

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت سكيكدة 1955
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم الاقتصاد

ملاحظات في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تدقيق ومحاسبة

من إعداد.
د: ركي أحسن

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرس المحتوى

مقدمة:

لدراسة جباية المؤسسة يتعين علينا في بداية الأمر الإجابة على عد أسئلة تتعلق أساسا بمحاور الإطار التطبيقي الخاص بالضريبة من حيث التقدير والوعاء والتحصيل، ولهذا سوف نحاول قدر الإمكان الإلمام بالجوانب النظرية الخاصة بالضريبة، ثم إسقاطها على الواقع الضريبي الجزائري.

فالضرائب تؤثر وتتأثر بالأوضاع الاقتصادية غرضا وتنظيما وحصيلة بهذه الأوضاع، كذلك فإن النظم الاقتصادية المتعددة ومستويات التقدم الاقتصادي المختلفة تترك أثرا على الهيكل الضريبي في خصائصه ومكوناته غير أن هذا يجاوز آفاق دراستنا، ولذلك نقتصر هنا في دراستنا على أهم الموضوعات التي تساعدنا في التعرف على ماهية الضريبة وأهم الضرائب المتعلقة بالمؤسسات والشركات.

المبحث الأول: الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، والتحصيل

ويقصد بها الجوانب الأساسية في التنظيم الفني للضريبة انطلاقا من تفكير الدولة في فرضها إلى غاية قيام المكلف بدفعها لخزينة الدولة، ولذلك سنقوم في هذا المطالب بتوضيح وعاءها، ومقدارها(سعرها) إلى غاية كيفية تحصيلها.

1- وعاء الضريبة:

ويقصد بالوعاء المادة الخاضعة للضريبة فقد يكون الوعاء أموالا أو أشخاصا، مثل ما عرفته المجتمعات في العصور الأولى، وكانت تسمى بالجزية أو الفردة حيث تفرض بالتساوي بين أفراد الجماعة دون تمييز وقد كان ذلك منسجما مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة آنذاك كما أن الأفراد كانوا متساوون تقريبا من حيث الثروة.

ومع تطور الأنظمة الاقتصادية وتباين ثروات ودخول الأفراد وظهور طبقات اجتماعية مختلفة جعل الضرائب سألفة الذكر غير مناسبة لمبدأ العدالة الضريبية، وكان لزاما تغييرها لتطبيق بأسعار مختلفة،

وقد تبع ذلك إلغاء الضرائب على الأشخاص وفرضها على الأموال سواء كانت على ما يمتلكه من ثروة أو ما يحققه من دخل.⁽¹⁾

ومن ذلك ظهر الاقتطاع الضريبي بشكل مباشر حيث يتم مراعاة مصدره ومعاملته ضريبيا بأسلوب ملائم يسمح بتقدير المال بدقة ويطلق على هذا النوع بالضرائب المباشرة، أما النوع الثاني الذي يطلق عليه الضرائب غير المباشرة فيتم اقتطاع الضريبة انطلاقا من وقائع وتصرفات المكلف في الثروة أو الدخل.

2- تصنيف الضرائب:

إذا نظرنا إلى مقارنة في التشريعات المالية نجد أن كل الضرائب المختلفة منذ أن بدأ التنظيم الفني للضرائب تم تقسيمها من حيث وعائها أو محلها إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

2-1- الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية تلك التي تتخذ من الأموال وعاء لها دون مراعاة ظروف المكلف، فالاعتبار الوحيد عند فرضها هو المال وليس الشخص ومركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، وبالتالي فهي ضريبة معدلها نسبي لا تتغير بمقدار المال الداخل في الوعاء، فتفرض على عناصر ظاهرة من الثروة كالثروة العقارية أو الإنفاق، وتتميز بعدم امكانية التهرب منها، كما أن نفقات تحصيلها قليلة ولكن يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة الضريبية.

أما الضريبة الشخصية فهي التي يراعى عند فرضها شخصية المكلف حالته وظروفه الخاصة فيأخذ المشرع بعين الاعتبار المال الخاضع للضريبة وظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية، فتفرض على عناصر الثروة التي تبين المستوى الاجتماعي لكل مكلف كدخله الكلي مثلا، وتتميز بوفرة حصيلتها وتحقيقها للعدالة الضريبية وفيتم مراعاة ما يلي عند فرضها:

- إعفاء حد أدنى لازم للمعيشة.
- إعفاءات للأعباء العائلية.
- تطبيق السعر التصاعدي للضريبة.
- مراعاة مصدر الدخل.

2-2- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة انطلاقا من ثلاثة معايير وهي:⁽¹⁾

(1) مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 326-327.
(1) سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص 73-78.

- معيار طريقة التحصيل حيث تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل استناد إلى كشف وجدول تدون فيها أسماء المكلفين، وعلى العكس من ذلك تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان من غير الممكن إتباع هذا الأسلوب في التحصيل، حيث تتم انطلاقاً من تصرفات المكلفين. ويعاب على هذا المعيار عدم القدرة على إتباع هذا الأسلوب في التحصيل مثل الضريبة على أرباح الأسهم والسندات إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق المالية دائماً بأسمائهم.
- معيار تحمل العبء الضريبي فتكون مباشرة إذا لم يتمكن المكلف من نقل عبئها إلى الغير، وتكون غير مباشرة إذا تمكن من ذلك، ويعاب على هذا المعيار عدم تحديد من يتحمل عبء الضريبة بدقة حيث يمكن نقل عبئها إلى الأمام أو الخلف مثل فرض ضريبة على أجور العمال حيث يمكن لهم من نقلها إلى صاحب العمل جزئياً أو كلياً.
- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة إذا تميزت المادة بالثبات والاستمرار كالضريبة العقارية، وغير مباشرة إذا كانت عرضية متقطعة مثل الانفاق والتداول، ويعاب على هذا المعيار عدم التمييز بين بعض الضرائب من حيث كونها عرضية أم أنها ثابتة، مثل الضريبة على التركات فهي إما اعتبارها مباشرة لأنها تفرض على انتقال الثروة أم غير ذلك إذا اعتبرت عرضية تفرض على حدث عرضي هو الوفاة.
- ومن الواضح أنه تم اعتماد المعايير الثلاثة للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واعتبرت كل من الضرائب على الدخل ورأس المال ضرائب مباشرة تمتاز بثبات حصيلتها، والضرائب على الاستهلاك والانفاق ضرائب غير مباشرة يعاب عليها عدم ثبات حصيلتها وعادة ما ترتبط بالظروف الاقتصادية من رواج وكساد.

2-3- الضرائب على الدخل والضريبة على رأس المال والضريبة على الانفاق:

أصبحت الضرائب على الأموال في تكليف المواطنين هي الأساس في تحمل الأعباء العامة للدولة في معظم الدول الحديثة وتم التخلي عن الضريبة الشخصية لعدت عيوب بها، وتفرض الضريبة على الثروة ابتداء من ظهورها وتعرف بالضريبة على الدخل، أو عند تحولها من ادخار إلى مدخرات وتحولها إلى رأس المال وتسمى بالضريبة على رأس المال، أو عند انفاقها ويطلق عليها الضريبة على الانفاق، ويثار تساؤلاً هاماً أيهما يعبر عن القدرة التكاليفية للأشخاص الدخل أم رأس المال.

- الضريبة على الدخل:

يعرف الدخل بأنه ضريبة مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت بصفة دورية، وقد أخذ بهذا التعريف في المجال الضريبي، فلا تفرض الضريبة إلا على الدخل الصافي حيث يجب خصم تكاليف الصيانة والاهلاك والاستغلال من الإجمالي، أما استعمالات الدخل فلا تخصم منه كاستثماره أو انفاقه.

ولكن يأخذ معظم الاقتصاديين بفكرة الزيادة الاقتصادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة فكل من الأجر والربح والريع والفائدة تدخل في تعريف الدخل إضافة إلى المكاسب الرأسمالية، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أو على كل فرع من فروع الدخل والغالب أن يستخدم المنهجين معاً، فالضريبة على الدخل الإجمالي تراعي المقدرة التكلفة والوضع الخاص بكل خاضع للضريبة، بينما النوع الثاني فهو يسمح بمغايرة معدل الضريبة حسب نوع الدخل (العمل، رأس المال، مختلط) فهو لا يعبر عن المقدرة التكلفة ولكن يسمح بالتمييز بين هذه الدخول حسب طبيعتها⁽¹⁾.

- الضريبة على رأس المال:

ويعرف رأس المال من الوجهة الضريبية بأنه مجموع رؤوس الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها شخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة أو غير ذلك حيث يقاس في لحظة معينة، وباعتبار أن الدخل يتكرر سنوياً فيتم فرض الضريبة عليه، ما دمت المادة التي تفرض عليه (رأس المال) تتجدد سنوياً ولا تنتهي بالقضاء على رأس المال المنتج للدخل، إلا أنه توجد استثناءات تفرض الضريبة أحياناً على رأس المال، رؤوس الأموال العقارية ورؤوس الأموال المنقولة كالديون والأسهم والسندات والتحف وحقوق المؤلفين، ويمكن أن يميز بين رؤوس الأموال المنتجة كالعقارات المبنية ورؤوس الأموال غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي المعدة للبناء.

وتؤدي الضريبة على رأس المال إلى نتائج أفضل إذا فرضت على عناصر الثروة غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي غير المنتجة، والتي تؤدي بأصحابها إلى تحويلها إلى استثمار، بمعنى يمكن أن تؤدي إلى استخدام أفضل للموارد المتاحة.

وتوجد عدة طرق لفرض الضريبة على رأس المال إما ضريبة عامة أو ضريبة نوعية على مكوناته، فالأولى تفرض على مجموع ما يملكه المكلف كالإرث والأزمات المالية مثلاً، وأما الثانية فهي بسبب تملكه أو بسبب انتقال الملكية مثل السيارات، الأراضي... الخ.

