وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العُلوم الاقْتصَادية و التِّجَارية وعُلوم التَّسيير
قسم العُلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

جباية المؤسسة المعمقة

موجهة لطلبة السنة أول ماستر مالية المؤسسة

إعداد الأستاذ: عيسى سماعين
أستاذ محاضر قسم "أ" بقسم الجذع المشترك
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

السنة الجامعية: 2024- 2025

بسم الله الرحمن الرحيم

فهرس محتويات المطبوعة

الموضـــــــــــــــــــوع		الصفحة
	مقدمة	01
المحور الأول: الاطار التشريعي للنظام الجبائي الجزائري	المحور الأول: الاطار التشريعي للنظام الجبائي الجزائري	03
	1ـ نظرة عامة عن الجباية و الضريبة	04
	1.1ـ ماهية الجباية	04
	1.1.1ـ تعريف الضريبة	□□
	2.1.1ـ تعريف الضريبة	□□
	3.1.1ـ خصائص الضريبة	□□
	2.1ـ التنظيم الفني للضريبة	□□
	1.2.1ـ تحديد الوعاء الضريبي	□□
	1.1.2.1ـ طريقة التقدير الجزافي	□□
	2.1.2.1ـ طريقة التقدير المباشر	□□
	3.1.2.1ـ طريقة التقدير بواسطة الادارة الجبائية	05
	2.2.1ـ تصفية الضريبة	06
	1.2.2.1ـ المعدل النسبي (القيمي)	06
	2.2.2.1ـ المعدل المتصاعد	06
	3.2.2.1ـ المعدل الخاص	07
	3.2.1ـ تحصيل الضريبة	07
	1.3.2.1ـ طرق تحصيل الضريبة	07
	1.1.3.2.1ـ طريقة الدفع المباشر	07
	2.1.3.2.1ـ طريقة الأقساط المقدمة	07
	3.1.3.2.1ـ طريقة الحجز من المنبع	08
	4.1.3.2.1ـ إصدار سند التحصيل	08
	2.3.2.1ـ ضمانات تحصيل الضريبة	08
	1.2.3.2.1ـ دين الخزينة له حق الامتياز	08
	2.2.3.2.1ـ دين الخزينة محمول لا مطلوب	08
	3.2.3.2.1ـ المضايقات الادارية	09
	4.2.3.2.1ـ قاعدة الدفع ثم الاسترداد	09
	2ـ الاطار النظري للنظام الجبائي	09
	1.2ـ تعريف النظام الجبائي	09
	2.2ـ خصائص النظام الجبائي	10
	3.2ـ عناصر النظام الجبائي	10

المحور الأول: الإطار التشريعي للنظام الجبائي الجزائري	1.3.2ـ التشريع الجبائي	10
	2.3.2ـ الإدارة الجبائية.....	10
	3.3.2ـ المكلف بالضريبة	11
	3ـ دراسة النظام الجبائي الجزائري	11
	1.3ـ مصادر التشريع في القانون الجبائي الجزائري.....	11
	1.1.3ـ القوانين الضريبية.....	11
	2.1.3ـ قوانين المالية.....	12
	3.1.3ـ اللوائح التنظيمية	12
	2.3ـ أنظمة الاخضاع الضريبي في القانون الضريبي الجزائري	13
	1.2.3ـ نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	13
	2.2.3ـ النظام الحقيقي	13
	3.2.3ـ النظام المبسط	13
	3.3ـ تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية	14
	1.3.3ـ مديرية كبريات المؤسسات	14
	2.3.3ـ مراكز الضرائب	14
	3.3.3ـ المراكز الجوارية للضرائب	14
	4ـ أسئلة وحالات مصححة	15

المحور الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة	المحور الثاني : الضريبة الجزافية الوحيدة	19
	1ـ نظرة عن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	20
	1.1ـ نشأة نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	20
	2.1ـ تطور نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	20
	3.1ـ خصائص نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	20
	2ـ مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة	21
	1.2ـ الأنشطة الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة	21
	2.2ـ الأنشطة المستثناة من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	21
	3.2ـ الأنشطة المعفاة من الضريبة الجزافية الوحيدة	21
	3ـ إجراءات تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة	22
	1.3ـ النظام التعاقدي للضريبة الجزافية الوحيدة	22
	2.3ـ النظام التصريحي للضريبة الجزافية الوحيدة	22
	1.2.3ـ التصريح التقديري برقم الأعمال	22
	2.2.3ـ التصريح النهائي برقم الأعمال	23
	4ـ تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة.....	24
	1.4ـ حساب الضريبة الجزافية الوحيدة	24
	2.4ـ دفع الضريبة الجزافية الوحيدة	24

	5- العقوبات الجبائية المطبقة على الضريبة الجزافية الوحيدة	24
	1.5- عقوبات عدم إكتتاب التصريحات الجبائية	25
	2.5- عقوبات الايداع المتأخر للتصريحات الجبائية	25
	3.5- عقوبات إيداع تصريحات جبائية ناقصة	25
	4.5- عقوبات تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة	25
	6- أسئلة وتمارين محلولة	26
المحور الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي	المحور الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي (الضرائب المهنية)	33
	1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية IRG/BIC	34
	1.1- الأشخاص الخاضعة للضريبة	34
	2.1- الوعاء الضريبي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	34
	3.1- التخفيضات والاعفاءات الضريبية	34
	4.1- حساب ودفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	35
	1.4.1- حساب الضريبة على الأرباح ا الصناعية والتجارية	35
	2.4.1- دفع الضريبة على الأرباح ا الصناعية والتجارية	35
	2- الضريبة على الأرباح غير التجارية IRG/BNC	36
	1.2- مجال تطبيق الضريبة على الأرباح غبر تجارية	36
	2.2- النظام الضريبي للمهن غير التجارية	36
	3.2- حساب الضريبة على أرباح المهن غبر تجارية	36
	3- الضريبة على الأجور والرواتب IRG/S	37
	1.3- العناصر الخاضعة للضريبة	37
	2.3- العناصر المستثناة والمعفاة	37
	3.3- حساب الضريبة على الأجور	39
	1.3.3- بالنسبة للأجور المدفوعة شهريا	39
	2.3.3- بالنسبة للتعويضات المدفوعة لفترة غير شهرية	40
	4.3- دفع الضريبة على الأجور	40
	1.4.3- دفع الضريبة بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي	40
	2.4.3- دفع الضريبة بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الجزافي	40
	4- العقوبات الجبائية	40
	1.4- عقوبة تأخير التصريح السنوي بالنتائج	40
	2.4- عقوبة غياب التصريح السنوي بالنتائج	40
	3.4- عقوبات النقص في التصريح السنوي بالنتائج	41
	4.4- عقوبات عدم دفع التسبيقات على الحساب	41
	5.4- عقوبات عدم إقتطاع الضريبة على الأجور	41
	5- أسئلة وتمارين محلولة	41

المحور الرابع: الضريبة على أرباح الشركات

المحور الرابع : الضريبة على أرباح الشركات	48
1ـ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.....	49
1.1ـ الشركات الخاضعة إجباريا	49
2.1ـ الشركات الخاضعة إختياريا	49
2ـ الأرباح الخاضعة للضريبة	49
1.2ـ النتيجة المحاسبية.....	49
2.2ـ النتيجة الجبائية	50
3ـ حساب ودفع الضريبة على أرباح الشركات.....	50
1.3ـ حساب الضريبة	50
2.3ـ دفع الضريبة	51
4ـ العقوبات الجبائية	51
5ـ أسئلة وتمارين محلولة	51

المحور الخامس: تحديد النتيجة الجبائية (دراسة الضرائب المؤجلة)

المحور الخامس: تحديد النتيجة الجبائية (دراسة الضرائب المؤجلة)	58
1- تعريف النتيجة المحاسبية والجبائية.....	59
1.1ـ النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي)	59
2.1ـ النتيجة الجبائية (الربح الجبائي)	60
3.1ـ شروط خصم الأعباء	60
2ـ دراسة الضرائب المؤجلة	60
1.3ـ تعريف الضرائب المؤجلة.....	60
2.3ـ حالات نشوء الضرائب المؤجلة	61
3.3ـ أنواع الضرائب المؤجلة.....	61
1.3.3ـ ضرائب مؤجلة أصول	61
2.3.3ـ ضرائب مؤجلة خصوم	61
3ـ دراسة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	61
1.3ـ دراسة الفروقات المؤقتة بين SCF والقانون الجبائي الجزائري	62
1.1.3ـ المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب.....	62
2.1.3ـ إعانات الإستغلال والتوازن.....	62
3.1.3ـ عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي.....	62
4.1.3ـ العناصر ذات القيمة المنخفضة	63
5.1.3ـ خسائر السنوات السابقة.....	63
2.3ـ دراسة الفروقات الدائمة بين SCF والقانون الجبائي الجزائري	63
1.2.3ـ حصص الهدايا والتبرعات ومصاريف الاشهار المالي	63

	2.2.3. الأعباء الجبائية غير قابلة للخصم	63
	3.2.3. أقساط الاهتلاكات غير قابلة للخصم.....	64
	4.2.3. مصاريف وأعباء أخرى غير قابلة للخصم.....	64
	5.2.3. فروقات ناتجة عن عقود الايجار-التمويل.....	65
	6.2.3. فوائض القيمة غير خاضعة للضريبة.....	65
	7.2.3. قسائم الأرباح الموزعة على الشركات.....	66
	4. أسئلة وتمارين محلولة	66
المحور السادس: النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية	المحور السادس: النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية	77
	1. ماهية الشركات الأجنبية	78
	1.1. تعريف الشركات الأجنبية	78
	2.1. خصائص الشركات الأجنبية	79
	1.2.1. الطبيعة الاحتكارية	79
	2.2.1. الطبيعة الدولية والانتشار الجغرافي لأنشطتها	79
	3.2.1. السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها	79
	3.1. تكوين الشركات الأجنبية	80
	1.3.1. الاندماج	80
	2.3.1. تكوين شركة جديدة	80
	3.3.1. السيطرة على شركة قائمة بالفعل	81
	2. المنشأة الثابتة كضابط للإخضاع الضريبي	81
	1.2. مفهوم المنشأة الثابتة	81
	1.1.2. لمحة تاريخية	81
	2.1.2. تعريف المنشأة الثابتة	82
	1.2.1.2 – نظرية تحقق الدخل	82
	2.2.1.2 – نظرية التبعية الاقتصادية	82
	2.2. تحديد نشاط المنشأة الثابتة	83
	1.2.2. التحديد الإيجابي لنشاط المنشأة الثابتة	83
	2.2.2 – التحديد السلبي لنشاط المنشأة الثابتة	84
	3.2. عناصر المنشأة الثابتة	84
	1.3.2. تنظيم مادي للأعمال	84
	2.3.2. تمتع التنظيم بقدر من الاستقلال عن الشركة الام	85
	3.3.2. مساهمة التنظيم في تحقيق الربح	85
	3. المعالجة الجبائية للشركات الأجنبية	85
	1.3. تصنيف المشرع الجبائي للمؤسسات الأجنبية.....	85
	1.3.3. مؤسسات أجنبية لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر	86
	2.3.3. مؤسسات أجنبية ليس لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر	86

	2.3ـ المداخيل والأرباح المعنية / الأساس الخاضع للضريبة	86
	3.3ـ إلتزامات الشركات الأجنبية	86
	4.3ـ كيفية فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية	87
	1.4.3ـ نظام القانون العام	87
	2.4.3ـ نظام الاقتطاع من المصدر	88
	4ـ تمارين محلولة.....	89
	المحور السابع : النظام الجبائي في المؤسسات المالية	93
	1ـ دراسة العمليات المالية	94
المحور السادس: النظام الجبائي في المؤسسات المالية	1.1ـ فتح الحسابات	94
	1.1.1ـ تعريف الحساب	94
	2.1.1ـ أنواع الحساب	94
	1.2.1.1ـ الحساب للإطلاع	94
	2.2.1.1ـ الحساب الجاري	94
	3.2.2.1.1ـ الحساب لأجل	95
	4.2.2.1.1ـ الحساب على الدفتر	95
	3.1.1ـ العمليات على الحساب	95
	1.3.1.1ـ عمليات الإيداع	95
	2.3.1.1ـ عمليات السحب	95
	3.3.1.1ـ عمليات التحويل.....	96
	2.1ـ جمع الودائع	96
	1.2.1ـ تعريف الوديعة	96
	2.2.1ـ أنواع الودائع	96
	1.2.2.1ـ الودائع تحت الطلب	96
	2.2.2.1ـ الودائع لأجل	96
	3.2.2.1ـ الودائع الائتمانية	97
	3.1ـ منح الائتمان المصرفي	97
	1.3.1ـ تعريف الائتمان المصرفي	97
	2.3.1ـ أكال الائتمان المصرفي	97
	1.2.3.1ـ القروض المصرفية	97
	1.1.2.3.1ـ القروض القصيرة الأجل	97
	2.1.2.3.1ـ القروض المتوسطة الأجل	98
	3.1.2.3.1ـ القروض الطويلة الأجل	98
	2.2.3.1ـ القروض بالامضاءات	98
	1.2.2.3.1ـ الكفالة المصرفية	98
	2.2.2.3.1ـ خطاب الضمان	98

المحور السادس: النظام الجبائي في المؤسسات المالية	3.2.2.3.1. الضمان الاحتياطي	98
	4.1. إدارة وسائل الدفع	99
	1.4.1. الشيكات المصرفية	99
	2.4.1. الأوراق التجارية	99
	3.4.1. الوسائل الاكترونية	99
	5.1. عمليات مصرفية ومالية أخرى	99
	1.5.1. إيجار الصناديق الفلاذية	99
	2.5.1. المتاجرة في العملات الأجنبية	100
	3.5.1. العمليات على الأوراق المالية	100
	2. الالتزامات الجبائية للمؤسسات المالية	100
	1.2. مسك الدفاتر المحاسبية	100
	1.1.2. دفتر اليومية	100
	2.1.2. دفتر الأستاذ	100
	3.1.2. دفتر الجرد	100
	4.1.2. دفتر الأجور	101
	2.2. إيداع التصريحات الجبائية	101
	1.2.2. تصريحات شهرية	101
	2.2.2. تصريحات سنوية	101
	3.2.2. تصريحات خاصة	101
	3.2. دفع الضرائب المستحقة	102
	1.3.2. الضرائب المدفوعة تلقائيا	102
	2.3.2. الضرئب المحصلة عن طريق سند للتحصيل	102
	3. الضرائب المطبقة على العمليات المالية	102
	1.3. الضرائب المطبقة حسب نظام القانون العام	102
	2.3. الضرائب المطبقة حسب نظام الاقتطاع من المصدر	103
	1.2.3. الضريبة على مداخيل الأسهم	103
	2.2.3. الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع	103
	3.2.3. الضريبة على الأجور والرواتب	104
	4. تمارين تطبيقية	104
	قائمة المراجع	110

فهرس الجداول

الرقم	العنـــــــــــــوان	الصفحة
01	عقوبات التأخير المطبقة على الضريبة الجز افية الوحيدة	36
02	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجز ائر منذ سنة 1992	70
03	لحظة إسترجاع الرسم بالنسبة للزبون ولحظة إستحقاق الرسم بالنسبة للمورد	81
04	عقوبات التأخير المطبقة على الضر ائب المدفوعة عن طريق تصريح G50	123
05	توزيع نسب الرسم على النشاط المهني	153
06	كيفية حساب النتيجة من خلال مدونة حسابات الايرادات والأعباء.	182
07	تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات.	236
08	تواريخ دفع التسبيقات وكذا طريقة حساب مبالغها.	238
09	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	281
10	تواريخ دفع التسبيقات وكذا طريقة حساب مبالغها	284
11	عقوبات التأخير المطبقة على الضر ائب الصادرة عن طريق الجدول الضريبي	296
12	الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الأجور	313

فهرس الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــوان	الصفحة
01	ميكانيزم إسترجاع الرسم على القيمة المضافة	77
02	التصريح الشهري (G50)	106
03	الجزء من G50 المخصص للتصريح بمعلومات المصرح وكذا فترة التصريح	108
04	الجزء A المخصص للتصريح بالرسم على ق م المجمع (رقم الأعمال الخاضع)	109
05	الجزء B المخصص للتصريح بالرسم على ق م المسترجع (الحسومات المجراة)	111
06	الجزء C المخصص لحساب الرسم على ق م المدفوع (TVA à payer)	112
07	جدول تلخيصي لكل الضر ائب والرسوم المدفوعة عن طريق G50	114
08	تصريح G50 فيما يخص الجزء المتعلق بالرسم على النشاط المهني	154
09	التصريح السنوي برقم الاعمال	156
10	الكشف التفصيلي بالعملاء (G03)	159
11	كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	183
12	تصريح G50 فيما يخص التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات	240
13	الجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية	244
14	كشف الأجرة	307
15	تصريح G50 فيما يخص الضريبة على الأجوروالإقتطاعات الأخرى	320
16	تصريح G50 فيما يخص الضريبة على مداخيل القيم المنقولة	343

فهرس المصطلحات الواردة في المطبوعة

الرمز	العبارة باللغة الأجنبية	العبارة باللغة العربية
ANDI	Agence nationale de développement des investissements	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
ANGEM	Agence national de gestion du micro-credit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
ANSEJ	Agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
ATD	Avis à tiers ditenteurs	إشعار بتجميد الأموال لدى الحائزين
BOAL	Bulletin Officiel des Annonces Légales	النشرة الرسمية للإعلانات القانونية
CACOBATH	Caisse Nationale des Congés Payés et du Chomage Intempérirs des Secteur du Batiments, des Travaux Publiques et de l'Hydraulique	الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري
CASNOS	Caisse nationale des assurances sociales des non salariés	الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي لغير الأجراء
CNAS	Caisse nationale des Assurances sociales	الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية
CDI	Centre des impôts	مركز الضرئب
CNAC	Caisse nationale des assurances chomage	الصندوق الوطني لضمان البطالة
CNRC	Centre Nationale du registre commerce	المركز الوطني للسجل التجاري
CPI	Centre de proximité des impôts	مركز الجواري للضر ائب
DAS	Déclaration Annuelle des Salaires	التصريح السنوي للأجور
DD	Droit des Douanes	الحقوق الجمركية
/	Droit de timbre	حق الطابع
DGE	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	Direction générale des Impôts	المديرية العامة للضر ائب
EPIC	Entreprises publiques à caractères industrielles et commerciales	المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة
/	Fait Générateur de L'impôt	الو اقعة المنشئة للضريبة
HT	Hors taxe	خارج الرسم
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجز افية الوحيدة
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IRG/S	Impôt sur le revenu global / salaires	الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأجور
ISP	Impôt sur le patrimoine	الضريبة على الأملاك

ISPV	**Impot sur la plue value**	**الضريبة على فائض القيمة**
LASM	**Livraison à soi même**	**التسليم للذات**
NIF	**Numéro d'identification fiscal**	**رقم التعريف الجبائي**
NIS	**Numéro d'identification statistique**	**رقم التعريف الإحصائي**
/	**Pénalités de retard/de recouvrement**	**عقوبات تأخير/ تحصيل**
PME	**Petite et Moyenne Entrprise**	**المؤسسة الصغيرة والمتوسطة**
SARL	**Societé à résponsabilité limitée**	**الشركات ذات المسؤولية المحدودة**
SCA	**Societé de commandité par actions**	**شركات التوصية بالأسهم**
SCS	**Société de commandité simple**	**شركة التوصية البسيطة**
SNC	**Société au nom collectif**	**شركة التضامن**
SNMG	**Salaire national minimum garantie**	**الأجر الوطني الأدنى المضمون**
SPA	**Société par actions**	**شركات المساهمة**
TAIC	**Taxes sur l'activité industrielle et commerciale**	**الرسم على النشاط الصناعي والتجاري**
TANC	**Taxes sur l'activité non commerciale**	**الرسم على النشاط غير التجاري**
TAP	**Taxe sur l'activité professionnelle**	**الرسم على النشاط المهني**
TF	**Taxe Foncière**	**الرسم العقاري**
TO	**Taxation d'office**	**الاخضاع التلقائي**
TIC	**Taxe intérieure de consommation**	**الرسم الداخلي على الاستهلاك**
TPP	**Taxe sur les produits pétroliers**	**الرسم على المنتوجات البترولية**
TOBA	**Taxes sur les opérations de banque et d'assurance**	**الرسم على العمليات البنكية والتأمينات**
TTC	**Toutes taxes comprises**	**متضمن جميع الرسوم**
TVA	**Taxe sur la valeur ajoutée**	**الرسم على القيمة المضافة**
TUGP	**Taxes unique globale sur la production**	**الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج**
TUGPS	**Taxes unique globale sur les prestations de services**	**الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات**

مقدمة:

تتناول هذة المطبوعة تقديم دروس توضيحية عن كيفية حساب مختلف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية حسب القانون الجبائي الجزائري بنوع من التعمق والتفصيل حتى يتمكن المطلع على هذا المطبوعة من الالمام بمختلف الجوانب المحاسبية والجبائية للمؤسسة، معتمدين في ذلك مختلف القوانين الجبائية السارية المفعول وعلى رأسها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الاجراءات الجبائية وغيرها.

وقد إعتمدنا على أسلوب تقديم الأمثلة مباشرة بعد عرض الحالة، من أجل إعتماد البساطة والوضوح في تقديم الدروس، كما ذيلنا كل محور دراسي بمجموعة من الاسئلة والحالات المصححة بالاضافة إلى التطبيقات العملية وإجاباتها النموذجية

وقد تضمنت هذه المطبوعة 07 محاور رئيسية، يشمل المحور الأول منها على الجوانب النظرية للجباية والمؤسسة، أما بقية المحاور فتشمل على المعالجة الجبائية والمحاسبية لأهم الضرائب المفروضة على المؤسسة الاقتصادية، وهي كالآتي:

- **المحور الأول: الاطار التشريعي للنظام الجبائي الجبائي الجزائري.**
- **المحور الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة.**
- **المحور الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي (الضرائب المهنية).**
- **المحور الرابع: الضريبة على أرباح الشركات.**
- **المحور الخامس: تحديد النتيجة الجبائية (الضرائب المؤجلة).**
- **المحور السادس: النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية.**
- **المحور السابع: النظام الجبائي في المؤسسات المالية.**

المحور الأول:

الإطار التشريعي للنظام الجبائي الجزائري

المحور رقم (01): الاطار التشريعي للنظام الجبائي الجزائري

الكفاءات المستهدفة:

يهدف هذا المحور إلى تعريف الطالب بما يلي:

- يفرق بين الجباية والضريبة.
- يتعرف على التنظيم الفني للضريبة.
- يتعرف على أهم طرق التحصيل الضريبي.
- يتعرف على مصادر التشريع الجبائي في القانون الجبائي الجزائري.
- يتعرف على أنظمة الاخضاع الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.
- يتعرف على الهياكل الجبائية المستحدثة لتسيير الملفات الجبائية

تصميم الدرس

مقدمة

1- نظرة عامة عن الضريبة والجباية.

1.1ـ ماهية الجباية.

2.1ـ التنظيم الفني للضريبة.

2- الاطار النظري للنظام الجبائي.

1.2ـ تعريف النظام الجبائي.

2.2ـ خصائص النظام الجبائي.

3.2ـ عناصر النظام الجبائي.

3- دراسة النظام الجبائي الجزائري

1.3ـ مصادر التشريع في القانون الجبائي الجزائري.

2.3ـ أنظمة الاخضاع الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.

3.3ـ تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية.

4ـ أسئلة وحالات مصححة.

مقدمة:

سنتطرق في هذا المحور إلى الجوانب النظرية المتعلقة بالجباية والضريبة وكذا التشريع الجبائي الجزائري.

1- نظرة عامة عن الجباية والضريبة.

_ سنتطرق في هذه النفطة إلى الإطار العام للجباية والضريبة سواء ما تعلق بتعريف الجباية والضريبة وكذا خصائص الضريبة بالاضافة إلى التنظيم الفني للضريبة.

1.1- ماهية الجباية:

1.1.1- تعريف الجباية:

الجباية تشمل كل ما يتم تحصيله (جبايته) لفائدة الخزينة العامة من ضرائب ورسوم وإتاوات وعقوبات جبائية وغيرها، حيث تلجأ الدولة إلى فرضها وتحصيلها من أجل تحقيق عده أهداف أهمها الحصول على أكبر حصيلة مالية بهدف تغطية النفقات العامة للمجتمع، كما تعَدَّ دورها الهدف المالي، بحيث أصبحت أداة في يد الدولة تستعملها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسة بغية تحقيق جملة من الأهداف.

وتقسم الجباية عادة حسب مكوناتها إلى جباية عادية، جباية بترولية، جباية محلية، جباية بيئية، جباية دولية، ... وغيرها.

وتعتبر الضريبة أحد مكونات الجباية، بل هي المكون الذي يشغل أكبر حيز في الجباية التي تذهب إلى تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية.

2.1.1- تعريف الضريبة:

لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، إلا أن هذه التعاريف لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عُرِّفَت على أنها عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة جبرا وبدون مقابل وبصفة نهائية على المكلفين بها حسب مقدرتهم التكليفية مساهمة منهم في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.[1]

3.1.1- خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة للضريبة والتي تعتبر بمثابة عناصر لها أهمها:

- ✓ الضريبة إقتطاع مالي، وهذا يعني أن الضريبة تدفع في شكل نقود ولا يمكن بأي من الأحوال أن تدفع في شكل عيني خلافا لما كان سائدا قديما أين كانت الضريبة تدفع عينا (خضروات، فواكه، حبوب، حيوانات، ...).
- ✓ الضريبة فريضة جبرية، بمعنى أن المكلفين ليسوا أحرارا في دفعها، بل هم مجبرين على أدائها وفي حالة عدم إمتثالهم لوجباتهم الجبائية تستطيع السلطات العامة متابعتهم من أجل إجبارهم على تخليص ديونهم الجبائية.

(1)- محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الجبش، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006، ص175.

- ✓ الضريبة تُدْفَع بدون مقابل، حيث أن الأفراد لا يحصلون على مقابل مباشر في شكل منفعة خاصة تعود عليهم بالفائدة لقاء دفعهم للضرائب بالرغم من حصولهم على مقابل غير مباشر كالصحة والتعليم والأمن وغيرها من الخدمات العامة التي يستفيد منها عامة أفراد المجتمع.
- ✓ الضريبة تُدْفَع بصفة نهائية، ويعني ذلك أن الدولة لا تلتزم برد مبالغها إلى الأفراد حتى ولو لم تقم بإنفاقها، كما لا يحق للمكلف بالضريبة طلب إسترداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العمومية ولا المطالبة بفوائد عنها.
- ✓ الضريبة تُجْبَى لتحقيق منفعة عامة، حيث أن الهدف من الضريبة هو تمويل ميزانية الدولة من أجل تغطية النفقات العامة، وبذلك تكون منفعتها عامة لجميع أفراد المجتمع.

2.1- التنظيم الفني للضريبة:

يمثل التنظيم الفني للضريبة تحديد الطرق والاجراءات الفنية التي تمكن الدولة من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة، بدءا بتحديد الوعاء الضريبي ومرورا بحساب الضريبة وانتهاءا بعملية التحصيل الجبائي.

1.2.1- تحديد الوعاء الضريبي.

يقصد بتحديد الوعاء الضريبي تحديد المادة الخاضعة للضريبة التي انطلاقا منها يتم حساب مبلغ الضريبة (رقم الأعمال، مبلغ الأرباح، كتلة الأجور،....إلخ). وعادة ما يُلجَأ إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طرق حسب نوع الضريبة المفروضة وكذا حسب طبيعة المادة المفروضة عنها الضريبة بالاضافة إلى شخصية المكلف بالضريبة، ومن بين تلك الطرق نجد:

.1.1.2.1- طريقة التقدير الجزافي:

تقوم هذه الطريقة على أساس تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والمؤشرات التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة[1] (مبلغ الايجار، موقع المحل، مساحة المحل، حجم البضاعة المعروضة، ...). فإما أن يضع القانون تلك القرائن وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع، و إما أن تُحَدَدَ هذه القرائن بصورة إتفاقية بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي[2]. وعادة ما يلجأ المشرع الجبائي إلى استخدام هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للنشاطات التجارية الصغيرة التي لا تتوفر على دفاتر محاسبية منتظمة.

.2.1.2.1- طريقة التقدير المباشر:

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بالتصريح بالمادة الخاضعة للضريبة في آجال معينة، ولكن يبقى لإدارة الضرائب الحق في المراقبة فيما بعد من أجل التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلف.

3.1.2.1- طريقة التقدير بواسطة الادارة الجبائية:

يُخَوِّلُ القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، حيث تلجأ إلى كافة الطرق القانونية الممكنة التي توصلها إلى تقدير قيمة الوعاء الجبائي، فلها أن تلجأ إلى

([1])- حميد بوزيدة، **حماية المؤسسات**، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص31، 32.

([2])- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص146.

المعاينة والتحري وجمع المعلومات الصحيحة من أجل الكشف عن حجم المادة الخاضعة للضريبة، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى هذه الطريقة في حالة الثروات التي يسهل نسبيا تقدير قيمتها الخاضعة للضريبة دون الحاجة إلى المكلف ذاته كما هو الحال في الضريبة العقارية وكذا الضريبة المفروضة على الثروات والأملاك، أو في حالة إمتناع المكلف عن تقديم التصريح الجبائي في الموعد المحدد قانونا، فيكون في هذه الحالة من حق الادارة أن تتولى بنفسها مهمة التقدير كعقاب له على سوء نيته.[1]

2.2.1- تصفية الضريبة.

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لابد من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، أو بعبارة أخرى لابد من حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلف من خلال ضرب المادة الخاضعة للضريبة في المعدل الضريبي المناسب، الذي يمكن أن يتخذ صورة المعدل النسبي أو المعدل المتصاعد.

1.2.2.1- المعدل النسبي:

فقد يعتمد المشرع في حساب الضريبة على المعدل النسبي (فتسمى الضريبة ضريبة نسبية)، حيث تفرض الضريبة في هذه الحالة بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فوفقا لهذا الأسلوب تظل نسبة الضريبة المستحقة إلى قيمة الوعاء الضريبي ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة[2]، ومثال ذلك إذا فرضت ضريبة على الدخل بسعر 10% فإن هذا السعر يبقى ثابتا ولا يتغير ويطبق على جميع المداخيل صغيرها وكبيرها.

وعند حساب مبلغ الضريبة النسبية نقوم بضرب المعدل الضريبي المعبر عنه بنسبة معينة في الوعاء الضريبي، فإذا فرضنا أن الربح الجبائي المحقق من طرف شركة ما هو 100.000 دينار، وسعر الضريبة على الأرباح هو 25% فإن مبلغ الضريبة يكون يساوي إلى (100.000 X 25% = 25000 دج).

2.2.2.1- المعدل المتصاعد:

كما قد يعتمد المشرع أيضا على المعدل التصاعدي (فتسمى الضريبة ضريبة تصاعدية)، حيث أن المعدل التصاعدي هو ذلك المعدل الذي يتصاعد تبعا لتصاعد وعاء الضريبة، فيرتفع بارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة والعكس صحيح[3]، حيث أنه يتضمن إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، كما أنه يسمح بإخضاع المداخيل الضئيلة لمعدلات منخفضة والمداخيل المرتفعة لمعدلات عالية، كما أنه وسيلة فعالة للتقليل من التفاوت بين مداخيل الأفراد وتحقيق العدالة الضريبية.

أما لحساب مبلغ الضريبة التصاعدية فإننا نعتمد على الجدول التصاعدي الذي من خلاله يتم تطبيق على كل شريحة معدل ضريبة خاص بها، بحيث يكون سعر الضريبة المطبق على شريحة معينة أكبر من سعر الضريبة المطبق على الشريحة السابقة لها مباشرة، وبذلك فإن الحصيلة الضريبة عند حجم معين من الوعاء الضريبي ستكون مساوية لمجموع الضرائب المستحقة على الشرائح السابقة التي يقع الوعاء في حدودها مضافا إليها الضريبة المحسوبة على الشريحة الأخيرة.[4]

([1])- عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص170.

([2])- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، **المالية العامة**، بدون دار النشر، الاسكندرية، 2004، ص ص99-100.

([3])- سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006، ص202.

([4])- محمدحمو، منور أوسرير، **محاضرت في جباية المؤسسة**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص177-178.

3.2.2- المعدل الخاص:

إذا كان المعدل القيمي يأخذ صورة نسبة مئوية معينة من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود، فإن المعدل الخاص يأخذ صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة وقد تكون هذه الوحدة وزنا أو حجما أو مساحة ...الخ[1]. فالمعدل الخاص هو ذلك المعدل الذي يكون وعاؤه معبر عنه بكمية مقاسة عندها تسمى الضريبة المفروضة بالضريبة الخاصة مثل الغرام بالنسبة للذهب، الهكتولتر بالنسبة للمنتجات البترولية، والكيلوغرام بالنسبة لمنتوجات التبغ والدخان...)، وعند حساب مبلغ الضريبة الخاصة نقوم بضرب التعريفة الضريبية المعبر عنها بعدد الوحدات النقدية في الكمية الخاضعة للضريبة، وكمثال على ذلك إذا فرضنا أن كمية الذهب الموجهة للطبع لدى إدارة الضرائب من طرف أحد تجار الذهب هي 1.000 غرام وأن سعر ضريبة الضمان (هي عبارة عن ضريبة نوعية تفرض على مصنوعات الذهب الفضة و البلاتين) هو 40 دج للغرام فإن مبلغ ضريبة الضمان يساوي (1.000غ X 40 دج = 40.000 دج).

3.2.1- تحصيل الضريبة.

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والاجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الاطار، وعموما هناك عدة طرق للتحصيل يمكن أن تتبعها الإدارة الجبائية كما أن هناك عدة ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء من طرف المكلفين.

1.3.2.1- طرق تحصيل الضريبة:

تتخذ الادارة الضريبية طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب وذلك حسب طبيعة كل ضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والملائمة، ومن بين هذه الطرق نجد:

1.1.3.2.1- طريقة الدفع المباشر:

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الادارة له بأدائها[2]، حيث يقوم بملأ التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور.[3]

2.1.3.2.1- طريقة الأقساط المقدمة:

حيث قد تنص التشريعات الضريبية على إمكانية دفع بعض الضرائب على دفعات في شكل أقساط دورية، مع تحديد طريقة إحتساب تلك الأقساط وعددها ومواعيد دفعها، فيقوم المكلف بتوريد الضريبة المستحقة عليه في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب عمل تسوية على أساس

([1])- عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، مرجع سابق، ص156.

([2])- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**،ط الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ت ، ص259.

([3])- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص107.

ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة الموالية.

3.1.3.2.1- طريقة الحجز من المنبع:

تقوم هذه الطريقة على قيام شخص آخر غير المكلف بالضريبة وبقوة القانون بإستقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليه حقوق وتوريدها إلى الادارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة[1].

و لا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائنا لهذا الشخص، كما هو الحال في الضرائب المستحقة على الأجور والرواتب، فأرباب العمل مطالبون بإقتطاع مبلغ الضريبة من أجور ورواتب مستخدَميهم وتسديدها نيابة عنهم إلى إدارة الضرائب خلال آجال معينة.

4.1.3.2.1- إصدار سند التحصيل:

تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في أجال معينة، وعادة ما تلجأ إلى تطبيق هذه الطريقة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بالدفع المباشر لديونهم الجبائية كما هو الحال في إعتماد طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة وكذا في حالة التقويم الجبائي على إثر رقابة جبائية،

2.3.2.1- ضمانات تحصيل الضريبة:

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات تجعل دين الحزينة واجب الأداء، و من بين تلك الضمانات نجد:

1.2.3.2.1- دين الخزينة له حق الامتياز:

ومعنى ذلك أن دين الخزينة تكون له الأولوية في الأداء قبل الديون الأخرى، حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل[2]،ففي حالة إفلاس شركة ما وكانت على عاتقها ديون جبائية، فإنه لا بد من قضاء ديون الخزينة أولا ثم تليها الديون الأخرى.

2.2.3.2.1- دين الخزينة محمول لا مطلوب:

إن الضريبة المستحقة على المكلفين بها تخضع لقاعدة "دين الضريبة محمول لا مطلوب"، ومعنى ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لتأديتها وليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفع حقوقها إتجاهها، إذ يتوجب على المكلفين ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فقط وإنما أيضا حملها إلى إدارة الضرائب أيضا [3] من تلقاء أنفسهم دون أن تطالبهم بذلك، كما يتعين وفقا لهذه القاعدة أن يقوم ورثة المتوفي بدفع الديون الجبائية التي كانت على عاتق الهالك من أملاكه التي خلفها وراءه.

([1])- عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، مرجع سابق، ص176.

([2])- سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص212.

([3])- عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، مرجع سابق، ص177.

3.2.3.2.1- المضايقات الادارية:

حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إداريا وذلك إذا تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها، حيث أنها تستطيع اللجوء إلى التحصيل الجبري لحقوقها الجبائية عن طريق إتباع مجموعة من الإجراءات القسرية كأن تلجأ إلى حجز ممتلكات المكلفين الذين يمتنعون عن سداد ديونهم الضريبة وبيعها في المزاد العلني، كما قد تلجأ هذه الأخيرة إلى تجميد حسابات المكلف لدى المصارف والبنوك (ATD) أو حتى غلق محلاته التجارية والمهنية لمدة معينة من أجل الضغط عليه وإكراهه على سداد ديونه الجبائية المستحقة،

4.2.3.2.1- قاعدة الدفع ثم الاسترداد:

إن الضريبة تخضع لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة، فتقديم المكلف لشكوى أو تضلم لا يوقف دفعها و لا يؤثر على إلتزاماته بالدفع.[1]

2- الاطار النظري للنظام الجبائي .

