاط.

2- التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة (G12):

يتعين اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذج G12، و إرساله إلى مصلحة الضرائب التابع

له مكان ممارسة النشاط، على أن يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة.

كما تلزم الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة مسك وتقديم عند كل طلب :

- سجل مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية، ملخص بكل سنة، يتضمن تفاصيل مشترياتهم، مدعم بالفواتير وكل وثائق الإثبات ؛

- سجل مرقم وموقع، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

3- التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة (G12 bis 1) :

يتم اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 جانفي إلى 15 فبراير من السنة ن+1، ودفع

الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن .

في حالة إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المحقق سقف الثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، فيخضع

الفرق بين رقم الأعمال المحقق و ذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له.

¹ Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide pratique du contribuable 2017, p 78.

أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، فيتم صلبهم في نظام الربح الحقيقي.

4- إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (G 50 bis 1) :

كما يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع المبالغ المستحقة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات.

ب- طرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة :

يمكن للمكلفين بالضريبة أن يدفعوا مستحقاتهم الجبائية بصفة جزئية أم كلية، كما يلي:¹

1- الدفع الكلي :

عند إيداع التصريح التقديري (G 12) بين 1 و 30 جوان يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

2- الدفع الجزئي :

وفي هذه الحالة يستدعي على المكلفين عند إيداع التصريح التقديري (G 12) بين 1 و 30 جوان ، تسديد 50 % من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، و الباقي يتم تسديده عن طريق إشعار بالدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة (G 50bis) ، على دفعتين متساويتين من 1 إلى 15 سبتمبر ، و من 1 إلى 15 ديسمبر على التوالي.

¹ المادة 14 من القانون رقم 14-16، الورخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن لقانون المالية لسنة 2017.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. باللغة العربية

أ- الكتب

1. بوزيدة حميد: **جباية المؤسسة**: ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
2. حامد طلبة محمد أبو هيب، محاسبة الشركات، زمزم للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
3. خالد شحادة الخطيب، الإدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
4. زينب حسين عواض الله، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2006.
5. سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، 2003.
6. طارق الحاج، **المالية العامة**، دار الصفاء، ب. بلد، 1999.
7. لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، دار الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2017.
8. محمد عباس محرز، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008.

ب- منشورات وزارة المالية

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2017.
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات والاتصال، **مركز الضرائب تنظيم ومهام**. نشرة 2017.
3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات والاتصال، **المراكز الجوارية تنظيم ومهام**، نشرة 2017.
4. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017.
5. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2017.
6. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017**.

قائمة المراجع

ت - المواقع الالكترونية

موقع وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz>

ث - القوانين

1. قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
3. المادة 120 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل.
4. المادة 14 من القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن لقانون المالية لسنة 2017.

II. المراجع باللغة الاجنبية

1. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, guide de Déclarations Fiscales, 2017.
2. Ministère des Finance. Direction Générale des Impôts. Guide Pratique de la TVA.
3. Les opérations imposables par option.
4. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide pratique du contribuable 2017.