- الضريبة على الانفاق:

يتم فرض الضريبة عند استعمال الثروة بمعنى عند استهلاك السلع والخدمات فالإنفاق الاستهلاكي يعبر على المقدرة التكلفة فهذا الانفاق يرتبط طردياً مع حجم ثروته، فهذا النوع من الضرائب يتم بطريقة غير مباشرة بمعنى أن من يتحملها ليس هو من يقوم بدفعها فالمستهلك هو من يتحملها في الأخير.

وتفرض الضريبة عامة على الاستهلاك كالضريبة الوحيدة على الإنتاج أو الضرائب المتتالية على الإنتاج أو الضريبة على القيمة المضافة، وإلى جانب ذلك تفرض على أنواع معينة من الإنفاق ولكن هذا النوع يثير مشكلتين تتعلق باختيار نوع الإنفاق وطريقة فرض الضريبة ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع من

(1) باهر عتلم وسامي السيد، مرجع سابق، ص ص 229-235.

الإنفاق الضروري والكمالي والجاري، وأما فرض الضريبة على إنفاق معين يمكن اتباع أحد الطرق التالية إما ضرائب جمركية أو نوعية أو احتكارات مالية⁽¹⁾.

3- طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

عادة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة أحد الأطراف التالية:

- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية
- التقدير بواسطة تصريح المكلف
- التقدير ببلاغ مقدم من الغير

3-1- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

عادة تقوم الإدارة الضريبية بثلاثة طرق لتقدير الوعاء فيما عن طريق المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي، أو عن طريق التقدير المباشر.

- ففي الطريقة الأولى يتم تحديد المادة الخاضعة عن طريق العلامات الخارجية كتحديد القيمة الإيجارية للمكان الذي يزاول فيه المكلف مهنته أو القيمة الإيجارية لمسكنه الخاص، وبالتالي الاعتماد على مظاهر معينة لتقدير الأرباح باعتبار أن هذه المظاهر تكون صالحة لتحديد الوعاء الضريبي، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة وعدم التدخل في شئون المكلف، ويعاب عليها عدم الدلالة على حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وعدم القدرة على تقدير بعض أنواع الضرائب كالمرتبات والأجور لعدم توفرها على المظاهر الخارجية وبالتالي لا تضمن تحقيق العدالة.

- التقدير الجزافي وهنا يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية مثل تحديد الربح المحصل من طرف المزارع انطلاقاً من تحديد القيمة الإيجارية للأرض مضروبة في مثلها أو أكثر لتحديد الربح نظراً لتعذر تحديد المادة الخاضعة بصورة دقيقة، وعادة ما يترك المشرع حق المكلف في الطعن في هذا التقدير إذا أثبت العكس، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة ويعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة.

- أما التقدير المباشر فيتم الاستعانة بكافة الوسائل اللازمة للوصول إلى المادة الخاضعة كالمعاينة والتحري وجمع المعلومات المختلفة، وتمتاز هذه الطريقة بالدقة ومراعاة العدالة ويعاب عليها احتمال التعسف من رجال الإدارة الضريبية ومضايقة المكلفين لتدخل الإدارة في شؤنهم، وعادة لا يتم اللجوء إليها إلا في حالة رفض المكلف تقديم الإثباتات اللازمة كإمساك دفاتر منتظمة لحساباته.

3-2- التقدير بواسطة تصريح المكلف:

(1) باهر عتلم، مرجع سابق، ص ص 246-253.

يعتبر المكلف هو المحدد الحقيقي لمقدار المادة الخاضعة للضريبة المطلوب أدائها، لذلك يتم تكليفه بتصريح يوضح فيه مقدارها، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة عدم مراعاة الدقة والتقليل في قيمة المقدار الخاضع للضريبة، لذلك تخضع دائماً التصريحات إلى الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، ومن مميزات هذه الطريقة معرفة وعاء الضريبة بدقة فهي صالحة لجميع أنواع الدخول، إلا أن نجاحها يتوقف على كفاءة الرقابة الجبائية في متابعة المكلفين في صحة بياناتهم.

3-3-التقدير ببلاغ مقدم من الغير:

بطبيعة الحال لا يكفي إلزام المكلف بتقديم تصريحه في مقدار المادة الخاضعة للضريبة، فيتم عادة إلزام جهة أخرى بتقديم تصريح يوضح فيه مقدار أو قيمة المال أو الدخل الذي تم التعامل على أساسه، وهذه الطريقة تسمح بمحاربة التهرب الضريبي كإلزام رب العمل بتقديم تصريح عن الأجور والرواتب المدفوعة لمستخدميه.

4-تحصيل الضريبة:

يثير تحصيل الضرائب نقطتين مهمتين فالأولى تتمثل في تحديد من يقوم بدفعها، والثانية تتمثل في كيف يمكن لبعض المكلفين التهرب من دفعها.

4-1-التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبئها:

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي ظاهرة اقتصادية يستطيع المكلف القانوني من نقل عبئها كلياً أو جزئياً إلى جهة ثانية أخرى متى دعت الفرصة، فالضريبة العقارية مثلاً يستطيع مالك السكن من نقلها إلى المستأجر، كذلك المنتج الذي يحاول نقل عبئها إلى المستهلك والعمال الذين يفرض عليهم معدل ضريبي زائد من امكانية نقلها إلى صاحب المصنع، ولهذا تثار مشكلة هامة حول من هو المكلف المقصود بدفعها وتحملها.

إضافة إلى هذا هناك بعض الملاحظات حول نقل العبء الضريبي وهي:

- ينبغي عدم الخلط بين نقل العبء الضريبي وجبايتها بالحجز من المنبع.
- قد يكون نقل العبء الضريبي مقصوداً كالضرائب الجمركية والتي يقصد تحميل المستهلك عبئها بدلاً من المستورد.
- هناك أنواع مختلفة من نقل العبء الضريبي وهي:
- نقل العبء الضريبي إلى الأمام كالمنتج إذا تمكن من نقلها إلى المستهلك.
- نقل عبء الضريبة إلى الخلف كتخفيض نفقة الإنتاج بتخفيض الأجور التي يدفعها.
- نقل العبء الضريبي بشكل منحرف يحدث عندما ينتقل عبئ الضريبة من السلعة التي فرضت إلى سلعة أخرى.

ولنقول بوجود نقل عبء ضريبي وجب توفر شروطها هي:

- أن يكون رفع ثمن السلعة أو الخدمة ممكنا ولهذا فمرونة الطلب والعرض هي التي تحدد امكانية نقل العبء الضريبي من عدمه، فهذا النقل يتناسب عكسيا مع مرونة الطلب، فإذا كان الطلب على السلعة غير مرن مثل السلع الضرورية كان نقل العبء ممكنا، وبالعكس يتناسب النقل طرديا مع مرونة العرض فالسلع التي يكون عرضها مرنا يمكن نقل العبء الضريبي بعكس السلع التي لا يتمتع عرضها بمرونة كافية كالسلع سريعة التلف.
- قد يكون نقل عبء الضريبة جزئيا حيث تتوقف الزيادة في ثمن السلعة على النسبة بين مرونة الطلب والعرض، فإذا كان الطلب على السلعة مرنا وعرضها غير مرن فإن المنتج يتحمل الجزء الأكبر منها، أما إذا كان الطلب على السلعة غير مرن فيتحمل المستهلك الجزء الأكبر والمنتج الجزء الأقل.
- هناك مدة معينة يجب خلالها دفع الضريبة فإذا أهملت الإدارة في المطالبة بها خلال هذه المدة سقط حقها في المطالبة بها بالتقادم.

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي

تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الدولة تم تأسيس هذه الضريبة في الجزائر أوائل التسعينات بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في جمادى الثانية لعام 1411 هجري الموافق لـ 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية لعام 1991 وقد اجريت العديد من التعديلات على هذه الضريبة منذ تأسيسها بموجب قوانين المالية التي كانت تلغي أو تضيف بعض الأحكام الأخرى.

المطلب الأول: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تعريفها على أنها ضريبة سنوية وحيدة تؤسس على دخل الأشخاص الطبيعيين تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المتكون من واحد أو أكثر من أنواع المداخل الآتية:⁽¹⁾

- 1- أرباح مهنية (تجارية، غير تجارية، صناعية، أو حرفية) إضافة إلى الأنشطة المنجمية.
- 2- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- 3- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
- 4- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- 5- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص 21

6- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

يتم الحصول على الدخل الصافي الإجمالي بعد طرح إجمالي الإيرادات من جميع التكاليف القابلة للخصم التي تتوافر فيها الشروط الآتية:

- 1- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة.
 - 2- تتعلق بعبء فعلي يستند إلى مبررات كافية.
 - 3- أن يتم إدراجها ضمن أعباء نفس السنة المالية التي تم فيها صرف الأعباء فلا يقبل إدراج أعباء سنة مالية سابقة في أعباء سنة مالية لاحقة.
- ويقصد بالتكاليف القابلة للخصم جميع التكاليف التي تضم ما يلي:

- 1- شراء المواد الأولية والسلع.
 - 2- المصاريف العامة التي تخص دورة الاستغلال مثل الضمان الاجتماعي، مصاريف تخص نوع النشاط (التجاري، الصناعي، الحرفي).
 - 3- الإهلاكات والمؤونات.
 - 4- الرواتب والأجور المدفوعة للعمال.
 - 5- الضرائب والرسوم المهنية باستثناء الضريبة على الدخل الإجمالي.
- بعد تحديد الدخل الإجمالي الصافي يمكن للمكلف خصم التكاليف الآتية:⁽¹⁾
- 1- فوائد القروض والديون المفترضة لأغراض مهنية وكذا القروض المتعلقة بشراء مساكن أو بناءها.
 - 2- اشتراكات المنح والشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يقوم المكلف بدفعها.
 - 3- نفقات الاطعام وعقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.
- من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج أهم الخصائص التي تميز هذا النوع من الضرائب وهي:

- 1- يتم تطبيقها على الأشخاص الطبيعيين.
- 2- ينبغي أن يكون الدخل قد تحقق خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة، مما يعني وجوب انتظار نهاية السنة المالية للجزم بأن مداخيل أو ارباح قد تحققت وهي ما يسمى بالواقعة المنشأة للضريبة.
- 3- تفرض الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي بعد خصم جميع التكاليف الداخلة في النشاط وهذا لتجدد الدخل بالصيانة والتجدد.
- 4- تضم هذه الضريبة جميع دخول المكلف مهما اختلفت مصادر دخله فهي ضريبة وحيدة.
- 5- تعتبر ضريبة نسبية متصاعدة يتم تطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من المداخيل.