سنتطرق في هذه النقطة إلى تعريف وخصائص النظام الجبائي بالإضافة إلى العناصر الأساسية المشكلة له، بدءا بالتشريع الجبائي ومرورا بالإدارة الجبائية وإنتهاءا بالمكلف بالضريبة، وذلك وكما يلي:

1.2- تعريف النظام الجبائي :

لقد تعددت تعريفات النظام الجبائي عند الإقتصاديين والمختصين في علم المالية نوجز بعضها فيما يلي:

- يعرف أستاذ الاقتصاد والمالية العامة عطية عبد الواحد النظام الجبائي على أنه ﴿مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة﴾.[2]

- أما محمد دويدار فقد عرف النظام الجبائي الوضعي بأنه ﴿مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخ اقتصادها الوطني﴾.[3]

- أما الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان فيرى أن النظام الجبائي يتمثل في مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب جمركية ...) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة بطريقة محددة من خلال التشريعات الضريبية المُصْدَرَة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة، وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة.[4]

- كما أن هناك من يرى أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم ضيق ومفهوم واسع، فوفقا للمفهوم الضيق فإن النظام الجبائي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم

([1])- حميد بوزيدة، **حماية المؤسسات**، مرجع سابق، ص38.

([2])- عطية عبد الواحد، **مبادئ و اقتصاديات المالية العامة**، دار النهضة العر بية، القاهرة، 2000، ص517.

([3])- محمد دويدار، **نظرية الضريبة والنظام الضريبي**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص113.

([4])- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضر ائب (سياسات – نظم - قضايا معاصرة)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص ص323، 324.

الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فيتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين وفي هذه الحالة يصبح النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الجبائية.[1]

وعليه بناءا على ماسبق يمكن تعريف النظام الجبائي بأنه مجموعة الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على أراضيها ورعاياها وفقا لمجموعة من القواعد والسياسات في سبيل الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف عامة محددة.

2.2- خصائص النظام الجبائي:

من هذه التعاريف يمكن أن نستنتج ما يلي:

• أن النظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب المطبقة داخل الدولة مهما كان نوعها (ضرائب على الدخل، ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على الأملاك ...إلخ).

• أن النظام الجبائي يطبق خلال فترة زمنية معينة بحيث كلما طالت الفترة كلما تغير النظام الجبائي بسبب اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع.

• أن النظام الجبائي يطبق داخل إقليم البلد دون أن يتعداه إلى الأقاليم الأخرى، إذ أن لكل بلد له خصوصيات تختلف عن البلدان الأخرى.

• أن النظام الجبائي يتقرر بمجموعة من التشريعات والقوانين الجبائية بالاضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة.[2]

• إن الغاية من تطبيق النظام الجبائي هي الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف الدولة الحديثة الرامية إلى تحقيق سياستها العامة، سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية.

3.2- عناصر النظام الجبائي:

يتشكل النظام الجبائي من ثلاثة عناصر أساسية تتمثل في التشريع الجبائي المطبق على المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الإدارة الجبائية المسؤولة عن تنفيذ التشريع الجبائي دون أن ننسى المكلف بالضريبة المسؤول عن دفع الضريبة.

1.3.2- التشريع الجبائي:

هو مجموعة القوانين واللوائح التي تحدد السياسات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، بحيث أنه يشمل مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بهدف جمع الإيرادات اللازمة لتمويل الخدمات العامة والمشاريع الحكومية، وهو يعتبر مصدر مهم لفض النزاعات التي تثور بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، حيث أنه يشمل مختلف القوانين الضريبية وكذا قوانين المالية السنوية والتكميلية دون أن ننسى المراسيم التنفيذية والتعليمات التفسيرية الصادرة في هذا الشأن.

2.3.2- الإدارة الجبائية.

إن الادارة الجبائية هي الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي وتحسين فعاليته والتحقق من سلامة ذلك التشريع حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وبالتالي فهي تؤدي دورا هاما في خلق البيئة

(1)- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011، ص19.

(2)- سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص15.

الجبائية الملائمة في المجتمع، حيث أنها تتكفل بجباية الأموال، وذلك عن طريق تنفيذ القوانين الجبائية والتحقق من سلامة تطبيقها، فهي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية وإعداد النماذج المستندية و فحص إقرارات الممولين والطعن فيها وتعديلها والتوصل إلى اتفاق مع الممول واتخاذ إجراءات المنازعات الجبائية وتحصيل الضرائب ومتابعة حالات التهرب الجبائي واقتراح التعديلات في النصوص التشريعية ذات الطابع الجبائي وغيرها.

3.3.2- المكلف بالضريبة.

المكلف بالضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة وفقا لأحكام القوانين الضريبية، حيث تفرض عليه العديد من الالتزامات بهذه الصفة منها:

- إمتلاك رخصة لممارسة النشاط بشكل قانوني (سجل تجاري، بطاقة حرفي، إعتماد، بطاقة المقاول الذاتي)،
- إكتتاب تصريح بالوجود (G08) في ظرف 30 يوم من بداية النشاط،
- الترقيم الجبائي من خلال الحصول على رقم المادة الضريبية وكذا رقم التعريف الجبائي،
- مسك دفاتر محاسبية منظمة (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل المبيعات، سجل المشتريات، ...)،
- إكتتاب التصريحات الجبائية الدورية في آجالها القانونية (G12، G12BIS، G50، G03، G13، LIASSE FISCALE، ...)،
- حساب ودفع الضرائب المفروضة عليهم حسب طبيعة نشاط الممارس ضمن الآجال القانونية (IFU، IRG، IBS، TVA، ...).

3- دراسة النظام الجبائي الجزائري .

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يرتكز على مبدأ التصريح بحجم المادة الخاضعة للضريبة، مع منح الحق للإدارة الجبائية للتحقق من تلك التصريحات المكتتبة مرتكزة على القوانين الجبائية التي تنظم العلاقة بينها وبين المكلف بالضريبة.

1.3- مصادر التشريع في القانون الجبائي الجزائري.

يستمد القانون الجبائي الجزائري مصادره من القوانين الجبائية إضافة إلى قوانين المالية التكميلية والسنوية دون أن ننسى المناشير واللوائح التنظيمية الصادرة في هذا الشأن.

1.1.3- القوانين الضريبية.

إن المشرع الجزائري خصص جملة من القوانين الضريبية التي تؤطر التشريع الجبائي في إطار الأمر رقم 87/75 المؤرخ في 30 ديسمبر 1975 والذي تضمن 05 قوانين جبائية وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09).
- قانون الرسوم على رقم الأعمال (الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09).
- قانون الطابع (الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09).
- قانون الضرائب غير المباشرة (الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09).
- قانون التسجيل (الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09).

ثم تبعا للاصلاح الجبائي الشامل الذي قامت به الجزائر في سنة 1991 على إثر الأزمة النفطية لسنة 1987 وفي إطار قانون المالية لسنة 1991 صدر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي عوض أحكام الأمر 101/76،

كما صدر في إطار المادة 65 من نفس القانون قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي عوض أحكام الأمر رقم 102/76، أما قوانين الطابع، الضرائب غير المباشرة والتسجيل فقد بقيت خاضعة للأوامر رقم 103/76-104-105 على الترتيب مع إدخال بعض التغيرات عليها.

ثم ومن أجل تبسيط الاجراءات المتعلقة بالوعاء والتحصيل وكذا الرقابة والمنازعات وتجميعها في قانون واحد فقد صدر قانون الاجراءات الجبائية في إطار قانون المالية لسنة 2002 (المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002)، دون أن ننسى قانون الجمارك (الذي صدر عن طريق الأمر رقم 07/79 المؤرخ في 1976/07/21)، الذي ينظم الضرائب والرسوم المفروضة على التجارية الخارجية، وبذلك أصبحت الترسانة الجبائية القانونية مشكلة من ستة (06) قوانين ضريبية وقانون للجمارك بأكثر من 2300 مادة قانونية منها 2000 مادة قانونية ضريبية.

2.1.3- قوانين المالية.

تتعلق قوانين المالية السنوية والتكميلية بتحديد ميزانية الحكومة وتخصيص الانفاق العام للسنة المالية، حيث أنها تعتبر بمثابة رخصة للسلطة التنفيذية بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على النشاط الاقتصادي، باعتبار أنها تصدر سنويا حاملة في طياتها عادة كل المستجدات المتعلقة بالجوانب المالية والجبائية للدولة وعلى رأسها:

- ✓ إستحداث ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة
- ✓ تغيير في معدلات الضرائب والرسوم سواء بالزيادة أو النقصان،
- ✓ تغيير في إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها .
- ✓ تغيير إجراءات الرقابة الجبائية وكذا إجراءات الشكاية والطعن لدى الجهات المختصة.
- ✓ إقرار إمتيازات جبائية جديدة لصالح بعض الأنشطة والقطاعات.
- ✓ فرض عقوبات جبائية جديدة أو تعديل في نسب عقوبات قديمة،
- ✓ تحيين أسقف الأعباء المعتمدة جبائيا للخصم وكذا أسقف الإيرادات غير خاضعة للضريبة.

3.1.3- اللوائح التنظيمية.

وهي تشمل مختلف اللوائح والمناشر والمراسيم التنفيذية بالإضافة إلى التعليمات التي يتم اللجوء إليها من أجل تنظيم وتفسير القانون الجبائي وكذا لسد الثغرات الملاحظة عند تطبيق هذا الأخير، ولا يجوز أن تخالف القانون، ويمكن أن تتخذ الصور الآتية:

- القوانين Les lois
- المراسيم les décrets،
- القرارات les arrêtés،
- المناشير les circulaires ،
- التعليمات les notes،
- المقررات les décisions.[1]

(1)- بساعد علي، محاضرات في القانون الجبائي، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2015، ص 22.

2.3- أنظمة الاخضاع الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.

حيث عادة ما تعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية مبدئيا لتقدير المادة الخاضعة للضريبة على ثلاثة أنظمة للإخضاع الضريبي (Régimes d'Impositions)، وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك كما يلي:

1.2.3- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

هو نظام تم إستحداثة بموجب قانون المالية لسنة 2007، حيث يخضع له صغار المكلفين بالضريبة من الأشخاص الطبيعيين بما فيهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 8.000.000 دج، حيث يتميز هذا النظام بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، ضف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة التابعين له (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل للمبيعات والمشتريات يكون مؤشر عليه من طرف إدارة الضرائب، كما أنهم غير ملزمين بإيداع تصريحات جبائية شهرية ما عدا بالنسبة للتصريح بالوجود عند بداية ممارسة النشاط وكذا تصريحات سنوية مبسطة لرقم الأعمال يتم إيداعها لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط.

2.2.3- النظام الحقيقي:

يخضع لهذا النظام كبار المكلفين بالضريبة (النشاط الانتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستراد، الأشغال العمومية،...) من الأشخاص الطبيعية وكذا الأشخاص المعنوية (الشركات بمختلف أنواعها)، حيث يرتكز هذا النظام على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحات جبائية بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في آجال معينة، مع إحتفاظ هذه الأخيرة بحقها في الرقابة فيما بعد من أجل التأكد من صحة تلك التصريحات المكتتبة من طرف هؤلاء المكلفين وتعديله إذا بني على غش أو خطأ،[1] حيث يتميز هذا النظام بأنه مخصص لكبار المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 8 ملايين دج، كما أن المكلفين بالضريبة التابعين له ملزمون بمسك محاسبة منتظمة طبقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، وهم بذلك مطالبون بمسك ثلاثة دفاتر محاسبية على الأقل دفتر لليومية، ودفتر الأستاذ وكذا دفتر الجرد، بالإضافة إلى الوثائق الثبوتية الأخرى (فواتير الشراء والبيع وغيرها)، ضف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة التابعين له يخضعون للرقابة الجبائية الدورية لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرفهم علاوة على تعرضهم لعقوبات جبائية وجزائية في حالة عدم مصداقيتها.

3.2.3- النظام المبسط:

يخضع لهذا أصحاب المهن غير التجارية في حالة تجاوز مداخيلهم المهنية سقف 8 مليون دج، الذي هو عبارة عن نظام شبه حقيقي أين يخضع أصحاب المهن غير التجارية لإلتزمات محاسبية وتصريحية مُخَفَفَة مقارنة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، ومن بين الالتزمات الجبائية المفروضة على المكلفين التابعين لهذا النظام نجد:

- ✓ إلزامية مسك دفتر يومي مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب المختصة، يُسَجَل فيه يوما بعد يوم دون ترك بياض أو شطب تفاصيل الإيرادات والنفقات المهنية المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة.
- ✓ يتعين على أصحاب المهن الحرة أيضا إيداع تصريح G50 فصليا بخصوص الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الأجور في حالة توظيفهم لأجراء.

([1])- محمد عباس محرزي، **إقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 147.

- ✓ كما يتعين على أصحاب المهن الحرة مسك سجل مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب يكون مدعما بالوثائق الثبوتية المناسبة، بحيث يتضمن تاريخ الاقتناء وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة المهنة وكذا مبلغ الاهتلاكات المطبقة على هذه المعدات، وعند الاقتضاء تاريخ وثمن التنازل عن هذه المعدات.
- ✓ يتعين أيضا على أصحاب المهن الحرة إكتتاب تصريح بالأرباح غير التجارية (نموذج G13) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، يدونون فيه مبلغ الايرادات المقبوضة وكذا النفقات المدفوعة إضافة إلى النتيجة المحققة بعنوان السنة المعنية.
- ✓ ضرورة إحتفاظ أصحاب المهن الحرة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية المتعلقة بها لمدة 10 سنوات، إضافة إلى إجبارية تقديمها إلى أعوان الضرائب عند كل طلب.[1]

3.3- تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الجزائرية.

لقد تم إستحداث عدة مصالح خارجية جديدة في إطار عصرنة الادارة الجبائية وهي مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب وكذا المراكز الجوارية للضرائب والتي ستحل تدريجيا محل الهياكل القاعدية التقليدية المتمثلة في مفتشيات وقباضات الضرائب، وذلك على النحو التالي:

1.3.3- مديرية كبريات المؤسسة.

هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية العامة للضرائب مكلفة بتسيير الملفات الجبائية فيما يتعلق بكل مهام التنظيم الفني للضرائب بدءا بتحديد الوعاء والتحصيل ومرورا بالرقابة وإنتهاءا بالمنازعات للمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 2 مليار دج، وكذا الشركات البترولية إضافة إلى الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.[2]

2.3.3- مراكز الضرائب.

تعتبر المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم[3] الخاضعين للنظام الحقيقي فيما يتعلق بمهام الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات لكل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب. حيث تم هيكلة مركز الضرائب في ثلاثة (03) مصالح رئيسية هي المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وكذا المصلحة الرئيسية للمنازعات إضافة إلى مصلحتين للإستقبال والاعلام الآلي وكذا قباضة للضرائب.

2.3.3- المراكز الجوارية للضرائب.

إضافة إلى مراكز الضرائب فقد تم إنشاء مراكز جوارية للضرائب تختص بتسيير الملفات الجبائية لصغار المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وكذا المستثمرات الفلاحية إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري والجمعيات علاوة على تكفله بتسيير الجباية العقارية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين.[4]

([1])- المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمهن الحرة، منشورات الساحل، الجزائر، 2009، ص ص 07، 18 (بتصرف).

(2)- أنظر المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية، تحديث 2024.

(3)- وشان أحمد، بلعزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبة بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلى الشلف، العدد 2017/17، ص69.

(4)- المديرية العامة للضرائب، مجال صلاحيات المركزالجواري للضرائب، نشرة 2017، ص ...

4- أسئلة وحالات مصححة:

I/ أجب باختصار عن الاسئلة التالية:

1- مالفرق بين الضريبة والرسم ؟.

2- مالفرق بين الضريبة القيمية والضريبة الخاصة ؟.

3- لماذا تفرض الدولة الضرائب ؟.

II/ ضع علامة الصح (✓) أمام العبارة الصحيحة وعبارة الخطأ (X) أمام العبارة الخاطئة.

01	غالبا ما يتم إعتماد طريقة التقدير الجزافي في تقدير الوعاء الضريبي للنشاطات التجارية الكبيرة الحجم.
02	يمكن تطبيق طريقة التقدير بواسطة الادارة الجبائية في حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن القيام بواجباته التصريحية إتجاه إدارة الضرائب.
03	يمكن للادارة الجبائية أن تلجأ إلى غلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة إذا ما تخلف هذا الأخير عن أداء ديونه الضريبية.
04	طريقة الدفع عن طريق الأقساط تعني تقسيم مبلغ الضريبة إلى عدة دفعات (أقساط) يدفعها المكلف بالضريبة في فترات معينة.
05	يصدر قانون المالية سنويا حاملا في طياته التغييرات الطارئة في ميدان المالية والضرائب بالإضافة إلى الميزانية العامة للدولة.
06	يخضع للنظام المبسط المؤسسات التجارية كبيرة الحجم.

III/ إقرأ العبارات التالية بدقة ثم إختر الفقرة الصحيحة لكل عبارة.

01- يكمن الفرق بين الضريبة والجباية في كون:

أ- أن الضريبة هي نفسها الجباية.

ب- أن الضريبة هي جزء من الجباية.

ت- أن الضريبة لا علاقة لها بالجباية.

02- تُرَتَبُ مراحل التنظيم الفني للضريبة كما يلي:

أ- تحديد وعاء الضريبة – تحصيل الضريبة – تصفية الضريبة.

ب- تصفية الضريبة – تحديد وعاء الضريبة – تحصيل الضريبة.

ت- تحديد وعاء الضريبة – تصفية الضريبة – تحصيل الضريبة.

03- يقصد بتصفية الضريبة:

أ- تحديد وعاء الضريبة.

ب- تحديد مبلغ الضريبة.

ت- تحصيل مبلغ الضريبة.

04- طريقة التقدير المباشر ترتكز على :
أ- تصريح المكلف بالوعاء الضريبي.
ب- تحديد الادارة الجبائية للوعاء الضريبي.
ت- تقدير جزافي للوعاء الضريبي.

05- مركز الجواري للضرائب يختص بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة: :
أ- التابعين للنظام الحقيقي.
ب- التابعين للنظام المبسط.
ت- التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

06- الهياكل القاعدية التقليدية للإدارة الجبائية تتمثل في:
أ- مراكز الضرائب.
ب- المراكز الجوارية للضرائب.
ت- مفتشيات وقباضات الضرائب.

الأجابة النموذجية:

I- إجابة الاسئلة:

1/ الفرق بين الضريبة والرسم:

تعرف الضريبة بأنها إقتطاع مالي يدفعه الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية وبدون مقابل مباشر مُسَاهَمَةً منهم في تحمل الأعباء العامة للمجتمع، بينما يُعرَّفُ الرسم بأنه مبلغ من المال يدفعه المستفيدون جبرا إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام، وبالتالي ما يميز الضريبة عن الرسم يكمن في كون أن الضريبة تُدْفَعُ بدون مقابل مباشر أما الرسم فيُدْفَعُ نظير خدمة معينة. كما أن الضريبة يدفعها المكلف جبرا دون أن يكون له الخيار في ذلك، أما في الرسم فيكون الشخص مخيرا بدفعه من عدم الدفع بحسب ما إذا طلب الخدمة أو لم يطلبها. إضافة إلى ذلك فإن الاختلاف بين الضريبة والرسم ليس ظاهرا بصفة جَلِيَةً دائما، فقد يعمد المشرع الضريبي في كثير من الاحيان إلى إطلاق تسمية الرسم على بعض الضرائب الحقيقية بالرغم من كونها ليست رسوم كما هو الحال في التشريع الضريبي الجزائري مثل الرسم العقاري(TF)، الرسم على القيمة المضافة(TVA)، الرسم على النشاط المهني(TAP) وغيرها.

2/ الفرق بين الضريبة القيمية والضريبة الخاصة:

الضريبة القيمية هي تلك الضريبة التي يكون وعاؤها معبر عنه بالقيمة مثل الضرائب على رقم الأعمال، الضرائب على الأجور، الضرائب على الأرباح، أما الضرائب الخاصة هي تلك الضرائب التي يكون وعاؤها معبر عنه بالكميات مثل الضرائب على مصوغات الذهب والفضة والبلاتين (تحسب على أساس الغرام) والضرائب على المنتوجات البترولية (تحسب على أساس الهكتولتر) والضرائب على منتوجات التبغ (تحسب على أساس الكلغ)، كما أن معدل الضريبة القيمية يكون معبر عنه بنسبة معينة، أما معدل الضريبة الخاصة يكون معبر عنه بعدد وحدات نقدية معينة.

3/ تفرض الدولة الضرائب لتحقيق عدة أهداف أهمها:

- أهداف مالية، حيث أن الهدف التقليدي للضريبة هو الحصول على الأموال اللازمة لتمويل الميزانية العامة للدولة من أجل تغطية النفقات العامة للمجتمع.

- أهداف إقتصادية، حيث تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي قصد تحقيق أهداف اقتصادية من خلال العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وكذا التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية إضافة إلى تحقيق التوازن الجهوي والقطاعي للاستثمارات علاوة على حماية المنتوجات الوطنية.

- أهداف إجتماعية، حيث تستخدم معظم الدول الضرائب للتقليل من حدة التفاوت بين طبقات المجتمع من أجل تحقيق عدالة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، عن طريق زيادة الضرائب على أصحاب المداخيل المرتفعة مع تقرير إعفاءات لأصحاب المداخيل المنخفضة ومراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بالضريبة.

- أهداف سياسية، حيث يمكن إستخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة وخاصة في فترات الانتخابات، حيث أن التوسع في منح الإعفاءات الضريبية من شأنه أن يدعم مركز السلطة الحاكمة ويجذب العديد من الأصوات لها، كما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغائها على منتجات دول أخرى يعتبر إستعمالا للضريبة لتحقيق أغراض سياسية.

- أهداف بيئية، حيث يمكن أن تشكل الضريبة أداة فعالة لمعالجة بعض المشاكل البيئية من خلال فرض ضرائب ورسوم مرتفعة على النشاطات الملوثة للبيئة وتخفيضها على النشاطات الأقل إضرارا بها، أو من خلال تقديم تخفيضات وإعفاءات ضريبية للمشروعات الاقتصادية من أجل تحفيزها على استخدام تكنولوجيا وتقنيات صديقة للبيئة.

II- إجابة العبارات:

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06
العلامة المناسبة	X	✓	✓	✓	X	X

III - إجابة الحالات :

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06
الفقرة الصحيحة	ب	ت	ب	أ	ت	ت

المحور الثاني:

الضريبة الجزافية الوحيدة

IFU

المحور رقم (02): الضريبـــــــــــة الجزافية الوحيدة

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الدارس لهذه المطبوعة من خلال هذا الوحدة أن يتعرف على مايلي:

- يفرق بين النظام الجزافي والنظام الحقيقي .
- يتعرف على مختلف الأنشطة الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة .
- يتعرف على كيفية تقدير الوعاء الضريبي للضريبة الجزافية الوحيدة.
- يتعرف على كيفية حساب ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة .
- يتعرف على كيفية الانتقال من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى النظام الحقيقي.
- يتعرف على مختلف العقوبات المطبقة في حالة مخالفة التشريع الجبائي.

تصميم الدرس

مقدمة

1- نظرة عن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
2- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة .
3- إجراءات تقدير الضريبة الجزافية الوحيدة.
4- حساب ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة .
5- العقوبات المطبقة على الضريبة الجزافية الوحيدة.
6- أسئلة وتمارين محلولة

المحور الثاني: الضريبة الجز افية الوحيدة.

تعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية حاليا على نظامين للإخضاع الضريبي هما: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة المخصص للأنشطة التجارية الصغيرة، والنظام الحقيقي المخصص للمؤسسات الكبيرة الحجم، وسنخصص هذا المحور لدراسة نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، لتبقى باقي المحاور مخصصة لدراسة الضرائب التي يحتويها النظام الحقيقي.

1- نظرة عن نظام الضريبة الجز افية الوحيدة (IFU).

1.1- نشأة نظام الضريبة الجز افية الوحيدةّ.

تبسيطا للإجراءات الجبائية ومواصلة لمسار الاصلاح الجبائي فقد تم إستحداث بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي جاء لِيَحُلَ محل النظام الجزافي[1]، حيث أن المكلفين بالضريبة الذين كانوا من قبل مُتَابَعُون وفقا للنظام الجزافي أين كانوا يخضعون لعدة ضرائب (IRG،TVA،TAP)، أصبحوا ابتدءا من 2007/01/01 يخضعون لنظام آخر وهو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الذي يتميز بوجود ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة موضوع دراستنا في هذا الفصل.

2.1- تطور نظام الضريبة الجز افية الوحيدة.

عرف نظام الضريبة الجزافية الوحيدة منذ إستحداثه في سنة 2007 عدة مراجعات لأسقف رقم الأعمال، حيث كان يخضع له أنذاك صغار المكلفين بالضريبة من تجار التجزئة والحرفيين ومقدمي الخدمات وكذا أولئك الذين يمارسون نشاطا حرفيا أو إنتاجيا الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 3.000.000 دج[2]، ليتم رفع رقم الأعمال فيما بعد إلى سقف 5.000.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2010[3]، ثم إلى سقف 10.000.000 دج بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2011[4]، ليتم توسيع هذا النظام بموجب قانون المالية السنوي لسنة 2015 ليشمل كل المكلفون بالضريبة سواء الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون بمن فيهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج[5]، ليتم تخفيض سقف رقم الأعمال من جديد بموجب قانوني المالية السنوي والتكميلي لسنة 2020 إلى حدود 15.000.000 دج مع إدخال عدة ترتيبات وتعديلات عليه[6]. ليتم تخفيض سقف رقم الأعمال من جديد بموجب قانون المالية لسنة 2022 إلى حدود 8.000.000 دج[7].

3.1- خصائص نظام الضريبة الجز افية الوحيدة:

يتميز نظام الضريبة الجزافية بعدة خصائص تُمَيزه عن النظام الحقيقي من بينها نجد ما يلي:

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصص للأنشطة التجارية الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي سقف 08 مليون دج.

([1])- النظام الجزافي هو نظام يعتمد على التقدير الجزافي للمادة الخاضعة للضريبة تم إستحداثه في إطار الإصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى غاية 2007 إين تم إستبداله بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويتميز بوجود عدة ضرائب: الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

([2])- أنظر المادة 02 من قانون المالية السنوي 2007 (جريدة رسمية عدد 85).

([3])- أنظر المادة 14من قانون المالية السنوي 2010 (جريدة رسمية عدد 78).

([4])- أنظر المادة 03 من قانون المالية التكميلي 2011 (جريدة رسمية عدد 40).

([5])- أنظر المادة 13 من قانون المالية السنوي 2015 (جريدة رسمية عدد 78).

([6])- أنظر المادة 08 من قانون المالية السنوي 2020 (جريدة رسمية عدد 81)، وكذا المادة 14 من قانون المالية التكميلي 2020 (جريدة رسمية عدد 33).

([7])- أنظر المادة 73 من قانون المالية السنوي 2022 (جريدة رسمية عدد 100).

- تحديد المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال) حسب هذا النظام يكون بشكل تقريبي وجزافي، وليس على أساس مسك محاسبة منتظمة كما هو الحال بالنسبة للنظام الحقيقي؛
- يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة، على عكس النظام الحقيقي الذي يتميز بوجود عدة ضرائب (TAP، IBS، TVA، ...)؛
- إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام لا يخضعون عادة للرقابة الجبائية المعمقة لإدارة الضرائب إلا في بعض الحالات النادرة عند وصول معلومات إلى إدارة الضرائب تفيد بتحقيق رقم أعمال أعلى من ذلك المعتمد من طرف الإدارة أو المصرح به من طرف المكلف بالضريبة.

إن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف مصلحة الضرائب المختصة إقليميا.

2- مجال تطبيق الضريبة الجز افية الوحيدة.

1.2- الأنشطة الخاضعة لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة.

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني بالاضافة إلى أصحاب المهن الحرة (طبيب، محامي، خبير عقاري، مكتب دراسات، ...) الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي أو إيراداتهم المهنية مبلغ 15 مليون دج[1]، وبالتالي في حالة تجاوز هذا السقف فيتم إستبعاد هذه الأنشطة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وتصبح خاضعة للنظام الحقيقي أين تُفْرَض عليها عدة ضرائب وكذا عدة إلتزمات جبائية ومحاسبية.

2.2- الأنشطة المستثناة من الخضوع لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة.

لقد إستثنى قانون الضرائب بعض الأنشطة من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة مهما كان حجم رقم الأعمال المحقق من طرفها، وبالتالي فإنها تخضع وجوبا للنظام الحقيقي، ويتعلق الأمر بالأنشطة التالية:

- ✓ أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- ✓ أنشطة إستراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- ✓ أنشطة الشراء - البيع حسب شروط البيع بالجملة؛
- ✓ الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء،
- ✓ الانشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الطبية الخاصة وكذا مخابر التحاليل؛
- ✓ أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- ✓ الأشغال العمومية والري والبناء؛
- ✓ أنشطة تكرير المعادن النفيسة وكذا صانعي وتجار الذهب والبلاتين.[2]

3.2- الأنشطة المعفاة من الضريبة الجز افية الوحيدة:

تستفيد بعض الأنشطة من إعفاءات ضريبية سواء بصفة مؤقتة أو دائمة، وهي تتمثل فيما يلي:

حيث تستفيد من إعفاء دائم:

(1)- أنظر المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة،
- الايرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية،
- الحرف التقليدية المقيدة في دفتر الشروط المحدد عن طريق التنظيم.

كما تستفيد من إعفاء مؤقت لمدة محددة (3 أو 6 سنوات) الأنشطة المستفيدة من دعم الوكالة الوطنية لترقية المقاولاتية (ANADE EX ANSEJ)، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)، وكذا الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM) .[1]

3- إجراءات تحديد الضريبة الجز افية الوحيدة.

1.3- النظام التعاقدي للضريبة الجز افية الوحيدة:

تجدر الاشارة إلى أن الاجراء المتبع في تقدير رقم الأعمال منذ تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2007 كان يعتمد على قيام إدارة الضرائب بتقدير رقم أعمال المكلف بالضريبة بالتفاوض مع هذا الأخير بناءا على عدة قرائن ومؤشرات، وذلك بالاعتماد على تصريحات هذا الأخير، وكذا حسب نوع النشاط الممارس وظروف ممارسته بالإضافة إلى المعلومات التي بحوزة الإدارة وبعد مقارنة النشاط مع الأنشطة المتشابهة الأخرى، إضافة إلى الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعوان الادارة في عين المكان (موقع المحل، مساحة المحل، حجم البضاعة المعروضة، عدد الآلات والماكنات...إلخ)، ثم تقوم إدارة الضرائب بإرسال تبليغ إلى المكلف بالضريبة يتضمن إشعار بالتقييم لرقم الأعمال وكذا الضريبة المستحقة عنه لسنتين متتاليتين مع منحه مهلة 30 يوم لإرسال قبوله أو إبداء ملاحظاته مع إقتراح المبالغ التي يقبل بها، بعدها تقوم الادارة الضريبية بارسال عناصر الاخضاع النهائية إلى المكلف أين يتم تحديد رقم الأعمال الخاضع وكذا الضريبة النهائية المستحقة عنه.

تجدر الاشارة إلا أن هذا النظام التعاقدي تم التخلي عنه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ثم تم إدراجه من جديد في إطار قانون المالية السنوي لسنة 2020 ثم سرعان ما تم إلغاؤه في إطار قانون المالية التكميلي لسنة 2020.

2.3- النظام التصريحي للضريبة الجز افية الوحيدة.

إن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 سمح للمكلفين بالضريبة بتقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة بأنفسهم والتصريح به لدى إدارة الضرائب مع دفع المبالغ الناتجة عن ذلك تلقائيا، مع إعطاء إمكانية للإدارة الجبائية بتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها عن طريق جدول فردي مع فرض عقوبات جبائية في حالة إمتلاكها لعناصر تكشف عن نقص في التصريح النهائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة.[2]

1.2.3- التصريح التقديري برقم الأعمال.

يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إكتتاب تصريح أولي برقم الأعمال التقديري (نموذج G12) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط قبل 30 جوان من كل سنة، مع حساب الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة وتسديدها لدى قباضة الضرائب التابعين لها في آجالها القانونية المحددة.[3]

([1])- أنظر المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([2])- أنظر المادة 23 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 (جريدة رسمية عدد 40).

([3])- أنظر المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2024.

وتجدر الاشارة إلى أن رقم الأعمال التقديري المصرح به في نموذج G12 يتم حسابه وتقديره من طرف المكلف بالضريبة بعد حوالي ستة أشهر من النشاط من خلال مسك سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف المصالح الجبائية المختصة ويتضمنان تفاصيل مشترياتهم وكذا مبيعاتهم المحققة.

ملاحظة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد الذين بدؤوا نشاطهم حديثا إكتتاب تصريح نهائي برقم الأعمال (نموذج G12 Bis)، يخص فترة نشاطهم وإيداعه إلى غاية 20 جانفي من السنة الموالية لسنة بداية النشاط مع دفع الضريبة الجزافية الوحيدة الناتجة عن ذلك تلقائيا عند تاريخ إيداع هذا التصريح.

2.2.3- التصريح النهائي برقم الأعمال.

عند إختتام السنة المالية يقوم المكلف بالضريبة بحساب رقم الأعمال المحقق فعلا خلال السنة المالية المنصرمة، مع ضرورة إكتتاب تصريح تكميلي (G12 Ter) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا إلى غاية 20 جانفي من السنة الموالية مع دفع الضريبة التكميلية الناتجة عن ذلك في حالة وجود فرق موجب بين رقم الأعمال النهائي ورقم الأعمال التقديري.

ملاحظات:

- ✓ **يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة مسك محاسبة بسيطة (محاسبة الصندوق) تتمثل في مسك سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يُدَوِنُونَ فيهما تفاصيل مبيعاتهم ومشترياتهم، وفي حالة عدم إحترام هذا الالتزام يتم تطبيق غرامة جبائية قدرها 10000 دج.**[1]
- ✓ **إذا تعدى رقم الأعمال النهائي عتبة 8 مليون دج، فإم الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال التقديري المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب المعدلات الضريبية الموافقة لطبيعة النشاط (05%، 12%).**
- ✓ **إن المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف 15 مليون دج، سوف يتم تحويلهم إلى النظام الحقيقي عند إختتام السنة المالية الموالية لتلك السنة التي تم فيها تجاوز هذا السقف، ويبقى النظام الحقيقي مطبق خلال السنوات المالية الموالية مهما كان حجم رقم الاعمال المحقق خلال هذه السنوات (أي لا يمكنهم العودة مرة أخرى للخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة).**[2]
- ✓ **إذا كان رقم الأعمال المحقق فعلا أقل من رقم الأعمال التقديري المصرح به (بسبب ظروف إستثنائية طارئة)، فإن الفارق في الضريبة الجزافية الوحيدة يمثل قرض ضريبي يتم تحميله على الضريبة الجزافية الوحيدة التقديرية للدورة الموالية أو يتم سداده في حالة التوقف عن النشاط.**
- ✓ **يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي عن طريق تقديم طلب خطي إلى مصلحة الضرائب المختصة قبل الفاتح من شهر فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق هذا النظام عليه، علما أن هذا الاختيار يطبق طيلة مدة حياة المؤسسة ولا رجعة فيه.**
- ✓ **كما يمكن للمكلفين بالضريبة الجدد إختيار الخضوع للنظام الحقيقي عند إكتتاب التصريح بالوجود (G08)، الذي يتعين إيداعه في ظرف 30 يوما من بداية ممارسة النشاط.**[3]

(1)- أنظر المادة 282 مكرر 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 282 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(3)- أنظر المادة 03 و03 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، تحديث 2024.

4- تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة.

1.4- حساب الضريبة الجزافية الوحيدة:

يقع على المكلف بالضريبة حساب الضريبة الجزافية الوحيدة بمناسبة إعداد التصريح التقديري لرقم الأعمال أو التصريح النهائي لرقم الأعمال، وذلك بتطبيق المعدلات الجبائية التالية على رقم الأعمال الخاضع:

- ⇦ 05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع بما فيها النشاط الحرفي.
- ⇦ 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى (تقديم الخدمات وكذا أصحاب المهن الحرة).
- ⇦ 0,5% بالنسبة للأنشطة الممارسة ضمن النظام القانوني للمقاول الذاتي[1].