(1) المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص21.

6- أنها ضريبة تصريحية توجب على المكلف تقديم تصريح سنوي شامل على دخله.

المطلب الثاني: مجال ومكان تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي

1- الأشخاص والمدخيل الخاضعة للضريبة:

يخضع الدخل لكل شخص طبيعي أو معنوي مقيم داخل التراب الوطني، كما يخضع الدخل المحقق من مصدر جزائري للأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. فيتم تحديد الدخل الاجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المدخيل الصافية الفئوية الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة بعد خصم التكاليف المذكورة سابقا.

2- الإعفاءات:

هناك اعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة يتم فيها مراعاة مجموعة من الظروف الاجتماعية والاقتصادية.

1-1- الإعفاءات الدائمة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الاشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولة.
- الدخل السنوي الصافي الذي يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي 120.000 دج سنويا.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل وأعاونهم من جنسية أجنبية إذا تمت نفس المعاملة لنفس الفئة الجزائريين.
- المدخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ الناتجة عن أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين لصالح الفنانين والمخترعين والموسيقيين.
- الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

2-2- الإعفاءات المؤقتة:

- أنشطة الشباب أصحاب المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، من إعفاء لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال وبسنة سنوات للمناطق المراقبة من طرف الدولة وتمتد فترة الاعفاء إلى سنتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محدودة، ويمكن أن تمتد إلى 10 سنوات في مناطق الجنوب التي تستفيد من اعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب.
- الحرفيون التقليديون لمدة 10 سنوات وكذا الانشطة الفلاحية التي تشمل تربية الحيوانات في الأراضي المستصلحة حديثا والأنشطة الممارسة في المناطق الجبلية.

2-3- التخفيضات:

- في حالة فرض ضريبة مشتركة من قبل الزوج وقرينه معا يتم الاستفادة من تخفيض من الدخل الخاضع للضريبة بنسبة 10%.
- الربح المحقق من نشاط المخازن بـ 35%.
- عضو في جبهة التحرير أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير وأرامل الشهداء من تخفيض بـ 25% للسنتين الأوليتين من بداية النشاط.
- 30% على الأرباح المعاد استثمارها في الاستثمارات الاهتلاكية من الدخل الخاضع لهذا الضريبة وفق شروط محددة في المادة 21 من ق.ض.م.ر.م.

2- مكان فرض الضريبة:

يتم فرض هذه الضريبة في مكان وجود محل الإقامة للمكلف، أما في حالة تعدد محل الإقامة فيتم فرضها في مكان إقامة مؤسسته الرئيسة، لكن إذا تعلق الأمر بالشركاء في شركات الأشخاص أو شركات المساهمة، أو أعضاء الشركات المدنية تفرض هذه الضريبة في مكان ممارسة النشاط أو المهنة وعند الاقتضاء في مكان المؤسسة الرئيسة. كما تفرض على المكلفين في المكان الذي توجد مصالحهم الرئيسة على مستوى الجزائر إذا كانت إيراداتهم من نشاط ممارس في الجزائر بدون وجود موطن تكليفهم بها.¹

المطلب الثالث: تحديد الربح الخاضع للضريبة

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة من خلال تتبع نفس خطوات حساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا عن طريق تحديد رقم الأعمال الخاضع من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، ويكون متضمن الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له.

الربح الخاضع للضريبة = الحواصل المقبوضة - الأعباء المحملة

بمعنى آخر أن:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للخصم

ويقصد بالحواصل (الإيرادات) الواجب اعتمادها لتحديد الربح هي:

1- مبيعات السلع أو المداخل الناتجة عن الأشغال أو الخدمات.

الحواصل الناتجة عما يلي:

1- مداخل العقارات المدرجة في الميزانية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، ص 11.

2- الحواصل المالية مثل عائدات الأسهم وحصص الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

3- عائدات الديون والودائع والكفالات، الاتاوة الناتجة عن التنازل عن حقوق الملكية الصناعية العائدة للمؤسسة.

4- التخفيضات الضريبية المخصصة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

5- فوائض القيمة المهنية.

1- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي للخاضعين للنظام التصريحي:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 فقد حددت كيفية حساب الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة للفئات المختلفة من الدخل، فتخضع كل من الايرادات التالية إلى الجدول التصاعدي المبين أدناه، ويتم دفع الضريبة من طرف المكلف إلى خزينة الدولة:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- الأرباح غير التجارية

- عائدات المزارع.

جدول رقم (03): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة	الفارق	معدل الضريبة	الضريبة	ضريبة متراكمة
لا يتعدى 120.000	0	%0	0	0
360.000-120.001	240.000	%20	48.000	48.000
1.440.000-360.001	1080.000	%30	324.000	372.000
أكثر من 1.440.000		%35	-	-

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص 25.

2- حساب الضريبة في حالة الاقتطاع من المصدر:

أما فيما يخص المداخل الآتية فيتم اقتطاعها من المصدر وهي محررة من الضريبة، ويعتبر مبلغ هذا الاقتطاع قرضا ضريبيا يتم خصمه من الضريبة على الدخل الاجمالي إذا كان المستفيد شخصا طبيعيا وهي كالاتي:

2-1-1- ريع رؤوس الأموال المنقولة:

2-1-1-1- التعريف بريوع أو مداخل رؤوس الأموال المنقولة

وهي تشمل على الأسهم والحصص الشركة والاييرادات المماثلة لها التي توزعها شركات الاسهم بمفهوم القانون التجاري، أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو الشرك المدنية المتخذة بشكل شركة أسهم، أو شركة الاشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

وتشمل المداخل الموزعة كل من :

- الأرباح أو الإيرادات التي تدرج في الاحتياطات أو رأس المال
- المبالغ أو القيم الموزعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقطعة من الأرباح
- إيرادات الأموال المستثمرة.
- القروض والتسيقات الموزعة تحت تصرف الشركاء أما بطريقة مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة.
- المكافآت والامتيازات التوزيعات غير المعلنة عنها.
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء الخدمة أو التي تعتبر مبالغاً فيها.
- اتعاب مجلس الإدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات لمكافآت عن وظيفتهم.
- الأرباح المحولة إلى شركة اجنبية غير مقيمة من قبل شركائها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

حوصل لا تكتسي طابع مداخل موزعة:

- لا تعتبر مداخل موزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو المساهمين طابع تسديدا لمساهمتهم أو لعلاوات الإصدار. غير أن هذا التوزيع لا يكتسي هذا الطابع إلا إذا سبق توزيع كل الأرباح والاحتياطات باستثناء الاحتياط القانوني. وبهذا الصدد لا تعتبر مساهمات:¹
- الاحتياطات المدرجة في رأس المال.
 - المبالغ المدرجة في رأس المال ، أو في الاحتياطات) مكافآت الاندماج (عند اندماج شركتين.
 - المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة عندما:
- تمثل تسديدا للمساهمات، □ تطبق على المبالغ و القيم التي فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي خلال □ حياة الشركة،
- منح الأسهم أو حصص للشركة بصفة مجانية الذي يتم في إطار: عملية دمج شركات محققة من طرف شركات في شكل شركات ذات أسهم أو شركات □ ذات مسؤولية محدودة. مساهمة جزئية في أحوال الشركة، □ مساهمة كلية في أصول شركتين أو أكثر □ .

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2019.

الحواصل المعفية: هي حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و السندات المماثلة من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (05) سنوات ابتداء :من أول جانفي 2019

- حواصل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة.

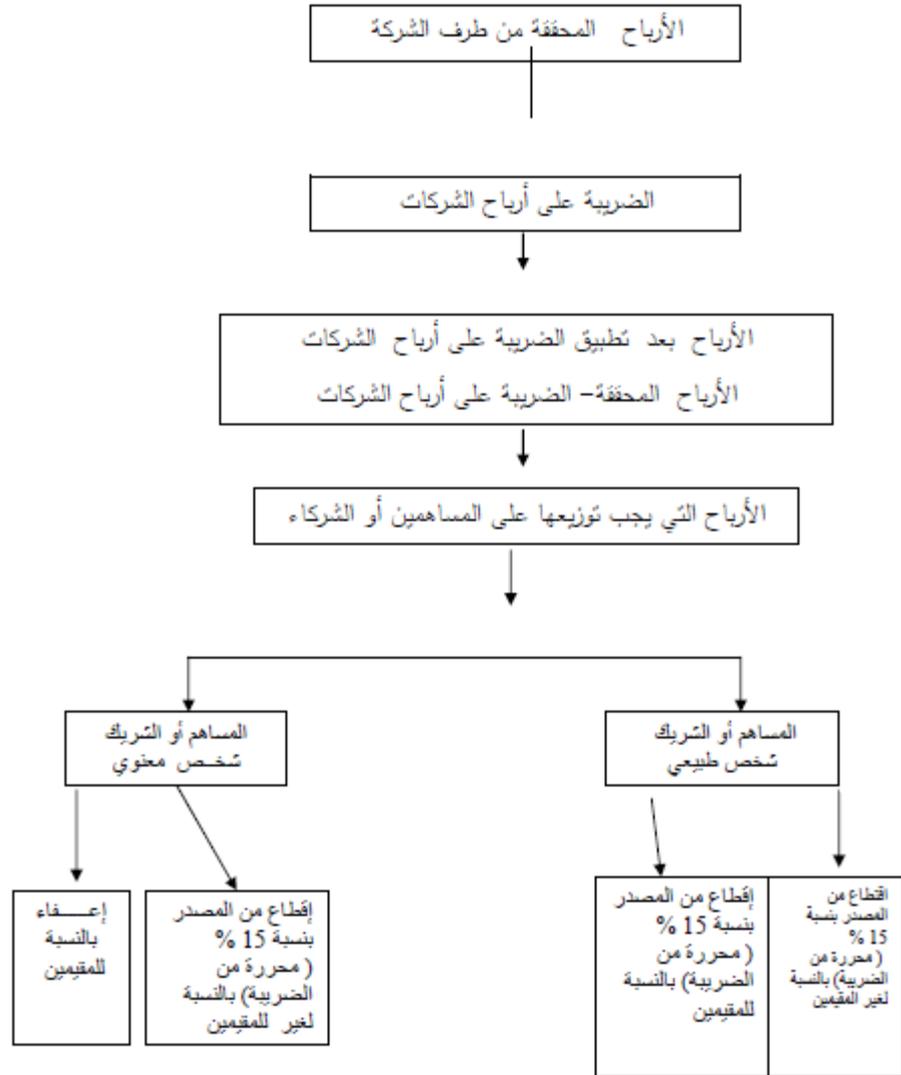
- الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

إعفاء حواصل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والالتزامات المماثلة، من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات:

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة، لأجل أدنى مدته خمس سنوات وصادرة خلال مدة خمس سنوات، ابتداء من أول جانفي سنة 2019 تشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه المدة. إعفاء الحواصل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل. ، تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2005 الحواصل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل.

2-1-2-آلية فرض الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة:

- تخضع إيرادات الديون أو الودائع الكفالات المحصلة من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي للاقتطاع من المصدر بنسبة % 10 مطبقة على الجهة الدافعة.
- وتخضع حواصل سندات الصندوق مجهولة الاسم للاقتطاع من المصدر بنسبة % 50 مطبقة من طرف الجهة الدافعة.
- آلية فرض الضريبة على المداخيل والأرباح الموزعة تكون كما يلي:



2-2- الرواتب والأجور:

- الرواتب والأجور حسب الجدول الضريبي المحسوب شهريا
- علاوة المردودية والمكافئات ب 10%
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي (التدريس والبحث و المراقبة، أستاذ مساعد ..) ب 15%.

2-3- المداخل الإيجارية:

- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال الجماعي ب 07%
- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال الفردي ب 10%
- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال المهني ب 15%
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل ب 05% عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

ملاحظة: إذا كان للمكلف بالضريبة داخل من نشاط معين خاضع للجدول التصاعدي المذكور سابقاً، إضافة إلى واحد أو أكثر من المداخل الأخرى التابعة لنفس النشاط، فيتم حساب الضريبة وفق الجدول التصاعدي.

مثال:

شخص "س" يمتلك عيادة طبية قدرت إيراداته الصافية لسنة 2017 بـ 2.000.000 دج، هذا الشخص قام بإيجار غرفتين في نفس العيادة لطبيب بـ 120.000 دج سنوياً للاستعمال المهني، ومخبر بـ 500.000 دج وكانت التكاليف المتعلقة بهذا الإيجار بلغت 80.000 دج.

$$\text{الدخل الاجمالي الصافي} = 2.000.000 + (120.000 + 500.000 - 80.000) = 2.540.000 \text{ دج}$$

$$\text{الضريبة على الدخل الاجمالي} = 372.000 + 35\% \times (2.540.000 - 1.440.000) = 757.000 \text{ دج}$$

ملاحظة:

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي عند تعدد مصادر الدخل وفق الجدول التصاعدي والاقتطاع من المصدر يكون محرر من الضريبة كما يلي:

الدخل الإجمالي الصافي = الإيرادات الصافية الفئوية للدخل الصافي الإجمالي = (الدخل الخام الإجمالي - الأعباء القابلة للخصم) لكل فئة من الدخل

الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي يحصل عليه انطلاقاً من تطبيق جدول الضريبة على الدخل الاجمالي
الضريبة الصافية = الضريبة على الدخل الاجمالي الصافي - القرض الضريبي المتعلق بمداخل الأموال المنقولة والرواتب والأجور

- في حالة التصريح المشترك مع الزوجة الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي يتم تخفيض نسبة 10% من الدخل الاجمالي الصافي.

تمهيد:

تعتبر كل من الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ضريبة مباشرة على الدخل المتحصل عليه سواء من قبل المؤسسات أو الأفراد، وعادة يتم الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة عكس ما هو موجود في الدول النامية التي تعتمد بصورة كبيرة على الضرائب غير المباشرة، وكأحد أسباب ذلك يرجع إلى قصور حصيلة الضرائب المباشرة في تغطية أعباء الدولة.

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات Impôt sur les bénéfices des sociétés

sociétés

وهي النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي تم استحداثها عام 1992 وقد حدد معدلها العادي بنسبة 42% حسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وابتداء من عام 1994 خفض هذا المعدل إلى 38% ثم إلى 30% عام 1999، ولقد كان الهدف من هذا التخفيض أساسا هو الرفع من مردودية التحصيل وتخفيف الضغط الضريبي مع التحكم في الوعاء الضريبي بطريقة جيدة إضافة على ترقية الاستثمار، أما الإصلاحات الضريبية لعام 2008 فقد جاء قانون المالية بمعدلات مخفضة حسب نوع النشاط من 19% إلى 25%.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومجال فرضها

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات (1) ونميز بين نوعين من الشركات التي تخضع إلى هذه الضريبة منها ما هو إجباريا وهي: (1)

- شركات الأسهم. SPA
 - شركات ذات المسؤولية المحدودة. SARL
 - مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة. EURL
 - شركات التوصية بالأسهم. SCA
 - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
 - الشركات المدنية المتكونة على شكل شركة أسهم.
- ومنهما ما هو اختياريًا وهي الشركات المتكونة على شكل شركات أشخاص وهي:

(1) المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص32.

- شركات التضامن SNC.
 - شركات التوصية البسيطة.
 - جمعيات المساهمة.
 - الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.
- تتضمن هذه الضريبة مزايا تتمثل في الشفافية والبساطة والاقتراب من العدالة ومن خصائصها ما يلي:
- ضريبة سنوية وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين لسنة واحدة مغلقة، حيث تستحق على الأرباح المحققة لمدة سنة أو 12 شهرا عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية⁽²⁾.
 - ضريبة عامة تفرض على مجمل المداخل دون التمييز في طبيعتها.
 - ضريبة نسبية يخضع الربح لمعدل واحد غير تصاعدي عكس الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يتصاعد معدل الضريبة مع زيادة الدخل.
 - ضريبة تصريحية يلزم المكلف بإرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب أو مركز الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة تحقق فيها الأرباح.

المطلب الثاني: الإعفاءات الممنوحة في مجال الضريبة أرباح الشركات

هناك إعفاءات دائمة منها:

- 1- القطاع الفلاحي مثل صناديق التعاون الفلاحي، التعاونيات، وتمس المبيعات، المداخل، عمليات التأمين والبنك التي يحققها صندوق التعاون الفلاحي مع شركاته.
 - 2- القطاع الاجتماعي مثل المؤسسات التابعة إلى جمعية الأشخاص المعاقين المعتمدة من طرف الدولة.
 - 3- القطاع الاقتصادي مثل العمليات الجالبة للعملة الصعبة-عمليات التصدير.
 - 4- القطاع الثقافي مثل الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.
 - 5- مجمع الشركات حيث تعفى الأرباح التي تحصل عليها الشركة نظير مساهمتها في رأسمال شركة أخرى حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- وأخرى مؤقتة منها:

- 1- المشاريع المنجزة في إطار الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

(2) راجع المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص34

2- سوق البورصة حيث تعفى مداخيل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة.

3- القطاع السياحي حيث تستفيد المؤسسات المالية المستحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب من إعفاء لمدة 10 سنوات باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وشركات الاقتصاد المختلط في هذا القطاع إلا إذا تعهدت بإعادة استثمار أرباحها المحققة بعنوان هذه العمليات. أما المؤسسات الفندقية ووكالات السياحة والأسفار فتستفيد من إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية نشاطها حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة⁽²⁾.

4- شركات رأسمال مخاطر حيث تستفيد من إعفاء لمدة 5 سنوات من بداية نشاطها.

المطلب الثالث: كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكيفية دفعه

تستحق الضريبة على أرباح الشركات من طرف الأشخاص المعنويين كل سنة، حيث يحسب رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأشخاص الخاضعين له، ويكون رقم الأعمال يتضمن الرسم على القيمة المضافة إذا كان لغير الخاضعين لهذا الرسم وفقا للمادة 140 من ق.ض.م.ر.م.

1- كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

بطبيعة الحال فإن الضريبة تفرض على الربح الصافي بعد خصم جميع التكاليف الداخلة في النشاط، لأن فرض الضريبة على الربح الإجمالي يؤدي ذلك إلى القضاء على رأس المال في حد ذاته، وبالتالي القضاء على مصدر الضريبة، كما تمنع الدخل أو الربح الناتج عن النشاط من التجدد ومن إعادة استثمار جزء منه، وعلى هذا الأساس يتم فرض الضريبة على الربح الصافي ولكن بمراعاة مجموعة من الشروط كما سنرى ذلك.

فالربح الصافي هو الفرق بين الحواصل المقبوضة من طرف المؤسسة والتكاليف الداخلة في نشاطها، أو هو الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام أو افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة، فالحواصل المقبوضة تتعلق بجميع العمليات المنجزة من طرف المؤسسة سواء كانت تتعلق بنشاط المؤسسة أو لا يوجد أي رابط مباشر بنشاطها، ويدخل في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول سواء في مرحلة استغلالها أو في نهايتها.

الربح الصافي = الحواصل المقبوضة – التكاليف المحملة

(2) المديرية العامة للضرائب، مطبوعة حول النظام الجبائي الجزائري 2018.

ويحدد الربح الخاضع للضريبة من خلال نتائج المحاسبة للمؤسسة، غير أن الربح الخاضع للضريبة يجرى عليه تصحيحات قد تكون ايجابية أو سلبية (حسومات) حسب القواعد الجبائية الخاصة بذلك وتظهر هذه التصحيحات في جدول تحديد النتائج الجبائية الذي يجبر على إرفاقه مع التصريح السنوي للنتائج.