ملاحظات:

- ✓ **بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يقومون ببيع منتجات واسعة الاستهلاك ذات أسعار أو هامش محددة بموجب التنظيم (الخبز العادي، السميد والفرينة، زيت المائدة، حليب الأكياس، السكر الأبيض، القهوة، غاز بوتان، ...)، فإن أساس حساب الضريبة يتكون من هامش الربح الإجمالي (الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء) وليس من رقم الأعمال الإجمالي، حيث يتعين على هؤلاء المكلفين أن يصرحوا برقم الأعمال المتعلق بتلك المنتجات بصفة منفصلة عن رقم الأعمال المتعلق بباقي المنتجات المسوقة .[2]**
- ✓ **تجدر الإشارة إلى أن مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لا يجب أن يقل عن 10000 دج سنويا بغض النظر عن رقم الأعمال المحقق، (كما يطبق هذا الحد الأدنى للضريبة على المستفدين من مزايا جبائية في إطار (ANADE، CNAC، ANGEM)، والذي يستوجب دفعه كاملا لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان ممارسة النشاط عند إيداع التصريح التقديري برقم الأعمال قبل 30 جوان من سنة ممارسة النشاط[3].**

2.4- دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

يتم دفع الضريبة الجزافية الوحيدة التقديرية من طرف المكلف بالضريبة لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط باعتماد طريقتين حسب إختيار المكلف بالضريبة:

- ✓ إما طريقة الدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة قبل 30 جوان من كل سنة عند إكتتاب التصريح التقديري برقم الأعمال.
- ✓ وإما طريقة الدفع بالتقسيط بشرط إيداع التصريح التقديري ضمن الآجال القانونية، وذاك عن طريق سداد ثلاثة أقساط، يدفع القسط الأول بنسبة 50% من مبلغ الضريبة قبل 30 جوان، بينما يدفع القسط الثاني بنسبة 25% من مبلغ الضريبة بين الفاتح و15 سبتمبر، في حين يدفع القسط الثالث والأخير بنسبة 25% من مبلغ الضريبة بين الفاتح و15 ديسمبر من كل سنة.[4]

5- العقوبات الجبائية المطبقة على الضريبة الجزافية الوحيدة:

في حالة عدم إحترام المكلفين بالضريبة لإلتزاماتهم الجبائية المتعلقة بإكتتاب التصريحات الجبائية وكذا دفع الضريبة الجزافية الوحيدة في آجالها القانونية، فإنهم يتعرضون للعقوبات التالية:

([1])- لمزيد من المعلومات عن النظام القانوني للمقاول الذاتي أنظر القانون رقم 22-23 المؤرخ في 18 ديسمبر 2022 (جريدة رسمية عدد 85).

([2])- أنظر المادة 282 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([3])- أنظر المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([4])- أنظر المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2024.

1.5- عقوبات عدم إكتتاب التصريحات الجبائية:

إن المكلفين بالضريبة الذين يمتنعون عن تقديم التصريح التقديري برقم الأعمال (نموذج G12) بعد تذكيرهم من طرف إدارة الضرائب بوجوب تقديم هذا التصريح في أجل ثلاثين يوما، سوف يتم إخضاعهم تلقائيا (Taxation d'office)[1] للضريبة الجزافية الوحيدة مع زيادة على الحقوق المستحقة بنسبة 25 %.[2]

2.5- عقوبات الايداع المتأخر للتصريحات الجبائية:

في حالة إيداع التصريح التقديري برقم الأعمال (نموذج G12) خارج الآجال القانونية أي بعد 30 جوان، وكذا التصريح النهائي برقم الأعمال (نموذج G12 Bis) بعد 20 جانفي من السنة الموالية، فإن المكلف بالضريبة يتعرض للعقوبات التالية حسب مدة التأخير:

- 10% إذا لم يتجاوز التأخر عن التصريح مدة شهر واحد.
- 20% إذا تجاوز التأخر عن التصريح مدة شهر واحد ودون أن يتجاوز الشهرين.
- 25% إذا تجاوز التأخر عن التصريح مدة شهرين.[3]

في حين يترتب عن الإيداع المتأخر للتصريح النهائي لرقم الأعمال (G12 Bis) الذي لا يترتب عنه أي دفع (حالة وجود إعفاء ضريبي، حالة كون رقم الأعمال النهائي هو نفسه رقم الأعمال التقديري،...) تطبيق العقوبات التالية:

- 2500 دج إذا كانت مدة التأخير أقل من شهر؛
- 5000 دج إذا كانت مدة التأخير تتراوح بين شهر وشهرين؛
- 10000 دج إذا تجاوزت مدة التأخير فترة الشهرين.

3.5- عقوبات إيداع تصريحات جبائية ناقصة:

إذا قدم المكلف بالضريبة تصريح نهائي لرقم الأعمال غير صحيح (تصريح ناقص) وإكتشفت إدارة الضرائب ذلك، فإنها تقوم بتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها عن طريق جدول فردي (Role Individuel) مع فرض عقوبات جبائية حسب المبلغ المتهرب منه وذلك كما يلي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها يقل أو يساوي 50000 دج؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها يزيد عن 50000 دج ويقل أو يساوي 200000 دج؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها يزيد عن 200000 دج[4].

4.5- عقوبات تأخير دفع الضريبة الجز افية الوحيدة:

يترتب عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة خارج الآجال القانونية - سواء إختار المكلف بالضريبة طريقة الدفع الكلي أو طريقة الدفع عن طريق الأقساط -تطبيق غرامة تأخير نسبتها 10% إبتداءا من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في أجل شهر تطبق غرامة مالية قدرها 03% عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز عقوبة التأخير نسبة 25% كحد أقصى[5]، كما هو موضح في الجدول أدناه:

([1])- طريقة الاخضاع التلقائي تعتمد على قيام إدارة الضرائب بتقييم الوعاء الضريبي بصورة تلقائية وأحادية ضد المكلفين بالضريبة الذين يمتنعون عن التصريح الجبائي الطوعي.(أنظر المحور الأول طريقة التقدير بواسطة الإدارة الجبائية ص 26).

([2])- أنظر المادة 282 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([3])- أنظر المادة 282 مكرر 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([4])- أنظر المادة 282 مكرر 9 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([5])- أنظر المادة 402 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2024.

جدول رقم (01): عقوبات التأخير المطبقة على الضريبة الجز افية الوحيدة.

أشهر تأخير دفع الضريبة الجز افية الوحيدة.	عقوبة التحصيل
الشهر الأول (الدفع بعد الانقضاء الأجل القانوني إلى نهاية الشهر)	%10
الشهر الثاني (الدفع بين أول ونهاية الشهر الثاني)	%13
الشهر الثالث (الدفع بين أول ونهاية الشهر الثالث)	%16
الشهر الرابع (الدفع بين أول ونهاية الشهر الرابع)	%19
الشهر الخامس (الدفع بين أول ونهاية الشهر الخامس)	%22
الشهر السادس (الدفع بين أول ونهاية الشهر السادس وما بعده)	%25

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على المادة 402 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

تجدر الإشارة إلى أن هذه العقوبة يتم جمعها مع مع عقوبة تأخير التصريح لأنها مرتبطة معها عادة، باعتبار أن تأخير التصريح يستلزم تأخير دفع الضريبة الجزافية الوحيدة.

6- أسئلة وتمارين محلولة:

I/ أجب بإختصار عن الأسئلة التالية:

1/ قارن بين نظام الضريبة الجز افية الوحيدة والنظام الحقيقي ؟.

2/ كيف يمكن الانتقال من نظام الضريبة الجز افية الوحيدة إلى النظام الحقيقي ؟.

3/ أذكر أهم الإلتزمات الجبائية المفروضة على الخاضعين لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة ؟.

II- ضع علامة الصح (✓) أمام العبارة الصحيحة وعبارة الخطأ (X) أمام العبارة الخاطئة.

01	نظام الضريبة الجز افية الوحيدة هو نظام مخصص للأنشطة التجارية الصغيرة.
02	يمكن الانتقال من نظام الضريبة الجز افية الوحيدة إلى النظام الحقيقي والعودة مرة أخرى لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة إذا ما رغب المكلف بالضريبة في ذلك.
03	يمكن للمؤسسات التابعة لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة مسك دفاتر محاسبية منتظمة إذا رأت ذلك مفيدا لها.
04	تجار الأرصفة والشوارع الذين لا يحوزون على سجل تجاري يدفعون الضريبة الجز افية الوحيدة.
05	تستطيع الادارة الجبائية تصحيح الأسس الضريبية المصرح بها في حالة إمتلاكها لعناصر تكشف عن نقص في التصريح النهائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة.
06	يمكن للشخص الخاضع لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة فوترة الرسم على القيمة المضافة، أي ذكر الرسم على القيمة المضافة في الفواتير المسلمة لزبائنه.

III/ إقرأ العبارات التالية بدقة ثم إختر الفقرة الصحيحة لكل عبارة.

01- تعتمد الادارة الجبائية الجز ائرية حاليا على:

أ- نظام واحد للإخضاع الضريبي.

ب- نظامين للإخضاع الضريبي.

ت- ثلاثة أنظمة للإخضاع الضريبي.

02- يتم دفع الضريبة الجز افية الوحيدة لدى:

أ- مفتشية الضر ائب التي يتبع لها نشاط المكلف بالضريبة.

ب- قباضة الضر ائب التي يتبع لها نشاط المكلف بالضريبة.

ت- مديرية الضر ائب التي يتبع لها نشاط المكلف بالضريبة.

03- أصحاب المهن الحرة الذين لا تتجاوز مداخيلهم المهنية سقف 08 مليون يخضعون:

أ- لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة.

ب- للنظام الحقيقي.

ت- لنظام التصريح المبسط.

04- إذا كان رقم الأعمال النهائي أكبر من رقم الأعمال التقديري:

أ- يتم دفع ضريبة تكميلية بناءا على الفارق بين رقم الأعمال النهائي ورقم الأعمال التقديري،

ب- يتم دفع ضريبة تكميلية بناءا على رقم الأعمال النهائي.

ت- يتم دفع ضريبة تكميلية بناءا على رقم الأعمال التقديري.

05- نموذج التصريح الجبائي المستعمل للتصريح برقم الأعمال النهائي هو:

أ- G12.

ب- G12 Bis.

ت- G12 Ter.

6- عند عدم تحقيق أي رقم أعمال في سنة من السنوات، فإن المكلف بالضريبة:

أ- لا يخضع للضريبة في تلك السنة.

ب- يخضع للحد الأدنى للضريبة.

ت- يتم إخضاعه تلقائيا للضريبة.

IV- تمارين محلولة:

تمرين 01:

بين ما إذا كانت النشاطات المذكورة أدناه تخضع لنظام الضريبة الجز افية الوحيدة أم لا، وفي حالة الإيجاب حدد المعدل الضريبي المطبق؟ (مع إهمال حجم رقم الأعمال).

طبيعة النشاطات	المعدل	طبيعة النشاطات	معدل	طبيعة النشاط	معدل
تجارة بالتجزئة للملابس		شركات الاتصالات		البيع بالجملة للخشب	
شركات طيران		الميكانيك		الشركات البترولية	
مؤسسة أشغال عمومية		هاتف عمومي		سيارة أجرة	
مواد غذائية (بقالة)		صالون حلاقة		البيع بالتجزئة للخردوات	
بيع وتصليح الهو اتف		البنوك		طبيب عيون	
مخبزة و حلويات		مكتب محاماة		مؤسسة أشغال بناء	
مكتب خبرة محاسبية		شركات التأمين		صانع مجوهرات ثمينة	
مقهى و قاعات الشاي		فندق مصنف		محطة خدمات	
حرفي صانع الزرابي		مؤسسة سونلغاز		مصنع الاسمنت	

عيادة طبية خاصة		حمام ومرشة		الإسكافي (صانع الأحذية)	
طبيب عام		تجاة متنقلة		كاتب عمومي	
نشاط التصدير- الإستراد		النجارة و الخشب		شركة أجنبية	
بستاني (مقاول ذاتي)		صناعة الطين والفخار		توصيل الوجبات	

تمرين 02:

محمد يمارس نشاط بيع مواد البناء بالتجزئة وكذا نقل البضائع بمنطقة العطاف ولاية عين الدفلى، وقد قَدَّرَ رقم أعماله السنوي لسنة 2020 بقيمة 800000 دج فيما يخص نشاط البيع و400000 دج فيما يخص نشاط النقل، في حين أن رقم أعماله المحقق فعلا خلال نفس السنة يقدربقيمة 1500000 دج، منها 1000000 دج خاص بنشاط البيع والباقي خاص بنشاط تقديم خدمات النقل، علما أنه إختارطريقة الدفع الكلي للضريبة المفروضة عليه:

المطلوب:

01/ ماهو النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف بالضريبة محمد.

02/ أستنتج رقم الأعمال التقديري الذي يتعين التصريح به لإدارة الضرائب، مع تحديد نموذج التصريح.

03/ أحسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة الناتجة عن ذلك، مع تحديد آخر أجل لدفعها.

04/ قم بإعداد التصريح التقديري برقم الأعمال مع تحديد مكان إيداعه وكذا آخر أجل لإيداعه.

05/ إذا قام المكلف بالضريبة محمد بإيداع التصريح التقديري في 15 أوت 2020 مع دفع الضريبة الناتجة عن ذلك في نفس التاريخ، فأحسب عقوبات التأخيرالتي يتعرض لها جراء هذا التأخير.

06/ استنتج رقم الأعمال الفعلي الذي حققه المكلف بالضريبة محمد خلال سنة 2020 مع تحديد آخر أجل للتصريح به لإدارة الضرائب،

07/ أحسب الضريبة الجزافية الوحيدة التكميلية مع تحديد طريقة دفعها وكذا آخر أجل لدفعها.

08/ قم بإعداد التصريح النهائي برقم الأعمال مع تحديد مكان إيداعه وكذا آخر أجل لإيداعه.

09/ إذا إكتشفت إدارة الضرائب أن رقم الأعمال الحقيقي الذي حققه المكلف بالضريبة محمد خلال سنة 2020 بخصوص نشاط بيع مواد البناء هو 2000000 دج، فقم بالتسويات اللازمة (أي حساب مبلغ الحقوق المستحقة وكذلك العقوبة الجبائية المترتبة عن ذلك).

10/ إذا توقف المكلف بالضريبة محمد عن ممارسة نشاطه التجاري بصفة نهائية بتاريخ 30 أوت 2020، علما أن رقم الاعمال المحقق خلال تلك الفترة من النشاط يقدر بـ600000 دج فيما يخص نشاط النقل و300000 دج فيما يخص نشاط نقل البضائع، فأحسب مبلغ الحقوق الضريبية التي يتعين إستردادها من طرف المكلف بالضريبة محمد.

الأجابة النموذجية:

I- إجابة الاسئلة:

1/ مقارنة بين نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي.

- **يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة صغارالمكلفين بالضريبة (النشاطات التجارية الصغيرة) الذين لا يتجاوزرقم أعمالهم السنوي 08 مليون دج، في حين يخضع للنظام الحقيقي كبارالمكلفين بالضريبة الذين يتجاوزرقم أعمالهم السنوي سقف 08 مليون دح.**

- يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بوجود ضريبة وحيدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) على عكس النظام الحقيقي الذي يتميز بوجود عدة ضرائب (TAP، TVA، IBS، ...).
- يتطلب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مسك محاسبة بسيطة (دفتر للمبيعات وآخر للمشتريات)، في حين يتطلب النظام الحقيقي مسك محاسبة منتظمة (دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد،..).

2- كيفية الإنتقال من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى النظام الحقيقي:

يمكن الانتقال من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى النظام الحقيقي في حالتين:

- الأولى إجباريا في حالة تجاوز رقم الأعمال سقف 08 مليون دج،
- الثانية إختياريا إذا رغب المكلف بالضريبة في الخضوع للنظام الحقيقي بدون تجاوز رقم الأعمال سقف 08 مليون دج، وذلك عن طريق تقديم طلب خطي إلى مصلحة الضرائب قبل الفاتح فيفري.

3- إلتزامات المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إتجاه إدارة الضرائب:

- إمتلاك رخصة لممارسة النشاط بشكل قانوني (السجل التجاري، بطاقة حرفي، إعتماد ممارسة المهنة)،
- إكتتاب تصريح بالوجود (G08) في ظرف 30 يوم من بداية النشاط،
- الترقيم الجبائي من خلال الحصول على رقم المادة الضريبية وكذا البطاقة الجبائية،
- مسك سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مرقمان وموقع عليهما من طرف المصالح الجبائية،
- إكتتاب تصريح تقديري لرقم الأعمال قبل 30 جوان من سنة ممارسة النشاط،
- إكتتاب تصريح نهائي لرقم الأعمال قبل 20 جانفي من السنة الموالية،
- دفع الضريبة الجزافية الوحيدة في آجالها القانونية.

I- إجابة العبارات والحالات:

1- إجابة العبارات:

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06
العلامة	✓	X	✓	X	✓	X

2- إجابة الحالات:

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06
الفقرة الصحيحة	ب	ب	أ	أ	ت	ب

III – حلول التمارين:

حل التمرين رقم 01:

طبيعة النشاطات	المعدل	طبيعة النشاطات	معدل	طبيعة النشاطات	المعدل
تجارة بالتجزئة للملابس	05%	شركات الاتصالات	/	البيع بالجملة للخشب	/
شركات طيران	/	الميكانيك	12%	الشركات البترولية	/
مؤسسة أشغال عمومية	/	هاتف عمومي	12%	سيارة أجرة	12%
مواد غذائية (بقالة)	05%	صالون حلاقة	12%	البيع بالتجزئة للخردوات	05%
بيع وتصليح الهواتف	05%،	البنوك	/	طبيب عيون	12%

	%12				
مخبزة و حلويات	%05	مكتب محاماة	%12	مؤسسة أشغال بناء	/
مكتب خبرة محاسبية	%12	شركات التأمين	/	صانع مجوهرات ثمينة	/
مقهى و قاعات الشاي	%12	فندق مصنف	/	محطة خدمات	/
حرفي صانع الزرابي	%05	مؤسسة سونلغاز	/	مصنع الاسمنت	/
عيادة طبية خاصة	/	حمام ومرشة	%12	الإسكافي (صانع الأحذية)	%12
طبيب عام	%12	تجاة متنقلة	%05	كاتب عمومي	%12
نشاط التصدير- الإستراد	/	النجارة و الخشب	%05	شركة أجنبية	/
بستاني (مقاول ذاتي)	%0,5	صناعة الطين والفخار	%05	توصيل الوجبات	%0,5

حل التمرين رقم 02:

01/ النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف بالضريبة محمد هو نظام الضريبة الجز افية الوحيدة.

02/ إستنتاج رقم الأعمال التقديري:

رقم الاعمال التقديري الذي يتعين التصريح به لإدارة الضر ائب قبل 2020/06/30 هو 1200000 دج،

(أي 800000 + 400000) ، وذلك بإستعمال نموذج G12.

03/ حساب مبلغ الضريبة الجز افية الوحيدة:

- بالنسبة لنشاط بيع مواد البناء ⇦ IFU = رقم الأعمال x 05% = 800000 x 05% = 40000 دج.
- بالنسبة لنشاط نقل البضائع ⇦ IFU = رقم الأعمال x 12% = 400000 x 12% = 48000 دج.
- بالنسبة لكلا النشاطين (موادالبناء + نقل البضائع)⇦ IFU = 40000 + 48000 = 88000 دج

علما أن آخر أجل لتسديدها دفعة واحدة هو 2020/06/30.

04/ إعداد التصريح التقديري برقم الأعمال (نموذج G12):

III- رقم الأعمال / الأرباح المهنية بـ (دج)
III- CHIFFRES D'AFFAIRES / RECETTES PROFESSIONNELLES EN (DA) — SERIE G12

طبيعة النشاط Nature Activité	المعدل Taux	رقم الأعمال / الأرباح المهنية المحقق Chiffre d'Affaires / Recettes professionnelles réalisé			
		الاجمالي Global	معفى Exonéré	خاضع Imposable	مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة Montant de l'IFU
نشاط الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens	5%	800000	/	800000	40000
نشاطات اخرى Autres activités	12%	400000	/	400000	48000
المجموع Total		1200000	/	1200000	88000

أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذا التصريح مضبوطة و حقيقية
J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة
Cachet et signature du contribuable

بـ العطاف في 2020/06/30
A ..., le ...

علما أن تصريح G12 يتم إيداعه لدى مصلحة الضر ائب التابع لها منطقة العطاف قبل 30 جوان 2020.

05/ حساب عقوبات التأخير:

في هذه الحالة سيتعرض المكلف بالضريبة لعقوبتي تأخير:

- عقوبة تأخير التصريح التقديري: مدة التأخير أكثر من شهر: معدل العقوبة 20% .

  مبلغ العقوبة = 88000 x 20% = 17600 دج.

- عقوبة تأخير دفع الضريبة الجز افية الوحيدة: معدل العقوبة: 10% + 03% = 13%. (الشهر الثاني).

  مبلغ العقوبة = 88000 x 13% = 11440 دج.

ومنه المبلغ الكلي للعقوبتين يساوي 17600 + 11440 = 29040 دج.

06/ إستنتاج رقم الأعمال الفعلي:

رقم الاعمال الفعلي (النهائي) الذي يتعين التصريح به لإدارة الضرائب قبل 20 جانفي 2021 هو 1500000 دج (1000000 + 500000)، وذلك بإستعمال نموذج G12 Ter .

07/ حساب الضريبة الجزافية الوحيدة التكميلية:

- بالنسبة لنشاط بيع مواد البناء ⇦ IFU = (1000000 – 800000) x 05% = 10000 دج.
- بالنسبة لنشاط نقل البضائع ⇦ IFU = (500000 – 400000) x 12% = 12000 دج.
- بالنسبة لكلا النشاطين (موادالبناء + نقل البضائع)⇦ IFU = 10000 + 12000 = 22000 دج

حيث يتم دفع الضريبة الجزافية التكميلية كلية بإستعمال ظهر النموذج G12 Ter كطريقة للدفع وذلك إلى غاية 2021/01/20.

08/ إعداد التصريح النهائي برقم الأعمال G12 Ter:

II - رقم الأعمال التكميلي
II- CHIFFRES D'AFFAIRES COMPLEMENTAIRES

طبيعة النشاط Nature Activité	رقم الأعمال المحقق CA Réalisé	رقم الأعمال التقديري CA Prévisionnel	الفارق Écart	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة Montant IFU
عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens	1000000	800000	200000	5%	10000
نشاطات اخرى Autres activités	500000	400000	100000	12%	12000
المجموع Total	1500000	1200000	300000		22000

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة
Cachet et signature du contribuable

بـ العطاف في 2021/01/20
A , le

علما أن تصريح G12 Terيتم إيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها منطقة العطاف قبل 20 جانفي 2021

09/ القيام بالتسوية الجبائية:

- رقم الأعمال الحقيقي بالنسبة لنشاط البيع (المكتشف من طرف الادارة الجبائية): 1500000 دج.
- رقم الأعمال المصرح به بالنسبة لنشاط البيع (رقم أعمال نهائي G12 Ter): 1000000 دج.
- الفارق في رقم الأعمال (رقم الأعمال غير مصرح به): 1500000 - 1000000 = 500000 دج.
- الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة: 500000 x 05% = 25000 دج.
- مبلغ العقوبة الجبائية: 25000 x 10% = 2500 دج. (مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل من 50000 دج).
- المبلغ الكلي المستحق الدفع: 25000 + 2500 = 27500 دج.

10/ حساب الحقوق الواجب إستردادها في حالة التوقف عن ممارسة النشاط:

في حالة التوقف عن ممارسة النشاط يتقدم المكلف بالضريبة محمد بشكاية إلى مصلحة الضرائب من أجل إسترجاع الحقوق التي دفعها بالزيادة على أساس رقم الأعمال التقديري، وذلك كما يلي:

- حقوق IFU المدفوعة على أساس رقم الأعمال التقديري: 40000 + 48000 = 88000 دج.
- حقوق IFU المستحقة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا (نشاط البيع): 600000 x 05% = 30000 دج.
- حقوق IFU المستحقة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا (نشاط النقل): 300000 x 12% = 36000 دج.
- حقوق IFU المستحقة (لكلا النشاطين البيع والنقل): 30000 دج + 36000 دج = 66000 دج.
- حقوق IFU التي يتعين إستردادها: 88000 – 66000 = 22000 دج.

المحور الثالث:

الضريبة على الدخل الاجمالي (الضرائب المهنية)

المحور رقم (03): الضريبة على الدخل الإجمالي (الضرائب المهنية):

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الطالب من خلال هذا المحور أن يتعرف على ما يلي:

- **التعرف على أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي**
- **تحديد مجال تطبيق الضرائب المهنية على الدخل الاجمالي.**
- **معرفة كيفية تطبيق السلم الضريبي التصاعدي للضريبة على الدخل.**
- **التعرف على مختلف العقوبات المطبقة في حالة مخالفة التشريع الجبائي.**

تصميم الدرس

مقدمة

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

1.1. الأشخاص الخاضعة للضريبة

2.1. الوعاء الضريبي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

3.1. التخفيضات الضريبية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

4.1. حساب ودفع الضريبة

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية.

1.2. مجال تطبيق الضريبة على الأرباح غير تجارية.

2.2. النظام الضريبي للمهن غير التجارية,

3.2. حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

3- الضريبة على الأجور والرواتب.

1.3. العناصر الخاضعة للضريبة

2.3. العناصر المستثناة والمعفاة

3.3. حساب الضريبة على الأجور

4.3. دفع الضريبة على الأجور.

4. العقوبات الجبائية.

5. أسئلة وتمارين محلولة.

مقدمة

بخلاف الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض على أرباح الأشخاص المعنوية، فإن الضريبة على الدخل الاجمالي تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعية، وذلك حسب أصناف المداخيل التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية IRG/BIC
- المداخيل الإيجارية IRG/RL
- الأرباح المهن غير التجارية IRG/BNC
- المداخيل الفلاحية IRG/RA
- الأجور والرواتب IRG/S
- مداخيل القيم المنقولة IRG/RVM
- فائض القيمة للتنازل عن العقارات ISPV

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

1.1- الأشخاص الخاضعة للضريبة:

إن الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً تجارياً أو إنتاجياً أو خدماتيا الغير الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب النظام الحقيقي،

2.1- الوعاء الضريبي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق مسك محاسبة منتظمة بإجراء الفرق بين الإيرادات الخاضعة والأعباء القابلة للتخفيض (أي حسب نفس الطريقة المتبعة في تحديد الربح الخاضع لضريبة IBS). مع إلزامية التصريح بتلك الأرباح قبل 30 أفريل من كل سنة حسب نموذج الخاص بذلك (الحزمة الجبائية la Liasse Fiscale).

3.1- التخفيضات والاعفاءات الضريبية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

تمنح تخفيضات ضريبية للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية في بعض الحالات الخاصة كمايلي:

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه تخفيض نسبته 35%.
- يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبته 30% تحت طائلة مجموعة من الشروط.
  - لابد من إعادة استثمار الأرباح في شراء التثبيتات القابلة للاهتلاك باستثناء السيارات السياحية خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية من خلال تقديم إلتزام خطي بذلك.
  - لابد من ذكر مبلغ الأرباح المعاد استثمارها في التصريح السنوي بالنتائج.
  - لابد من إرفاق قائمة بالاستثمارات المحققة في إطار الأرباح المعاد إستثمارها مع التصريح السنوي للنتائج مع تبيان طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها.
  - لابد من بقاء التثبيتات التي إستفادت من التخفيض الضريبي بحوزة المؤسسة لمدة 5 سنوات.
- إعفاء دائم للمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للإستهلاك على حالته،
- إعفاء المداخيل الناتجة عن تصدير السلع والخدمات على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة،
- إعفاء مؤقت لمدة معينة للأنشطة الممارسة من طرف أصحاب الإستثمارات المنجزة في إطار أنظمة دعم التشغيل وتشجيع الاستثمار (ANADE، CNAC، ANDI، ....).[1]

(1)- أنظر المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

4.1- حساب ودفع الضريبة:

1.4.1 حساب الضريبة:

يتم حساب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (IRG/BIC) بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي التالي:

شـرائح الـدخـل	الفرق	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق	مبلغ التراكم
أقل من 240.000 دج	240.000 دج	% 0	0	0
من 240.000 دج إلى 480.000 دج	240.000 دج	% 23	55.200	55.200
من 480.000 دج إلى 960.000 دج	480.000 دج	% 27	129.600	184.800
من 960.000 دج إلى 1.920.000 دج	960.000 دج	% 30	288.000	472.800
من 1.920.000 دج إلى 3.840.000 دج	1.920.000 دج	% 33	633.600	1.106.400
أكثر من 3.840.000 دج	/	% 35	/	/

ومنه يتضح من الجدول أعلاه أن السلم التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي (Barème IRG) يتشكل من ست (06) شرائح للدخل بتطبيق ست معدلات ضريبية تبدأ بالصفر% وتنتهي بمعدل أقصى قدره 35%.

وتجدر الاشارة أنه من أجل تطبيق السلم التدرجي نتبع الخطوات التالية، ولنقم مثلا بتطبيق السلم التدرجي لربح جبائي قدره 500.000 دج:

أولا: تحديد شريحة الدخل التي ينتمي إليها الربح الخاضع وهي في مثالنا الشريحة الثالثة من 480000 إلى 960000 دج

ثانيا: تخفيض الحد الأدنى للشريحة المناسبة من الربح الخاضع للضريبة وذلك كما يلي: 500000- 480000 = 20000.

ثالثا: ضرب المعدل المقابل للشريحة المناسبة في الناتج المحصل عليه سابقا، وذلك كما يلي: 20000 x 27% = 5400 .

رابعا: إضافة مبلغ التراكم السابق للشريحة المناسبة إلى الحاصل المحصل عليه في الخطوة 3، وذلك كما يلي:

5400 + 55200 دج = 60600 وهو مبلغ الضريبة المستحق،

ونكتب كما يلي: IRG/BIC = 500000 x البرام (B) = 60600 دج.

2.4.1- دفع الضريبة:

إن ضريبة IRG/BIC يتم دفعها عن طريق أداء تسبيقتين وكذا رصيد للتصفية وذلك كما يلي:

- التسبيق الأول من 02/20 إلى 03/20 ويحسب بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بسنة N-2 (G50 لشهر فيفري).
- التسبيق الثاني من 05/20 إلى 06/20، ويحسب بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بسنة N-1 (G50 لشهر ماي).
- رصيد للتصفية قبل 20 ماي من سنة N+1، ويحسب عن طريق إجراء الفرق بين ضريبة IRG/BIC المحسوبة بتطبيق البرام على الربح الجبائي المصرح به من جهة والتسبيقتين المدفوعتين خلال الدورة من جهة أخرى،

وتجدر الإشارة إلى أن مبلغ كل تسبيق يساوي 30% من الضريبة على الدخل الاجمالي المتعلقة بالسنة الأخيرة التي فرضت فيها الضريبة.[1]

(1)- أنظر المادة 355 الفقراتين 01 و 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية:

1.2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح المهن غير التجارية:

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح غير التجارية (IRG/BNC) الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون مهنة غير تجارية وعلى رأسهم أصحاب المهن الحرة الذين يمثلون شريحة كبيرة من المكلفين بالضريبة التي تقدم خدماتها لأفراد المجتمع.

2.2- النظام الضريبي للمهن غير التجارية.

يخضع أصحاب المهن غير التجارية في حالة تجاوز مداخيلهم المهنية سقف 8 مليون دج وجوبا للنظام المبسط، الذي هو عبارة عن نظام شبه حقيقي أين يخضع أصحاب المهن غير التجارية لإلتزمات محاسبية وتصريحية مُخَفَفَة مقارنة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، ومن بين الالتزمات الجبائية المفروضة على المكلفين التابعين للنظام المبسط نجد:

- ✓ إلزامية مسك دفتر يومي مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب المختصة، يُسَجَل فيه يوما بعد يوم دون ترك بياض أو شطب تفاصيل الإيرادات والنفقات المهنية المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة.
- ✓ كما يتعين على أصحاب المهن الحرة مسك سجل مؤشر عليه من طرف مصلحة الضرائب يكون مدعما بالوثائق الثبوتية المناسبة، بحيث يتضمن تاريخ الاقتناء وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة المهنة وكذا مبلغ الاهتلاكات المطبقة على هذه المعدات، وعند الاقتضاء تاريخ وثمن التنازل عن هذه المعدات.
- ✓ يتعين أيضا على أصحاب المهن الحرة إكتتاب تصريح بالأرباح غير التجارية (نموذج G13) وإيداعه لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، يدونون فيه مبلغ الايرادات المقبوضة وكذا النفقات المدفوعة إضافة إلى النتيجة المحققة بعنوان السنة المعنية.
- ✓ يتعين على أصحاب المهن الحرة أيضا إيداع تصريح G50 فصليا بخصوص الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الأجور في حالة توظيفهم لأجراء.
- ✓ ضرورة إحتفاظ أصحاب المهن الحرة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية المتعلقة بها لمدة 10 سنوات، إضافة إلى إجبارية تقديمها إلى أعوان الضرائب عند كل طلب.[1]

3.2 حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية:

يتم حساب الضريبة على الأرباح غير التجارية إنطلاقا من الربح الخاضع الذي يتحدد بإجراء الفرق بين الايرادات المهنية من جهة والنفقات اللازمة لممارسة المهنة من جهة أخرى. وذلك بتطبيق نفس السلم التصاعدي السنوي المطبق على أصحاب المهن التجارية والصناعية. جدير بالذكر أنه يُؤْخَذُ بعين الاعتبار عند تحديد الربح الخاضع للضريبة فوائض القيمة أو نواقص القيمة الناجمة عن التنازل عن عناصر الأصول المخصصة لممارسة المهنة.[2]

ملاحظات:

- ⇦ لا يجب أن يقل مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي عن 10.000 دج سنويا مهما كانت النتيجة المحققة.
- ⇦ يُمْنَحُ تخفيض ضريبي نسبته 10% من الدخل الخاضع للضريبة في حالة تصريح مشترك بين الزوج والزوجة .
- ⇦ إن المكلفين بالضريبة الذي يحققون مداخيل تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية

(1)- أنظر المادتين 31 مكرر و 31 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المواد 23، 24 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

والصناعية وكذا صنف الأرباح غير التجارية مجبرين على دفع اشتراكات تأمينهم على الشيخوخة والتقاعد لدى الصندوق الوطني لغير الأجراء CASNOS والذي يعتبر بمثابة عبء مخفض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، حيث يتم حساب مبلغ الاشتراك بنسبة 15% من مبلغ الربح المصرح به. دون أن يقل مبلغ الاشتراك عن مبلغ 36.000 دج أي (SMNG x 12شهر x 15%) و دون أن يتجاوز مبلغ 720.000 دج أي (SMNG x 20 مرة x 12شهر x 15%).

3- الضريبة على الأجوروالرو اتب :

تخضع الأجور والرواتب وكذا التعويضات والعلاوات المرتبطة بها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب IRG/S ، وذلك عن طريق الاقتطاع من المصدر.

3-1- العناصر الخاضعة للضريبة:

تعتبر كمداخيل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب ما يلي:

- الأجور المقدمة إلى العمال والمستخدمين في إطار صفقة عمل
- التعويضات والعلاوات الممنوحة إلى الأجراء
- المبالغ المقبوضة من طرف الأشخاص الذين يمارسون بالإضافة إلى نشاطهم الأساسي نشاط إضافي آخر (تعليم، ..)

3-2- العناصر المستثناة والمعفاة:

تعتبر كعناصر مستثناة من المداخيل الخاضعة للضريبة على الأجور (IRG/S) ما يلي:

- التعويضات المرصودة لمصاريف المهمة والتنقل.
- تعويضات المنطقة الجغرافية في حدود 70% من الأجر القاعدي.
- التعويضات ذات الطابع العائلي (الأجر الوحيد، المنح العائلية، منحة التمدرس ، منحة الأمومة،...).

كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب ما يلي:

- التعويضات المقدمة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة المدفوعة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية.
- معاشات المجاهدين أو ذوي حقوقهم من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
- المبالغ المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي.
- معاشات الإطعام المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي للزوجة المطلقة وأطفالها.
- المنح الدراسية وتعويضات التربص المدفوعة إلى الطلبة بمناسبة إجراء تربصات علمية.
- تعويض التسريح (indemnité de licenciement).

ملاحظات:

☙ يتشكل الأجر الممنوح للأجراء من عدة عناصر للأجر (علاوات، تعويضات، منح، ...) بعضها خاضعة للضريبة على الأجر وبعضها خاضعة لأشتراكات الضمان الإجتماعي والبعض الآخر غير خاضعة لهما كما يمثله الجدول التالي، حيث يعتبر الأجر القاعدي (Salaire de Base) بمثابة أهم عنصر (أجر أساسي) يتقاضاه العامل أو الموظف حسب المنصب الذي يشغله تبعا لمؤهلاته العلمية، والذي تُبْنَى عليه باقي عناصر الأجر، حيث يتم قياسه بالساعات (نظام الأجر الساعي) أو بالإيام (نظام الأجر اليومي) أو حسب الرقم الاستدلالي الخاص بكل موظف (نظام الأجر الشهري)، وذلك حسب التنظيمات الخاصة بكل مؤسسة أو هيئة مستخدمة، علما أن المدة القانونية للعمل محددة بـ40 ساعة أسبوعيا أثناء ظروف العمل العادية موزعة على خمسة أيام في الأسبوع على الأقل بمقياس 26/22 يوم في الشهر أو 173,33 ساعة عمل في الشهر.

المنح والتعويضات الخاضعة للضريبة على الأجور ولإشتراكات الضمان الاجتماعي وغير الخاضعة لهما:

ELEMENT DU SALAIRE	عناصر الأجر	CNAS	IRG
Salaire de base	الأجر القاعدي	OUI	OUI
Indemnité d'expérience professionnelle (IEP)	تعويض الخبرة المهنية	OUI	OUI
Indemnité de travail posté (ITP)	تعويض عمل المنصب	OUI	OUI
Indemnité de Nuisance (IN)	تعويض المخاطر	OUI	OUI
Indemnité des Heurs Supplémentaires	تعويض الساعات الإضافية	OUI	OUI
Indemnité de service permanent (ISP)	تعويض الخدمة الدائمة	OUI	OUI
Indemnité de caisse (IC)	تعويض الصندوق	OUI	OUI
Indemnité de responsabilité	تعويض المسؤولية	OUI	OUI
Prime de rendement individuelle (PRI)	علاوة المردودية الفردية	OUI	OUI
Prime de rendement collectif (PRC)	علاوة المردودية الجماعية	OUI	OUI
Prime de bilan	منحة الميزانية	OUI	OUI
Prime d'inventaire	منحة الجرد	OUI	OUI
Indemnité de congé annuelle	تعويض العطلة السنوية	OUI	OUI
Indemnité de Panier (IP)	تعويض السلة (القفة)	NON	OUI
Indemnité de transport (IP)	تعويض النقل	NON	OUI
Indemnité de départ en retraite (IDR)	تعويض الذهاب للتقاعد	NON	OUI
Prime d'utilisation de véhicule personnel	علاوة إستعمال السيارة الشخصية	NON	OUI
Salaire Unique	الأجر الوحيد (منحة الزوجة)	NON	NON
Allocations familiales	المنح العائلية	NON	NON
Prime de Maternité	منحة الأمومة	NON	NON
Prime de scolarité	منحة التمدرس	NON	NON
Frais de mission	مصاريف المهمة	NON	NON
Indemnité de zone géographique	تعويض المنطقة الجغرافية	NON	NON
Indemnité de licenciement	تعويض التسريح	NON	NON
Indemnité de décès (Capital décés)	تعويض الوفاة	NON	NON

- ✓ يتكون أجر المنصب الذي على أساسه يتم حساب إشتراكات الضمان الاجتماعي من عناصر الأجر التي لها علاقة مباشرة بمنصب العمل والتي هي عادة تتمثل في الأجر القاعدي، تعويض الخبرة المهنية، تعويض الساعات الاضافية، تعويض عمل المنصب، تعويض الضرر، علاوة المردودية الفردية والجماعية، وغيرها من التعويضات الخاضعة لإشتراكات الضمان الاجتماعي.
- ✓ يتم حساب اشتراكات الضمان الاجتماعي المدفوعة إلى الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (CNAS) بنسبة 35% من أجر المنصب، منها 09% على عاتق العامل أو الموظف، و26% على عاتق رب العمل (المؤسسة المستخدمة)، حيث يتم دفع هذه الاشتراكات سواء شهريا إذا كان عدد العاملين عشرة فأكثر أو فصليا إذا كان عدد العاملين أقل من ذلك في أجل ثلاثين يوما الموالية.
- ✓ بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في قطاع الأشغال العمومية والبناء والري تخضع لإشتراكات الكاكوبات المدفوعة للصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، حيث تقدر نسبة هذا الاشتراك بـ 12,96% من أجر النصب، منها 0,375% يتحملها الأجير ، في حين تقدر النسبة التي يتحملها رب العمل بـ 12,585%. كما تخضع لإشتراكات OPRIBATH المدفوعة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بنسبة 0,13% على عاتق رب العمل.[1]

(1)- أنظر المرسوم التنفيذي رقم 06-223 المؤرخ في 2006/06/21 الذي يتضمن إنشاء هيئة الوقاية من الأخطار المهنية في نشاطات البناء والأشغال العمومية والري.

3.3- حساب الضريبة على الأجور:

1.3.3- بالنسبة للأجور المدفوعة شهريا:

يتم حساب الضريبة على الأجور (IRG/S) بالنسبة للأجور المدفوعة شهريا عن طريق تطبيق الجدول التصاعدي الشهري (Barème progressif) على الأجر الخاضع للضريبة كما يلي:

شـرائح الـدخـل	الفرق	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق	مبلغ التراكم
أقل من 20.000 دج	20.000	% 0	0	0
من 20.000 إلى 40.000	20.000	% 23	4.600	4.600
من 40.000 إلى 80.000	40.000	% 27	10.800	15.400
من 80.000 إلى 160.000	80.000	% 30	24.000	39.400
من 160.000 إلى 320.000	160.000	% 33	52.800	92.200
أكثر من 320.000	/	% 35	/	/

حيث يتعين لحساب الضريبة على الأجور بتطبيق البرام الشهري إتباع المراحل الآتية:

- ✓ تحديد الأجر الخاضع للضريبة بإستبعاد العناصر غير خاضعة للضريبة على الأجور.
- ✓ تخفيض الإقتطاعات العمالية في التأمينات الإجتماعية من الأجر الخاضع للضريبة، (الذي يحسب بنسبة 9% من أجر المنصب بالنسبة للأجراء و 2% بالنسبة للمتقاعدين)
- ✓ مراجعة العدد الأخير من الأجر الخاضع للضريبة إلى الصفر مثلا 59978,22 ⇦ 59970.
- ✓ تحديد شريحة الدخل المناسبة التي ينتمي إليها الأجر الخاضع للضريبة.
- ✓ تخفيض الحد الأدنى للشريحة المناسبة من الأجر الخاضع للضريبة.
- ✓ ضرب الحاصل المحصل عليه في الخطوة السابقة في المعدل المقابل للشريحة المناسبة.
- ✓ إضافة مبلغ التراكم السابق للشريحة المناسبة إلى الحاصل المحصل عليه سابقا.

من جهة أخرى ومن أجل حساب الضريبة على الأجور يتعين مراعاة الظوابط الآتية: الآتية:[1]

- تستفيد المداخيل التي لا تتعدى 30000 دج من إعفاء كامل من الضريبة على الأجور؛
- منح تخفيض ضريبي أول من مبلغ الضريبة على الأجور في حدود 40 % على أن يكون مبلغ التخفيض محصورا بين 1.000 دج و1.500 دج؛
- تستفيد المداخيل التي تفوق 30000 دج وتقل عن 35000 دج من تخفيض إضافي، حيث يتم تحديد الضريبة على الأجور بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفق الصيغة الآتية:

الضريبة على الأجور = الضريبة على الأجور (وفقا للتخفيض الأول) x (51/137) – (8/27925)

- تستفيد المداخيل التي تفوق 30000 دج وتقل عن 42500 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون (حركيا، عقليا، بصريا، الصم والبكم) وكذا العمال المتقاعدون التابعون للنظام العام من تخفيض إضافي، حيث يتم تحديد الضريبة على الأجور بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفق الصيغة الآتية:

الضريبة على الأجور = الضريبة على الأجور (وفقا للتخفيض الأول) x (61/93) – (41/81213)

(1)- أنظر المادة 104 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

2.3.3- بالنسبة للتعويضات المدفوعة لفترة غير شهرية:

أما بالنسبة لعلاوات المردودية والتعويضات لفترة غير شهرية (التي تدفع فصليا، سداسيا أو سنويا)، فإنه يتم تطبيق عليها معدل 10% بعد تخفيض إقتطاعات الضمان الاجتماعي دون أن تطبق عليها أي تخفيضات.

4.3- دفع الضريبة على الأجور:

1.4.3- دفع الضريبة على الأجور بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي.

بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي يتعين دفع الضريبة على الأجور شهريا بإستعمال نموذج G50 زرقاء اللون (غير أنه بالنسبة للإدارات العمومية يتوجب إستعمال نموذج G50A بنية اللون) وذلك خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي أجريت فيه الاقتطاعات لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها المكتب أو المصلحة المكلفة بدفع الأجور على مستوى المؤسسة المستخدمة،

2.4.3- دفع الضريبة على الأجور بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجز افية.

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة دفع الضريبة على الأجور المستحقة خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات، وذلك بإستعمال نموذج G50 Ter لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها عنوان نشاط المؤسسة المستخدمة.

4- العقوبات الجبائية:

إن التشريع الجبائي ينص على تطبيق عدة عقوبات جبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يحترمون واجباتهم الجبائية، وبصفة عامة يتم تطبيق نفس العقوبات سواء بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على الأرباح غير التجارية، وهي تتمثل فيما يلي:

1.4- عقوبات تأخير التصريح السنوي بالنتائج:

في حالة إيداع التصريح السنوي بالنتائج خارج الآجال القانونية أي بعد 30 أفريل من السنة ن+1 فإن المكلف بالضريبة المخالف يتعرض للعقوبات التالية:[1]

مـدة التـأخير	زيادة الحقوق في حالة التأخير	الغرامات في حالة الاعفاء أو نتائج سلبية
تأخر لا يتجاوز شهر	%10	2.500 دج
تأخر لمدة تزيد عن الشهر وتقل عن الشهرين	%20	5.000 دج
تأخر لمدة تزيد عن شهرين	%25	10.000 دج

2.4- عقوبات غياب التصريح السنوي للنتائج:

في حالة عدم إيداع التصريح السنوي بالنتائج في مدة 30 يوم إبتداءاً من تاريخ تذكير المكلف بالضريبة بذلك فإن إدارة الضرائب باستطاعتها أن تحدد الربح الخاضع للضريبة بصفة تلقائية وأحادية (Taxation d'office) مع زيادة على الحقوق الضريبية بنسبة 25% مهما كان مبلغ الحقوق المتملص منها[2].

(1)- أنظر المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 192 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

3.4- عقوبات النقص في التصريح السنوي بالنتائج:

في حالة إيداع التصريح السنوي بالنتائج مشتملاً على أرباح ناقصة أو غير صحيحة، وأكتشفت إدارة الضرائب ذلك فإنه يتم مطالبة المكلف بالضريبة بحقوق الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المتعلقة بالأرباح التي تم إخفاؤها مع إضافة العقوبات التالية إلى مبلغ الحقوق المتهرب منها:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل من 50.000 دج.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 50.000 وأقل من 200.000 دج.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200.000 دج.
- في حالة القيام بأعمال تدليسية يتم تطبيق نسبة زيادة موافقة لنسبة الاخفاء دون أن تقل عن 50%، وفي حالة عدم دفع أي مبلغ تُحَدَد نسبة الزيادة بـ100%.[1]

4.4- عقوبات عدم دفع التسبيقات على الحساب:

في حالة عدم دفع تسبيق على الحساب أو أكثر فإن المكلف بالضريبة يتعرض إلى زيادة (عقوبة) (Majoration) بنسبة 10% من مبلغ التسبيقات غير مدفوعة.[2]

5.4- عقوبات عدم إقتطاع الضريبة على الأجور:

في حالة عدم إقتطاع ودفع الضريبة على الأجور يتم تطبيق معدل 20% على الكتلة الأجرية المقدرة تلقائيا من طرف إدارة الضرائب مع زيادة عقوبة بنسبة 25% على مجمل الحقوق. أما في حالة التصريح الناقص فإنه يتم تطبيق نفس العقوبات السابقة (10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتهرب منه).

5-أسئلة وتمارين محلولة:

I/ أجب بإختصار عن الأسئلة التالية:

1/ أذكر أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي، مع ذكر الأصناف التي يتعين التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي (G01) ،

2/ هل يعتمد المشرع الجزائري على نظام الضرائب النوعية أم نظام الضرائب الشاملة على الدخل؟

3/ أذكر أهم الأعباء التي يتعين خصمها من الدخل الاجمالي في إطار التصريح السنوي للدخل الاجمالي G01.

II- تمارين محلولة:

تمرين 01: (الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/BNC).

السيد إبراهيم طبيب مختص في أمراض القلب بمدينة قسنطينة، حقق خلال سنة 2023 إيرادات مهنية بقيمة 3.500.000 دج، كما تحمل أعباء الاستغلال التالية في إطار ممارسة مهنته غير التجارية:

- مشتريات المستلزمات الطبية: 100.000 دج. - أعباء إيجار مكتب الطبيب: 420.000 دج.
- مصاريف الكهرباء: 25.000 دج
- أجور السكرتيرة المساعدة وكذا إشتراكاتها الاجتماعية بقيمة 300.000 دج و 78.000 دج على الترتيب.
- أعباء إشتراكات التقاعد لدى الصندوق الوطني لغير الأجراء (CASNOS): 225.000 دج

(1)- أنظر المادة 193 الفقرة 01 و02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 355 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

- إشتراكات مدفوعة لمجلس أخلاقيات المهنة : 2.000 دج.
- الاهتلاكات المطبقة على المعدات المتعلقة بممارسة المهنة غير التجارية: 500.000 دج

المطلوب:

1/ ما هو النظام الضريبي الذي يخضع له السيد إبراهيم وإلى أي صنف تنتمي المداخيل التي حققها، وما هي إلتزماته إتجاه إدارة الضرائب، وهل يحتاج إلى سجل تجاري من أجل ممارسة نشاطه، وهل يستطيع أن يمارس نشاط تجاري آخر ؟.

2/ أحسب الربح غير التجاري الذي حققه المكلف بالضريبة إبراهيم من ممارسة مهنته.

3/ أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي التي يخضع لها المكلف بالضريبة إبراهيم خلال سنة 2023.

4/ قم بإعداد التصريح السنوي بالأرباح غير التجارية (نموذج G13 الملحق 01)، مع تحديد آخر أجل لإيداعه.

5/ إذا إكتشفت إدارة الضرائب بأن الدخل الحقيقي الذي حققه المكلف إبراهيم خلال سنة 2023 هو 3000000 دج بعد إخضاعه للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) من خلال مراقبة ممتلكاته ومداخيله.

تمرين 02: (الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/BIC).

السيد حكيم مكلف بالضريبة يمارس نشاط بيع الأواني المنزلية بالجملة في منطقة النشاطات بأولاد محمد الشلف، في حين يقيم هو وعائلته ببلدية العطاف ولاية عين الدفلى، و لقد صرح خلال سنة 2023 لإدارة الضرائب أنه حقق خلال سنة 2022 أرباحا جبائية بقيمة 2.500.000 دج. الأسئلة:

1/ لأي صنف تنتمي الأرباح التي حققها المكلف بالضريبة حكيم، و ما هو النظام الضريبي الذي يخضع له؟.

2/ ماهي نماذج التصريحات الذي يستعملها المكلف حكيم للتصريح بأرباحه لمصلحة الضرائب، مع تحديد مكان إيداعها.

3/ أحسب الضريبة على الأرباح التي يخضع لها المكلف بالضريبة حكيم ؟.

4/ إذا تم إيداع التصريح السنوي للنتائج بتاريخ 2024/05/10، فقم بحساب مبلغ العقوبة المناسبة؟.

5/ إذا إلتزم المكلف حكيم بإعادة إستثمار كل الأرباح المحققة من طرفه، فأحسب مبلغ الضريبة على الدخل ؟. 6/ إذا قدم المكلف بالضريبة حكيم تصريح مشترك رفقة زوجته جميلة التي تمارس نشاط صيدلية ومخبر تحاليل بمنطقة الشطية الشلف أين حققت ربح جبائي خلال سنة 2023 بقيمة 1.500.000 دج، فأحسب الضريبة على الدخل التي يخضعان لها معا، ماذا تستنتج ؟

تمرين 03: (الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/S).

تحتوي إستمارة الأجر لأحد الأجراء لشهر أفريل2024 على العناصر التالية، علما أن هذا الأخير أعزب، وسيشارك في تعاونية المؤسسة بنسبة 1,5%، كما أنه إستفاد من قبل من تسبيقات على الأجور بقيمة 5000 دج.

- الأجر القاعدي: 4000,00 دج لليوم الواحد:
- الغيابات: يومان.
- تعويض الخبرة المهنية: 05%.
- تعويض الضرر: 10%.
- الساعات الاضافية: 00 ساعة .
- تعويض الوجبة باليوم: 200 دج/ اليوم حسب عدد الايام الفعلية للعمل.
- تعويض النقل باليوم: 150 دج/ اليوم حسب عدد الايام الفعلية للعمل.

المطلوب إعداد إستمارة الأجرة .

الأجابة النموذجية:

I- إجابة الأسئلة:

1/ أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي تتمثل في سبعة أصناف وهي:

- **الأرباح التجارية والصناعية؛ (يتعين إعادة التصريح بها في التصريح السنوي للدخل الاجمالي نموذج G01)؛**
- **الأرباح غير التجارية؛ (يتعين إعادة التصريح بها في التصريح السنوي للدخل الاجمالي نموذج G01)؛**
- **الأجور والرواتب؛ (يتعين إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي إذا كانت لا تشكل الدخل الوحيد للخاضع للضريبة)؛**
- **مداخيل القيم المنقولة؛(بعض أنواع المداخيل تخضع للضريبة التحررية وبالتالي لا يتم إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي مثل مداخيل الأسهم والحصص الاجتماعية وكذا الفوائد على السندات الاسمية بالاضافة إلى الفوائد الادخارية التي لا تفوق قسط 50000 دج، في حين نجد بعض الأنواع الأخرى يتعين إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي مثل مداخيل الحقوق والودائع وكذا الفوائد الادخارية التي تفوق سقف 50000 دج باعتبارها تشكل قرض ضريبي.**
- **المداخيل العقارية؛ (إخضاع ذو طابع تحرري لا يتم إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الإجمالي إذا كان المجموع السنوي للايجار يقل 1800.000 دج، أما إذا تجاوز ذلك فيتم التصريح بها في G01)؛**
- **المداخيل الفلاحية؛(يتعين إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي G01)؛**
- **فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية. (إخضاع ذو طابع تحرري لا يتم إعادة التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي G01).**

2/ هل يعتمد المشرع الجزائري على نظام الضرائب النوعية أم نظام الضرائب الشاملة.

من خلال دراستنا لأصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي وكيفية إخضاعها جبائيا نستنتج أن المشرع الجبائي يعتمد حاليا على نظام الضرائب الشاملة على الدخل من خلال إخضاع مجموع المداخيل المحققة لسلم ضريبي واحد، إلا أن الواقع العملي يثبت أن المشرع الجزائري يتجه نحو إعتماد الضريبة النوعية على الدخل بإخضاع كل صنف من الأصناف الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي على حدى بدلا من إستعمال نظام الضرائب الشاملة على الدخل، بإعتبار أن المداخيل التي يتعين التصريح بها ضمن التصريح السنوي للدخل الاجمالي (G01) أصبحت محدودة جدا، إذ يتعلق الأمر بالأرباح التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية وكذا المداخيل الفلاحية إضافة إلى الأجور والرواتب التي لا تشكل الدخل الوحيد للخاضع للضريبة دون أن ننسى بعض أنواع مداخيل القيم المنقولة،

3- أهم الأعباء التي يمكن خصمها من الدخل الإجمالي:

طبقا لنص المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك بعض الأعباء التي يمكن خصمها قانونا من الدخل الإجمالي بشرط عدم خصمها من قبل عند تحديد مختلف أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة، وتتمثل هذه الأعباء فيمايلي:

- **فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية أو تلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها؛**
- **إشتراكات منح الشيخوخو والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بصفة شخصية؛**

- نفقات الإطعام المدفوعة إلى المطلقة أو إلى الأولاد المحظونين على إثر حكم قضائي؛
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر في إطار عقد الايجار التمويلي.

حلول التمارين:

حل التمرين رقم 01:

1/ يخضع السيد إبراهيم للنظام المبسط، وتنتمي المداخيل التي حققها إلى صنف الأرباح غير التجارية،

- لا يحتاج إلى سجل تجاري من أجل ممارسة نشاطه بل يحتاج إلى إعتماد تمنحه له الجهة الوصية.

ولا يستطيع أن يمارس نشاط تجاري آخر لأن أصحاب المهن الحرة ممنوعين من ممارسة التجارة .

2/ حساب الربح غير التجاري الخاضع للضريبة الذي حققه السيد إبراهيم.

الربح غير التجاري = الإيرادات المهنية – الأعباء المتحملة.

(500000+2000+225000+78000+300000+25000+420000+100000)-(3500000) =

= 3500000 – 1650000 = 1850000 دج.

3/ حساب الضريبة على الربح غير التجاري التي يخضع لها السيد إبراهيم.

IRG/BNC = الربح الخاضع للضريبة (الربح غير التجاري) x B (البرام التصاعدي السنوي).

= 1850000 x البرام = (960000 – 1850000) x %30 + 184800 = 451800 دج.

4/ إعداد التصريح السنوي بالأرباح غير التجارية(G13). علما أن آخر أجل لإيداعه هو 2023/04/30.

Annexe 01

	A. RECETTES PROFESSIONNELLES		DA
01	Montant total des recettes brutes professionnelles y compris les remboursements de frais	AA	3.500.000
	A déduire du montant brut des recettes professionnelles:		
02	- Débours payés pour le compte des clients	AB	/
03	- Honoraires rétrocédés	AC	/
04	**Montant net des recettes [1- (2+3)]**	AD	3.500.000
05	Produits financiers	AE	
06	Gains divers	AF	
07	**Total I (lignes 4+5+6)**	A	
	B. DEPENSES PROFESSIONNELLES		**DA**
08	Achats	BA	100.000
09	Petit outillage	BB	
10	Fournitures de bureau	BC	
11	Loyers et charges locatives	BD	420.000
12	Location de matériel et de mobiliers	BE	
13	Entretien et réparations	BF	
14	Chauffage, eau, gaz, électricité	BG	25.000
15	Honoraires ne constituant pas des rétrocessions	BH	
16	Frais de voiture automobile	BI	
17	Autres frais de déplacement	BJ	
18	Frais de réception, de représentation et de congrès	BK	
19	Frais d'actes et de contentieux	BL	
	Frais de personnel :		
20	- Salaires nets et avantages en nature	BM	300.000
21	- Charges sociales sur salaires parts patronales et ouvrières	BN	78.000
22	-Charges sociales personnelles	BO	225.000
	Impôts et taxes :		
23	- Taxe foncière	BP	
24	- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	BQ	

25	Frais financiers	BR	.....
26	Prime d'assurance	BS	.....
27	Cotisations syndicales et professionnelles	BT	2.000
28	Charges exceptionnelles	BU	.....
29	Autres dépenses professionnelles (à préciser) :	BV	.....
30	Total II (ligne 8 à 29)	B	1.150.000
C. DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL			DA
31	EXCEDENT (ligne 7- ligne 30)	CA	2.350.000
32	Plus-values professionnelles à court terme	CB	.....
33	Plus-value professionnelles à long terme	CC	.....
34	Gain net en capital sur cession et droits sociaux	CD	.....
35	Total III (ligne 31 à 34)	CE	2.350.000
36	INSUFFISANCE (ligne 30 - ligne 7)	CF	.....
37	Dotations aux amortissements	CG	500.000
38	Déficit antérieur	CH	.....
39	Total IV (ligne 36 à 38)	CI	500.000
40	- Bénéfice imposable (Total III-Total IV)	C	1.850.000
41	- Bénéfice exonéré (Total III-Total IV)	C	.....
42	- Déficit de l'exercice (Total III - Total IV)	C	.....

5/ حساب مبلغ الضريبة على الأرباح غير التجارية في حالة الرقابة الجبائية لإدارة الضرائب:

- الربح الخاضع الحقيقي 2023 (المكتشف من طرف إدارة الضرائب على إثر عملية الرقابة): 3000000 دج.
- الربح الخاضع المصرح به في إطار التصريح السنوي بالأرباح لسنة 2023: 1850000 دج.
- الفارق في الربح الخاضع (الربح الخاضع غير مصرح به): 3000000 – 1850000 = 1150000 دج

- IRG/BNC المستحقة على الربح الخاضع الحقيقي (المكتشف) : 3000000 x B (البرام) = 829200 دج.
- IRG/BNC المستحقة حسب الربح الجبائي المصرح به: 1850000 x B (البرام) = 451800 دج.
- مبلغ الحقوق المتملص منها: 829200 – 451800 = 377400 دج.
- مبلغ عقوبة التصريح الناقص: 377400 x 25% = 94350 (مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200000).
- المبلغ الاجمالي المستحق الدفع: 377400 + 94350 = 471750 دج.

حل التمرين رقم 02:

1-تنتمي المداخيل التي حققها المكلف بالضريبة حكيم إلى صنف الأرباح التجارية والصناعية، وهو يخضع للنظام الحقيقي (الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لا يمكنه حساب ربح جبائي والتصريح به لإدارة الضرائب، أي لابد من مسك محاسبة منتظمة).

2- نماذج التصريح بالأرباح التجارية والصناعية هي: الحزمة الجبائية (Liasse Fiscale)، ويتم إيداعها لدى مركز الضرائب لولاية الشلف وذلك قبل الفاتح ماي 2024. إضافة على التصريح بالدخل الإجمالي نموذج (G01)، الذي يتم إيداعه لدى مركز الضرائب لولاية عين الدفلى وذلك قبل الفاتح ماي 2024

3- حساب الضريبة على الأرباح التي يخضع لها المكلف بالضريبة حكيم.

IRG/BP = الربح الجبائي X الجدول التصاعدي (Barème) = 2500000 x البرام = 479400 دج.

4- حساب عقوبات التأخير:

A- 2020/05/10 ⇦ عقوبة التأخير = 479400 X 10% = 47940 دج (مدة التأخير أقل من شهر).

5/ حساب الضريبة في حالة إعادة إستثمار الأرباح:

IRG/BP = الربح الجبائي X 70% X البرام (Barème) = 2500000 x 70% X البرام = 421800 دج.

6- حساب الضريبة في حالة التصريح المشترك:

IRG/BP = الربح الجبائي لكليهما X %90 X البرام (Barème)

= (2500000 + 1500000) x %90 X البرام = 842400 دج.

نستنتج أن التصريح المشترك ليس في صالح الزوجين، لأن الضريبة على الدخل (IRG/BIC) للمكلف كريم تساوي 479400 دج، في حين الضريبة على الدخل (IRG/BNC) للمكلفة جميلة تساوي 291600 دج، وهو ما مجموعه 771000 دج.

حل التمرين رقم 03:

إعداد إستمارة الأجر: من أجل إعداد إستمارة الأجر نقوم بالعمليات الحسابية المساعدة كمايلي:

البيان	الأجير (س)
الأجر القاعدي	4000 دج x (20 يوم) = 80000,00 دج (غياب لمدة يومين)
تعويض الخبرة المهنية	80000 x %05 = 4000,00
تعويض الضرر	80000 x %10 = 8000,00 دج
أجر المنصب	80000 + 4000 + 8000 = 92000,00 دج.
إقتطاع الضمان الاجتماعي	92000 x %09 = 8280 دج.
تعويض السلة	20 x 200 دج = 4000 دج
تعويض النقل	20 x 150 دج = 3000 دج.
الأجر الصافي الخاضع للضريبة	92000 + 4000 + 3000 – 8280 = 90720 دج.
الأجر الشهري النظري الخاضع	$\frac{22}{20}$ x 90720 = 99792 دج
الضريبة على الأجور النظرية	(80000 -99790) x%30 + 15400 - 1500 = 19837 دج
الضريبة على الأجور الفعلية	$\frac{20}{22}$ x 19837 = 18033,63 = 18033,60 دج
الإشتراك في التعاونية	92000 x %1,5 = 1380 دج
تسبيقات على الأجور	5000 دج.
الأجر الصافي = الأجر الإجمالي –الإقتطاعات	(92000 + 4000 + 3000)-(8280 + 18033,60 + 1380 +5000) = 66306,40 دج.

إعداد إستمارة الأجرة للأجير (س) لشهر أفريل2024:

تقنين Code	نوع الباب Libelé de la Rubrique	قاعدة Base	النسبة Taux	المكاسب Gains	الاقتطاعات Retenues
100	Salaire de Base	22	4000	88 000,00	
101	Absenses	02	4000	8 000,00	
102	Salaire de Base NET			80 000,00	
304	Ind d'expér prof IEP	80 000,00	5,00	4 000,00	
375	Ind Nuisance	80 000,00	10,00	8 000,00	
383	Heures Supp	/			
500	Salaire cotisable	92 000,00			
510	Cotisation SS	92 000,00	9,00		8 280,00
600	Prime de panier	20,00	200	4 000,00	
610	Prime de trasport	20,00	150	3 000,00	
700	Salaire imposable	90 720,00			
710	IRG	90 720,00	Barème		18 033,60
720	Retenue Mutuelle	92 000,00	1,50		1 380,00
730	Avances sur Salaires	/	/		5 000,00

الأجر الاجمالي Salaire Brut	أجر المنصب Salaire de Poste	الأجر الخاضع للضريبة Salaire Imposable	مجموع الاقتطاعات Total Retenues	الدفع الصافي Net a payer
99 000,00	92 000,00	90 720,00	32 693,60	66 306,60

المحور الرابع

الضريبة على أرباح الشركات IBS

المحور رقم (04): الضريبة على أرباح الشركات IBS:

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الطالب من خلال هذا المحور أن يتعرف على ما يلي:

- **تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات**
- **معرفة كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات**
- **التعرف على طريقة دفع الضريبة على أرباح الشركات**
- **التعرف على مختلف العقوبات المطبقة في حالة مخالفة التشريع الجبائي.**

تصميم الدرس

مقدمة

1- مجال التطبيق

1.1. الشركات الخاضعة إجباريا

2.1. الشركات الخاضعة إختياريا

2- الأرباح الخاضعة للضريبة

1.2. النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي)

2.2. النتيجة الجبائية (الربح الجبائي)

3- حساب ودفع الضريبة

1.3. حساب الضريبة

2.3. دفع الضريبة

4- العقوبات الجبائية

1.4. عقوبات تأخير التصريح السنوي للأرباح

2.4. عقوبات غياب التصريح السنوي وكذا عدم سداد الاقساط لدورية

3.4. عقوبات النقص في التصريح

5. أسئلة وتمارين محلولة

مقدمة

الضريبة على أرباح الشركات IBS هي عبارة عن ضريبة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات، وهي تحصل بصفة كلية لفائدة ميزانية الدولة.

1- مجال التطبيق:

1-1. الشركات الخاضعة إجباريا:

يخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري وهي على وجه الخصوص: - شركات المساهمة SPA،

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL
- المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري EPIC

1-2- الشركات الخاضعة اختياراً:

بالإضافة إلى الشركات الخاضعة إجباريا هناك بعض الشركات الخاضعة إختياريا، وهي على وجه الخصوص شركات الأشخاص (مثل شركة التضامن SNC وكذا شركة التوصية البسيطة SCS).

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الشركات هي خاضعة في الأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بإسم الشخصي لكل شريك حسب حصته من الأرباح التي تناسب مساهمته في الرأسمال الاجتماعي للشركة. هذه الشركات بإمكانها أن تطلب الخضوع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات وذلك عن طريق طلب خطي ممضى من طرف المسؤول عن الشركة، ونشير هنا أن هذا الخيار غير رجعي طيلة مدة حياة الشركة، ولا يمكنها الرجوع إلى الخضوع لضريبة IRG.[1]

2- الأرباح الخاضعة للضريبة:

إن الأرباح المحققة من طرف الشركات يتم إخضاعها للضريبة حسب النظام الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، أين يتم تحديدها عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها.

2-1- النتيجة المحاسبية :

النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) هي تلك النتيجة التي يتم تحديدها عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا للنظام المحاسبي المالي، عن طريق إجراء الفرق بين الإيرادات (حسابات الصنف 07) والأعباء (حسابات الصنف 06) خلال دورة إستغلالية واحدة، والمعبر عنها في الحساب 12 نتيجة السنة المالية، حيث يتم تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الايرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة المحاسبية [2]، أي:

النتيجة المحاسبية = الإيرادات (الصنف 07) – الأعباء (الصنف 06) أو تساوي مجموع الأصول – مجموع الخصوم.

([1])- أنظر المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([2])- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص278 وما بعدها.

2-2- النتيجة الجبائية:

لحساب الضريبة على أرباح الشركات فإنه لا يؤخذ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط، بل يتعداه إلى الربح الجبائي (الربح الخاضع للضريبة) تطبيقا لمبدأ إستقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي عن طريق القيام ببعض العمليات الحسابية خارج المحاسبة، ويمكن إيضاح ذلك وفق القانون الأتي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + المدمجات (Réintégrations) – الحسومات (Déductions)

تجدر الاشارة إلى أن هذا الربح الجبائي يتعين التصريح به لإدارة الضرائب من خلال التصريح السنوي للنتائج (Liasse Fiscale) قبل الفاتح ماي من السنة N+1.

3- حساب و دفع الضريبة:

3-1- حساب الضريبة:

يتم حساب ضريبة IBS وذلك بتطبيق المعدلات الضريبية الآتية على الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات :

- معدل 19% بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع (مع تخفيض المعدل إلى 10% بالنسبة للأرباح المعاد إستثمارها).
- معدل 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية.
- معدل 26% بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات).[1]
- معدل 10% يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها من طرف الشركات الإنتاجية تحت طائلة الشروط التالية:

- لابد أن تكون الأرباح موجهة لإقتناء معدات إنتاج متعلقة بالنشاط الممارس خلال السنة التي تم فيه تحقيق الأرباح (يطبق هذا الحكم أيضا على الأرباح التي أستعملت لإقتناء الأسهم أو الحصص الإجتماعية والتي تسمح بالمساهمة في حدود 90% على الأقل في رأسمال شركة أخرى).
- لابد من التصريح بالأرباح المستفيدة من المعدل المخفض بشكل منفصل عن الأرباح العادية في التصريح السنوي للنتائج.
- لابد من إرفاق قائمة مفصلة بالمعدات التي تم إنجازها في إطار الأرباح المعاد إستثمارها (طبيعة المعدات المقتناة، تاريخ تسجيل هذه المعدات في الأصول، تكلفة إقتناء هذه المعدات).
- يجب الإحتفاظ بالمعدات التي تم إنجازها في إطار الأرباح المعاد إستثمارها لمدة خمس سنوات على الأقل إبتداءا من تاريخ تسجيلها ضمن الأصول.
- لا يمكن أن تستفيد الأرباح الموافقة لمبلغ التثبيتات المنجزة - والتي لم يتم إخضاعها للمعدل المخفض بعنوان سنة الإنجاز - من هذا الإمتياز لاحقا.[2]

(1)- أنظر المادة 150 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 142 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

ملاحظات:

-لا يجب أن يقل مبلغ الضريبة على أرباح الشركات عن 10000 دج مهما كانت النتيجة المحققة من طرف الشركة.

- الشركات التي تحوز قرار منح المزايا من هيآت دعم الاستثمار وتشغيل الشباب (ANADE، CNAC، ANDI، ...) تستفيد من إعفاء كلي لمدة لمدة معينة .

- الشركات التي تمارس نشاط إستيراد البضائع من أجل البيع على الحالة مطالبة بدفع نسبة 02% من قيمة البضائع المستوردة عند كل إستيراد (Précompte à L'importation) والتي تعتبر بمثابة تسبيق ضريبي يتعين خصمه من الضريبة على أرباح الشركات.

3-2- دفع الضريبة:

يتم دفع ضريبة IBS عن طريق ثلاثة تسبيقات على الحساب (أقساط دورية مسبقة) (Acomptes provisionnels) مع رصيد للتصفية، بإستعمال نموذج G50، وذلك كما يلي:

- التسبيق الأول قبل 20 مارس. ويتم حسابه بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح للسنة N-2.
- التسبيق الثاني قبل 20 جوان. ويتم حسابه بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح للسنة N-1، مع ضرورة إجراء تسوية مقارنة ما تم دفعه في التسبيق الأول.
- التسبيق الثالث قبل 20 نوفمبر. ويتم حسابه بنسبة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح للسنة N-1.
- رصيد للتصفية قبل 20 ماي من سنة N+1. وذلك بإجراء الفرق بين ضريبة على أرباح الشركات ومجموع الأقساط

وتجدر الإشارة أنه بالنسبة للشركات المنشأة حديثاً، فإن مبلغ كل تسبيق يساوي إلى 30% من الضريبة المحسوبة من 5% من رأسمال الإجتماعي المحرر.[1]

4- العقوبات الجبائية:

إن التشريع الجبائي ينص على تطبيق عدة عقوبات جبائية ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يحترمون واجباتهم الجبائية، وبصفة عامة يتم تطبيق نفس العقوبات المطبقة على الأرباح التجارية والصناعية سواء تعلق الأمر بغياب التصريح السنوي للنتائج، تأخير التصريح السنوي للمنائج أو تقديم تصريحات جبائية ناقصة إضافة إلى عدم دفع التسبيقات الوقتية.[2]

5- أسئلة وتمارين محلولة:

ا/ أجب بإختصار عن الأسئلة التالية:

1/ ما هو الفرق الجوهري بين الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات؟

2/ مالفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيف يمكن الانتقال بينهما ؟.

3/ إشرح المقصود بالقرض الضريبي المدفوع على مستوى إدارة الجمارك؟.

(1)- أنظر المادة 2/356 و 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المواد 192 الفقرة 01، 193 الفقرة 0& و 02، 322، 356 الفقرة 05، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

II- تمارين محلولة:

تمرين 01: (الضريبة على أرباح الشركات IBS).

SPA
NIS:

Impôts sur les Bénéfices des Sociétés

BORDEREAU AVIS DE VERSEMENT

Exercice ...2024... / ...2023...

Bénéfice ou déficit déclaré : 68 235 000
(Ligne n° 49 ou 24, tableau 1 liasse fiscale)

	Montant
Bénéfice Taxable	**68 235 000**
IBS aux taux de : 26% :	**17 741 100**
Montant du 1er acompte: CH N° 4988503 du 20/03/2023	**5 055 024**
Montant du 2e acompte: CH N° 4988924 du 20/06/2023	**5 373 576**
Montant du 3e acompte: CH N° 4989124 du 19/11/2023	**5 214 300**
Crédit d'impôt (Précompte à l'Importation*)	**2 000 000**
Montant à déduire	**17 642 900**
Solde de liquidation / IBS à payer	**98 200**
Excédent de versement	**/**
Minimum d'imposition de 10.000 DA	**/**

A KOUBA , le 20/O5/2024

Cachet et signature du
Receveur,

Certifié sincère et véritable le contenu du présent bordereau et conforme aux écritures comptables.