النتيجة المحاسبية = الحواصل المدرجة في المحاسبة – التكاليف المدرجة في المحاسبة

النتيجة الجبائية = الحواصل الخاضعة للضريبة – التكاليف الخاضعة للضريبة

1-1- الحواصل الواجب اعتمادها في الخصم:

فالنتيجة الجبائية هي الأساس في تحديد مقدار الضريبة على أرباح الشركات الوجب دفعها من طرف الشركة أو المؤسسة وليست النتيجة المحاسبية، وعلى هذا الأساس يتم اعتماد الحواصل الآتية لتحديد أساس فرض الضريبة، وهي النتائج المحققة خلال السنة سواء كانت مبيعات أو عائدات استثنائية:⁽¹⁾

- المبيعات وتقديم الخدمات.
- الإعانات مثل اعانات الاستغلال أو التجهيز.
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أحد أصول الشركة.
- إيرادات الاستغلال الثانوية تتمثل في مداخيل الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية والإيرادات المالية مثل ريوع الأسهم وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى الديون والودائع والكفالات، والأتاوى المحصلة لقاء امتياز حقوق الملكية الصناعية الخاصة بالمؤسسة.
- التخفيضات الجبائية المخصومة سابقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

1-1- الأعباء القابلة للخصم:

وتتضمن التكاليف كافة الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط وتتمثل أساس فيما يلي:

- المصاريف العامة مثل مصاريف المستخدمين، كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسات، اليد العاملة، استهلاك المواد والبضائع، مصاريف مالية، أعباء جبائية، منح التأمين، مكافآت الغير، مصارف مختلفة.
- الإتاوة المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير الوطنية فخصمها يعتمد على السلطات المختصة في التحويل.
- الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات من الخارج.

(1) المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2018

- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في مجال الاهتلاكات المقبولة.
- المؤونات المخصصة لمواجهة الخسائر والأعباء والأحداث المتوقع حدوثها عند نهاية السنة المالية.

كما تعتبر الأعباء الآتية قابلة للخصم بموجب المادتين 141 و169 من ق.ض.م.ر.م ما يلي:

- عندما تكتسي الهدايا طابع اشهاريا بحيث لا تتجاوز قيمتها الموحدة 500 دج لكل مستفيد.
- الإعانات والتبرعات المقدمة لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني، بحيث لا تتجاوز قيمتها السنوية 1.000.000 دج عينا أو نقدا.
- النفقات المصروفة في إطار بحث تطوير داخل المؤسسة والتي تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة لا تتعدى 10% من مبلغ الربح الذي لا يتعدى 100.000.000 دج.
- نسبة 10% على المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من رقم أعمال السنة المالية الذي لا يتجاوز 30.000.000 دج.

هذه المصاريف تبقى مرهونة بما يتم دفعه فعليا خلال السنة المالية، وتكون خاضعة لشروط هي:

- أدت إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- أن تكون مدعمة بمبررات كافية (فاتورة، دفتر، أتعاب... إلخ) ومدرجة في المحاسبة ضمن السنة المالية التي خصصت لها.
- أن تكون مرتبطة بالاستغلال الفعلي(العادي) للمؤسسة.

ملاحظة:

- يتم ترحيل الخسائر في مدة أقصاها 5 سنوات في ميزانيات المؤسسات.
- يحسب الاهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية على أساس 1.000.000 دج باستثناء الشركات التي تعتبر نشاطها الأساسي.

2-معدلات الضريبة وكيفية التسديد:

في اعتماد معدلات الضريبة على أرباح الشركات نميز بين نوعين من الأنظمة في حسابها، وهي نظام التسديد التلقائي، والآخر نظام الاقتطاع من المصدر.

1-2-نظام التسديد التلقائي:

خلال الإصلاح الضريبي لعام 1992 استحدثت الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 150 من ق.ض.م.ر.م وكان المعدل العادي 42%، وخلال الإصلاح الجبائي لسنة 1994 ظهر تغيير في

معدلات الضريبة ناحية تخفيض في معدلاتها من 38% إلى 30% عام 1999 وهو ما سمح بجلب موارد مالية إضافية لحاجيات الدولة والتحكم في الوءاء الضريبية بطريقة جيدة، كما هدفت هذه الإصلاحات إلى ترقية الاستثمار والتخفيف من الضغط الضريبي.

2-1-1-1-المعدلات الخاصة بهذا النظام:

أما الإصلاحات الجبائية لعام 2007 فقد تضمنت معدلات أقل على النحو التالي:

- 19% بالنسبة لنشاطات خدمات البناء، الأشغال العمومية، النشاطات السياحية.
- 25% بالنسبة لنشاطات التجارة.
- 12.5% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها.
- 24% تأدية الخدمات.

وحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات لعام 2018 كما يلي:

- 19% للأنشطة المتعلقة بالإنتاج السلع، وهي لا تشمل الأنشطة المنجمية والمحروقات.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والسياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% خاصة بالأنشطة الأخرى.

ملاحظة:

إذا كان الأشخاص المعنويين يمارسون عدة أنشطة مختلفة في نفس الوقت فيتم حساب معدل الضريبة عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الخاص به بشرط أن يقدموا محاسبة عن كل نشاط منفصلة، ويؤدي عدم احترام مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط إلى تطبيق أقصى معدل وهو 26%.

2-1-1-2-كيفية التسديد الضريبة على أرباح الشركات وفق هذا النظام:

تستحق الضريبة عند نهاية كل سنة بعدما حقق الأشخاص المعنويين أرباحا مهما يكن رقم أعمالهم ويكون خارج الرسم على القيمة المضافة، ولكن وفقا لهذا النظام يتم حساب قيمة الضريبة من طرف المكلف نفسه ويدفعها تلقائيا إلى مركز الضرائب دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب عن طريق اصدار جدول الضريبة.

فيتم وفق هذا النظام دفع 3 تسبيقات قبل انتهاء السنة، وبعد انتهاء السنة يتم حساب رصيد التصفية ودفعه إلى مركز الضرائب كما يلي:

- التسبيق الأول من 15 فيفري إلى غاية 15 مارس بنسبة 30% من قيمة الضريبة المتعلقة بالربح المعني.

- التسبيق الثاني من 15 ماي إلى 15 جوان بنفس النسبة السابقة 30%.

- التسبيق الثالث من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر بنفس النسبة 30%.

يتم حساب التسبيقات على أساس الربح المحقق خلال السنة السابقة أو السنة المالية المقفلة، أو أرباح الفترة الضريبية الأخيرة عند عدم اقفال أية سنة تميز سنة كاملة، أو الأرباح السنوية للفترة 12 شهرا عندما تقل أو تزيد سنة التسيير عن سنة كاملة. (1)

- أما 10% الباقية فتتم عملية تصفية الضريبة قبل 01 أبريل من السنة "ن+1"، فعند اقفال السنة المالية يتم تقديم تصريح بنتائج السنة المالية "ن"، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات المحققة خلال السنة المعنية، ويتم مقارنة مبلغ الضريبة الفعلية بمبلغ التسبيقات المدفوعة فتظهر ثلاث حالات وهي:
- إما تكملة للضريبة الواجبة السداد.

- أو فائض في الدفع يتم ترحيله إلى التسبيق القادم، حيث تتم تصفيته خلال شهر مارس من السنة ن+1 وإيداعه خلال 20 يوما الأولى من شهر أبريل.

- قيمة الضريبة على أرباح الشركات تتساوى مع التسبيقات الثلاث وبالتالي لا يتم دفع أي شيء.

2-2- نظام الاقتطاع من المصدر:

وهنا يتم اقتطاع الضريبة قبل وصول الأنواع المختلفة للدخل إلى صاحبه، وكانت معدلات الاقتطاع من المصدر لعام 2007 هي نفس المعدلات لعام 2018 باستثناء العائدات الناتجة عن بيع سندات مجهولة الاسم ولحاملها حيث كان معدلها 40%، أما المعدلات الأخرى فهي كما يلي:

- 10% من مداخيل الديون والودائع والكفالات وهنا يكون قرض ضريبي.
- 50% من عائدات المحصلة من سندات الصندوق غير الاسمية وهي محررة من الضريبة.
- 20% من الإيرادات المتأتية في إطار عقد إدارة الأعمال.
- 24% للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بتأدية الخدمات في الجزائر.
- 24% كذلك المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت بالجزائر.
- 24% الحواصل المدفوعة نظير استغلال براءات الاختراع أو التنازل عن علامات صنع، أسلوبه أو طرق أو صيغ.

(1) بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومه 2010، ص ص 20-21.

- 10% بالنسبة للمؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، وعندما تخضع المؤسسات الجزائرية لمعدل أقل أو يزيد عن هذه النسبة 10% يتم العمل بقاعدة المعاملة بالمثل للمؤسسات الجزائرية العاملة في النقل البحري.
- 15% بالنسبة للأرباح المحولة من طرف شركة أجنبية مقيمة بالجزائر إلى شركتها الأم أو كل شركة أخرى بالمفهوم الجبائي.
- 20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين.

تمهيد:

لصعوبات تتعلق بالإدارة الجبائية وكذا الممول في مجال الوعاء والتحصيل والمراقبة، تم استحداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لعام 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 06/24، وهي ناتجة عن دمج كل من الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والتي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم.

المبحث الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة Impôt forfaitaire unique

المطلب الأول: التعريف بالضريبة وخصائصها ومجال التطبيق

يتم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30 مليون دينار محل الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، كما أنها تغطي كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. (1)

يتم تطبيق هذه الضريبة على ما يلي:

- 1- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية.
- 2- المستثمرون أصحاب المشاريع أو الأنشطة الذين لهم الحق في الاستفادة من دعم أحد الصناديق التالية:

- 1- الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "ANSEJ"
- 2- الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "CNAC"
- 3- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "ANGEM"

تتمثل أهم خصائص هذه الضريبة فيما يلي:

- 1- ضريبة سنوية يجب الانتظار إلى غاية تحقق الدخل خلال فترة زمنية معينة، حيث يتم دفعها سنويا أو على فترات يتم فيها عادة مراعاة ظروف المكلف.
- 2- يتم تطبيق هذه الضريبة على جميع الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دينار.