A kouba , le 20/05/2024

Cachet et signature

du contribuable,

NB :- BENIFICE FISCAL 2021 = 64 808 000 DA
- BENIFICE FISCAL 2022 = 66 850 600 DA

(*) préciser la nature et joindre une pièce justificative.

1- ما هو نوع نشاط هذه الشركة، وما هو شكلها القانوني؟.
2- ما هي قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة من طرف هذه الشركة خلال سنة 2023 ؟.
3- وضِّح حسابيا كيف تم حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ؟.
4- وضِّح حسابيا كيف تم حساب مبلغ الأقساط الوقتية (Acomptes provisionnels).
5- إستنتج قيمة البضائع المستوردة التي قامت بها الشركة خلال سنة 2023.
6- وضح حسابيا كيف تم حساب مبلغ رصيد التصفية (Solde de liquidation).
7- ماذا لو حققت هذه الشركة خسارة خلال سنة 2023 بقيمة 5.989.675 دج.؟
8- إذا إكتشفت إدارة الضرائب على إثر رقابة جبائية بأن الربح الجبائي المحقق من طرف هذه الشركة خلال سنة 2023 هو 90.000.000 دج، فقم بالتسويات اللازمة (أي حساب الضريبة الجديدة مع تحديد نسبة و مبلغ العقوبة المناسبة) ؟.

تمرين 02: (الضريبة على أرباح الشركات IBS).

قدمت لك المعلومات التالية عن نشاط شركة النور خلال سنة 2022 كما يلي:

جدول .... في 2022/12/31:

البيان	المبالغ	ملاحظة:
رقم الأعمال (مبيعات بضاعة)	30.000.000	- الربح الجبائي 2020 = 1000.000 دج،
الاستهلاكات (بضاعة مستهلكة)	25.000.000	- الربح الجبائي 2021 = 1300.000 دج.
الخدمات الخارجية (أعباء الايجار)	785.000	
مصاريف المستخدمين (أجور عمال)	1.400.000	
الضرائب والرسوم	315.000	
مخصصات الاهتلاكات (للتثبيتات)	1.000.000	
نتيجة عادية قبل الضريبة (ربح جبائي	...	

1/ ماذا يمثل الجدول أعلاه،

2/ ما هو آخر أجل لإيداعه لدى إدارة الضرائب ؟.

3/ حدد نوع نشاط شركة النور ؟.

4/ ما هو النظام الضريبي الذي تخضع له شركة النور ؟,

5/ ما هي الدفاتر المحاسبية الملزمة بمسكها قانونا؟.

6/ احسب النتيجة العادية قبل الضريبة التي حققتها الشركة خلال سنة 2022.

7/ أحسب مبلغ التسبيقات على الحساب فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات مع إعداد التصاريح الشهرية (G50) الخاصة بذلك ؟.

8/ أحسب الضريبة على أرباح الشركات التي تخضع لها شركة النور خلال سنة 2022.

9/ أحسب رصيد التصفية الخاص بالضريبة على أرباح الشركات مع تحديد طريقة دفعه وكذا آخر أجل لدفعه مع إعداد التصريح الخاص بذلك ؟.

10/ فرضا أن شركة النور قامت بإيداع التصريح السنوي للأرباح في التواريخ التالية، فحدد نسبة و مبلغ العقوبة المطبقة حسب كل حالة تأخير: أ- 2023/04/30، ب- 2023/05/02، ج- 2023/06/10، د- 2023/07/25.

11/ فرضا أنه بعد المراقبة المدققة لإدارة الضرائب تبين أن الربح الجبائي الحقيقي الذي حققته هذه الشركة خلال سنة 2022 هو 2.000.000 دج، فأحسب ضريبة (IBS) المستحقة عليها مع حساب مبلغ العقوبة المناسبة.

12- فرضا أن شركة النور إمتنعت عن إيداع التصريح السنوي للأرباح بعد تذكيرها من طرف إدارة الضرائب، و قد قَدَّرَت إدارة الضرائب قيمة الربح الجبائي بطريقة تلقائية بقيمة 3.000.000 دج، فأحسب قيمة الضريبة على الأرباح التي تخضع لها مع تحديد نسبة ومبلغ العقوبة المناسبة ؟.

13/ إذا فرضنا أن هذه الشركة حققت خسارة خلال سنة 2023، فأحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات التي تخضع لها هذه الشركة خلال سنة 2023.

I- إجابة الأسئلة:

1/ الفرق الجوهري بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات:

يكمن الفرق في كون أن الضريبة على الدخل الإجمالي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون بينما الضريبة على أرباح الشركات يخضع لها الأشخاص المعنويون.

2/ الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مع توضيح كيفية الانتقال بينهما:

النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة المستخرجة عن طريق المحاسبة المالية بإجراء الفرق بين الإيرادات (المنتوجات) والأعباء (التكاليف)، أما النتيجة الجبائية هي تلك النتيجة المحصل عليها بإجراء الفرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة والأعباء القابلة للخصم أي النتيجة التي يتعين حساب الضريبة على أرباح الشركات منها، وبالتالي نستنتج أن النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية مُعَدَّلَةٌ لأغراض ضريبية، ويمكن الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية عن طريق إستخراج جميع الفروقات بين المحاسبة والجباية سواء كانت دائمة أو مؤقتة ثم القيام بدمج الأعباء غير قابلة للخصم مع خصم الإيرادات غير خاضعة للضريبة.

3/ شرح المقصود بالقرض الضريبي المدفوع على مستوى إدارة الجمارك.

القرض الضريبي المدفوع على مستوى إدارة الجمارك هو عبارة عن تسبيق تدفعه الشركات التي تنشط في ميدان إستيراد البضائع من أجل بيعها على حالتها إلى إدارة الجمارك بنسبة 02% من قيمة الاستيراد، ثم تقوم بخصمه من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عليها بنفس طريقة خصم التسبيقات الدورية.

حلول التمارين:

حل التمرين رقم 01:

1/ نوع نشاط الشركة تجاري تنشط في قطاع الاستيراد من أجل البيع على الحالة،

وشكلها القانوني شركة مساهمة (SPA).

2/ قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة من طرف الشركة خلال سنة 2023 هي 68.235.000 دج.

3/ توضيح كميفية حساب الضريبة على أرباح الشركات: لدينا IBS = 68.235.000 x %26 = 17.741.100 دج.

4/ توضيح كيفية حساب مبلغ الأقساط الوقتية.

- **التسبيق 1 = 64.808.000 x %26 x %30 = 5.055.024 دج.**
- **التسبيق2 = 66.850.000 x 2 x %26 x %30 - 5.055.024 = 5.373.576 دج.**
- **التسبيق 3 = 66.850.000 x %26 x %30 = 5.214.300 دج.**
- **مجموع التسبيقات الدورية = 5.055.024 + 5.373.576 + 5.214.300 = 15.642.900 دج.**

5/ إستنتاج قيمة البضائع المستوردة : لدينا ضريبة الاستقطاع على الاستيراد تحسب بنسبة 02% من قيمة البضائع المستوردة، ومنه قيمة البضائع المستوردة = 2.000.000 دج / 02% = 100.000.000 دج.

6/ كيفية حساب رصيد التصفية:

لدينا رصيد التصفية = مبلغ الضريبة على أرباح الشركات – (التسبيقات الوقتية + مبلغ القرض الضريبي)

= 17.741.100 - (2.000.000 + 15.642.900) = 98.200 دج.

7/ في حالة تحقيق خسارة فإن الشركة تخضع للحد الأدنى للضريبة بقيمة 10.000 دج، وتكون في وضية فائض في الدفع (رصيد تصفية سالب)، تقوم الشركة بإسترجاعه من الأقساط اللاحقة أو تتقدم بطلب استرداده، وذلك كما يلي: رصيد التصفية = 10.000 - (2.000.000 + 15.642.900) = 17.632.900دج.

8/ في حالة التصريح الناقص يتم مطالبة الشركة بالمبلغ المتهرب منه مع إضافة مبلغ عقوبة التصريح الناقص (عقوبة الوعاء) حسب المبلغ المتهرب منه، وذلك كما يلي:

- حساب مبلغ IBS المستحقة = (68.235.000 – 90.000.000) X %26 = 5.658.900 دج

- حساب مبلغ العقوبة المستحقة = 5.658.900 X %25 = 1.414.725 دج.

- المبلغ الكلي المستحق = 5658.900 + 1.414.725 = 7.073.625 دج.

<u>حل التمرين رقم 02:</u>

1- يمثل الجدول أعلاه حساب النتائج، (أحد وثائق التصريح السنوي للنتائج).

2- آخر أجل لايداعه لدى إدارة الضرائب هو 30 أفريل 2023.

3- نوع نشاط شركة النور تجاري (البيع بالجملة) لأن رقم أعمالها يشتمل على مبيعات البضائع (حساب 700).

4- النظام الضريبي الذي تخضع له شركة النور هو النظام الحقيقي.

5- الدفاتر المحاسبية الملزمة بمسكها ورقيا أو إلكترونيا هي دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، دفتر الأجور.

6- حساب النتيجة العادية قبل الضريبة التي حققتها هذه الشركة خلال سنة 2022.

النتيجة العادية = الايرادات – الاعباء

= (30000000) – (25000000+785000+1400000+315000+1000000) = 1500000 دج.

7- حساب مبلغ التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات.

التسبيق الأول = 1000000 x %26 x %30 = 260000 x %30 = 78000 دج.

التسبيق الثاني= 1300000 x %26 x %30 = 338000 x %30 + 101400 = (78000 – 101400) = 124800دج.

التسبيق الثالث = 1300000 x %26 x %30 = 338000 x %30 = 101400 دج.

إعداد التصاريح الشهرية G50 الخاصة بالتسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات:

Acomptes Provisionnels IBS G50: Mois Fevrier Année 2022

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات			
CODE	Acomptes et solde IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer
E2E00	1er Acompte provisionnel	260000 x 30%	78000
2		TOTAL	78000

Acomptes Provisionnels IBS G50: Mois Mai Année 2022

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات			
CODE	Acomptes et solde IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer
E2E00	2ème Acompte provisionnel	338000 x 30% = 101400 + 23400	124800
2		TOTAL	124800

Acomptes Provisionnels IBS G50: Mois Octobre Année 2022

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات			
CODE	Acomptes et solde IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer
E2E00	3ème Acompte provisionnel	338000 x 30%	101400
2		TO TAL	101400

8- حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2022.

ملاحظة: الربح الجبائي = نتيجة عادية قبل الضريبة، أي لا وجود للإدماجات وكذا الحسومات.

IBS = الربح الجبائي X 26% = 1500000 X 26% = 390000 دج.

9- حساب رصيد التصفية للضريبة على أرباح الشركات

رصيد التصفية = مبلغ IBS – مجموع التسبيقات المسددة

= 390000 – (78000+ 124800 + 101400) = 390000 – 304200 = 85800 دج.

يتم دفع هذا المبلغ عن طريق تصريح G50 قبل 20 ماي 2023 (G50 لشهر أفريل 2023) باستعمال نفس الاطار المخصص لدفع التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات، وذلك كمايلي:

Solde de liquidation IBS G50: Mois Avril Année 2023

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات			
CODE	Acomptes et solde IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer
E2E00	... Acompte provisionnel (solde de liquidation IBS 2022)	390000 – 304200	85800
2		TO TAL	85800

10- في حالة التأخير في إيدع التصريح السنوي للأرباح تتعرض الشركة لعقوبات تأخير حسب مدة التأخير يتم حسابها من مبلغ IBS المستحقة عليها، وذلك كمايلي:

الحالة أ: 2023/04/30 ⇦ لا توجد عقوبة التأخير (ايداع التصريح ضمن الآجال القانونية)

الحالة ب: 2023/05/02 ⇦ عقوبة التأخير = 390000 X 10% = 39000 دج.

الحالة ج: 2023/06/10 ⇦ عقوبة التأخير = 390000 X 20% = 78000 دج.

الحالة د: 2023/07/25 ⇦ عقوبة التأخير = 390000 X 25% = 97500 دج.

11- في حالة التصريح الناقص يتم مطالبة الشركة بالمبلغ المتهرب منه مع إضافة مبلغ عقوبة التصريح الناقص (عقوبة الوعاء) حسب المبلغ المتهرب منه، وذلك كما يلي:

- حساب مبلغ IBS المستحقة = (1500000 – 2000000) X 26% = 130000 دج

- حساب مبلغ العقوبة المستحقة = 130000 X 15% = 19500 دج.

- المبلغ الكلي المستحق = 130000 + 19500 = 149500 دج

12- في حالة الامتناع عن التصريح تقوم ادارة الضرائب بتقدير الربح الجبائي بطريقة تلقائية مع اعتماد عقوبة 25% من مبلغ الضريبة المستحقة وذلك كما يلي:

مبلغ IBS المستحقة = 3000000 X 26% = 780000 دج

مبلغ عقوبة عدم التصريح = 780000 X 25% = 195000 دج.

13- في حالة تحقيق الشركة لخسارة خلال سنة 2023، فإنها تخضع للحد الأدنى للضريبة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بقيمة 10.000 دج. أي IBS = 10000 دج.

المحور الخامس

تحديد النتيجة الجبائية (دراسة الضرائب المؤجلة)

المحور رقم (05): تحديد النتيجة الجبائية (دراسة الضرائب المؤجلة):

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الطالب من خلال هذا المحور أن يتعرف على ما يلي:

- **معرفة الحالات التي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة.**
- **معرفة كيفية تحديد النتيجة الجبائية.**
- **التعرف على أهم الفروقات المؤقتة والدائمة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي الجزائري.**
- **التعرف على كيفية ملأ الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية الخاص بتحديد النتيجة الجبائية.**

تصميم الدرس

مقدمة:

1. **مفهوم النتيجة المحاسبية والجبائية**
   - 1.1. **النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي)**
   - 2.1. **النتيجة الجبائية (الربح الجبائي)**
   - 3.1. **شروط خصم الأعباء جبائيا.**
2. **دراسة الضرائب المؤجلة**
   - 1.2. **تعريف الضرائب المؤجلة.**
   - 2.3. **حالات نشوء الضرائب المؤجلة.**
   - 3.3. **أنواع الضرائب المؤجلة.**
3. **دراسة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.**
   - 1.3. **دراسة الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي.**
   - 2.3. **دراسة الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي.**
4. **أسئلة وتمارين محلولة.**

مقدمة:

إن الضريبة على أرباح الشركات يتم حسابها إنطلاقا من النتيجة الجبائية بعد تحديد النتيجة المحاسبية، حيث يتعين على الشخص المكلف بالمحاسبة أثناء التسجيل المحاسبي تسجيل العمليات وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي بتسجيل جميع الأعباء التي تتحملها الشركة حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا مع تسجيل جميع الايرادات التي تحصلت عليها حتى وإن كانت غير خاضعة للضريبة، ثم يبحث عن النتيجة المحاسبية عن طريق إجراء الفرق بين الايرادات (صنف 07) والأعباء (صنف 06)، كما يتعين عليه أثناء التصريح الجبائي أن يصرح بما ينص عليه القانون الجبائي أي يقوم بالتصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية خارج المحاسبة من أجل تحديد النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية أخذا بعين الاعتبار الفروقات بين المحاسبة والجباية سواء كانت مؤقتة أو دائمة.

1- تعريف النتيجة المحاسبية والجبائية:

يتحدد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات إنطلاقا من الربح المحاسبي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، والذي يتعين تعديله لأغراض ضريبية (الربح الجبائي) وفقا لقواعد القانون الجبائي.

1.1- النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي):

النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة التي يتم تحديدها عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، عن طريق إجراء الفرق بين الإيرادات (حسابات الصنف 07) والأعباء (حسابات الصنف 06) خلال دورة إستغلالية واحدة، حيث يتم تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الايرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة[1]، كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول يوضح كيفية حساب النتيجة المحاسبية من خلال مدونة حسابات الايرادات والأعباء.

مدونة حسابات الإيرادات المستعملة	مدونة حسابات الأعباء المستعملة
ح/70: المبيعات	ح/60 المشتريات المستهلكة
ح/72: إنتاج مخزن	ح/61: الخدمات الخارجية
ح/73: الانتاج المثبت	ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى
ح/74: إعانات الاستغلال	ح/63: أعباء المستخدمين
ح/75: الإيرادات العملياتية الأخرى	ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
ح/76: الإيرادات المالية	ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى
ح/77: إيرادات غير عادية	ح/66: الأعباء المالية
ح/78: الإسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات	ح/67: الأعباء غير عادية
	ح/68: مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	ح/69: الضرائب على النتائج وما يماثلها
النتيجة المحاسبية = مجموع الايرادات (Les Produits) - مجموع الأعباء (Les Charges)	

(1)- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص278 وما بعدها.

2.1- النتيجة الجبائية (الربح الجبائي):

لحساب الضريبة على أرباح الشركات لا يُؤْخَذُ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط، بل يتعداه إلى الربح الجبائي تطبيقا لمبدأ إستقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي عن طريق القيام ببعض العمليات الحسابية خارج إطار المحاسبة من خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية Liasse Fiscale) الذي يجب إرفاقه مع التصريح السنوي بالنتائج، فالنتيجة الجبائية تساوي النتيجة المحاسبية قبل الضرائب مضافا إليها الأعباء غير قابلة للخصم (القانون الجبائي لا يسمح بخصم بعض الأعباء) ومخصوما منها الايرادات غير خاضعة للضريبة (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض الإيرادات التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي)، ويمكن إيضاح ذلك وفق العلاقة الرياضية التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدمجات (Réintégrations)– الخصومات (Déductions)

3.1- شروط خصم الأعباء جبائيا.

تجدر الإشارة إلى أن القانون الضريبي وضع شروط معينة من أجل خصم الأعباء جبائيا تتمثل فيما يلي:

- يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة للإستغلال ويكون مرتبط بالتسيير العادي للمؤسسة.
- يجب أن يكون العبء فعلي ومبرر بالمستندات الثبوتية المحررة قانونا.
- يجب أن يؤدي العبء إلى إنخفاض صافي الأصول.
- يجب أن يقيد العبء محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة للالتزام به.[1]

2- دراسة الضر ائب المؤجلة:

إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية (وليست ضريبة في حد ذاتها) جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل إستبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

1.2- تعريف الضر ائب المؤجلة:

حسب النظام المحاسبي المالي فقد عَرَّفَ الضرائب المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة خصوم) خلال سنوات مالية مستقبلية، بمعنى هي تلك الضرائب على الأرباح التي يُسْتَحَقُ سدادها أو إستردادها خلال الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن الاختلاف في المعالجة بين المعايير المحاسبية من جهة والقوانين الضريبية من جهة أخرى.

وعليه من خلال هذا التعريف نستنتج مايلي:

- ✓ أن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها إنطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة نشاط الشركة.
- ✓ أن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية إستردادها في الفترات اللاحقة أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها في الفترات المستقبلية.
- ✓ أن الضرائب المؤجلة تكون ناشئة عن إختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لكل من الأعباء والايرادات التي تساهم في تشكيل نتيجة المؤسسة.

(1)- أنظر المادة 140 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

2.2- حالات نشوء الضرائب المؤجلة:

حسب النظام المحاسبي المالي هناك ثلاثة حالات أساسية يمكن أن يَنْجُمَ عنها ضرائب مؤجلة وهي:

- ✓ وجود إختلال زمني مؤقت بين الاثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأَخْذِه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- ✓ وجود خسائر جبائية أو قروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية مُمْكِنًا في مستقبل منظور.
- ✓ وجود ترتيبات وإلغاءات وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوفات مالية مدمجة (إعداد ميزانية مُوَحَدة بالنسبة لمجمعات الشركات).[1]

3.2- أنواع الضرائب المؤجلة:

بالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أن نميز بين نوعين أساسين أحدهما يتعلق بالأصول (أصل ضريبي مؤجل كحق للشركة على عاتق إدارة الضرائب) والآخر يتعلق بالخصوم (إلتزام ضريبي مؤجل كدين على عاتق الشركة لصالح إدارة الضرائب):

1.3.2- ضرائب مؤجلة أصول:

هي عبارة عن مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين إضافتها (دمجها) إلى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب المدين مقابل جعل حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول في الجانب الدائن .

2.3.2- ضرائب مؤجلة خصوم:

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين خصمها (تخفيضها) من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن مقابل جعل حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم في الجانب المدين.[2]

3- دراسة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

إن إستقلالية وسيادة القانون الجبائي عن القانون المحاسبي سيؤدي حتما إلى وجود إختلافات وفروقات جوهرية بينهما، بمعنى أن المحاسبة والجباية لا يتفقان في معالجة بعض الايرادات والأعباء، فليس كل عبء مسجل في المحاسبة في الصنف 06 يعتبر عبء مقبول جبائيا، كما أنه ليس كل إيراد مسجل محاسبيا في الصنف 07 يعتبر إيراد

(1)- أنظر البند رقم 02/134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص ص18، 19.

(2)- بن ربيع حنيفة وآخرون، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ص 290 وما بعدها.

خاضع للضريبة، الأمر الذي يؤدي حتما إلى وجود فروقات بين المحاسبة والجباية سواء كانت تلك الفروقات دائمة أو مؤقتة، وأن هذه الأخيرة فقط هي التي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول أو خصوم.

1.3- دراسة الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي الجزائري:

الفروقات المؤقتة هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجباية والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الايرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة ثم تنعس بالسداد أو الاسترداد في فترات محاسبية مستقبلية، والتي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة سواء ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم، ومن أمثلتها في القانون الجبائي الجزائري نجد:

1.1.3- المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

بالنسبة للفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالاضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية[1]، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها[2] دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي لها.

2.1.3- إعانات الاستغلال والتوازن:

حيث يَدْرُج القانون الجبائي إعانات الاستغلال والتوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الاقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها[3]، في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الاعانات العمومية المرتبطة بالاستغلال (إعانات موجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة) في الحسابات كإيرادات (ح/74 إعانات الاستغلال) في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه[4] دون أن يشترط تاريخ القبض كشرط لتحقق الايراد.

3.1.3- عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

قد تكون طريقة الاهتلاك أو مدة الاهتلاك أو حتى قاعدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الاهتلاك المنصوص عليها جبائيا، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بإختيار طريقة الاهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لإستراتيجيتها الاستثمارية، في حين نجد أن القانون الجبائي يضع شروط لتطبيق طريقة إهتلاك معينة، إضافة إلى تحديد مدد الاهتلاك الجبائي بموجب قرار وزاري[5]، ضف إلى ذلك أنه تم إضافة طريقة جديدة للإهتلاك ممثلة في نمط الاهتلاك حسب وحدات الانتاج في النظام المحاسبي المالي[6] في حين أنها غير معتمدة جبائيا، الأمر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة.

([1])- أنظر المادة 01/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([2])- أنظر البند رقم 01/127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص15.

([3])- أنظر الفقرة الأخيرة من المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([4])- أنظر البند رقم 03/124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص13.

([5])- أنظر المادتين 174 القفرات 1، 2 و 3 و 141 القفرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([6])- أنظر البند 7/121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وقواعد سيرها، ص8.

4.1.3- العناصر ذات القيمة المنخفضة:

بالنسبة للقانون الجبائي فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها[1]، بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر[2] بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة حسب ما تراه مناسبا لها، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية في حالة إعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.

5.1.3 - خسائر السنوات السابقة:

منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[3]، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية.

2.3- دراسة الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي الجزائري:

الفروقات الدائمة هي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة، فالجباية قد تستبعد خصم بعض الأعباء أو تضع أسقف معينة لا يجب تجاوزها أو تقبل خصم بعض الأعباء بشروط محددة أو تستبعد بعض الايرادات من الخضوع للضريبة، وتتمثل أهم الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الضريبي الجزائري فيما يلي:

1.2.3- حصص الهدايا والتبرعات ومصاريف الاشهار المالي:

حيث إعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الاشهارية التي لا تتجاوز قيمتها 1000 دج للوحدة في حدود مبلغ إجمالي بقيمة 500.000 دج، وكذا الاعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني عندما لا تتجاوز مبالغها 4.000.000 دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الاشهار المالي والكفالة والرعاية (Sponsoring) الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000 دج[4]، بينما نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الايرادات.

2.2.3- الأعباء الجبائية غير مقبولة للخصم:

لقد نص المشرع الجبائي على عدم قابلية خضم بعض الضرائب والرسوم وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين إضافة

(1)- أنظر المادة 03/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر البند رقم 04/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص8.

(3)- أنظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(4)- أنظر المادة 11 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 المعدلة للمادة 169 الفقرتين 01 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إلى الرسم على إمتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات (الرسم على السيارات الفخمة والفاخرة)، كما إعتبر المشرع الجبائي العقوبات والغرامات والجزاءات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم إحترامهم لالتزاماتهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للخصم[1]، في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم وحساب 656 بالنسبة للغرامات والعقوبات وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.

3.2.3- أقساط الاهتلاك غير قابلة للخصم:

حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج مهما كانت قيمة السيارة السياحية، غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الإعتبار إذا كانت هذه السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة (مثلا السيارة السياحية تعتبر كأداة رئيسية لمزاولة النشاط بالنسبة لوكالات تأجير السيارات، أو شركات الطاكسي،...) على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية.

4.2.3- مصاريف وأعباء أخرى غير قابلة للخصم:

لقد رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 06 كما وضع سقفا معينا لخصم بعض الأعباء الأخرى، وبالتالي يتعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتتمثل هذه الأعباء فيما يلي:

- الأجور التي يتقاضها صاحب المؤسسة الفردية غير قابلة للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي.
- الأجور الممنوحة لزوج مستغل مؤسسة فردية أو لزوج شريك في شركة غير قابلة للخصم إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشتغل نفس منصب العمل.
- مختلف الأعباء ومصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة للإستغلال؛
- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندق والعروض غير مرتبطة مباشرة بإستغلال المؤسسة؛
- الأعباء المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة بإحتساب كل الرسوم مبلغ 1000000؛
- مصاريف التكفل المدفوعة من طرف المؤسسة لطرف ثالث دون أن يكون لهذا التكفل علاقة بالنشاط الممارس؛
- تسقيف النفقات المتعلقة بالترويج الطبي (Promotion médicale) للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية في حدود 01% من رقم الأعمال السنوي (أعباء الإشهار، تكاليف إطلاق المنتجات، تكاليف تجديد واجهات الصيدليات، التكفل بمصاريف السفر والتنقل لمهني الصحة، ....).

✓ تسقيف مصاريف إيجار السيارات السياحية في حدود 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط في حدود 20.000 دج عن كل مركبة.[2]

- مبلغ الفوائد المستحقة عن الديون والودائع الأجنبية وكذا الأتاوي المدفوعة لقاء التنازل عن رخص إستغلال وبراءات إختراع وعلامات صنع بالإضافة إلى مصاريف الخدمات المختلفة المدفوعة من طرف المؤسسات المقيمة

(1)- أنظر المواد 141 الفقرة 04 ،169 الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)-أنظر المواد 140 الفقرة 02، 168، 169 من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

في الجزائر لأشخاص مقمين في الخارج (ماعدا الدول التي أبرمت معها الجزائر إتفاقيات جبائية). وذلك من أجل محاربة التحويل غير مباشر للأرباح باستعمال تقنية أسعار التحويل.

5.2.3- فروقات ناتجة عن عقود الإيجار- التمويل.

ينص النظام المحاسبي المالي على معالجة عقود الايجار التمويلي (القرض الايجاري) كأي أصل تملكه المؤسسة تطبيقا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وذلك كمايلي:

- ✓ يتم تسجيل التثبيتات المقتناة عن طريق عقد الايجار التمويلي لدى المستأجر ضمن أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا إذا كانت هذه القيمة أقل ثمنا.
- ✓ يحق للمستأجر تسجيل الاهتلاكات المرتبطة بالأصل المؤجر حسب مدة منفعته إذا كان متيقنا من إمتلاكه في نهاية مدة عقد الايجار، أما إذا لم يكن متيقنا من ذلك فيتم إهتلاك الأصل بالكامل وفق أقصر مدة بين مدة العقد ومدة منفعته.
- ✓ يتم تسجيل الايجارات المرتبطة بعقد الايجار-التمويل لدى المؤجر كما لدى المستأجر بالتمييز بين الفوائد المالية المترتبة عن العقد وكذا تسديد المستحقات الرئيسية لإهتلاك القرض.[1]

في حين ينص القانون الجبائي الجزائري على معالجة عقد الإيجار- التمويل كعقد إيجار بسيط، حيث إعتبر المؤجر هو المالك للعين المؤجرة الذي يتعين عليه تسجيله كأصل ثابت، ومن ثَمَ يَحِقُ له تطبيق الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الايجاري، كما ينص على تسجيل مبالغ الايجارات المقبوضة من طرفه كإيرادات خاضعة للضريبة، في حين يُسَجِّل المستأجر تلك المبالغ المدفوعة من طرفه كأعباء قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.[2]

وعليه يتعين على المستأجر إعادة دمج أعباء الاهتلاكات المطبقة على الأصل المؤجر وكذا خصم مبالغ الايجارات المسددة من طرفه (أقساط سداد القرض من دون الأعباء المالية التي تناسب المبلغ السنوي لمجموع المدين لحساب 167)، كما يتعين على المؤجر دمج مبالغ الايجارات المحصل عليه (المبالغ خارج الايرادات المالية التي تناسب المبلغ السنوي لمجموع الدائن لحساب 274) من جهة وكذا خصم الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المؤجر من جهة أخرى.

6.2.3- فو ائض القيمة غير الخاضعة للضريبة:

حيث ينص القانون الجبائي على إعفاء فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجمع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الايجاري، كما ينص على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات جبائيا بإحتسابه في حدود 70% من قيمته (يعتبر كإيراد غير خاضع بنسبة 30%) إذا كان يشمل تثبيتات تم إكتسابها أو إنجازها منذ 3 سنوات على الأكثر (فائض قيمة قصير الأجل) أو بإحتسابه في حدود 35% من قيمته (يعتبر كإيراد غير خاضع بنسبة 65%) إذا كان يشمل تثبيتات تم إكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات (فائض قيمة طويل الأجل)، على أن يتم إعفاؤه بالكامل في حالة إعادة إستثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه (فائض قيمة معاد إستثماره)[3]، في حين يعتبر النظام المحاسبي المالي فائض القيمة إيراد كباقي الايرادات يسجل محاسبيا في ح/752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.

([1])- أنظر البندين رقم 02/135 و03/135 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.

([2])- أنظر المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 (جريدة رسمية عدد 68).

([3])- أنظر المادة 173 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

7.2.3- قسائم الأرباح الموزعة على الشركات:

لقد نص قانون المالية لسنة 2022 على إخضاع الأرباح الموزعة على الشركات - التي سبق وأن تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة – لإقتطاع من المصدر بنسبة 05% محررة من الضريبة، لذلك يتعين إستبعاد هذه الأرباح الموزعة عند تحديد النتيجة الجبائية في إطار الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية،[1] بينما تُعْتَبَر هذه التوزيعات للأرباح محاسبيا كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي.

5- أسئلة وتمارين محلولة:

التمرين 1: الضرائب المؤجلة

بَيِّن نوع الضريبة المؤجلة الناجمة عن العمليات التالية مع التبرير؟.

1. **مصاريف تطوير يتعين تثبيتها محاسبيا (أي تسجيلها ضمن التثبيتات)، بينما تُعْتَبَر جبائيا كأعباء قابلة للخصم خلال الدورة التي حدثت فيها.**
2. **تثبيتات تهتلك محاسبيا بشكل أسرع من إهتلاكها الجبائي.**
3. **تثبيتات تهتلك جبائيا بشكل أسرع من إهتلاكها المحاسبي.**
4. **إيرادات يتم الاعتراف بها محاسبيا عند تاريخ إكتسابها (الحصول عليها) بينما لا يتم الاعتراف بها جبائيا إلا عند تاريخ قبضها في المستقبل.**
5. **أعباء تم تَحَمُّلُها محاسبيا خلال الدورة بينما لا تكون قابلة للخصم جبائيا إلا عند تاريخ دفعها.**
6. **نتيجة سلبية (خسارة) قابلة للترحيل جبائيا.**
7. **إيرادات مؤجلة يتعين محاسبيا توزيعها على عدة سنوات، بينما يتم ربطها جبائيا بالأرباح الخاضعة للضريبة عند تاريخ قبضها.**
8. **العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتعين تسجيلها محاسبيا كأعباء بينما يتعين جبائيا إهتلاكها حسب مدة إستعمالها.**
9. **ناقص قيمة محقق من جراء تنازل شركة على معدات إنتاجية ، علما أن قانون الضرائب يعتبر ناقص القيمة كعبء قابل للخصم جبائيا.**

تمرين 02: تحديد النتيجة الجبائية.

حققت شركة ذات مسؤولية محدودة المنار - الممارسة لنشاط إنتاج الاسمنت بالمنطقة الصناعية رقم 23 رويبة الجزائر العاصمة - العمليات التالية خلال سنة 2022:

01/05: حصلت هذه الشركة على قرض مصرفي طويل الأجل بقيمة 3.000.000 دج.

01/06: قامت هذه الشركة بإقتناء منشآت تقنية بقيمة 5.000.000 دج، مدة منفعتها 10 سنوات.

01/25: إشترت هذه الشركة مواد أولية بقيمة 15.200.000 دج مع تخزينها في نفس اليوم.

02/15: تم إخراج ما قيمته 7.000.000 دج من المواد الأولية من المخازن إلى ورشة الإنتاج.

03/25: تم إدخال للمخازن ما قيمته 12.000.000 دج من المنتجات التامة الصنع.

04/01: قامت هذه الشركة بدفع مصاريف صيانة السيارة السياحية بقيمة 200.000 دج.

04/15: تم بيع منتجات تامة الصنع بقيمة 20.000.000 دج، تكلفة إنتاجها 17.000.000 دج.

04/20: دفعت هذه الشركة أعباء تأمين المنشآت التقنية بقيمة 126.000 دج.

(1)- أنظر المادتين 45 و46 من قانون المالية لسنة 2022 المعدلتين للمادتين 147 مكرر و 02/150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

04/21: تم إستلام إشعار من مصلحة الضرائب من أجل تسديد قيمة الرسم العقاري بقيمة 200.000 دج.
05/30: تم تسديد الرسم العقاري بقيمة 200.000 دج، مع عقوبة تأخير نسبتها 13% بصك بنكي.
06/20: دفعت هذه الشركة أجور عمالها بقيمة 900.000 دج، وكذا 26% من الأجور كإشتراكات إجتماعية.
07/01: حصلت هذه الشركة على توزيعات أرباح صافية خاصة بالأسهم التي تملكها بقيمة 300000 دج.
10/10: دفعت هذه الشركة مصاريف الرعاية الاشهارية (Sponsoring) بقيمة 3.000.000 دج.
11/28: تلقت هذه الشركة إشعار من الدولة يفيد بتلقيها إعانة إستغلال بقيمة 900000 دج (علما أن قبض مبلغ تلك الإعانة سيكون خلال السنة القادمة).
12/02: إستلمت هذه الشركة فاتورة أتعاب متعلقة بخدمات مكتب المحاسبة بقيمة 100000 دج، (علما أن التسديد سيكون في 2023/01/15).
12/20: تنازلت هذه الشركة عن السيارة السياحية بقيمة 2.000.000 دج بعد ثلاثة سنوات من إكتسابها (قيمتها الأصلية 4000000 دج وتهتلك خطيا لمدة 05 سنوات).
12/28: قام البنك بإقتطاع مبلغ الفوائد الخاصة بالقرض المصرفي من حسابها البنكي بقيمة 150000 دج.
12/31: تم إهتلاك المنشآت التقنية خطيا على أساس مدة منفعة قدرها 10 سنوات.
<u>ملاحظة</u>: كل العمليات تمت عن طريق البنك، كل المبالغ معبر عنها بالمبلغ خارج الرسم، معدل الرسم على القيمة المضافة 19%، معدل الضريبة على أرباح الشركات 19%.

المطلوب:

1/ التسجيل المحاسبي لهذه العمليات (مع إهمال قيود تسجيل الضريبة على أرباح الشركات).
2/ حساب النتيجة المحاسبية التي حققتها الشركة (قبل وبعد الضرائب).
3/ حساب النتيجة الجبائية لهذه الشركة.
4/ حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS) التي تخضع لها هذه الشركة.
5/ إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة.
6/ إعداد الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

حل التمرين 01:

نوع الضريبة المؤجلة الناتجة	التعليل
1/ ضريبة مؤجلة خصوم	المحاسبة تنص على إهتلاك مصاريف التطوير حسب مدة معينة بينما الجباية تعتبرها كأعباء (القيمة المحاسبية (الاهتلاك المسجل محاسبيا) أقل من القيمة المعتمدة جبائيا.
2/ ضريبة مؤجلة أصول	المدة المحاسبية للاهتلاك أقل من المدة الجبائية وهو ما يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (الاهتلاك المحاسبي أكبر من الاهتلاك الجبائي).
3/ ضريبة مؤجلة خصوم	المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية وهو ما يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (الاهتلاك المحاسبي أقل من الاهتلاك الجبائي).
4/ ضريبة مؤجلة خصوم	إيرادت سجلت محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية بينما يتعين إستبعادها جبائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية (القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية).
5/ ضريبة مؤجلة أصول	أعباء سجلت محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية بينما يتعين إستبعادها جبائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية (القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية).

6/ضريبة مؤجلة أصول	الخسائر المرحلة تعتبر بمثابة ضرائب مؤجلة أصول لأنه مسموح للمؤسسة إسترداد مبلغ الضريبة المتعلقة بها من الضريبة على الأرباح المستقبلية.
7/ضريبة مؤجلة أصول	الايرادات المؤجلة يتعين توزيع مبلغها على عدة سنوات بينما تعتبر جبائيا خاضعة كلية في سنة قبضها،(القيمة المحاسبية (الجزء الموزع) أقل من القيمة الجبائية (المبلغ الكلي للإيراد)
8/ضريبة مؤجلة أصول	عناصر ذات قيمة منخفضة مسجلة محاسبيا كأعباء بينما يتعين إهتلاكها جبائيا (القيمة المحاسبية (العبء) أكبر من القيمة الجبائية (الاهتلاك الجبائي).
9/ عدم وجود ضرائب مؤجلة	كلا من المحاسبة والجباية أتفقتا على معالجة ناقص القيمة بنفس الطريقة، حيث سجلته المحاسبة ضمن الأعباء في الحساب،في حين أعتبرته الجباية كعبء قابل للخصم.

حل التمرين 02:

1/ التسجيل المحاسبي للعمليات مع إهمال قيود تسجيل الضريبة على أرباح الشركات:

		2022/01/05		
512		البنك	3000000	
	164	الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		3000000
		(تحصيل قرض مصرفي)		
		2022/01/06		
215		منشآت تقنية	5000000	
44562		TVA مسترجعة على التثبيتات	950000	
	512	البنك		5950000
		(فاتورة إقتناء منشآت تقنية رقم ...)		
		2022/01/25		
381		مشتريات المواد الأولية	15200000	
44566		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	2888000	
	512	البنك		18088000
		(فاتورة شراء مواد أولية رقم ...)		
		2022/01/25		
31		محزون مواد أولية	15200000	
	381	مشتريات مواد أولية		15200000
		(وصل تخزين مواد أولية رقم ...)		
		2022/01/31		
44568		قرض TVA الواجب ترحيله[1]	3838000	
	44562	TVA مسترجعة على التثبيتات		950000
	44566	TVA مسترجعة على السلع والخدمات		2888000
		(إثبات قرض TVA المرحل إلى الشهر الموالي)		
		2022/02/15		
601		المواد الأولية المستهلكة	7000000	
	31	محزون مواد أولية		7000000
		(وصل إستهلاك مواد أولية رقم ....)		
		2022/03/25		
355		مخزونات المنتجات المصنعة	12000000	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		12000000
		(وصل تخزين منتجات تامة الصنع رقم ...)		

		2022/04/01		
615		صيانة وتصليحات (للسيارة السياحية)[2]	238000	
	512	البنك		238000
		(فاتورة تصليح السيارة السياحية رقم ...)		
		2022/04/15		
512		البنك	23800000	
	701	المبيعات من المنتجات التامة		20000000
	44571	TVA مجمعة على المبيعات		3800000
		(فاتورة بيع رقم ....)		
		2022/04/15		
724		تغير المخزونات من المنتجات	17000000	
	355	مخزونات المنتجات المصنعة		17000000
		(وصل إخراج منتجات رقم ...)		
		2022/04/20		
616		أقساط التأمينات (للمنشآت التقنية)	126000	
44566		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	23940	
	512	البنك		149940
		(تسديد أعباء التأمين بصك رقم ...)		
		2022/04/21		
6451		الرسم العقاري	200000	
	4475	الرسم العقاري الواجب الدفع للخزينة		200000
		(إثبات تسجيل الرسم العقاري)		
		2022/04/30		
44571		TVA المجمعة على المبيعات	3800000	
44568		قرض TVA الواجب ترحيله (للشهر الموالي)	61940	
	44568	قرض TVA مرحل (من الأشهر الماضية)		3838000
	44566	TVA مسترجعة على السلع والخدمات		23940
		(إثبات قرض TVA المرحل إلى الشهر الموالي)		
		2022/05/30		
4475		الرسم العقاري الواجب الدفع للخزينة	200000	
6562		عقوبات جبائية[3]	26000	
	512	البنك		226000
		(تسديد الرسم العقاري مع عقوبات تأخير بصك)		
		2022/06/20		
631		أجور المستخدمين[4]	900000	
635		إشتراكات الضمان الاجتماعي[5]	234000	
	512	البنك		1134000
		(تسديد أجور المستخدمين وإشتراكاتهم الاجتماعية)		
		2022/07/01		
512		البنك	300000	
	761	إيرادات المساهمات (قسائم أرباح موزعة)		300000
		(تحصيل الشركة لحصتها من الأرباح الموزعة)		
		2022/10/10		
6234		مصاريف الاشهار (Sponsoring)[6]	3570000	

		البنك	512	3570000
		(تسديد مصاريف الرعاية الإشهارية بصك ...)		
		2022/11/28		
441	900000	الدولة، الإعانات المطلوب استلامها		
		إعانات أخرى للإستغلال[7]	748	900000
		(إستلام إشعار بتلقي إعانة إستغلال رقم ...)		
		2022/12/02		
622	100000	أجور الوسطاء والأتعاب[8]		
4458	19000	الرسم على ق م في إنتظار التسوية		
		مورد السلع والخدمات	401	119000
		(إستلام فاتورة أتعاب رقم ...)		
		2022/12/20		
682	952000	مخصصات الاهتلاكات		
		إهتلاك السيارة السياحية[9]	2818.	952000
		(مخصصات الاهتلاك للسيارة السياحية)		
		2022/12/20		
512	2000000	البنك		
2818.	2856000	إهتلاك السيارة السياحية		
		وسائل النقل (السيارة السياحية) [10]	218..	4760000
		فائض القيمة للتنازل[11]	752	96000
		(التنازل عن السيارة السياحية)		
		2022/12/28		
661	150000	أعباء الفوائد		
44566	28500	TVA مسترجعة هلى السلع والخدمات		
		البنك	512	178500
		(إشعتر بإقتطاع مبلغ الفوائد رقم ...)		
		2022/12/31		
44568	90440	قرض TVA الواجب ترحيله (للشهر الموالي)		
		قرض TVA مرحل (من الأشهر الماضية)	44568	61940
		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44566	28500
		(إثبات قرض TVA المرحل إلى الشهر الموالي)		
		2022/12/31		
681	500000	مخصصات الاهتلاكات		
		إهتلاك المنشآت التقنية[12]	2815	500000
		(مخصصات الاهتلاك للمنشآت التقنية)		
		2022/12/31		
693	171000	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم[13]		
		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	171000
		(إثبات الضريبة المؤجلة خصوم على مبلغ الاعانة العمومية غير محصلة خلال السنة)		
		2022/12/31		
133	19000	الضرائب المؤجلة على الأصول		
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول[14]	692	19000
		(إثبات الضريبة المؤجلة أصول على مبلغ الاتعاب)		

(1) سنهمل قيود ترحيل قرض TVA لكل شهر إلا في حالة تحقق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

(2) تم تسجيل مبلغ الصيانة والتصليحات بالمبلغ بجميع الرسوم لأن TVA المتعلقة به غير قابلة للإسترجاع.

(3) تم حساب عقوبة التأخير كما يلي: مبلغ الرسم العقاري x 13% = 200000 x 13% = 26000 دج.

(4) تم إفتراض أن الأجور غير خاضعة للضريبة على الأجور (الضريبة على الأجور لم يتم دراستها بعد).

(5) تم حساب الاشتراكات الاجتماعية بنسبة 26% من مبلغ الأجور كمايلي: 900000 x 26% = 234000 دج.

(6) تم تسجيل مبلغ مصاريف الاشهار المالي بالمبلغ بجميع الرسوم لأن TVA المتعلقة به غير قابلة للإسترجاع.

(7) هنا لدينا فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية باعتبار أن المحاسبة إعتبرت إعانات الاستغلال كإيرادات في سنة 2022 (سنة إكتسابها)، في حين نجد أن الجباية إشترطت القبض والذي سيكون في سنة 2023، ومنه ينتج لدينا ضرائب مؤجلة خصوم يتم تسجيلها في نهاية السنة.

(8) هنا لدينا فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية باعتبار أن المحاسبة إعتبرت أتعاب مكتب المحاسبة بمثابة أعباء في سنة تحملها، في حين نجد أن الجباية لا تعتبرها كذلك إلا عند الدفع (الدفع سيكون في السنة الموالية)، ومنه ينتج لدينا ضريبة مؤجلة أصول يتم تسجيلها في نهاية السنة.

(9) تم حساب إهتلاك السيارة السياحية بالمبلغ بجميع الرسوم (TTC) لأن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها غير مسترجع وذلك كما يلي: (4.000.000 X 1,19) ÷ 05 سنوات = 952.000 دج.

(10) تم خروج السيارة السياحية بقيمتها الأصلية بالمبلغ بجميع الرسوم نظرا لكون أن TVA المتعلقة بها غير قابلة للاسترجاع، كما لم تقم الشركة بإعادة دفع TVA بالرغم من أنها لم تحتفظ بها لمدة 05 سنوات لأنها في الأصل لم تقم باسترجاع TVA عند إقتناء السيارة السياحية قبل 03 سنوات.

(11) فائض القيمة للتنازل = سعر التنازل - (القيمة الأصلية - الاهتلاكات المتراكمة)

= 2.000.000 - [4.760.000 - (952.000 X 3 سنوات)] = 96.000 دج.

(12) تم حساب إهتلاك المنشآت التقنية حسب مدة منفعتها كمايلي: 5000000 ÷ 10 سنوات = 500000 دج.

(13) تم حساب مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم من مبلغ إعانة الاستغلال: 900.000 x 19% =171000 دج.

(14) تم حساب مبلغ الضريبة المؤجلة أصول من مبلغ أتعاب مكتب المحاسبة: 100000 x 19% = 19000 دج.

2/ حساب النتيجة المحاسبية التي حققتها هذه الشركة:

يتم حساب النتيجة المحاسبية (قبل الضرائب) من خلال إجراء الفرق بين الايرادات (الصنف 07) والأعباء (صنف 06)، وذلك كما هو موضح في الجدول الموالي (يتم حساب النتيجة المحاسبية أيضا من خلال حساب النتائج):

الايرادات (الصنف 07)	المبالغ	الأعباء (الصنف 06)	المبالغ
ح/701: مبيعات المنتجات التامة	20000000	ح/601: مواد أولية مستهلكة	7000000
ح/724: تغير المخزونات من المنتجات	(5000000)	ح/616: أقساط التأمين	126000
ح/748: إعانات أخرى للإستغلال	900000	ح/615: صيانة وتصليحات	238000
ح/761: إيرادات المساهمات	300000	ح/622:أجورالوسطاء والأتعاب	100000
ح/752: فائض القيمة للتنازل	96000	ح/623: مصاريف الاشهار	3570000
		ح/..63: أعباء المستخدمين	1134000
		ح/645: الضرائب والرسوم	200000

		ح/656: الغرامات والعقوبات	26000
		ح/661: أعباء الفوائد	150000
		ح/682: مخصصات الاهتلاكات	1452000
مجموع الإيرادات	16296000	مجموع الأعباء	13996000
النتيجة المحاسبية (قبل الضريبة على الأرباح) = 16296000 - 13996000 = 2300000 دج			

ملاحظة: لم نقم بإدراج الضرائب المؤجلة لأنها تدخل في إطار حساب النتيجة المحاسبية الصافية.

3/ حساب النتيجة الجبائية:

يتم حساب النتيجة الجبائية بعمليات حسابية خارج إطار المحاسبة عن طريق دمج الأعباء غير قابلة للخصم وكذا تخفيض الإيرادات غير خاضعة للضريبة. وذلك كما هو موضح في الجدول الموالي (يتم حساب النتيجة الجبائية من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية Liasse Fiscale:

البيان		المبالغ	ملاحظات
النتيجة المحاسبية المتوصل إليها		2300000	تم إستخراجها من المحاسبة بإجراء الفرق بين ح/7 و ح/6.
الادماجات (أعباء غير قابلة للخصم)	مصاريف صيانة وتصليح	218000	مصاريف الصيانة والتصليح للسيارة السياحية محددة جبائيا بـ 20.000 دج للمركبة الواحدة (قانون المالية 2022). ومنه المبلغ غير المقبول = 238000 – 20000 = 218000 دج.
	العقوبات الجبائية	26000	القانون الجبائي لا يسمح بخصم الغرامات والعقوبات
	مصاريف الإشهار المالي (SPONSOURING)	1570000	مصاريف الاشهار المالي محددة جبائيا بـ 10% من رقم الأعمال، المبلغ غير مقبول = 3570000 - (20 مليون x 10%) = 1570000
	مصاريف الاتعاب	100000	تعتبر عبء غير قابل للخصم في سنة 2022 (نظرا لعدم دفعها)
	مخصصات إهتلاك السيارة السياحية	352000	إهتلاك السيارة السياحية يحسب على أساس قيمة جبائية موحدة قدرها 3000000 دج، ومنه مبلغ الاهتلاك غير مقبول للخصم = الاهتلاك المحاسبي – الاهتلاك الجبائي = (4000000 x 1,19 ÷ 5) -(3000000 ÷ 5) = 352000 دج.
مج الأعباء غير قابلة للخصم		2266000	تُدْمَج في النتيجة المحاسبية
الخصومات (إ غير خاضعة)	إيرادات المساهمات	300000	لقد خضعت قسائم الأرباح الموزعة للضريبة التحررية عند توزيعها، وبالتالي تعتبر إيرادات غير خاضعة للضريبة جبائيا.
	إعانة الاستغلال	900000	تعتبر إيراد غير خاضع للضريبة في سنة 2022 (لم يتم تحصيلها)
	فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول المثبتة (السيارة السياحية)	28800	يعتبر فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات كإيراد غير خاضع للضريبة بنسبة 30% (فائض قيمة قصير الأجل، مدة الاحتفاظ بالسيارة أقل أو تساوي ثلاث سنوات)،حيث يعالج جبائيا كما يلي: المبلغ غير الخاضع = 96000 x 30% = 28800 دج
مج الإيرادات غير خاضعة		1288800	تُخَفَض من النتيجة المحاسبية
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات – الخصومات = 2300000 + 2266000 – 1228800 = 3337200 دج.			

4/ حساب الضريبة على أرباح الشركات:

IBS = الربح الجبائي x المعدل الضريبي = 3337200 x 19% = 634068 دج.

حساب النتيجة المحاسبية الصافية

النتيجة المحاسبية الصافية = النتيجة المحاسبية - الضريبة على الأرباح ± التغير في الضرائب المؤجلة.

= 2300000 - 634068 ± (171000 - 19000) = 2300000 - 634068 - 152000 = 1513932 دج.

5/ إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة.

نقوم بحساب مختلف مستويات النتائج من أجل الوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية.

- ✓ **إنتاج السنة المالية = 20000000 + 900000 - 5000000 = 15900000 دج.**
- ✓ **إستهلاك السنة المالية = 7000000 + 238000 + 126000 + 100000 + 3570000 = 11034000 دج.**
- ✓ **القيمة المضافة للإستغلال = 15900000 – 11034000 = 4866000 دج.**
- ✓ **إجمالي فائض الاستغلال = 4866000 – (200000 + 1134000) = 3532000 دج.**
- ✓ **النتيجة العملياتية = 3532000 + 96000 – 26000 – 1452000 = 2150000 دج.**
- ✓ **النتيجة المالية = 300000 – 150000 = 150000 دج.**
- ✓ **النتيجة العادية قبل الضريبة = 2150000 + 150000 = 2300000 دج.**
- ✓ **النتيجة غير العادية = 00 دج.**
- ✓ **النتيجة الصافية للسنة المالية = 2300000 – 634068 – 152000 = 1513932 دج.**

إعداد حساب النتائج الجبائي من 2022/01/01 إلى 2022/12/31.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise: SARL EL-MANAR
……
Activité: PRODUCTION DES CIMENTS
Adresse: ZONE INDUSTRIELLE N°23 ROUIBA ALGER

Exercice du	01/01/2022	au	31/12/2022

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (dinars)	CREDIT (Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		20000000		
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			20000000		
Production stockée ou déstockée		5000000			
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			900000		
I-Production de l'exercice			15900000		
Achats de marchandises vendues					

Matières premières		7000000			
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieur	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	238000			
	Primes d'assurances	126000			
	Personnel extérieur à L'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	100000			
	Publicité	3570000			
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**11034000**			
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**4866000**		
Charges de personnel		**1134000**			
Impôts et taxes et versements assimilés		**200000**			
IV-Excédent brut d'exploitation			**3532000**		
Autres produits opérationneles			**96000**		
Autres charges opérationnelles		**26000**			
Dotations aux amortissements		**1452000**			
Provision					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions					
V-Résultat opérationnel			**2150000**		
Produits financiers			**300000**		
Charges financières		**150000**			
VI-Résultat financier			**150000**		
VII-Résultat ordinaire (V+VI)			**2300000**		
Eléments extraordinaires (produits) **(*)**					
Eléments extraordinaires (Charges) **(*)**					
VIII-Résultat extraordinaire					
Impôts exigibles sur résultats		**634068**			
Impôts différés (variations) sur résultats		**152000**			
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			**1513932**		

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

6/ إعداد الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

هو جدول مرفق مع التصريح السنوي بالنتائج (جدول رقم 09) والذي من خلاله يتم إعادة تشكيل النتيجة الجبائية التي تم حسابها خارج إطار المحاسبة بإعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم وخصم الايرادات غير خاضعة للضريبة وذلك كما يلي:

إعداد الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise: SARL EL-MANAR

……

Activité: PRODUCTION DES CIMENTS

Adresse: ZONE INDUSTRIELLE N°23 ROUIBA ALGER

Exercice du	01/01/2022	au	31/12/2022

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice / Perte**	**1513932**
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		/
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		/
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		1570000
Frais de réception non déductibles		/
Cotisations et dons non déductibles		/
Impôts et taxes non déductibles		/
Provisions non déductibles		/
Amortissements non déductibles		352000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		/
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		/
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		/
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	634068
	Impôt différé (variation)	152000
Pertes de valeurs non déductibles		/
Amendes et pénalités		26000
Autres réintégrations (*) **Honaires: 100000 + réparation véhicule: 218000**		318000
Total des réintégrations		3052068
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		28800
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		/
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis)		300000
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur)		/
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		/
Complément d'amortissements		/
Autres déductions (*) **Subvention d'exploitation**		900000
Total des déductions		1228800
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		/
Déficit de l'année 20..		/
Déficit de l'année 20..		/
Déficit de l'année 20..		
Déficit de l'année 20..		
Total des déficits à déduire		/
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	3337200
	Déficit	/

المحور السادس

النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية

المحور رقم (06): النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية:

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الطالب من خلال هذا المحور أن يتعرف على ما يلي:

- **التعرف على الشركات الأجنبية وكذا خصائصها وطرق تكوينها.**
- **التعرف على المنشأة الدائمة كضابط للاخضاع الضريبي في الدول المضيفة.**
- **التعرف على الالتزامات الجبائية المفروضة على المؤسسات الأجنبية،**
- **التعرف على المعالجة الجبائية للمؤسسات الأجنبية سواء تلك التي لديها منشأة دائمة في الجزائر أو تلك التي تمارس نشاط مؤقت في الجزائر.**

تصميم الدرس

مقدمة:

1. **ماهية الشركات الأجنبية.**
   - 1.1. **تعريف الشركات الأجنبية.**
   - 2.1. **خصائص الشركات الأجنبية.**
   - 3.1. **تكوين الشركات الأجنبية.4**
2. **المنشأة الثابتة كضابط للاخضاع الضريبي.**
   - 1.2. **ماهية المنشأة الثابتة.**
   - 2.3. **تحديد نشاط المنشأة الثابتة.**
   - 3.3. **عناصر المنشأة الثابتة.**
3. **المعالجة الجبائية للمؤسسات الأجنبية.**
   - 1.3. **تصنيف المشرع الجبائي للمؤسسات الأجنبية.**
   - 2.3. **المداخيل والأرباح المعنية.**
   - 3.3. **إلتزامات المؤسسات الأجنبية.**
   - 4.3. **كيفية فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية.**
4. **تمارين محلولة**

مقدمة:

هناك العديد من الشركات الأجنبية التي تنشط في الجزائر في العديد من القطاعات وعلى رأسها النفط والغاز، البناء والأشغال العمومية، الخدمات وغيرها، وفي هذا المجال نجد أن المشرع جبائي صنَّف الشركات الأجنبية إلى صنفين، فهناك شركات أجنبية تمارس نشاطها بصفة دائمة، وهناك شركات تمارس نشاطها بصفة مؤقتة، حيث أورد لكل صنف معالجة جبائية خاصة، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المحور.

1- ما هية الشركات الأجنبية:

تعد الشركات الأجنبية إحدى الأشكال الرئيسية التي يتخذها الاستثمار الأجنبي المباشر للانطلاق نحو أسواق جديدة بغية توزيع المخاطر وتنويع مصادر الربح مستفيدة من منجزات التقدم العلمي والتكنولوجي الذي تتميز به.

1.1- تعريف الشركات الأجنبية.

كثرت تعريفات الفقهاء للشركات الأجنبية، كما تعددت التسميات والمصطلحات بشأن هذه الشركات: كالشركات دولية النشاط، الشركات متعددة الجنسيات، الشركات العابرة للقارات، الشركات الكونية، والشركات فوق القومية ...الخ، وفي هذا المقام سنعرض عدة تعريفات لها:

- فقد عرفها دافيد أدلمان على انها شركات ذات رؤوس أموال ضخمة تتركز في المركز الأم في إحدى الدول وتنقل نشاطاتها إلى الدول الأخرى من خلال فروعها.[1]

- كمل عرفها ميلتون فريدمان على أنها تلك الشركة التي تقوم بشكل أو بآخر وحسب إختصاصها باستثمارات مباشرة في أكثر من دولة وتنظم نشاطاتها في الحاضر والمستقبل فيما يخص التسيير والاستراتيجية على المدى الطويل في الاطار الدولي.[2]

- وهناك من يعرفها بأنها " شركات تمارس أنشطتها في عدة دول مختلفة، إلا أن سلطة إتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة و أن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها.

- وهناك من يعرفها بأنها عبارة عن "احتكارات رأسمالية دولية، تنتج العديد من السلع والخدمات على أقاليم عدة دول ذات بيئات إقتصادية وتنظيمية متباينة، عن طريق فروع تملكها مباشرة، أو شركات منتسبة يملكها رأس المال المحلي، أو مشروعات مشتركة تخضع بصفة عامة للسيطرة المركزية للمكتب الرئيسي للشركة الأم الذي يخطط للكيان التنظيمي للشركة ويديره على الصعيد الدولي عن طريق إستراتيجيات طويلة المدى.

ويمكننا القول أن فكرة الشركة دولية النشاط تتبلور في أن شركة كبرى تسمى الشركة الأم "Société Mer"، مركز إدارتها في دولة معينة تعرف بالدولة الأم، تقوم بتأسيس شركات وليدة "Sociétés filiales "في مناطق مختلفة من أجزاء المعمورة تخضع في مباشرة نشاطها، رغم تمتعها بشخصية قانونية مستقلة للإستراتيجية التي ترسمها لها الشركة الأم التي تعرف أيضا باسم المركز "Centre".[3]

([1])- محسن شفيق، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي، مصر، 1998، ص35.

([2])- عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 244.

([3])- لمزري مفيدة، سالمي وردة، الشركات المتعددة الجنسيات واقتصاديات الدول النامية، مجلة إليزا للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 1، 2020، ص139.

2.1- خصائص الشركات الأجنبية:

وفقا للتعاريف المقدمة في هذا المجال للشركات الأجنبية يمكن القول بأن هذه الشركات تتمتع بمجموعة من الخصائص تتمثل فيمايلي:

1.2.1- الطبيعة الاحتكارية.

تميل الشركات دولية النشاط نحو العمل في ظل أسواق إحتكار القلة، حيث يخضع السوق لسيطرة عدد قليل من المشروعات الكبيرة. وفي ظل العمل في هذه الأسواق تحقق معدلات ربح مرتفعة بالمقارنة بما يمكن أن تحققه في ظل أسواق المنافسة وهذا الطابع شبه الإحتكاري للسوق الذي تعمل فيه هذه المشروعات يزيد من قوتها الإقتصادية ومن قدرتها على السيطرة، خاصة وأنها تستخدم في إنتاجها أحدث الأساليب التكنولوجية والفنية حيث تسيطر على كل جديد في هذا المجال مما يدعم طابعها الاحتكاري،[1] ويمكن رد الطبيعة الإحتكارية إلى الشركات الأجنبية إلى ما يلي:

- رأس المال (تملك هذه الشركات رؤوس أموال ضخمة).
- المضاربة في أسواق النقد (هذه الشركات أقدر من غيرها في الإستفادة من تغير أسعار الصرف في السوق العالمية).
- الإدارة (الكفاءة في الإدارة والتدريب المرتفع والخبرات الطويلة في جهازها الإداري).
- التكنولوجيا (التحكم في التكنولوجيا وإستخدام تقنيات حديثة).
- التسويق (تسيطر على شبكات التسويق والتوزيع العالمية، وتقوم ببحوث السوق والترويج والإعلان والتوزيع).
- الحصول على المواد الأولية (تهيمن هذه الشركات على إستخراج المواد الأولية ومعالجتها ووسائل نقلها و تسويقها)[2]

2.2.1- الطبيعة الدولية والانتشار الجغرافي لأنشطتها.

يمتد نشاط الشركة الأجنبية ليشمل الدول المتقدمة والمتخلفة على حد السواء، فهو لا يقتصر على دولة بالذات دون غيرها. فالطبيعة الدولية تجعلها تستفيد من التباين بين الدول سواء في الثروات الطبيعية أو القوة العاملة أو الموارد الإقتصادية، كما يجعلها تستفيد على وجه الخصوص من الأنظمة القانونية المختلفة، و ما لها من ثغرات توظفها لتحقيق مصالحها الخاصة بغض النظر عن الأضرار التي قد تلحق بالدولة.[3]

3.2.1- السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها

تعد الشركات دولية النشاط أول مؤسسة في تاريخ الإنسانية تستخدم التخطيط المركزي على الصعيد العالمي، و هي تهدف بذلك إلى تعظيم أرباحها الكلية. ويقاس مدى نجاح هذا الشكل من الشركات ليس بما تحققه الشركة الأم بمفردها من أرباح أو بما تحققه الشركات الوليدة كل على حدى، بل بما تحققه الشركة الأم و الشركات الوليدة مجتمعة من أرباح كلية.

(1)- عيسى حسام محمد، "نقل التكنولوجيا- دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية"، دار المستقبل العربي، الإسكندرية، 1987، ص 34.

(2)- يوسف أحمد الشحات، "الشركات الدولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة"، دار الشافعي للطباعة، مصر، 1991، ص 20.

(3)- عدلي ناشد سوزي، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 67.

ويكون للشركة الأم السيطرة على جميع توابعها، ولها سلطة إتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة، والتي يقصد بها القرارات التي تحدد الإتجاهات العامة للشركة وأهدافها وكيفية أدائها في الزمن الطويل، وهي تلك القرارات المتعلقة بسياسات الاستثمار، الأثمان، التسويق، التشغيل والتمويل. وينفرد مركز الإدارة الرئيسي للشركة الأم بالمسؤولية عن هذه القرارات ويقصد به المركز الكائن في الدولة التي تتبعها الشركة الأم.[1]

3.1- تكوين الشركات الأجنبية.

يتركب الإطار القانوني للشركات الأجنبية من عنصرين هما: الشركة الأم من ناحية والشركات الوليدة من ناحية أخرى، هذا الإطار القانوني يتم تكوينه بإحدى الوسائل الآتية:

1.3.1- الاندماج.

يتم تكوين الشركات دولية النشاط بواسطة الاندماج بغرض توسيع نشاط هذه الشركات، وقد يتم الاندماج بين شركتين تنتجان نفس السلعة أو الخدمة من أجل الإستفادة من الإنتاج الكبير وإحتكار السوق، أو يتم بين شركتين كل منهما تنتج سلعة أو خدمة مكملة للأخرى أو يتوقف إنتاج إحداها على الأخرى.

والاندماج يتم عادة في صورتين: إما صورة الضم، حيث يتم حل إحدى الشركتين وإلحاقها بالأخرى، ومن ثم يتم الاندماج بين الشركة المنحلة والشركة القائمة، أو صورة المزج، حيث يتم إنشاء شركة جديدة تضم الشركتين سويا، يكون لها شخصية قانونية مستقلة ومنفصلة عن الشركات المنحلة وذات ذمة مالية منفصلة.

وبالنسبة للشركات دولية النشاط فان الإندماج يكون دوليا حيث يتم بين شركتين دوليتين، ومن ثم تفنى شخصية إحداهما وتنتقل ذمتها المالية إلى الأخرى، وذلك بغرض توسيع نشاطها وإحتكار إنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما قد يكون الغرض هو دمج شركة منافسة لها للحد من منافستها أو الإستفادة من الإختراعات التكنولوجية التي تملكها الشركة المنحلة وتكون لازمة لتطور ونمو الشركة القائمة.

وتفضل الشركات الأجنبية الإستيلاء على مشروع قائم بالفعل على المستوى الدولي عن طريق الإندماج، بحيث تسيطر الشركة الأم على كافة شركاتها الوليدة.

2.3.1- تكوين شركة جديدة.

يقصد بذلك أن تقوم الشركة الأم بتكوين شركة وليدة جديدة على المستوى الدولي، إما عن طريق مساهمتها في رأس مال هذه الشركة بما يحقق لها عنصر السيطرة والإشراف عليها، أو عن طريق تكوين شركة وليدة مملوكة لها بالكامل، وذلك في حدود ما تسمح به القوانين الداخلية للبلد المضيف.

وفي الفرض الثاني، تكتسب الشركة بمجرد تكوينها شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم، والاستقلال هنا إستقلال قانوني فقط. أما من الناحية الاقتصادية فهي تابعة لها كما سبق إيضاحه، ومن ثم فالشركة الوليدة تمارس نشاطها داخل إقليم الدولة الكائنة بها، وتتمتع بكافة الحقوق المتعلقة بالشركات الوطنية الأخرى.

([1])- يوسف أحمد الشحات، مرجع سابق، ص 67.

3.3.1- السيطرة على شركة قائمة بالفعل.

تفضل الشركة الأم في أغلب الحالات أن تسيطر على شركة قائمة بالفعل لكي تخلص نفسها من عبء تكوين شركة جديدة و ما تحتاجه من رؤوس أموال. ولذلك فهي تبحث عن شركة قائمة بالفعل في البلد المضيف و تمارس نشاطها فتسيطر عليها وذلك عن طريق المشاركة في رأس مالها بنسبة معينة أو بالاتفاق على أن يكون لها حق التصويت وإتخاذ القرار، فالسيطرة هي أهم ما يميز هذا النوع من الشركات.[1]

2- المنشأة الثابتة كضابط للاخضاع الضريبي:

إن فكرة المنشأة الثابتة (L'établissement stable) هي فكرة جديدة ظهرت في إطار القانون الجبائي الدولي، وهي تمثل قاعدة من قواعد الجباية الدولية تعتمد عليها مختلف الدول في تحديد الاختصاص الجبائي، فالتشريعات الوطنية لا تعرف هذه الفكرة ومن ثم جاءت خالية من أي تنظيم قانوني لها لكنها معروفة على المستوى الدولي حيث كانت محل تنظيم قانوني من قبل المنظمات الدولية. وهذا ما سنحاول أن نوضحه من خلال النقاط التالية.

1.2- مفهوم المنشأة الثابتة.

إرتأينا أنه قبل الخوض في الحديث عن تعريف المنشأة الثابتة أن نقدم ولو لمحة تاريخية عنها وذلك من خلال الفقرة التالية.

1.1.2- لمحة تاريخية.

الجدير بالذكر أن فكرة المنشأة الثابتة هي فكرة حديثة حيث أن أول إشارة لها جاءت في التقرير الثاني للجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم عام 1928 إذ قضت المادة الخامسة منه بأن " تخضع الأرباح الناجمة عن المنشآت التجارية أو الصناعية لضريبة الدول التي توجد بها منشأة ثابتة".

ويرجع ظهور هذه الفكرة إلى المشكلات التي أثيرت على الصعيد الدولي بشأن كيفية محاسبة الشركات دولية النشاط من الناحية الضريبية وبخاصة شركاتها الوليدة في البلد المضيف. وقد أُنْتُهِيَ إلى إعتبار المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد ضريبي. بمعنى أن وجود المنشاة الثابتة بالمفهوم المحدد لها يعني وجوب خضوعها للضريبة. فهذه الفكرة هي نتاج محاولة التوفيق بين مبدأ السيادة الجبائية بالنسبة للمشروعات الأجنبية ومبدأ البلد مصدر الدخل.

ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية، وتلافيا لظاهرة الازدواج الضريبي نتيجة لخضوع هذه الشركات لأكثر من معيار ضريبي بما ينال من أرباح هذه الشركات، ولمنع التهرب الجبائي الدولي، فقد أستقر الفقه الجبائي الدولي (الاجتهادات الفقهية للاقتصاديين في ميدان الجباية الدولية) على مبدأ هام هو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة.

وقد أخذت الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة إتفاقية المكسيك لعام 1943 وإتفاقية لندن سنة 1946 بفكرة المنشأة الثابتة بإعتبارها من الشروط الضرورية لخضوع الأرباح التجارية والصناعية للضريبة في البلد المضيف،

(1)- عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص ص 83 - 85.

علاوة على أنها وسيلة فعالة لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الذي تتعرض له المشروعات الأجنبية المشتغلة في أكثر من بلد.

وجاء بعد ذلك نموذج OCDE الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة في الفقرة الأولى من المادة الثامنة التي تنص على أن " الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطا في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها". كما صدر في سنة 1980نموذج الأمم المتحدة (modèle des nations unis) والذي يتبنى أيضا فكرة المنشأة الثابتة كمعيار أو ضابط إسناد جبائي.[1]

وبذلك فإن كافة الاتفاقيات والتنظيمات الدولية قد أجمعت على إعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط إسناد جبائي، يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشاط للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاطا عن طريق المنشأة الثابتة.

2.1.2- تعريف المنشأة الثابتة.

إن فكرة المنشأة الثابتة غير محددة على نحو دقيق في الفقه الاقتصادي، ولم يرد لها تعريف محدد سواء في القوانين الداخلية أو المعاهدات الجبائية الدولية. ولكن الواقع العملي والممارسات التي تقوم بها هذه المنشأة هو خير مُعِينْ على تحديد مفهومها.

وفي إطار محاولات تحديد فكرة المنشأة الثابتة، يمكن رصد إتجاهين أساسيين توصل إليهما الفكر الاقتصادي في هذا الصدد، هما:

1.2.1.2. نظرية تحقق الدخل.

وفقا لهذه النظرية يتم تعريف المنشأة الثابتة بكونها " تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح" أي أن هذه النظرية قد ربطت بين فكرة المنشأة الثابتة وتحقيق الربح. فلا يعد التنظيم منشأة ثابتة إلا إذا كان يمارس نشاطا يحقق مباشرة دخلا للمشروع الأجنبي التابع له كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل مصنع، ورشة، منجم، مزرعة،..إلخ، فإذا لم يحقق هذا التنظيم دخلا أو إيرادا للمشروع بصورة مباشرة فهو لا يعد منشأة ثابتة ومن ثم لا يخضع للقانون الجبائي في الدولة الكائن بها حتى ولو كان يحقق دخلا بصورة غير مباشرة كمكاتب الشراء والإعلان و الدعاية ومراكز البحوث.[2]

2.2.1.2. نظرية التبعية الاقتصادية.

طبقا لهذه النظرية تعتبر من قبيل المنشأة الثابتة كافة المنشأت التي تعد جزءا متكاملا من اقتصاد الدولة، باعتبار أن الأنشطة التي تزاولها تعد أنشطة حيوية وأساسية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي للدولة، سواء ساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق دخل أو إيراد للمشروع الأجنبي.

(1)- عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص 98.

(2)- عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص 99.

ومن الجدير بالذكر أن هذه النظرية، بخلاف النظرية الأولى، قد وسعت من فكرة المنشأة الثابتة وأعتبرت كل مشروع أو تنظيم يمارس نشاطه داخل إقليم الدولة بمثابة منشأة ثابتة، سواء كان النشاط صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو إستخراجيا أو كان حتى مكتب للإعلان أو الدعاية أو البحث العلمي أو التكنولوجي.[1]

وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE فكر المنشأة الثابتة في الفقرة الأولى من المادة الخامسة على أن مفهوم المنشأة الثابتة يشمل التنظيمات الثابتة للأعمال التي تزاول المنشأة من خلالها كل أو بعض نشاطاتها.[2]

وبناءا على ما سبق يمكن تعريف المنشأة الثابتة بأنها كل شخص معنوي يقوم بدور الوسيط عن الشركة الأم، ويكون مركزه القانوني في بلد أجنبي يمارس فيه نشاطا خاصا أو تابعا للشركة الأم، بحيث لا يرجع إليها عند إتخاذ القرار فيما يتعلق بهذا النشاط ويساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الأرباح.

2.2- تحديد نشاط المنشأة الثابتة.

إن تحديد نشاط المنشأة الثابتة يعني تحديد الأنشطة التي يعد القائم بها بمثابة منشأة ثابتة وكذلك الأنشطة التي تخرج عن نطاق المنشأة الثابتة وهذا ما سنبينه في الفقرتين الآتيتين:

1.2.2- التحديد الايجابي لنشاط المنشأة الثابتة.