(1) - الجريدة الرسمية العدد 31 78 ديسمبر 2014، ص 6.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص 73.

3- ضريبة تصريحية تلزم المكلف بتقديم تصريح سنوي على مجمل دخله، حيث يتم التصريح برقم الأعمال السنوي.

4- ضريبة نسبية تفرض بمعدل ثابت لنوع النشاط الممارس.

5- ضريبة تفرض بصفة منفصلة تخضع الأنشطة الممارسة من قبل المكلف في حالة تعددها كاستغلال عدة دكاكين أو مؤسسات، متاجر، ورشات إلى تطبيق المعدل الخاضع لكل نشاط مع عدم تجاوز رقم الأعمال للمكلف 30 مليون دينار.

6- ضريبة حقيقية تفرض على رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الإعفاءات الممنوحة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

هناك عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية تم مراعاتها بعين الاعتبار في تطبيق هذا الجانب من النظام الضريبي ويمكن التمييز بين اعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة تتمثل أساسا فيما يلي:

1- الإعفاءات الدائمة:

وتخص ما يلي: (1)

- الحرفيون التقليديون وأصحاب الحرف الفنية المقيدة في دفتر الشروط المحددة عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 09-428 المؤرخ في 2009/12/30.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة من قبل الدولة.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

2- الإعفاءات المؤقتة:

وتخص ما يلي:

- الأنشطة الممارسة من قبل الشباب والمرتبطة بأحد الصناديق التالية: "ANSEJ"، "CNAC"، "ANGEM"، حيث يتم إعفاء المكلف بالضريبة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، وستة سنوات في حالة وقوع هذه الأنشطة في المناطق التي يجي ترقيتها من طرف الدولة، وتمتد هذه المدة بسنتين إضافيتين في حالة تعهد المستثمر أو الشاب بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة.
- الأنشطة التجارية الصغيرة المهيأة من طرف الجماعات المحلية والمنشأة حديثا، والأنشطة الخاصة بجمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية والنفايات القابلة للاسترجاع، وتستفيد من إعفاء لمدة سنتين من بداية النشاط، كما تستفيد من تخفيض في قيمة الإخضاع الضريبي لمدة ثلاث سنوات على النحول التالي: (2)

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

(2) DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE Direction des Relations Publiques et de la Communication, Edition 2017.

- السنة الأولى تخفيض بنسبة 70% من الضريبة الجزافية الوحيدة.
- السنة الثانية تخفيض بنسبة 50% من الضريبة الجزافية الوحيدة.
- السنة الثالثة تخفيض بنسبة 25% من الضريبة الجزافية الوحيدة.

المطلب الثالث: معدلات الضريبة وكيفية دفعها

تفرض على المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة معدلين حسب نوع النشاط كما يلي:

- نسبة 5% على أنشطة الانتاج وبيع السلع.
- نسبة 12% على الأنشطة الأخرى.

يتم دفع هذه الضريبة بالربع كل ثلاث أشهر من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة في فترة أقصاها اليوم الأخير من الفصل المدني ففي الفترة 2015-2016 كان الدفع السنوي ابتداء من 1 سبتمبر إلى غاية 30 سبتمبر.

أما ابتداء من سنة 2017 يتم دفع هذه الضريبة كليا مع التصريح برقم الأعمال التقديري المصرح به من طرف المكلف، أو عن طريق الدفع الجزئي بحيث يتم دفع ما نسبته 50% من قيمة الضريبة مع ايداع رقم الأعمال التقديري و25% من قيمة الضريبة بين الفترة 1-15 سبتمبر، ثم 25% الباقية في الفترة من 1-15 ديسمبر.

وفي حالة تحقيق رقم أعمال تجاوز المصرح به بعنوان السنة المالية "ن" يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي بين 15-30 جانفي من السنة "ن+1" خلال الفترة 15-2016، أما ابتداء من سنة 2017 فيتم دفع التصريح التكميلي بين 20 جانفي و15 فيفيري من السنة "ن+1"

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المدفوعة من قبل المكلفين عن 10.000 دج خلال السنة، أما بالنسبة للمستثمرين المستفيدين من أنظمة الإعانات على الشغل فإن الحد الأدنى حدد بـ 5000 دج، أما في حالة تجاوز رقم الأعمال سقف 30 مليون دينار فيتم صبهام مباشرة في النظام الحقيقي.

المطلب الرابع: توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة

مرت عملية توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة بنسب متقاربة منذ بداية تطبيقها تم فيها مراعاة عدة أسباب منها ما يلي:

- حاجة البلديات إلى إيرادات ضريبية لتغطية العجز الحاصل في تسيير مرافقها.
- حاجة الدولة في الفترة الأخيرة إلى إيرادات ضريبية لتغطية العجز الحاصل في ميزانيتها نتيجة انخفاض أسعار البترول في الأسواق العالمية.

والجدول التالي يوضح كيفية توزيع هذه الحصيلة بين مختلف هياكل الدولة.

جدول رقم (04) توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال الفترة 2011-2018

2018	2017	2016	2014	2011	
49	49	49	49	50	ميزانية الدولة %
0.5	0.5	0.5	0.5	1	غرف التجارة والصناعة %
0.01	0.01	0.01	0.01	0.02	الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية %
0.24	0.24	0.24	0.24	0.48	غرفة الصناعة التقليدية والمهن %
40.25	40.25	40.25	40.25	40	البلديات %
5	5	5	5	05	الولاية %
5	5	5	5	05	الصندوق المشترك للجماعات المحلية %

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. سنة، 2011، 2016، 2017، 2018

- الجريدة الرسمية العدد 78 سنة 31 ديسمبر 2014.

لم يحدث تغيير كبير يذكر في مجال توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال الثماني سنوات الأخيرة وبقيّة حصة ميزانية الدولة والبلدية تستأثر بالنسبة الغالبة على توزيع هذه الضريبة، رغم حاجة الغرف الأخرى لهذه الحصيلة.

المبحث الثاني: الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité professionnelle

تم انشاء هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC، الذي كان يفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف الأشخاص الاعتباريين الذين يقومون بممارسة نشاط يخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 2.25%، والرسم على النشاط غير التجاري TANC الذي كان يفرض على الإيرادات المحققة لعائدات المهن الحرة*، والتي يكون لهم محل مهني في الجزائر دائم تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية بمعدل 6.05% في رسم موحد أطلق عليه الرسم على النشاط المهني TAP يفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم الرسم على النشاط المهني ومجال تطبيقه:

أنشئ هذا الرسم بموجب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيستحق هذا الرسم على رقم الأعمال الذي تم تحقيقه في الجزائر من ممارسة نشاط تخضع أرباحه إلى الضريبة على:

- الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية.

- الضريبة على أرباح الشركات.

رقم الأعمال من إيرادات متأتية من كل عملية بيع أو تقديم خدمة⁽¹⁾.

يؤسس الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون للنظام الحقيقي في مكان ممارسة المهنة بما أن عائداته تستفيد منها الجماعات المحلية، أو باسم المؤسسة الرئيسية عند تعذر تأسيسه في مكان ممارسة المهنة وذلك على أساس رقم الأعمال المحقق في البلدية الذي يوجد بها نشاط المؤسسة أو بلديات مكان وجود المؤسسة ووحداتها أو فروعها، كما يؤسس على الشركات مهما كان شكلها.

وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- ضريبة سنوية تفرض على رقم الأعمال المحقق في مكان ممارسة المهنة.

- ضريبة تحصل لفائدة الجماعات المحلية دون استفادة خزينة الدولة منها.

- ضريبة نسبية تفرض بمعدل واضح حسب نوع النشاط مهما كان رقم الأعمال المحقق.

- ضريبة حقيقية يتم دفعها سواء حققت المؤسسة ربحاً أو خسارة.

- ضريبة تصريحية يلزم المكلف بها ارسال تصريح شهري أو فصلي لمفتشية الضرائب خلال

العشرين يوماً الأولى من كل شهر أو فصل من كل سنة تحقق فيها رقم الأعمال.

* الأشخاص الذين يعتمدون على النشاط الذهني في أنشطتهم مثل الاطباء، المحامين، المهندسين، الفنانين...الخ.
(1) الدليل الحرفي سنة 2017، ص08.

المطلب الثاني: كيفية حساب الرسم الواجب الدفع لخزينة الدولة

1- تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم:

بالنسبة إلى المؤسسة الخاضعة إلى الرسم على القيمة المضافة يتم حساب رقم الأعمال الخاضع إلى الرسم على النشاط المهني بدون الرسم على القيمة المضافة (HT)، أما بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فيتم حساب رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة (TTC).⁽²⁾

2- خصم التخفيضات الممنوحة لبعض الأنشطة:

ولتحديد الأساس الخاضع للرسم يجب الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة في المادة 219 من نفس القانون المذكور أعلاه وهي.

1- تخفيض بـ 30% بالنسبة لمبلغ: -عمليات البيع بالجملة.

-عمليات البيع بالتجزئة بالنسبة للمواد التي يحتوي سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.

2- تخفيض بنسبة 50% على مبالغ: -عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية التي يشترط فيها أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في يناير 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10-30%.

3- تخفيض بنسبة 75% على مبلغ: العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال. يعتبر امتياز هذا التخفيض غير تراكمي، بمعنى لا يتم الاستفادة إلا من تخفيض واحد فقط.

كما هناك تخفيض بـ 30% لتجار التجزئة الذين لهم عضو جيش التحرير الوطني، المنظمة الوطنية المدنية لجبهة التحرير الوطني، أرامل الشهداء، أما الخاضعون للربح الحقيقي فلا يستفيدون من هذا التخفيض إلا على النسبتين الأوليتين من البداية في النشاط.

مثال 01: -تاجر جملة للأثاث صرح برقم أعمال سنة 2017 قدره 30.000.000 دج متضمن الرسم TVA. علما أن معدل TVA=19% .