لقد حاولت المعاهدات الدولية تحديد الأنشطة التي يعد القائم بها بمثابة منشأة ثابتة، فجاء في الفقرة الثانية من المادة الخامسة لنموذج إتفاقية OCDE، تحديد الأنشطة التي إذا مارسها الوسيط أعتبرت منشأة ثابتة، وهذه الأنشطة هي:

- مركز الإدارة الفعلي Centre de Direction Effectif؛
- الفروع Succursales؛
- المصانع Usines؛
- الو رشات Ateliers؛
- المناجم Mines؛
- المحاجر Carrières؛
- استخراج الموارد الطبيعية بما فيها أبار البترول الغاز.
- ورشات العمل والتركيب التي تشمل بناء العمارات، الطرق، الجسور، السدود،..(Chantiers de construction et de montage).

وقد تطلبت المادة المذكورة ضرورة ممارسة هذه الأشغال لمدة أثني عشر شهرا دون إنقطاع، حتى يعتبر التنظيم من قبيل المنشأة الثابتة:

- مكاتب خدمة ما بعد البيع؛
- مكاتب البيع؛

(1)- سيد عبد المولى، "الضرائب و المعاملات الدولية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص58.

(2)- Louis Cartou, Droit fiscal international et européenne, Dalloz, Paris, 1981, p117.

- المراكز الإقليمية المساعدة؛
- مكاتب الاستشارات والخدمات؛
- شركة الملاحة والطيران والنقل التي تعمل في أكثر من دولة؛
- تأجير العتاد والآلات,

2.2.2- التحديد السلبي لنشاط المنشأة الثابتة.

إذا كانت المادة الخامسة من معاهدة منظمة التعاون والتنمية OCDE، حددت على سبيل المثال لا الحصر، ما يعتبر من قبيل المنشأة الثابتة، فإن نفس هذه المادة وفي الفقرة الثالثة منها، حددت على سبيل المثال الأنشطة التي لا يعد التنظيم القائم بها منشأة ثابتة وهذا هو التحديد السلبي لأنشطة المنشأة الثابتة، وتتمثل هذه الأنشطة في الآتي:

- إذا تم استخدام المنشأة لغرض التخزين أو عرض السلع أو تسليم البضائع.
- إذا كانت البضائع المملوكة للشركة الأم مودعة في هذه المنشآت فقط لأغراض التخزين أو العرض أو التسليم.
- إذا كانت البضائع المملوكة للشركة الأم مودعة لدى المنشآت لغرض تشغيلها بواسطة أي مشروع آخر أو لغرض تصنيعها من طرف مؤسسة أخرى.
- إذا كانت المنشأة مستخدمة لأغراض الإشهار، التوريد، الاستعلام، البحث العلمي، أو الأنشطة المماثلة التي تأخذ صفة الأعمال التحضيرية والتمهيدية.[1]

3.2- عناصر المنشأة الثابتة.

هناك ثلاث عناصر ينبغي توفرها حتى نكون بصدد منشأة ثابتة وحتى يمكن للدولة المضيفة أن تخضع أرباح التنظيمات المشتغلة على إقليمها للضريبة وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

1.3.2- تنظيم مادي للأعمال.

يقصد بهذا العنصر وجود مكان دائم تمارس المنشأة أعمالها فيه، سواء كان هذا المكان ملكا للمشروع الأم أو مستأجرا من جانبه، ويجب أن يتوفر في هذه المنشأة صفة الثبات والاستمرار، إذ تعتبر هذه الصفة أحد العناصر الأساسية والمحدودة للمنشأة الثابتة وتقتضيها الضرورات الاقتصادية والضريبية، وتتمثل أهميتها فيما يلي:

- إن السيادة الضريبية في البلد المضيف تظل ساكنة بالنسبة للمشروع إلا إذا بلغ المشروع الأجنبي درجة من القوة والاستقرار بحيث يصل إلى درجة المشاركة في الحياة الاقتصادية في البلد المعني مع المشروع الوطني.

- إن هذه الصفة تجنب السلطات الضريبية في البلد المضيف مشقة البحث عن الصفقات التي يصعب الكشف عنها طالما لم ترتبط بتنظيم مادي ملموس.

ووفقا لهذا العنصر يستبعد من نطاق المنشأة الثابتة أيّ نشاط يتم مزاولته بصورة عرضية أو مؤقتة أو أيَّ نشاط يتم مزاولته دون توفر التنظيم المادي كالبث الإعلامي والإشهاري من إذاعة أجنبية موجهة نحو بلد معين، أو مجرد قيام

(1)- Louis Cartou, op cit, pp117,118.

مشروع أجنبي بمنح تراخيص إستغلال حق من حقوق الملكية الصناعية أو التجارية لصالح مشروع محلي أو الأنشطة التي يتم مزاولتها عرضيا أو من خلال معرض أو سوق مؤقت.

2.3.2- تمتع التنظيم بقدر من الإستقلال عن الشركة الأم.

لا بد أن تتمتع المنشأة الثابتة بقدر من الاستقلال عن الشركة الأم، وأن يكون هذا الاستقلال بقدر معين بحيث يكون لها شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأم، وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة في إدارة التنظيم، ومن ثم فهو تابع في علاقته بالمنشأة الأم ففي مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية.

ويقصد بالاستقلال في هذا المقام أن من يدير المنشأة الثابتة يكون له سلطات تسمح له بممارسة نشاطه دون الرجوع إلى الشركة الأم، فيكون له سلطة إتخاذ القرار والتعاقد باسم الشركة الأم.

3.3.2- مساهمة التنظيم في تحقيق الربح.

يجب أن يكون هذا التنظيم يساهم بطريقة مباشرة في تحقيق الأرباح من خلال ممارسة نشاط يحقق دخلا مباشرا للمشروع الأجنبي التابع له كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل مصنع، ورشة، منجم، وقد رأينا من قبل أن كافة المعاهدات الجبائية والتنظيمات الدولية قد أخذت بنظرية تحقق الدخل أو الإيرادات كمعيار للمنشأة الثابتة، أما نظرية التبعية الاقتصادية فلم تأخذ بها المعاهدات الجبائية إلا في حدود ضيقة. وبناءا على ما سبق يمكن القول أن التنظيم الذي يعد لأغراض التخزين أو العرض لا يعد من قبيل المنشأة الثابتة بإعتبار أنه لا يساهم في تحقيق الربح.[1]

3- المعالجة الجبائية للشركات الأجنبية:

لقد أورد المشرع الجبائي معالجة جبائية خاصة للمؤسسات الأجنبية سواء كانت تنشط بصفة دائمة أو مؤقتة، وذلك كمايلي:

1.3- تصنيف المشرع الجبائي للمؤسسات الأجنبية.

إن التشريع القانوني الجزائري ينص على تطبيق قاعدة 49% - 51%، التي بموجبها لا يستطيع الأجنبي تملك المشروع أو إقامة مشروع استثماري في الدولة الجزائرية المضيفة للاستثمار الخارجي إلا في إطار شراكة تمثل فيها المساهمة الوطنية بنسبة 51% من رأس مال المشروع فيما يتبقى للأجنبي نسبة 49%، وفي هذا المقام نجد أن المشرع الجبائي الجزائري صنف المؤسسات الأجنبية بحسب الإقامة إلى صنفين فهناك مؤسسات أجنبية لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر وهناك مؤسسات ليس لديها منشأة دائمة في الجزائر.

(1)- عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص 111.

1.1.3- مؤسسات أجنبية لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر.

عرفت المديرية العامة للضرائب المؤسسات الأجنبية التي لها منشأة دائمة في الجزائر "بأنها الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تقع في الجزائر والتي تتميز منشأتها بنوع من الدوام والتي تمارس من خلالها نشاط ينجم عنه أرباح وتتمتع باستقلالية فعلية وقانونية وتنجز عمليات بمقابل ذو طابع صناعي أو تجاري".

ويتم خلق هذه المؤسسات سواء عن طريق إنشاء شركة فرعية أو عن طريق فرع أو أي مؤسسة أخرى (ورشة، مكتب، محل، ...) شريطة تحقيق حلقات تجارية كاملة تؤدي عادة إلى الحصول على مقابل مادي.

2.1.3- مؤسسات أجنبية ليس لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر.

عرفت المديرية العامة للضرائب المؤسسات الأجنبية الغير مستقرة بصورة دائمة والتي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر: "بأنها الشركات ذات رؤوس الأموال ومؤسسات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بشكل مؤقت نشاط يدخل في إطار العقود المبرمة مع المتعاملين الجزائريين".[1]

2.3- المداخيل والأرباح المعنية/الأساس الخاضع للضريبة.

يكون استحقاق الضريبة على الأرباح المحققة في الجزائر، حيث تعتبر مداخيل محققة في الجزائر الأرباح والنواتج والمداخيل المحققة من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة عن عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها في الجزائر وكذا الأرباح التي يعود حق الإخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة جبائية أبرمتها الجزائر مع الدول المختلفة.

3.3- إلتزامات الشركات الأجنبية.

لقد فرض المشرع الجبائي عدة إلتزامات جبائية على عاتق المؤسسات الأجنبية منها:

- ✓ يتعين على المؤسسات الأجنبية إكتتاب تصريح بالوجود (نموذج G08) إلى مديرية كبريات المؤسسات في غضون ثلاثين (30) يوما من بدء نشاطهم أو إمضاء عقد تنفيذ الخدمة أو الأشغال.
- ✓ يتعين على المؤسسات الأجنبية التي لديها منشأة دائمة إكتتاب مختلف التصريحات التي تخضع لها المؤسسات الوطنية على غرار التصريحات الشهرية والسنوية.
- ✓ يتعين على المؤسسات الأجنبية التصريح مسبقا بتحويلات الأموال مهما كانت طبيعتها، التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر.
- ✓ كما يتعين على هذه المؤسسات أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها من أجل محاربة التحويل غير مباشر للأرباح.
- ✓ كما يتوجب على المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا في الجزائر أن ترسل عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام نسخة من العقد المبرم إلى المصلحة الجبائية المسيرة للملف الجبائي التابع لها مكان فرض

(1)- المديرية العامة للضرائب، جباية المؤسسات الأجنبية، على موقع الواب: www.mfdgi.gov.dz، تاريخ النشر 29 أكتوبر 2023، تاريخ الاطلاع 22 أفريل 2024.

الضريبة خلال الشهر الذي يلي إقامتها، ويجب إعلام المصلحة الجبائية المسيرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي خلال 10 أيام التي تلي إعداده.

- ✓ كما يتوجب عليها مسك دفتر مرقم وموقع عليه من طرف المصلحة المختصة يتضمن حسب ترتيب تسلسلي دون شطب أو بياض مبلغ المشتريات والإقتناءات والإيرادات والمرتبات والأجور والعمولات والأتعاب والإيجارات بكل أنواعها.
- ✓ كما يتوجب على المؤسسات الأجنبية غير المقيمة بالجزائر أن تعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنها مقيم بالجزائر مؤهل قانونيا، لينوب ويلتزم بدفع الضرائب المستحقة بدلا منها.

4.3- كيفية فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية.

إن التشريع الجبائي الجزائري أقّر نظامين لفرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية هما نظام القانون العام الذي يطبق على المؤسسات الأجنبية التي لديها منشأة دائمة في الجزائر ونظام الاقتطاع من المصدر الذي يطبق على المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا في الجزائر.

1.4.3- نظام القانون العام.[1]

تخضع المؤسسات الأجنبية التي لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر، بنفس عنوان المؤسسات الجزائرية إلى نظام القانون العام الذي يشمل مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على عامة المكلفين بالضريبة في إطار ممارسة نشاطهم المهني، وعلى ذلك تخضع المؤسسات الأجنبية التي لديها منشأة مهنية دائمة في الجزائر إلى الضرائب التالي:

- ✓ الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأموال والتي يتم حسابها إنطلاقا من الربح الجبائي المحقق بتطبيق ثلاث معدلات 19% بالنسبة للشركات الانتاجية، 23% بالنسبة لشركات الأشغال العمومية والسياحية و26% بالنسبة للشركات التجارية والخدماتية، مع تطبيق معدل 10% على حصة الأرباح المعاد إستثمارها من طرف الشركات الإنتاجية إضافة إلى تسديد التسبيقات الوقتية في آجالها.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة لشركات الأشخاص والتي يتم حسابها إنطلاقا من الربح الجبائي المحقق من طرفها بتطبيق جدول التصاعدي السنوي.(السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي).
- ✓ الرسم على القيمة المضافة بمعدل 09% أو 19% الذي يطبق على المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال خارج الرسم بخصوص عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات بعد استرجاع الرسوم على مشتريات السلع والخدمات والتثبيتات.
- ✓ الرسم المحلي للتضامن الذي تم استحداثه في إطار قانون المالية لسنة 2024 خلفا للرسم على النشاط المهني والذي يطبق على أنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب وكذا الأنشطة المنجمية إنطلاقا من مبلغ رقم

(1)- المديرية العامة للضرائب، جباية المؤسسات الأجنبية، على موقع الواب: www.mfdgi.gov.dz، تاريخ النشر 29 أكتوبر 2023، تاريخ الاطلاع 22 أفريل 2024.

الأعمال المحقق خارج الرسم على القيمة المضافة، وذلك بتطبيق معدل 03% على رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، ومعدل 01,5% على رقم الأعمال الناتج عن الأنشطة المنجمية.

- ✓ الضريبة على توزيعات الأرباح، حيت تعتبر الأرباح المحولة من طرف الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر بمثابة توزيعات أرباح تخضع للضريبة بمعدل 15% إنطلاقا من مبلغ هذه الأرباح المحولة، كما أخضع المشرع الجزائري للضريبة على الأرباح الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى الخارج عن طريق التلاعب بأسعار التحويل من خلال زيادة أو تخفيض أسعار الشراء و البيع، دفع الأتاوي (Redevance) المفرطة أو بدون مقابل، منح قروض بدون فائدة أو بمعدل فائدة منخفض، التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القرض، تقديم مزايا لا علاقة لها بالخدمة المنجزة، ...الخ
- ✓ رسم التوطين البنكي، الذي يفرض على عمليات استيراد السّلع أو الخدمات، ويسدّد الرّسم بنسبة 0,3% عند كل طلب فتح ملف التّوطين لعملية استيراد السلع أو البضائع دون أن يقل المبلغ عن 20.000 دج. كما تحدّد تعريفة الرّسم بـ 3% من مبلغ التّوطين بالنّسبة لاستيراد الخدمات، وتعفى من الرّسم سلع التّجهيزات والمواد الأوّلية غير الموجّهة لإعادة بيعها على حالتها بشرط اكتتاب تعهّد قبل كل عملية استيراد.

جدير بالذكر أن المؤسسات الأجنبية التي تنجز أشغال عقارية مؤقتة في الجزائر تخضع لنظام القانون العام حسب نفس الضرائب التي تخضع لها الشركات الأجنبية غير أنه بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي يخصص لهذه المؤسسات نظام تسبيقات مختلف عن نظام التسبيقات على الحساب المطبق في النظام العام، حيث يحسب التسبيق بمعدل **0.5%** من المدفوعات المستلمة (رقم الأعمال المقبوض)، والذي يتعين دفعه في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي.

يمنح دفع التسبيق لفائدة المؤسسة الأجنبية، الحق في قرض جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة. أما في حالة عدم إمكانية اقتطاعه كليا أو جزئيا من الإخضاع النهائي، يتم تأجيل القرض الجبائي من أجل اقتطاعه من الإخضاع الضريبي للسنوات الموالية. وفي حالة عدم إمكانية إقتطاعه يمكن إسترداده من خلال تقديم طلب خطي بذلك.

1.4.3- نظام الإقتطاع من المصدر.

تخضع المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة دائمة في الجزائر والتي تدخل في إطار صفقة تأدية خدمات للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك كمايلي:

- ✓ إذا كانت شركة رؤوس الأموال، فإنها تخضع للاقتطاع من المصدر بمعدل 30%. يغطي هذا الاقتطاع من المصدر الرسم المحلي للتضامن والرسم على القيمة المضافة، حيث يتم الاقتطاع من المصدر من طرف المتعاقد من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحصل عليه بعد تخفيض مبلغ بيع التجهيزات، عندما تكون الخدمات مصحوبة أو مسبوقة ببيع تجهيزات، شريطة أن تكون عملية البيع محررة في فاتورة منفصلة؛ وكذا مبلغ الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة.
- ✓ إذا كانت المؤسسة شخص طبيعي أو شركة أشخاص، فإنها تخضع للاقتطاع من المصدر بمعدل 24% من مبلغ الصفقة والذي يطبق كذلك على:

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر؛
- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة إحدى المهن غير التجارية؛
- الحواصل المقبوضة من قبل مخترعين إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم وإما بموجب التنازل عن علامات الصنع أو طريقة الإنتاج.
- تخضع المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة.
- تخضع المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، عند كل عملية استيراد سلع وخدمات موجهة لإقامة واستغلال شبكات للمواصلات السلكية واللاسلكية ثابتة ونقالة وفضائية لإقتطاع من المصدر بنسبة 02 %.
- تخضع المبالغ التي تقبضها الشركات الأجنبية للنقل البحري للضريبة على ألاباح الشركات بمعدل 10% إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض نفس الضريبة على المؤسسات الجزائرية للنقل البحري، ويتم تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في حالة تطبيق معدلات أعلى أو أقل من ذلك.

تجدر الإشارة إلى أن وعاء الاقتطاع من المصدر يخفض حسب الحالة بنسبة 60% بالنسبة للمبالغ المدفوعة بعنوان الإيجارات بموجب عقد اعتماد إيجاري دولي لأشخاص غير مقيمين بالجزائر. أو بنسبة 30% على عقود إستعمال برمجيات المعلوماتية.[1]

4- تمارين محلولة:

تمرين 01: (النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية):

لنفرض أن الشركة الجزائرية للنقل البحري غرقت إحدى سفنها في قاع البحر الأبيض المتوسط، وقد إستعانت بشركة إيتا الإيطالية من أجل إستخراجها من قاع البحر مقابل مبلغ قدره 7000 أورو، في حين قدرت مدة الإنجاز بـ 07 إيام. (علما أن سعر صرف الأورو مقابل الدينار محدد كمايلي: 01 أورو = 145 دج)

المطلوب:

01/ ما هي إلتزمات شركة إيتا الإيطالية إتجاه إدارة الضرائب.

02/ كيف يتم إخضاع شركة إيتا الإيطالية للضرائب حسب التشريع الجبائي الجزائري.

03/ أحسب مبلغ الضريبة على الأرباح التي تخضع لها شركة أيتا الإيطالية بخصوص صفقة الخدمات المنفذة في الجزائر.

04/ كيف يتم دفع هذه الضريبة ومتى يتم دفعها وأين يتم دفعها.

05/ قم بإعداد التصريح الجبائي الخاص بذلك.

تمرين 02: (النظام الجبائي المطبق على الشركات الأجنبية):

قدمت لك المعلومات التالية عن شركة أجنبية ذات مسؤولية محدودة (SARL SAN) الممارسة لنشاط إستغلال المحاجر بمنطقة واد الفضة الشلف والتي بدأت نشاطها في الجزائر بتاريخ 2024/01/25، بالشراكة مع الطرف الجزائري بنسبة 51% كمايلي:

(1)- المديرية العامة للضرائب، جباية المؤسسات الأجنبية، على موقع الواب: www.mfdgi.gov.dz، تاريخ النشر 29 أكتوبر 2023، تاريخ الاطلاع 22 أفريل 2024.

رأس مال الشركة	رقم الأعمال مبيعات أشغال	النتيجة المحاسبية	النتيجة الجبائية	الأرباح الموزعة
8.000.000 دج	2.000.000 دج	400.000 دج	500.000 دج	كل الأرباح المحققة

المطلوب:

01/ ما هو النظام الضريبي الذي تخضع له شركة (SARL SAN).

02/ أحسب الرسم المحلي للتضامن الذي تخضع له شركة (SARL SAN) خلال سنة 2024.

03/ أحسب تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2024.

04/ أحسب الضريبة على أرباح الشركات التي تخضع لها شركة (SARL SAN) خلال سنة 2024.

05/ أحسب رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2024.

06/ أحسب الضريبة على توزيعات الأرباح التي تخضع له شركة (SARL SAN) خلال سنة 2024.

07/ إذا إكتشفت إدارة الضرائب أن هناك تحويل غير مباشر للأرباح قامت بها شركة (SARL SAN) خلال سنة 2024 من خلال قيامها بتسديد مبالغ في مقابل خدمات وهمية لصالح شركة أجنبية مرتبطة معها بقيمة 300.000 دج، فقم بالتسويات اللازمة فيما يخص الضرائب على الأرباح مع تحديد العقوبات المناسبة.

الإجابة النموذجية:

حل التمرين رقم 01

01/ إلتزامات شركة إيتا الإيطالية إتجاه غدارة الضرائب:

- ✓ **إكتتاب تصريح بالوجود في ظرف 30 يوم من بداية النشاط.**
- ✓ **إرسال عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام نسخة من العقد المبرم إلى المصلحة الجبائية المسيرة للملف الجبائي التابع لها مكان فرض الضريبة خلال الشهر الذي يلي إقامتها، ويجب إعلام المصلحة الجبائية المسيرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي خلال 10 أيام التي تلي إعداده.**
- ✓ **كما يتوجب عليها مسك دفتر مرقم وموقع عليه من طرف المصلحة المختصة يتضمن حسب ترتيب تسلسلي دون شطب أو بياض مبلغ المشتريات والإقتناءات والإيرادات والمرتبات والأجوروالعمولات والأتعاب والإيجارات بكل أنواعها.**
- ✓ **كما يتوجب عليها أن تعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنها مقيم بالجزائر مؤهل قانونيا، لينوب ويلتزم بدفع الضرائب المستحقة بدلا منها.**

02/ كيفية إخضاع شركة إيتا الاطالية للضرائب:

بإعتبار أن شركة إيتا ليس لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر فإنها تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر بخصوص الضريبة على أرباح الشركات حسب المبلغ الكلي للصفقة.

03/ حساب مبلغ الضريبة على الأرباح:

IBS = 7000 أورو x 145 x 30% = 1.015.000 x 30% = 304500 دج.

04/ كيفية دفع هذه الضريبة:

يتم دفع هذه الضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر من طرف الطرف المتعاقد الجزائري لدى مديرية كبريات المؤسسات قبل 20 من الشهر الموالي للشهر الذي حدث خلاله تسديد مبلغ الخدمة.

05/ إعداد التصريح الجبائي G50:

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر ض.د.إ. / ض.أ.ش.					
Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS		Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères			Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements			10%	0,00
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire			15%	0,00
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes			50%	0,00
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source			%	0,00
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		1.015.000	30%	304.500 0,00
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source			%	0,00
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL	1.015.000		304.500

حل التمرين رقم02:

01/ النظام الضريبي الذي تخضع له الشركة هو النظام الحقيقي.

02/ حساب الرسم المحلي للتضامن:

TLS = رقم الأعمال x 1,5% = 2.000.000 x 1,5% = 30.000 دج.

3/ حساب التسبيقات على الحساب: (شركة حديثة النشأة)

التسبيق = رأس المال x 05% x 23% x 30%

- **التسبيق 1 = 8.000.000 x 05% x 23% x 30 % = 27.600 دج.**
- **التسبيق 2 = 8.000.000 x 05% x 23% x 30 % = 27.600 دج.**
- **التسبيق 3 = 8.000.000 x 05% x 23% x 30 % = 27.600 دج.**
- **مجموع التسبيقات: 27.600 x 3 = 82.800 دج.**

4/ حساب الضريبة على الأرباح.

IBS = النتيجة الجبائية x 23%

= 500.000 x 23% = 115.000 دج.

5/ حساب رصيد التصفية:

رصيد التصفية = مبلغ IBS – مجموع التسبيقات.

= 115.000 – 82.800 = 32.200 دج.

06/ حساب الضريبة على توزيعات الأرباح:

- **النتيجة المحاسبية = 400.000 دج**
- **مبلغ IBS = 115.000 دج**
- **مبلغ الأرباح الموزعة: 400.000 – 115.000 = 285.000 دج**
- **جصة الشركة من الأرباح الموزعة: 285000 x 49% = 139.650 دج.**
- **مبلغ الضريبة على توزيعات الأرباح: 139.650 x 15% = 20.947,5 دج.**

07/ القيام بالتسويات اللازمة

بخصوص الضريبة على الأرباح	بخصوص الضريبة على التوزيعات
- مبلغ الربح المصرح به = 500.000	- مبلغ الربح الموزع المصرح به= 285.000
- مبلغ الخدمات الوهمية = 300.000	- مبلغ الخدمات الوهمية = 300.000
- مبلغ IBS = 300.000 x 23% = 69.000	- مبلغ الضريبة = 300.000 x 15% = 45.000
- مبلغ العقوبة = 69.000 x 15% = 10.350	- مبلغ العقوبة = 45.000 x 10% = 4.500
- المبلغ الإجمالي = 69.000 + 10.350 = 79.350	- لمبلغ الإجمالي = 45.000 + 4.500 = 49.500

المحور السابع

النظام الجبائي في المؤسسات المالية

المحور رقم (07): النظام الجبائي في المؤسسات المالية:

الكفاءات المستهدفة:

يتمكن الطالب من خلال هذا المحور أن يتعرف على ما يلي:

- **التعرف على أهم العمليات المصرفية والمالية.**
- **معرفة الالتزامات الجبائية المفروضة على المؤسسات المالية.**
- **التعرف على أهم الضرائب والرسوم المفروضة على النشاطات التي تقوم بها المؤسسات المالية وكيفية دفعها وكذا آجال دفعها.**

تصميم الدرس

مقدمة:

1. **دراسة العمليات المصرفية والمالية.**
   - 1.1. **فتح الحسابات.**
   - 2.1. **جمع الودائع.**
   - 3.1. **منح الإئتمان المصرفي.**
   - 4.1. **إدارة وسائل الدفع.**
   - 5.1. **عمليات مصرفية ومالية أخرى.**
2. **الالتزامات الجبائية لمؤسسات المالية.**
   - 1.2. **مسك الدفاتر المحاسبية.**
   - 2.3. **إيداع التصريحات الجبائية.**
   - 3.3. **دفع الضرائب المستحقة.**
3. **الضرائب المطبقة على المؤسسات المالية.**
   - 1.3. **الضرائب المطبقة حسب نظام القانون العام.**
   - 2.3. **الضرائب المطبقة حسب نظام الاقتطاع من المصدر.**
4. **تمارين محلولة**

مقدمة:

تشكل البنوك والمؤسسات المالية أحد أهم الأجهزة التي تساهم في جمع مدخرات الأفراد وإعادة إستثمارها، لتساهم في تمويل العملية الاستثمارية لمختلف القطاعات، فهي تعمل كوسيط بين الأشخاص الذين لهم فائض في السيولة والأشخاص الذين لهم عجز في السيولة

1- دراسة العمليات المالية:

تقوم البنوك والمؤسسات المالية بمجموعة من العمليات المصرفية والمالية في إطار نشاطاتها المهنية في شكل خدمات مالية تقدمها لعملائها، من أهمها:

1.1- فتح الحسابات.

حيث تتولى المؤسسات المالية فتح حسابات مصرفية لزبائنها مقابل تلقي أتعاب عن مختلف العمليات التي يتم إجراؤها على الحساب من مسك وسحب وتحويل وغيرها.

1.1.1- تعريف الحساب:

هو عبارة عن اتفاق بين البنك الذي يفتحه والشخص الذي يُفْتَح لصالحه، تُنَظَّمُ من خلاله مختلف العمليات المالية القائمة بينهما سواء كانت إيداع أو سحب أو أي عملية أخرى، وبذلك فهو عبارة عن بيان أو رمز لشخص ما تقترن به مختلف العمليات المالية التي يقوم بها هذا الشخص في علاقته مع البنك.[1]

2.1.1- أنواع الحساب:

يمكن التمييز بين أربعة أنواع من الحسابات تبعا للعمليات التي يقوم بها الأشخاص:

1.2.1.1- الحساب للإطلاع (compte à vue):

الحساب للإطلاع أو حساب الشيك هو ذلك الحساب الذي تتم فيه العمليات المالية للزبون دون قيد أو شرط، فلا وقت يفرض عند السحب، ولا إشعار مسبق يطلب من أجل ذلك، فهذا الحساب بدون أجل يمكن لصاحبه أن يسحب منه في أية لحظة يريدها وبدون عراقيل من طرف البنك، ومن خصائصه الأساسية أنه يكون دائما دائنا ويفتح لفائدة الأشخاص الطبيعيين من غير التجار أو حتى للتجار من أجل تنفيد عملياتهم المالية العادية التي ليس لها علاقة بالنشاط التجاري.[2]

2.2.1.1- الحساب الجاري (compte courant):

هو حساب يخص المعاملات المالية والتجارية ويمثل العلاقة الموجودة بين طرفين يجريان عمليات متبادلة ويتفقان على تحويل حقوقهما و ديونها الناشئة عن هذه العمليات إلى عناصر دائنة و مديونية تختلط ببعضها البعض في وحدة لا تتجزأ بحيث يكون الرصيد الناتج حين قفل الحساب هو وحده مستحق الأداء، ويتميز بنفس خصائص

(1)- الطاهر لطرش، تقنيات البنوك، ط7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010. ص 15.

(2)- سميرة حسيبة، محاضرات في تقنيات بنكية، جامعة الأمير عبدالقادر للعلوم الإسلامية، كلية الشريعة والاقتصاد، قسنطينة، 2013-2014، ص 08.

الحساب للإطلاع ولكنه يفتح لفائدة التجار لاستعماله في عملياتهم المهنية، كما يمكن أن يستفيد أصحابه من تسهيلات الصندوق التي تقدمها البنوك لزبائنها.

3.2.1.1- الحساب لأجل (compte à terme):

هو حساب مرتبط بأجل معين بحيث لا يمكن لصاحبه سحب أمواله المودعة فيه إلا بعد إنقضاء المدة المتفق عليها، حيث يتم تجميد الأموال لفترة معينة مقابل الاستفادة من فائدة معلومة، حيث تعتبر الأموال المودعة في هذا الحساب بمثابة قروض يمنحها الأفراد والمؤسسات الاقتصادية للبنوك والمؤسسات المالية بغية استعمالها في تمويل العمليات الاستثمارية.

4.2.1.1- الحساب على الدفتر (compte sur livret):

هو حساب تتم فيه عمليات السحب والايداع وجوبا من خلال التسجيل في دفتر خاص يسلم لصاحب الحساب عند فتحه، وهذا الحساب شخصي جدا،حيث لا يمكن صاحبه أن يعطي أمرا لفائدة الغير، كما يمكن أيضا لصاحبه أن يستفيد من فائدة مثلما هو الشأن في الحساب لأجل.[1]

3.1.1- العمليات على الحساب:

يمكن لصاحب الحساب إجراء ثلاثة عمليات أساسية على الحسابات هي الإيداع، السحب والتحويل، يقوم بها صاحب الحساب شخصيا أو من طرف الغير أو حتى من طرف البنك نفسه.

1.3.1.1- عمليات الإيداع:

وهي تغذية الحساب بأموال يضعها الزبون في حسابه المصرفي، حيث تزيد عمليات الإيداع في رصيد حساب الزبون، كما تزيد من موارد البنك وتسمح له بزيادة قدرته على منح القروض. وتكون في شكل إيداع نقدي من قبل صاحب الحساب نفسه أو من قبل الغير لصالحه أو من قبل البنك نفسه عند إيداع الفوائد المستحقة للزبون.

2.3.1.1- عمليات السحب:

وتتمثل في العملية العكسية للإيداع، فهو عبارة عن جميع الاقتطاعات التي يقوم بها الشخص من حسابه مستعملا الشيك أو البطاقة أو الدفتر، وتنقص عمليات السحب من رصيد الحساب بحيث يمكن إجراء مثل هذه العمليات إما لفائدة صاحب الحساب أو لفائدة أي شخص أخر يُؤْمَر بالدفع لصالحه من طرف صاحب الحساب شخصيا، كما يمكن أن يقوم البنك نفسه بالسحب من حساب الزبون مقابل مبالغ مستحقة له في شكل عمولات، شراء أوراق مالية للزبون، تسديد فواتير دورية كالهاتف والكهرباء بتفويض من صاحب الحساب.[2]

(1)- سميرة حسيبة، مرجع سابق، ص ص 08،09.

(2)- الطاهر لطرش، مرجع سابق ص 19.

3.3.1.1- عمليات التحويل:

تتمثل عملية التحويل في نقل الأموال من حساب إلى حساب آخر داخل نفس البنك، أو بين حسابين مفتوحين في بنكين مختلفين، سواء كان هذان الحسابين لشخص واحد أو لشخصين مختلفين، وتتجسد هذه العملية باقتطاع مبلغ معين من حساب المدين وإضافته إلى حساب الدائن، وتبعا لهذه العملية ينخفض رصيد حساب الشخص المسحوب عليه ويزيد رصيد حساب الشخص المستفيد، وتتم عملية التحويل باستعمال ما يسمى بأمر التحويل أو الشيك المسطر.

2.1- جمع الودائع:

حيث تقوم المؤسسات المالية والمصرفية بتلقي ودائع الأفراد والمؤسسات الذين يقومون بإيداعها لدى هذه المؤسسات بقصد الاحتفاظ بها وكذا بغية توظيفها وتحقيق عوائد من ورائها.

1.2.1- تعريف الوديعة:

الوديعة هي عبارة عن نقود أو قيم منقولة (صكوك مالية، أوراق تجارية،...) يقوم شخص طبيعي أو معنوي بإيداعها لدى المؤسسات المالية على أن تلتزم هذه الأخيرة بردها لأصحابها وفقا للشروط المتفق عليها، وعادة ما تتقيد المؤسسات المالية والمصرفية بتقاليد سر المهنة، ولا تكشف أسرار الودائع إلا لأصحابها واستثناءا للسلطات المالية الضريبية والجمركية.

2.2.1- أنواع الودائع:

هناك عدة أنواع من الودائع تختلف حسب الغرض منها، فهناك الودائع التي توضع في البنوك لمجرد الاحتفاظ بها وهناك نوع آخر من الودائع ينتظر أصحابها تحقيق عوائد من ورائها و نذكر منها:

1.2.2.1- الودائع تحت الطلب:

وتسمى أيضا الودائع الجارية وهي ودائع رصيدها مستحق عند الطلب فهي تحت تصرف صاحبها بإمكانه سحبها جزئيا أو كليا متى شاء ودون إشعار مسبق، ولا بد أن يكون البنك حاضرا لتلبية حاجتهم، وفي العادة لا يمكن لأصحاب هذا النوع من الودائع الاستفادة من فوائد على الرغم من أن البنك بإمكانه استعمال هذه الودائع في منح القروض، وهي تشمل حساب الشيك والحساب الجاري وحساب التوفير.

2.2.2.1- الودائع لأجل:

وهي تختلف عن النوع السابق بكونها ادخارية بطبيعتها حيث تبقى مجمدة لدى البنك إلى غاية حلول التاريخ المقرر لاستردادها، وكلها تدر فوائد لأصحابها، وعادة تسعى البنوك بنفسها عن طريق الإعلان وحافز الفائدة لجذب الودائع لأجل من أجل استعمالها في العمليات التمويلية، وهي تشمل عادة الحسابات لأجل.[1]

(1)- سميرة حسيبة، مرجع سابق، ص ص 11،12.

3.2.2.1- الودائع الائتمانية:

يختلف هذا النوع من الودائع عن بقية الأنواع الأخرى فهو النوع الوحيد الذي لا يكون نتيجة إيداع حقيقي بل هو ناشئ بمجرد فتح حسابات ائتمانية والقيام بعملية الاقتراض، فحينما يقوم صاحب وديعة حقيقية بتحرير شيك لفائدة شخص ما دون أن يقوم هذا الشخص بسحب فعلي للنقود فإن البنك يقوم بتسجيل هذه العمليات محاسبيا، بحيث يجعل حساب المسحوب عليه مدينا وحساب المستفيد دائنا، إن هذا التحويل بين الحسابين يعتبر بالنسبة للبنك وديعة ليست فعلية ولكنها تسمح له بالتوسع في القرض دون أن يدفع نقودا حقيقية، نفس الأمر يحدث عندما يمنح البنك قرضا لشخص معين دون أن يسحبه، فمعنى ذلك أنه يمنح لنفسه قدرة إئتمانية تمكنه من تسوية مختلف معاملاته، إذن فالودائع الائتمانية هي عبارة عن ودائع كتابية ناتجة عن مجرد التسجيل المحاسبي لحركات الأموال داخل البنك، و هي تزيد كلما قلت الأموال المسحوبة فعلا من البنك و تنقص مع زيادتها.

3.1- منح الائتمان المصرفي:

حيث تقوم المؤسسات المالية والمصرفية بمنح الائتمان للأفراد والهيآت بناءا على معايير معينة سواء في شكل نقدي أو في شكل ضمانات شخصية.

1.3.1- تعريف الائتمان المصرفي.

يعرف الائتمان المصرفي بأنه تلك الثقة التي يوليها المصرف لشخص ما سواء أكان طبيعياً أم معنوياً، بأن يمنحه مبلغاً من المال أو ضمانا معينا لاستخدامه في أغراض محددة خلال فترة زمنية متفق عليها وبشروط معينة لقاء عائد مادي متفق عليه، كما قد يشترط المصرف ضمانات تمكنه من استرداد قرضه في حال توقف العميل عن السداد

2.3.1- أشكال الائتمان المصرفي:

يمكن تصنيف الإئتمانات المصرفية إلى عدة أقسام بناءا على أسس معينة، ولكن في العادة يمكن أن تتخذ شكلين أساسيين هما القروض المصرفية والقروض بالامضاءات.

1.2.3.1- القروض المصرفية:

القرض المصرفي هو عملية مالية بمقتضاها يتعهد البنك بأن يسلم لعميله (المقترض) مبلغا من النقود أو يقيده في حسابه، وذلك مقابل إلتزام هذا الأخير برد المبلغ عند حلول الأجل المتفق عليه بالإضافة إلى عوائد القرض، ويمكن تقسيم القروض المصرفية بحسب مدة القرض إلى:

1.1.2.3.1- القروض قصيرة الأجل:

وهي قروض تكون مدة استحقاقها قصيرة في حدود سنة واحدة أو أقل، و لا تتجاوز السنتين، حيث تلجأ إليه المشروعات عادة لتمويل جزء من رأسمالها العامل في إطار نشاطها الاستغلالي، وله عدة صور أهمها تسهيلات الصندوق والسحب على المكشوف (السحب على المكشوف يعني قيام المؤسسة بسحب الأموال من حسابها البنكي دوت أن يكون لديها رصيد كاف من أجل التغطية الفورية لاحتياجاتها المالية المؤقتة).[1]

(1)- سميرة حسيبة، مرجع سابق، ص 15.

2.1.2.3.1- القروض متوسطة الأجل:

هي قروض تتراوح مدتها من سنتين إلى خمس سنوات) وأحيانا تصل إلى سبعة سنوات)، حيث توجه لتمويل الاستثمارات التي لا يتجاوز عمرها الانتاجي 7 سنوات مثل الآلات والمعدات ووسائل النقل وتجهيزات الانتاج للمؤسسات الاقتصادية كما يمكن منحها للأفراد في شكل قروض إستهلاكية.

3.1.2.3.1- القروض طويلة الأجل:

وهي قروض تزيد مدتها عن خمس سنوات) وأحيانا تزيد عن سبع سنوات)، حيث يتم منحها بغرض تغطية إحتياجات المشاريع الاستراتيجية الكبيرة وكذا تمويل التجهيزات التي تزيد مدة إهتلاكها عن سبع سنوات مثل تجهيزات البناء، وضع هياكل المصانع وكذا التجهيزات الثقيلة إضافة إلى تمويل عمليات شراء العقارات من طرف الأفراد والمؤسسات. ويكون ذلك عادة لقاء ضمانات حقيقية في شكل رهن عقاري.

2.2.3.1- القروض بالإمضاءات:

القروض بالامضاء (أو بالتوقيع) هي تعهدات تقدمها المؤسسات المصرفية والمالية لضمان إلتزامات زبائنها إتجاه الأخرين في حدود مبلغ معين ولمدة معينة مقابل عمولة معينة، فالبنك يقرض توقيعه للزبون ويلتزم بالدفع مكانه إذا ما تخلف هذا الأخير عن ذلك، ونشير هنا إلى أن البنك يتقاضى لقاء إمضاءاته عمولة وليس فوائد بما أن القرض لا يؤدي إلى خروج حقيقي للأموال من البنك لهذا تسجل القروض بالإمضاء خارج الميزانية لأنها لم تترك بعد أثر نقديّ وتنقل إليها في حالة عدم إلتزام الزبون ، وتأخذ القروض بالإمضاءات عدة أشكال أهمها:

1.2.2.3.1- الكفالة المصرفية: (La caution)

هي عبارة عن تعهد كتابي صادر عن البنك بناءا على طلب عميله يلتزم فيه البنك بأن يدفع مبلغا من المال إذا طلب المستفيد ذلك خلال أجل محدد، وعادة ما يتم استعمال هذه الكفالات المصرفية أثناء تنفيذ الصفقات العمومية ككفالة الدخول إلى المناقصة والتي تقدم من طرف البنك لتفادي قيام الزبون الذي فاز بالمناقصة بتقديم نقود سائلة إلى الإدارة المعنية كتعويض إذا إنسحب من المشروع، أو كفالة حسن التنفيذ التي تمنح من طرف البنك لتفادي قيام الزبون بتقديم نقود كضمان لحسن تنفيذ الصفقة وفق المواصفات المطلوبة وخلال المدة الزمنية المتفق عليها.

2.2.2.3.1- خطاب الضمان:

هو تعهدكتابي صادر من البنك بناءا على طلب أحد عملائه (يسمى الآمر) بدفع مبلغ معين لشخص آخر (يسمى المستفيد) دون قيد أو شرط، إذا طلب منه ذلك خلال المدة المعينة في الخطاب، مثال إذا أراد شخص سيارة سيارة من شركة تويوتا حيث طلبت منه هذه الأخير التسديد عن طريق خطاب ضمان صادر من البنك خلال مدة التسليم المقدرة بثلاثة أشهر.

3.2.2.3.1- الضمان الاحتياطي:(L'aval)

هو ضمان خاص بالأوراق التجارية في حالة ما إذا ألزم الممول تقديم ضمان بالدفع لأجل، ففي كثير من الأحيان يقوم الشخص بتحرير الورقة التجارية إلى شخص آخر ويرفض المستفيد منها قبول استلام هذه الورقة، وذلك لضعف الثقة المالية لديه عند الشخص الذي قام بتحريرها لذلك يطلب من ذلك الشخص الذي ظهَّر الورقة

التجارية إليه، تأمينا لكي يقبلها ويطمئن على الوفاء بقيمتها، وهذا التأمين يتمثل في الضمان الاحتياطي الذي يأتي لتقوية الثقة لدى حامل الورقة التجارية ويسهل تداولها كتداول النقود الورقية إلى حد ما.

4.1- إدارة وسائل الدفع:

حيث تتولى المؤسسات المالية والمصرفية إدارة مختلف وسائل الدفع سواء تعلق الأمر بالشكات المصرفية وكذا الأوراق التجارية بالاضافة إلى وسائل الدفع الالكترونية.

1.4.1- الشيكات المصرفية:

الشيك هو صك مكتوب يسمح للزبون بأن يأمر بنكه بأن يدفع على الفور أي (تحت الطلب)، مبلغا معينا لشخص آخر يسمى (المستفيد)، حيث يمكن أن يكون المستفيد هو الزبون نفسه أو شخص آخر طبيعيا كان أو معنويا، حيث يتولى البنك صرف الشيكات لصالح زبائنه كما يتولى تحصيلها نيابة عنهم مقابل الحصول على عمولات معينة.

2.4.1- الأوراق التجارية:

هي عبارة عن محررات مكتوبة يتعهد بمقتضاها بأداء مبلغ من المال لصالح شخص آخر في زمان ومكان معينين، ومن بين صورها نجد الكمبيالة (السفتجة) والسند لأمر (السند الأذني)، حيث عادة ما يخول المستفيد من الورقة التجارية بنكه من أجل تحصيل قيمتها عند ميعاد الاستحقاق لقاء عمولة معينة، كما يمكن للعميل خصم الورقة التجارية لدى بنكه قبل حلول موعد إستحقاقها مقابل فائدة نسبية عن الفترة الواقعة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق.

3.4.1- الوسائل الالكترونية:

وهي منتوجات أكثر أمان وثقة ورفاهية في الاستعمال تصدرها البنوك والمؤسسات المالية لاستخدامها في عمليات السداد وسحب الأموال والمعاملات المالية المختلفة، والتي تمثلت في بطاقات الدفع التي تستعمل في عمليات دفع ثمن السلع والبضائع المقتناة من محلات تجارية كبيرة، مجهزة بأجهزة الدفع الإلكترونية (TPE) المرتبطة بالبنوك التجارية المتعاقدة مع هذه المحلات، وكذا بطاقات السحب التي تستعمل في سحب مبالغ مالية من شبابيك البنوك المتمثلة في أجهزة السحب الآلي (DAB)المعروضة في الواجهة الخارجية لوكالة البنك، إضافة إلى بطاقات الدين التي تسمح لحاملها بتنفيذ عمليات الدفع والشراء عبر الانترنت أو في المتاجر بواسطة الائتمان.[1]

5.1- عمليات مصرفية ومالية أخرى:

إلى جانب العمليات المصرفية والمالية الأساسية التي تقوم بها المؤسسات المصرفية والمالية فهي تؤدي خدمات أخر ى لا تقل أهمية عن سابقتها أهمها:

1.5.1- إيجار الصناديق الفلاذية:

حيث تقوم المؤسسة المالية بوضع تحت تصرف عملائها خزائن حديدية محصنة من أجل حفظ الأشياء الثمينة مثل المجوهرات والوثائق والمستندات والعقود الهامة وغيرها من خطر السرقة والضياع مقابل أجر يتناسب مع حجم الخزانة ومدة الانتفاع بها. حيث لكل صندوق مفتاحان أحدهما يسلم للعميل والآخر يحتفظ به أحد كبار مسؤولي البنك.

(1)- سميرة حسيبة، مرجع سابق، ص 24.

2.5.1- المتاجرة في العملات الأجنبية:

حيث تقوم البنوك والمؤسسات المالية بتنفيذ صفقات تبادل العملات الأجنبية لصالح العملاء الذين يرغبون في شراء أو بيع العملات الأجنبية لأغراض مختلفة مثل السفر أو الاستثمار، وذلك بسعر صرف رسمي مقابل هامش ربح معين يمثل الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء.

3.5.1- العمليات على الأوراق المالية:

حيث تتولى المؤسسات المالية والمصرفية القيام بإدارة المحافظ المالية إما لحسابها الخاص أو لحساب العملاء من خلال حفظ الأوراق المالية على سبيل الأمانة، إضافة إلى المتاجرة في بيع وشراء الأسهم والسندات وغيرها من الأوراق المالية الأخرى في السوق المالي مع القيام بتحصيل فوائدها الدورية وكذا أرباحها السنوية لصالحها أو لصالح العملاء.[1]

2- الالتزامات الجبائية للمؤسسات المالية.

تعتبر المؤسسات المالية من كبار المكلفين بالضريبة الذين يَتْبَعون للنظام الحقيقي أين يخضعون لمجموعة من الالتزامات الجبائية منها:

1.2- مسك الدفاتر المحاسبية:

إذ يتعين على المؤسسات المصرفية والمالية مسك دفاتر محاسبية منتظمة تسجل فيها مختلف العمليات الي تقوم بها مع إحترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع ضرورة تقديمها لأعوان الإدارة الجبائية عند كل طلب بالإضافة إلى ضرورة الإحتفاض بتلك الدفاتر وكذا الأوراق والبيانات الثبوتية لمدة تصل إلى عشر سنوات، وعلى ذلك هي ملزمة بمسك الدفاتر التالية:

1.1.2- دفتر اليومية:

نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية سواء في شكل ورقي أو إلكتروني، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المحققة، ومن ثم يجب أن تقيد في هذا الدفتر جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسات المالية والمصرفية دون بياض أو شطب أو ترك فراغ، وفي حالة إرتكاب أخطاء تصحح بطرق محاسبية، كما أن غياب هذا الدفتر أو مسكه بشكل غير لائق يشكل سبب كافي لرفض محاسبة المكلف بالضريبة.

2.1.2- دفتر الأستاذ:

هو الدفتر الذي يحتوي على مجموع جداول الحسابات، حيث يتم التسجيل في الحسابات المعنية مباشرة بعد تسجيل كل عملية في اليومية وذلك من أجل إستخراج رصيد كل حساب سواء كان رصيد مدين أو رصيد دائن أو رصيد مسدد، وتسمى هذه العملية بالترحيل من اليومية لدفتر الأستاذ.

3.1.2- دفتر الجرد:

حيث ألزم المشرع الجزائري كل تاجر بما في ذلك المؤسسات المالية والمصرفية بمسك دفتر الجرد وأن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسسته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

([1])- سميرة حسيبة، مرجع سابق، ص 33.

4.1.2- دفتر الأجور:

يتعين على المؤسسة المالية باعتبارها مدين بالراتب مسك دفتر للأجور يكون موقع ومؤشر عليه من طرف كاتب ضبط المحكمة المختصة إقليميا حيث تسجل فيه مختلف مكونات عناصر الأجرة الشهرية، ومنه يتم التسجيل المحاسبي لها، وهو يحتوي على البيانات الآتية: إسم ولقب الموظف، فترة العمل، منصب العمل المشغول، الصنف المهني، عدد الأطفال تحت كفالة العامل، الأجر القاعدي وكذا تفصيل مختلف التعويضات والعلاوات والمنح الممنوحة، الاقتطاعات الاختيارية والاجبارية، الأجر الصافي للدفع.

2.2- إيداع التصريحات الجبائية.

إذ يجب على المؤسسات المصرفية تقديم إقرارات ضريبية لدى إدارة الضرائب تبين فيها حجم المادة الخاضعة للضريبة خلال المدة القانونية مشمولة بكافة الوثائق والمستندات المطلوبة، وعلاوة على التصريح بالوجود الذي يودع في ظرف 30 يوم من بداية النشاط وكذا التصريح بالتوقف عن النشاط الذي يودع في ظرف 10 إيام في حالة التوقف عن النشاط، فإن هذه المؤسسات مطالبة بإيداع التصريحات التالية:

1.2.2- تصريحات شهرية:

ألزم القانون الجبائي المؤسسات المالية أن يكتتبوا تصريحا شهريا (نموذج G50 لون أزرق) لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات قبل العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تحققت خلاله العمليات الخاضعة للضريبة، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى حساب الضرائب المفروضة عليها ودفعها في نفس وقت تقديم هذا الكشف، تجدر الإشارة إلى أن إيداع هذا التصريح أصبح يتم إلكترونيا عبر منصة جبايتك، كما أن عملية الدفع أصبحت تنفذ آليا عن طريق إقتطاع المبالغ المستحقة لإدارة الضرائب من الحساب البنكي للمكلف بالضريبة وتحويلها لحساب هذه الأخيرة.

2.2.2- تصريحات سنوية:

وجب على المؤسسات المصرفية والمالية باعتبارها مكلفين بالضريبة تابعين للنظام الحقيقي إكتتاب تصريحات سنوية متمثلة في حزمة من الوثائق (ميزانية، حساب نتائج، جدول حركة المخزونات، جدول تحديد النتيجة الجبائية،...) وإيداعها لدى إدارة الضرائب قبل 01 ماي من كل سنة مالية، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام .

2.2.2- تصريحات خاصة.

يتعين على المؤسسات المالية والمصرفية تقديم تصريحات خاصة بتحويلات الأرباح إلى الخارج لفائدة الأشخاص غير المقيمين في الجزائر، وذلك وفق آجال معينة، ففي حالة تحويل الأموال لصالح المستفيدين من إيرادات القيم المنقولة والذين يتواجد مقرهم الاجتماعي خارج الجزائر، فإنه يتعين على المؤسسات المصرفية التأكد مسبقا من أن الالتزامات الجبائية المفروضة على المدين قد تمت الاستجابة لها، كما يتعين على البنك إيداع خلال العشرين يوم الأولى لكل ثلاثي لدى قابض الضرائب جدولا تفصيليا بالنسبة للثلاثي السابق يبين مجموع المبالغ التي تستحق بموجبها الضريبة المطبقة على حقوق الودائع.[1]

(1)- أنظر المادة 182 مكرر ثلاثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

3.2- دفع الضرائب المستحقة:

يتعين على المصارف والمؤسسات المالية توريد نصيبها من الايرادات العامة للدولة من أجل تغطية نفقاتها العامة سواء تعلق الأمر بالضرائب المدفوعة تلقائيا أو عن طريق سند للتحصيل.

1.3.2- الضرائب المدفوعة تلقائيا:

يتعين على المصرف باعتباره مكلف بالضريبة أن يقوم من تلقاء نفسه بدفع الضرائب المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الادارة له بأدائها، حيث يقوم بملأ التصريحات الشهرية (G50) التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية ودون إشعار مسبق من الادارة الجبائية، ويتعلق الأمر بالضرائب المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (TVA، IBS، IRG/S، IRCDC ...،).

2.3.2- الضرائب المحصلة عن طريق سند للتحصيل:

حيث تقوم إدارة الضرائب بإعداد جداول ضريبية (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع الضريبي ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في أجال معينة، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة الضريبية المختصة في الميعاد المذكور، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى تطبيق هذه الطريقة بالنسبة للضرائب والرسوم التي تستدعي طبيعتها ذلك كالرسم العقاري والرسم التطهيري، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بالدفع المباشر لديونهم الجبائية كما هو الحال في إعتماد طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة (Taxation d'office) وكذا في حالة التقويم الجبائي (Redressement fiscal) على إثر القيام برقابة جبائية.

3- الضرائب المطبقة على العمليات المالية.

باعتبار أن العمليات المصرفية والمالية تندرج ضمن العمليات التجارية الخاضعة للضريبة، وباعتبار أن المصرف التجاري أو المؤسسة المالية تعتبر أحد المكلفين بالضريبة، فإنه ينبغي أن يتم تقدير الضرائب المفروضة على تلك العمليات وفقا لأحكام القانون الجبائي المعمول به، وذلك كما يلي:

1.3- الضرائب المطبقة حسب نظام القانون العام.

يشير القانون العام إلى القاعدة العامة التي تطبق أثناء فرض الضرائب على مختلف التعاملات، وهو يشمل مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على عامة المكلفين بالضريبة في إطار ممارسة نشاطهم المهني، وعلى ذلك فإن المؤسسة المالية بإعتبارها شخص معنوي تابع للنظام الحقيقي تخضع للضرائب التالية في إطار ممارسة نشاطها المهني:

- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 1,5% من رقم الأعمال المحقق في إطار الخدمات البنكية (جدير بالذكر أنه تم إلغاء هذا الرسم بموجب تدابير قانون المالية لسنة 2024)،
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 26% من الربح الجبائي المحقق من طرف المؤسسة المالية مع الالتزام بسداد الأقساط الوقتية في آجالها إضافة إلى تصفية الرصيد التصفية قبل 20 ماي من السنة الموالية مثلها مثل أي شركة مساهمة.
- ✓ الرسم علة القيمة المضافة (TVA) والتي يتم حسابها إنطلاقا من رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسات المالية بتطبيق معدلين حسب نوع الخدمات المقدمة هما: المعدل المخفض بنسبة 09%، و المعدل العادي بنسبة 19%، وذلك بعد إسترجاع الرسوم على مشتريات المواد والخدمات والتثبيتات

2.3 - الضرائب المطبقة حسب نظام الاقتطاع من المصدر:

إضافة إلى النظام العام تخضع المؤسسة المالية إلى نظام الاقتطاع من المصدر والذي تكون بموجبه مكلفة بقوة القانون بحجز مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليها حقوق، ودفعها نيابة عنهم إلى خزينة الدولة، وعادة ما تطبق المؤسسة المالية نظام الاقتطاع من المصدر فيما يخص مداخيل الأسهم (الأرباح الموزعة) وكذا مداخيل الحقوق والودائع (الفوائد) إضافة إلى المداخيل الأجرية (الأجور والرواتب).

1.2.3- الضريبة على مداخيل الأسهم (IRD)

عندما تعلن المؤسسة المالية باعتبارها شركة مساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون لهذه المؤسسة المالية بهذه الأرباح الموزعة ومُمَوِلُون للضريبة على مداخيل الأسهم في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع المؤسسة المالية اقتطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب، وذلك بتطبيق معدل 15% ذو طابع تحرري سواء كان المستفيد من تلك التوزيعات شخص مقيم أو غير مقيم في الجزائر، غير أنه إذا كان المستفيد من تلك التوزيعات شخص معنوي مقيم في الجزائر فهو يخضع لإقتطاع من المصدر بنسبة 05% محررة من الضريبة.[1]

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم دفع الضريبة على مداخيل الأرباح الموزعة عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر باستعمال نموذج (G50) لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات قبل العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي تم فيه توزيع الأرباح على المستفدين منها.

2.2.3- الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع: (IRCDC)

يتعين على البنوك وشركات القرض الذين يقومون بدفع فوائد للمستفدين، إجراء اقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع يتم تطبيقه على القيمة الإجمالية للمبالغ المدفوعة خلال كل شهر وتسديده خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي، لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات ، وذلك بتطبيق المعدلات التالية:

- ✓ 10% بالنسبة لمداخيل الحقوق والودائع مع اعتباره كقرض ضريبي قابل للخصم من الضريبة على الدخل الاجمالي إذا كان المستفيد شخصا طبيعيا أو من الضريبة على أرباح الشركات إذا كان المستفيد منها شخص معنوي،
- ✓ 50% على مداخيل السندات غير الاسمية أو لحاملها ذات طابع تحرري إذا كان المستفيد شخص طبيعي أما إذا كان المكتتب في تلك السندات شخص معنوي فيتم تطبيق معدل 40% ذو طابع تحرري أيضا.
- ✓ 01% بالنسبة للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر الادخار للأشخاص الطبيعيين محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي 50.000 دج، و 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000 دج (قرض ضريبي). بعد منح تخفيض قدره 50.000 دج من المبلغ الاجمالي للفوائد.[2]
- ✓ تجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2022 نَصَّ على إعفاء الأرباح الناجمة عن الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار صيغ الصيرفة الاسلامية بهدف إدراج المدخرات العائلية في المنظومة البنكية ومحاربة الادخار غير المنتج.[3]

([1])- أنظر المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([2])- أنظر المادتين 104 وكذا 150 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

([3])- أنظر المادة 56 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم دفع الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر باستعمال نموذج (G50) لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات قبل العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي تم فيه دفع تلك الفوائد للمستفدين منها.[1]

3.2.3- الضريبة على الأجوروالرو اتب.

تخضع الأجور والرواتب وكذا التعويضات والعلاوات المرتبطة بها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور والرواتب، بعد إستبعاد التعويضات المرصودة لمصاريف المهمة والتنقل وكذا تعويضات المنطقة الجغرافية بالاضافة إلى التعويضات ذات الطابع العائلي(الأجر الوحيد، المنح العائلية، منحة الأمومة،...).

حيث يتم حساب الضريبة على الأجور انطلاقا من المبلغ الكلي للمداخيل الخاضعة بعد تخفيض اقتطاع الضمان الاجتماعي (الذي يحسب بنسبة 09% من أجر المنصب) وذلك بتطبيق السلم التدريجي الشهري الخاص بالضريبة على الأجور. أما بالنسبة لعلاوات المردودية والتعويضات لفترة غير شهرية، فإنها تخضع لاقتطاع من المصدر بتطبيق معدل 10% بعد تخفيض إقتطاعات الضمان الاجتماعي.

جدير بالذكر أنه يتم دفع الضريبة على الأجور عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر باستعمال نموذج (G50) لدى قباضة الضرائب التابعة لمديرية كبريات المؤسسات قبل العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي تم فيه دفع الأجور.[2]

تمارين تطبيقية:

تمرين 01: (النظام الجبائي المطبق على المؤسسات المالية):

قدمت لك بطاقة معلومات عن مصرف السلام كمايلي:

من جهة أخرى حقق هذا البنك خلال شهر فيفري من العام 2023 العمليات التالية:

(علما أن البنك إختار نظام التسبيقات على الحساب).

البيان	كل المبالغ بألف دج)		
	2021	2022	2023
رقم الأعمال المصرح به	90000	96000	100000
ربح جبائي مصرح به	7000	8000	9000

- إقتناء عتاد مكتب (أجهزة إعلام آلي) بقيمة 1.071.000 دج . (TTC)
- دفع فوائد بنكية لأصحاب الودائع العادية بقيمة 7.420.000 دج
- إقتناء سيارة سياحية من نوع (SKODA) بقيمة 1.785.000 دج (TTC).
- تسديد فاتورة الكهرباء بقيمة 109.000 دج (TTC ; tva 09%).

المطلوب:

01/ ما هو النظام الجبائي الذي يخضع له مصرف السلام.

02/ أذكر أهم إلتزامات مصرف السلام إتجاه الإدارة الجبائية.

03/ أذكر أهم الضرائب التي تخضع لها المؤسسات المالية سواء عن طريق النظام العام أو عن طريق نظام الاقتطاع من المصدر

04/ هل يعتبر مصرف السلام بمثابة شركة، وإن كان ذلك ما هو شكلها القانوني.

05/ أحسب الرسم على النشاط المهني الذي يخضع له مصرف السلام لسنة 2023.

(1)- أنظر المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

(2)- أنظر المادة 129 الفقرة 01 من من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

06/ أحسب الضريبة على أرباح الشركات التي يخضع له مصرف السلام لسنة 2023.
07/ أحسب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات التي يدفعها مصرف السلام خلال شهر جانفي من سنة 2023.
08/ أحسب الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع المقتطعة من طرف مصرف السلام خلال شهر فيفري 2023.
09/ قم بإعداد تصريح (G50) لشهر فيفري 2023، مع تحديد آخر أجل لإيداعه .
10/ إذا قام مصرف السلام بإيداع تصريح G50 لشهر فيفري 2023 بتاريخ الفاتح أفريل 2023، فأحسب مبلغ عقوبة التأخير المترتبة عن ذلك، مع حساب المبلغ الكلي المستحق للدفع.
11/ أحسب رصيد التصفية فيما يخص TAP، TVA و IBS لسنة 2023.
12/ بعد المراقبة المدققة لإدارة الضرائب تبين أن رقم الأعمال الحقيقي الذي حققه مصرف السلام خلال سنة 2022 هو 100.000.000 دج، ومنه الربح الجبائي الحقيقي هو 8.500.000 دج، فقم بالتسويات اللازمة فيما يخص TAP، TVA و IBS مع تحديد العقوبات المناسبة.

تمرين 02: (النظام الجبائي المطبق على المؤسسات المالية):

لقد قام ثلاثة أشخاص بتوظيف مبالغ مالية قدرها 2000000 دج لدى القرض الشعبي الجزائري كما هو موضح في الجدول التالي: علما أن تلك الفوائد تدفع سنويا وبإعتماد طريقة الفوائد البسيطة.

الأشخاص	مبلغ التوضيف	نوع التوظيف	معدل الفائدة البسيطة	تاريخ دفع الفوائد
مصطفى	2000.000 دج	دفتر إدخار	08%	10/06/2022
خالد	2000.000 دج	وديعة مصرفية	08%	25/06/2022
عمر	2000.000 دج	سندات صندوق لحاملها	08%	30/06/2022

المطلوب:

01/ حساب مبلغ الاقتطاع من المصدر الذي يجريه القرض الشعبي الجزائري على هذه التوظيفات (IRCDC)،
02/ تحديد طبيعة الاقتطاع من المصدر.
03/ حساب المبلغ الصافي للفوائد التي يحصل عليها كل مستفيد.
04/ إعداد التصريح الشهري الخاص بذلك.

حل التمرين رقم 01:

01/ النظام الجبائي الذي يخضع له مصرف السلام هو النظام الحقيقي.
02/ أهم إلتزامات مصرف السلام تجاه الإدارة الجبائية هي:

- مسك الدفاتر المحاسبية سواء في شكل ورقي أو إلكتروني مع الالتزام بتقديمها إلى مصالح الضرائب عند كل طلب (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، دفتر الكبير، ...)
- إيداع التصريحات الجبائية (تصريح بالوجود في ظرف 30 يوم من بداية النشاط، تصريح شهري (G50) قبل العشرين من الشهر الموالي، تصريح سنوي للأرباح (Liasse fiscale) قبل الفاتح ماي من السنة الموالية، تصريحات خاصة بتحويلات الأرباح إلى الخارج لفائدة الأشخاص غير المقيمين في الجزائر، إيداع جدول تفصيلي لكل ثلاثي يبين مجموع المبالغ التي تستحق بموجبها الضريبة المطبقة على مداخيل الحقوق والودائع والكفالات.
- دفع الضرائب المستحقة على المصرف سواء طواعية أو تلك الصادرة عن طريق الجداول (الرسم العقاري، الرسم التطهيري، الضرائب الصادرة على إثر تقويم جبائي (Redressement fiscal).

03/ الضرائب التي تخضع لها المؤسسات المالية سواء عن طريق النظام العام أو عن طريق الاقتطاع من المصدر هي:

النظام العام	نظام الاقتطاع من المصدر
الرسم على النشاط المهني TAP	الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع IRCDC
الرسم على القيمة المضافة TVA	الضريبة على الأرباح الموزعة IRD
الضريبة على أرباح الشركات IBS	الضريبة على الأجور IRG/S

04/ نعم يعتبر مصرف السلام بمثابة الشركة يتم تأسيسها وجوبا على شكل شركة مساهمة.

05/ حساب الرسم على النشاط المهني الذي يخضع له مصرف السلام لسنة 2023:

TAP = رقم الأعمال x 1,5% = 100.000.000 x 1,5% = 1.500.000 دج.

06/ حساب الضريبة على أرباح الشركات التي يخضع له مصرف السلام لسنة 2023:

IBS = الربح الجبائي x 26% = 9.000.000 x 26% = 2.340.000 دج.

07/ حساب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات التي يدفعها مصرف السلام خلال شهر جانفي من سنة 2023:

TVA/V = رقم الأعمال الشهري x 19% (نأخذ رقم الأعمال للسنة ن – 2 مقسوما على 12).

= (12/90.000.000) x 19% = 1.425.000 دج.

08/ حساب الضريبة على مداخيل الحقوق والودائع المقتطعة من طرف مصرف السلام خلال شهر فيفري 2023.

IRCDC = مبلغ الفوائد المدفوعة x 10% = 7420.000 x 10% = 742000 دج.

09/ إعداد تصريح (G50) لشهر فيفري 2023، مع تحديد آخرأجل لإيداعه

التصريح الشهري 50 G شهر: فيفري . سنة : 2023

TAP	طبيعة العمليات	ر.ع الإجمالي	ر.ع الخاضع	المعدل	مبلغ الدفع
	عمليات غير مستفيدة من التخفيض	7.500.000	7.500.000	%1,5	112.500

AP/IBS	تسبيق IBS	كيفية تحديد تسبيقات IBS	مبلغ الدفع
	التسبيق الأول	7.000.000 X %26 X %30	546.000

IRCDC	طبيعة المداخيل	مبلغ المداخيل	المعدل	مبلغ الدفع
	ودائع بنكية	7.420.000	%10	742.000

TVA	طبيعة العمليات	ر.ع الإجمالي	ر.ع المعفى	ر.ع الخاضع	المعدل	مبلغ الدفع
	عمليات بنكية	7.500.000	/	7.500.000	%19	1.425.000

الحسومات المجراة Déductions à opérer

ـ قرض TVA للشهر السابق	/
ـ TVA على شراء السلع والخدمات	9.000
ـ TVA على شراء التثبيتات المهتلكة	171.000
مجموع الحسومات المجراة	180.000

رقم الواجب دفعه TVA à payer

ـ مجموع المستحقات	1.425.000
ـ مجموع الحسومات	180.000
ـ TVA مدفوعة	1.245.000
ـ قرض TVA للترحيل	/

أخر أجل لإيداع التصريح الشهري (G50) لشهر فيفري هو إلى غاية العشرين من شهر مارس 2023.

10/ حساب عقوبة التأخير في حالة إيداع تصريح (G50) لشهر فيفري بتاريخ الفاتح أفريل 2023.

مبلغ العقوبة = مبلغ الحقوق الواجبة الدفع X نسبة عقوبة التأخير.

= (1.245.000 + 742.000 + 546.000 + 112.500) x 23%.

= 2.645.500 x 23% = 608.465 دج.

ومنه المبلغ الكلي المستحق هو 2.645.500 + 608.465 = 3.253.965 دج.

11/ حساب رصيد التصفية فيما يخص TAP، TVA و IBS لسنة 2023.

- رصيد التصفية tap = (100.000.000 x 1,5%) – [(90.000.000/12 x 1,5% x 04) + (96.000.000/12 x 1,5% x 08)]

= 1.500.000 - 1.410.000 = 90.000 دج

- رصيد التصفية tva = (100.000.000 x 19%) – [(90.000.000/12 x 19% x 04) + (96.000.000/12 x 19% x 08)]

= 19.000.000 - 17.860.000 = 1.140.000 دج

- رصيد التصفية ibs = (9.000.000 x 26%) – (8.000.000 x 26% x 30% x 03)

= 2.340.000 - 1.872.000 = 468.000 دج.

12/ التسوية الجبائية التي تقوم بها الادارة فيما يخص TAP، TVA و IBS مع تحديد العقوبات المناسبة.

بعد المراقبة المدققة لإدارة الضرائب تبين أن رقم الأعمال الحقيقي الذي حققه مصرف السلام خلال سنة 2022 هو 100.000.000دج والربح الحقيقي هو 8.500.000 دج و أن رقم الأعمال المصرح به لنفس السنة هو 96.000.000دج والربح المصرح به هو 8.000.000 دج و منه التسوية اللازمة فيما يخص TAP، TVA و IBS تكون كما في الجدول الموالي :

البيـــــــــان	TAP	TVA	IBS
القاعدة الواجب إعتمادها (Base retenu)	100000000	100000000	8.500.000
القاعدة المصرح بها (Base déclarée)	96.000.000	96.000.000	8.000.000
الفارق غير المصرح به (القاعدة المعتمدة – القاعدة المصرح بها)	4.000.000	4.000.000	500.000
المعدل الضريبي المطبق	%1,5	19%	26%
مبلغ الحقوق المستحقة (الفارق غير المصرح به x المعدل الضريبي)	60.000	760.000	130.000
نسبة العقوبة المطبقة (تحسب حسب مبلغ الحقوق المتملص منها)	%15	25%	15%
العقوبات المترتبة (مبلغ الحقوق المستحقة X نسبة العقوبة المطبقة)	9.000	190.000	19.500
المبلغ الكلي المستحق (مبلغ الحقوق المستحقة + مبلغ العقوبة)	69.000	950.000	149.500
المبلغ الاجمالي المستحق	1.100.190 دج		

حل التمرين رقم 02:

01/ حساب مبلغ الإقتطاع من المصدر الذي يطبق على مداخيل القيم المنقولة مع تحديد طبيعته.

البيان	مصطفى	خالد	عمر
مبلغ الفوائد المستحقة	2000000 x 08% = 160000 دج	2000000 x 08% = 160000 دج	2000000x08% = 160000 دج
مبلغ الإقتطاع من المصدر	(50000 x 01%)+ (160000- 11000 + 500 = 10% x (50000 =11500 دج	160000 x 10% = 16000 دج	160000 x 50% = 80000 دج
طبيعة الأقتطاع	500 دج طابع تحرري، 11000 ق ض	قرض ضريبي	ذو طابع تحرري
المبلغ الصافي للفوائد	160000 – 11500 = 148500 دج	144000 دج	80000 دج

إعداد التصريح الشهري G50

G50: Mois Juin Année 2022

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS — الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر على د.إ / على الش				
CODE	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	TAUX	Montant à payer
E1L20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères	/		
E1L50	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements	160000	10%	16000
E1L40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	
E1L60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes	160000	50%	80000
E1L80	IRG/ Autres retenues à la source ..... (Intérêt Livret d'épargne)	160000	/	11500
E1M30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (1) ...	/		/
E1M40	IBS/ Autres retenues à la source			
4	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise. TOTAL	480000		107500

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I- الكتب:

1. الطاهر لطرش، تقنياتص البنوك، ط7، دبوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
2. بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2010.
3. بن ربيع حنيفة ، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
4. جمال لعشاشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
5. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، بدون دار النشر، الاسكندرية، 2004.
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
7. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ط 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
8. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، ط3، دار هومة، الجزائر، 2012.
9. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006.
10. سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
11. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة الايرادات العامة الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006.
12. سيد عبد المولى، "الضرائب و المعاملات الدولية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
13. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
14. عاشوركتوش، المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
15. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
16. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007.
17. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر،2001
18. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هدى، عين مليلة، 2012.
19. عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2024.
20. عيسى حسام محمد، "نقل التكنولوجيا- دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية"، دار المستقبل العربي، الإسكندرية، 1987.
21. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير، عمان، 2011.
22. محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود،

الجزائر، 2009.
23. محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006.
24. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دارهومة، الجزائر، 2008.
25. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة ، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ت.
26. محسن شفيق، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي، مصر،1998.
27. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان مطبوعات الجامعية، 2011.
28. يوسف أحمد الشحات، "الشركات الدولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة"، دار الشافعي للطباعة، مصر، 1991.
29. Louis Cartou, Droit fiscal international et européenne, Dalloz, Paris, 1981

II- المطبوعات والمحاضرات.

1. سميرة حسيبة، محاضرات في تقنيات بنكية، جامعة الأمير عبدالقادر للعلوم الإسلامية، كلية الشريعة والاقتصاد، قسنطينة، 2013-2014.
2. حيمران محمد، محاضرات في الجباية المعمقة للمؤسسة، مصيوعة دروس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، 2016،2017.

III- القوانين والتشريعات:

1. المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 1996/03/06 الذي يحدد قائمة الدفاتروالسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون،(جريدة عدد 17).
2. المرسوم التنفيذي رقم 96 – 208 المؤرخ في 1996/06/05 الذي يحدد أساس إشتراكات وأداءات الضمان الإجتماعي (جريدة عدد 35) .
3. الأمر رقم 97- 03 المؤرخ في 1997/01/11 الذي يحدد المدة القانونية للعمل (جريدة رسمية عدد 03).
4. القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (جريدة رسمية عدد 74°.
5. المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 2008/05/26 الذي يتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي (جريدة عدد 27).
6. القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (جريدة رسمية عدد 19).
7. وزارة المالية، قوانين الضرائب (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الاجراءات الجبائية)، تحديث 2021.
8. وزارة العدل، القانون التجاري الجزائري.

III- النشريات والدلائل الجبائية:

1. **Direction Générale des impots, Guide pratique des déclarations fiscales, ALGER, 2015.**
2. **المديرية العامة للضرائب، الضريبة الجزافية الوحيدة تبسيط معتبر للإجراءات، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2017/84.**
3. **المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2019.**
4. **المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2020.**

IV- المواقع الالكترونية:

1. **المديرية العامة للضرائب** www.mfdgi.gov.dz
2. **الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار** www.andi.dz
3. **الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية** www.cnas.dz