- أحسب الرسم على النشاط المهني TAP؟

الحل: بما أن تاجر الجملة خاضع للرسم على القيمة المضافة يتم حساب رقم الأعمال خارج هذا الرسم

(2) النظام الجبائي الجزائري سنة 2017، ص09.

$$\text{Chiffre d'affaires} = 30.000.000 - 30.000.000 * 0.19 = 24.300.000 \text{ d.a}$$

يستفيد من تخفيض بـ 30% من رقم الأعمال

$$\text{رقم الأعمال الخاضع} = 24.300.000 - 30\% * 24.300.000 =$$

$$= 17.010.000 \text{ دج} = 70\% * 24.300.000$$

مثال 02: تاجر تجزئة صرح برقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة سنة 2017 بـ = 2.500.000 دج علما بأن الرسم على القيمة المضافة = 19%، مع العلم أن سعر بيع سلعه تتضمن أكثر من 50% من الحقوق المباشرة (الرسم الداخلي على الاستهلاك).

- كيفية حساب رقم الأعمال الخاضع للرسم:

$$\text{رقم الأعمال يكون متضمن للرسم} = 2.500.000 + 0.19 * 2.500.000 = 2.975.000 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال الخاضع للرسم} = 50\% * 2.975.000 = 1.487.500 \text{ دج}$$

3-مراعاة الاعفاءات المتعلقة بالرسم:

حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك اعتبارات اجتماعية واقتصادية تراعى عند فرض هذا الرسم، ولا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج بالنسبة لنشاطات بيع المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان. وبـ 50.000 دج لقطاع الخدمات.

- عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من طرف الدولة.

- عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير.

- عمليات البيع الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 96-

31 المؤرخ في 15 جانفي 1996.

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة راجع المادة 138 مكرر من نفس القانون.

- المبالغ المحققة بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية، وفندقية، والحمامات، والاطعام والأسفار.

المطلب الثالث: الحدث المنشئ للرسم وكيفية اعتماد معدل الرسم وتحصيله

1- الحدث المنشئ للرسم:

يتمثل الحدث المنشئ لوجوب دفع الرسم على النشاط المهني فيما يلي:

- البيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- الأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2-معدل وتحصيل الرسم:

يتم حساب وتحصيل هذا الرسم انطلاقا من الجدول التالي:

جدول رقم (02) حساب وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

TAP	حصلة الولاية%	حصلة البلدية%	حصلة ص.م.ج.م.%	المعدل
المعدل العام	0.59	1.30	0.11	%2
نقل البترول بواسطة الأنابيب	0.88	1.96	0.16	%3
أنشطة الانتاج	0.29	0.66	0.05	%1

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، 2017

أما بخصوص الأشغال العمومية والبناء والري فقد حدد معدل الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25% على رقم الأعمال⁽¹⁾.

في المثالين السابقين يتم حساب الرسم على النشاط المهني كما يلي:

$$1- \text{تاجر الجملة TAP} = 17.010.000 * 2\% = 340.200 \text{ دج}$$

$$2- \text{TAP تاجر التجزئة} = 1.487.500 * 2\% = 29.750 \text{ دج}$$

حيث يتم دفع هذين الرسمين في مركز الضرائب الذي يتبع عنوان مكان عملهما.

- إذا فرض أن التاجر يعملان في إطار الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، علما أن تاجر الجملة دخل في مرحلة الاستغلال سنة 2014، وأن تاجر التجزئة دخل مرحلة الاستغلال سنة 2016. فيكون تاجر الجملة TAP هو نفسه المبلغ السابق، غير أنه إذا تعهد بتوظيف 3 عمال فيتم تمديد فترة الإعفاء إلى 6 سنوات و يكون الرسم على النشاط المهني يساوي الصفر لأنه أصبح يخضع إلى إعفاء مؤقت، أما إذا أخلف تاجر الجملة هذا العهد فيتم استرداد كافة الرسوم والضرائب المفروضة عليه.

أما تاجر التجزئة فله الحق من الاستفادة من الاعفاء المؤقت وبالتالي لا يدفع أي شيء إلى خزينة الدولة.

3-في حالة التوقف عن النشاط:

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص ص 56-57.

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط كلياً أو جزئياً من طرف المكلف بالضريبة يتم تأسيس الرسم على النشاط المهني فوراً على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع بعد لهذا الرسم، وذلك حسب المادة 229 من ق.ض.م.ر.م.

المبحث الثالث: الإطار الجبائي لبعض الضرائب والرسوم الأخرى

يتم ضمن هذا المبحث التطرق إلى بعض الضرائب والرسوم الأخرى المطبقة على المؤسسات سواء أثناء تملكها لرأس المال ومنها الضريبة على الأملاك والضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية، أو خلال ممارسة نشاطها كرسوم التطهير.

المطلب الأول: الضريبة على الأملاك

وهي تدخل ضمن الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص ويكون مجال تطبيقها على أملاك الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر أو خارجها وتقدر شروط الخضوع للضريبة في أول جانفي من كل سنة.

1- وعاء الضريبة:

يتشكل وعائها من القيمة الصافية للأملاك في أول جانفي من كل سنة لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يملكها الأشخاص وتخضع المرأة المتزوجة بصفة منفردة للضريبة على مجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتشكل منها أملاكها.

فحسب المادة 276 من قانون ض.م.ر.م تخضع اجراءات التصريح عناصر الأملاك الآتية:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.
 - الحقوق المبنية العقارية.
 - الأموال المنقولة مثل السيارات التي يفوق سعة أسطوانتها 2000سم³ بنزين و 2200سم³ غاز أويل، الدرجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250سم³.
 - اليخوت وسفن النزهة وخيول السباق.
 - اللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000دج
 - غير أنه لا تخضع إجباريا للتصريح عناصر الأملاك الآتية:
 - المنقولات المخصصة للتأثيث.
 - المجوهرات وأحجار الكريمة والذهب والفضة والمعادن الثمينة.
 - الديون والودائع والكفالات وعقود التأمين في حالة الوفاة (المنقولات المادية الأخرى)
- وفيما يخص الأملاك المعفاة من الضريبة فهي الريع أو التعويضات المحصلة نتيجة تعويض أضرار مادية أو التي تكون في إطار نشاط مهني، أو الأملاك التي تكون ضرورية لتأدية نشاطا صناعيا أو تجاريا

أو فلاحيا، وكذا حصص وأسهم الشركات التي تكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها.

2- حساب الضريبة:

حسب المادة 281 مكرر 8 تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يلي:

جدول رقم (05) قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة

النسبة بـ %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار
0	يقبل عن 100.000.000 دج
0.5	من 100.000.000-150.000.000 دج
0.75	150.000.000-250.000.000 دج
1	250.000.000-350.000.000 دج
1.25	350.000.000-450.000.000 دج
1.75	أكثر من 450.000.000 دج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

ويمكن للمدينين بالضريبة الذين قاموا بدفع ضريبة على الأملاك خارج الجزائر بخصمها من تلك الواجبة الدفع في الجزائر.

3- التزامات المدينين بالضريبة:

حسب المواد 28 مكرر 10 الى 281 مكرر 12 يتم ما يلي:

- اكتتاب كل أربع سنوات من 31 مارس من السنة الرابعة كأخر أجل تصريح بالأملاك لدى مفتشية الضرائب التي يتبعها أما في حالة الوفاة فيمكن أن يؤخر التصريح حتى 6 أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.
- يكتتب التصريح للمرة الأولى في 31 ماي كأقصى حد للمكلفين بالضريبة مهما تكن القيمة الصافية لأملاكهم باستثناء المكلفين بالضريبة الذين لا يتوفرون إلا على مداخيل ناتجة عن الأجر فقط.

4- توزيع حصيلة الضريبة:

يحدد توزيع الضريبة حسب المادة 282 من قانون ض.م.ر.م كما يلي:

- 60% لميزانية الدولة.
- 20% لميزانية البلدية.
- 20% إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان الصندوق الوطني للسكن.

المطلب الثاني: الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يعتبر كل من الرسم العقاري ورسم التطهير رسوم يتم جبايتها لفائدة البلدية دون غيرها من المصالح الأخرى لدولة.

1- المفهوم:

حدد ق.ض.م.ر.م في مادته 248 الملكيات المبنية التي توجب عليها الضريبة هي التي تكون موجودة فوق التراب الوطني مهما تكن وضعيتها القانونية باستثناء ما نص عليها القانون صراحة بإعفاؤها فتخضع الملكيات المبنية التالية إلى الضريبة:

- المنشآت المخصصة للإيواء للأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية والطرق بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.
- أراضي البناءات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو المنتفعون مجانا أو بمقابل.

2- الإعفاءات:

هناك إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة وهي:

2-1- الإعفاءات الدائمة:

تعفى بصفة كلية الملكيات المبنية المخصصة لمرافق عام أو منفعة عامة شريطة ألا تدر دخلا وهذا حسب المادة 250، فكل العقارات التابعة للدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية والصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية والرياضية.

كما تعفى البناءات المخصصة للأداء الشعائر الدينية والإملاك العمومية التابعة للوقف والعقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة بعثاتهم الديبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل، كما تعفى أيضا تجهيزات المستثمرات الفلاحية.

2-2- الإعفاءات المؤقتة:

حسب المادة 250 تعفى العقارات غير الصحية أو التي على وشك الانهيار.

- الملكيات المبنية التي تشكل السكن الرئيسي لمالكة شرط ألا تتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400-دج وألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة مرتين الأجر الوطني المضمون.
- فيما يخص البنائيات الجديدة أو الاضافات أو اعادة البناء فتكون معفاة بداية من أول جانفي من السنة التالية لسنة الانجاز.
- البنائيات المستعملة في اطار النشاطات التي يمارسها الشباب في أحد الصيغ الخاصة بالاستثمار المؤهلون للاستفادة من اعانة ANGEM ,ANDI ,CNAC,ANGEM لمدة ثلاث سنوات من تاريخ انجازها وترفع إلى 6سنوات عندما تكون هذه البنائيات في مناطق يجي ترقيتها من طرف الدولة او في مناطق الهضاب العليا في إطار الصندوق الوطني لتطوير الهضاب العليا ، وإلى مدة 10سنوات إذا كانت تقع في مناطق الجنوب.
- السكن العمومي الايجاري التابع للقطاع العام بشرط تحقيق الشرطين المذكورين أعلاه.

3-أساس فرض الضريبة:

لحساب الضريبة على الأملاك لا بد من تعيين أساس فرضها وذلك عن طريق القيمة الإيجارية لكل متر مربع مضروبة في المساحة الخاضعة للضريبة، ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنويا بالإضافة على مراعاة قدم الملكية ذات الاستعمال السكني حيث يستفيد من تخفيض ولكن لا يتعدى 2.5%، كما لا يؤخذ في الحساب أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة.

3-1-أساس فرض الضريبة على الملكيات المبنية:

ولتأسيس الرسم العقاري يؤخذ في الحسبان وقوع البناية حسب المنطقة والمناطق الفرعية وفيما يلي ايضاح ذلك:

- تحديد القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني حسب الجدول التالي:
جدول رقم(06) القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني دج/متر²

المنطقة الفرعية 1	المنطقة الفرعية 2	المنطقة الفرعية 3	المنطقة الفرعية 4	
890	816	742	668	أ
816	742	668	594	ب
742	668	594	520	ج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة 2018.

- ويتم تحديد القيمة الايجارية للمحلات التجارية والصناعية حسب الجدول التالي:
جدول رقم(07) القيمة الايجارية للمحلات التجارية والصناعية دج/متر²

المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1	
1338	1484	1632	1782	أ
1188	1338	1484	1632	ب
1038	1188	1338	1484	ج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

3-2-أساس فرض الضريبة على الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية:

يتم تحديد أساس فرض الضريبة على الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية انطلاقاً من تحديد المساحة بالمتر مربع، وذلك وفق الجدولين الآتيين.

جدول رقم(08) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر²

المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1
14	26	36	44

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

جدول رقم(09) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير دج/متر²

المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1
12	20	26	32

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

3- حساب الرسم:

- يتم تطبيق 3% على الملكيات المبنية بآتم معنى الكلمة.
 - يتم تطبيق 10% على الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني من طرف الأشخاص الطبيعيين الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة.
- كما يتم توضيح كيفية تطبيق ما أوردناه في الفقرة أعلاه عن طريق التنظيم.

أما الأراضي التي تشكل ملحقات ملكياتها المبنية فيتم حساب معدلها كما يلي:

- 05% تقل أو تساوي 500م².

- 07% تفوق 500م² أو تساوي 1000م²

- 10% تفوق 1000م²

المطلب الثالث: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

1- المفهوم:

يؤسس رسم عقاري على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة وتستحق هذه الضريبة على ما يلي:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير بما فيها الأراضي قيد التعمير والتي لم يتم إخضاعها إلى الرسم العقاري على الملكيات المبنية.
 - المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
 - مناجم الملح والسبخات.
 - الأراضي الفلاحية.
- وتعفى من هذا الرسم الملكيات التالية:

- كما سبق ذكره فإنه يتم إعفاء جميع الملكيات ذي منفعة عامة والتي لا تهدف إلى تحقيق ربح مثل الولايات البلديات المؤسسات العمومية أو العلمية والتعليمية والإسعافية، الوقف العمومي... الخ. ولكن هذا الإعفاء لا يطبق على الملكيات التابعة للدولة التي تهدف إلى تحقيق ربح.

- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- القطع الارضية الخاضعة للرسم على الملكيات المبنية.

2- حساب الضريبة:

قبل حساب الضريبة يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة عن طريق استخراج القيمة الاجارية الجبائية للملكيات غير المبنية بالمتر المربع أو الهكتار وفق المنطقة الخاضعة، ويتم ذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(10): الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر²

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أراضي معدة للبناء	300	240	180	100
أراضي أخرى مستعملة لنزهة، حدائق الترفيه، ملاعب... الخ	54	44	32	18

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

وبخصوص الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط، وقطاع التعمير المستقبلي، يتم حساب الضريبة انطلاقاً من تحديد المنطقة التي تكون فيها أراضي المؤسسة الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في الأجل المتوسط والطويل، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(11) الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والطويل دج/متر²

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أراضي معدة للبناء	110	88	66	34
أراضي أخرى مستعملة كأراضي للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب	44	34	26	14

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

وفيما يتعلق بالمحاجر، ومواقع استخراج الرمل، والمناجم في الهواء الطلق، والملح، والسبخات،

يتم ذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(12): المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق والملح والسبخات

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
110	88	66	34

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

أما فيما يخص الأراضي الفلاحية، فيتم حساب معدل الضريبة حسب القيمة الإيجارية الجبائية لكل

هكتار انطلاقاً من الجدول التالي:

جدول رقم(13): القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفلاحية دج/هكتار

المنطقة	المسقية	اليابسة
أ	15.000	2.500
ب	11.250	1874
ج	5962	944
د	750	750

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

أمثلة وتمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

أحسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لسنة 2017 التي يدفعها المكلف في الحالات التالية:

1- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف مكلف يمارس نشاطا تجاريا (بيع المواد الغذائية

بالتجزئة) مقدرا 20.000 دج

2- تاجر مواد غذائية حقق حسب تقدير الإدارة الضريبية رقم أعمال يقدر بـ 24.000 دج

3- شخص يملك شاحنة لإسعاف السيارات حقق حسب تقدير الإدارة الجبائية وعاء ضريبي يقدر بـ 4.200.000 دج.

الحل:

1- حسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لبيع المواد الغذائية

$$UFI=20.000*5\%=1000da$$

2- نشاط التجارة

$$UFI=24.000*5\%=1200da$$

3- نشاط الخدمات

$$UFI=4.200.000*12\%=504.000da$$

تمرين رقم 02:

"فريد" له محل لبيع المواد الغذائية ومخبزه وحافلة لنقل المسافرين ومحطة بيع البنزين حقق رقم أعمال لكل نشاط سنة 2016 على التوالي 700.000 دج، 500.000 دج، 650.000 دج، 22.750.000 دج.

1- حساب الضريبة الجزافية الوحيدة؟

2- في سنة 2017 حقق رقم أعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة لكل نشاط على التوالي:

850.000 دج، 650.000 دج، 750.000 دج، 30.920.000 دج المطلوب حساب ما يلي:

أ- حساب الضريبة في هذه الحالة، مع العلم أن التكاليف القابلة للخصم كانت على الترتيب

كما يلي: 250.000 دج، 300.000 دج، 400.000 دج، 1.335.000 دج؟

ب- حساب الضريبة إذا كان ضمن شركة أشخاص واختارت الخضوع إلى الضريبة على

أرباح الشركات.

الحل:

1- بما أن فريد لم يتجاوز رقم أعماله 30 مليون دينار فيتم حساب الضريبة وفق الضريبة الجزافية

الوحيدة عن طريق حساب المعدل الخاص بكل نشاط انطلاقاً من رقم الأعمال ويكون متضمن كافة

الرسم، ودون خصم التكاليف المتعلقة بالنشاط.

- الضريبة الجزافية الوحيدة "المحل المواد الغذائية" = رقم الأعمال متضمن كافة الرسوم * المعدل

$$\text{الخاص بالنشاط} = 700.000 * 5\% = 35000 \text{ دج.}$$

- الضريبة الجزافية الوحيدة "للمخبزة" = $500.000 * 25\% * 5\% = 18750$ دج.
يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض في رقم الأعمال بـ 75% في حالة يكون فيها المكلف خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، أما في حالة خضوع المكلف للنظام الحقيقي فيستفيد من تخفيض بـ 35% من مبلغ IRG.

- الضريبة الجزافية الوحيدة "نقل المسافرين" = $650.000 * 12\% = 32.500$ دج
- الضريبة الجزافية الوحيدة "محطة البنزين" = $22.750.000 * 75\% * 5\% = 853.125$ دج
يستفيد من تخفيض بـ 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

$$IFU = 35000 + 18750 + 32500 + 853125 = 939.375da$$

2- في هذه الحالة يكون رقم الأعمال للمكلف قد تجاوز 30 مليون دينار، وبالتالي يتم صبه مباشرة في النظام الحقيقي ويكون خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا إذا قام المكلف بطلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات فيكون له ذلك طيلة حياة الشركة على أن يكون خاضع للضريبة على شكل شركة أشخاص.

أ- في حالة خضوع المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي يكون رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة.

- رقم الأعمال للمواد الغذائية = $1.19 / 850.000 = 714.285$ دج
- رقم الأعمال للمخبزة = $1.19 / 650.000 = 546.201$ دج
- رقم الأعمال لنقل المسافرين = $1.19 / 750.000 = 630.252$ دج
- رقم الأعمال لمحطة البنزين = $1.19 / 30.920.000 = 25.983.193$ دج
- حساب الدخل الصافي لكل فئة:
- الدخل الصافي لنشاط المواد الغذائية = $250.000 - 714.285 = 464.285$ دج
- يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض في الدخل الصافي بـ 35%
الدخل الصافي لنشاط المخبزة = $(546.201 - 300.000) * 65\% = 160.030$ دج
- الدخل الصافي لنشاط نقل المسافرين = $400.000 - 630.252 = 230.252$ دج
- الدخل الصافي لنشاط محطة البنزين = $1.335.000 - 25.983.193 = 24.648.193$ دج
الدخل الصافي الخاضع للضريبة = $24.648.193 + 230.252 + 160.030 + 464.285 = 25.502.760$ دج

بتطبيق الجدول التصاعدي نجد مبلغ الضريبة

$$IRG_{2016} = 25.502.760 * 0.35 + 372.000 = 8.925.966 + 372.000 = 9.297.966da$$

ب- في حالة خضوع الشركة للضريبة على أرباح الشركات:

الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة= الحواصل المقبوضة – الأعباء القابلة للخصم
ج=25.502.760-24.648.193+230.252+160.030+464.285=

- تخضع هذه الشركة إلى معدل 26%

$$IBS=25.502.760*0.26=6.630.717da$$

*وفي حالة توزيع الأرباح يخضع المكلف "فريد" مع شركائه إلى الضريبة على توزيع الأرباح الموزعة على الشركاء.

