

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية تتضمن دروس في مقياس

جباية المؤسسة

موجهة لطلبة الليسانس والماستر في تخصص العلوم المالية والمحاسبة والعلوم الاقتصادية

من إعداد الدكتور:

مولود فتحي

أستاذ محاضر أ

السنة الدراسية

2025 - 2024

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III - I	فهرس المحتويات
IV	فرس الجداول
05	مقدمة
06	الفصل الأول: مدخل عام حول الجباية والضرائب
07	1- مفاهيم أساسية حول الجباية والضريبة
09	2- خصائص الضريبة
09	3- الأساس القانوني للضريبة
11	4- تطور الضريبة في الفكر الاقتصادي (منظور تاريخي)
13	5- أهداف الضريبة
14	6- تصنيفات الضرائب
16	7- المبادئ الأساسية للضريبة
17	8- النظام الضريبي
19	9- السياسة الضريبية
25	الفصل الثاني: الإطار الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة IFU
26	1- تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة
26	2- الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة
27	3- الاستثناءات والإعفاءات في الضريبة الجزافية الوحيدة
28	4- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة
30	5- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة
30	6- تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة
33	7- توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة
33	8- الغرامات والعقوبات
35	الفصل الثالث: الإطار الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG
36	1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي
37	2- مجال الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي
37	3- أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي
38	1-3 صنف الأرباح الصناعية والتجارية

44	2-3 صنف أرباح المهن غير التجارية
46	3-3 صنف الإيرادات الفلاحية
48	4-3 صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية
50	5-3 صنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة
55	6-3 صنف فوائد القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية
57	7-3 صنف المرتبات والأجور
67	الفصل الرابع: الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS
68	1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات
68	2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات
69	3- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
70	4- الإعفاءات في الضريبة على أرباح الشركات
72	5- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات
75	6- معدلات الضريبة على أرباح الشركات
77	7- آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات
79	8- التزامات المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات
80	9- العقوبات والغرامات الجبائية
82	الفصل الخامس: الإطار الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP
83	1- ماهية الرسم على النشاط المهني
84	2- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني
84	3- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني
85	4- حساب الرسم على النشاط المهني
85	5- التخفيضات والإعفاءات في الرسم على النشاط المهني
87	6- التزامات المكلفين الخاضعين للرسم على النشاط المهني
88	7- نظام دفع الرسم على النشاط المهني
89	8- العقوبات والغرامات الجبائية
92	الفصل السادس: الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA
93	1- ماهية الرسم على القيمة المضافة
94	2- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
97	3- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

98	4- معدلات الرسم على القيمة المضافة
98	5- حساب الرسم على القيمة المضافة
100	6- نظام فرض الرسم على القيمة المضافة
101	7- نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
102	8- التسويات في الرسم على القيمة المضافة
103	9- التزامات المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة
104	10- توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التميزين الضريبة والرسم	08
02	آجال ونسب التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة	31
03	توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة	33
04	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	40
05	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي مع الضريبة التراكمية	41
06	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور	63
07	آجال التصريحات الجبائية لضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على الأجور وفق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	66
08	تواريخ وقيم التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات	77
09	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	85
10	توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل	104
11	توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد	105

تعتبر الضرائب أحد أهم المتغيرات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي، باعتبارها عنصرا هاما يعتمد عليه في تحقيق أهداف عديدة على مستوى المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، خاصة بعد التخلي عن فكرة هدفها التقليدي كونها مصدرا لتأمين الموارد المالية لخزينة الدولة فقط، إذ أصبحت آلية من آليات التحكم في الأوضاع الاقتصادية وتسيير الأزمات وتصحيح الانحرافات الناتجة عن خلل معين في الدورة الاقتصادية، بل وأصبحت أيضا أداة يعول عليها كثيرا في تحقيق أهداف اجتماعية أو سياسية أو ثقافية أو أي مجال معين يرى المختصون فيه سبيلا للجباية لتسييره.

وقد تم إعداد هذه المطبوعة البيداغوجية بعنوان جباية المؤسسة متضمنة دروسا وأمثلة تطبيقية، وهذا للإيفاء بمتطلبات مقياس جباية المؤسسة، حيث أعدت هذه المطبوعة بما يتناسب مع المقرر الخاص لطلبة الليسانس والماستر محاسبة وجباية، ومحاسبة ومالية، وإدارة الأعمال، ومختلف التخصصات التي لها علاقة أو تدرس ما يتعلق بالجباية، حيث تضمنت أيضا جملة من المفاهيم والمعارف الأكاديمية والقانونية وفق القوانين والتشريعات الجبائية الحديثة، متضمنة أهم الضرائب المطبقة في الجزائر المتمثلة في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المني، الرسم على القيمة المضافة.

ويهدف المقياس إلى إعطاء لمحة عامة حول المفاهيم الأساسية حول الجباية والضرائب والرسوم، وتنمية معارف الطالب فيما يتعلق بمختلف الضرائب والرسوم المفروضة في النظام الضريبي الجزائري وفق آخر تحديث، ومعرفة الأسس الضريبية وكيفية احتساب الاقتطاعات الضريبية المختلفة المفروضة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لها.

وتجدر الإشارة إلى أن أغلب المعلومات الجبائية في هذه المطبوعة قابلة للتغيير من فترة لأخرى بسبب تغير قوانين المالية والقوانين والتشريعات الضريبية الأخرى، حيث إن المعلومات الموجودة على مستوى هذه المطبوعة تتوافق مع آخر تعديل من خلال قانون الضرائب المباشرة وقانون المالية التكميلي لسنة 2024.

المؤلف: د. فتحي مولود

الفصل الأول

مدخل عام حول الجبابة

والضرائب

1- مفاهيم أساسية حول الجباية والضريبة

هناك العديد من المصطلحات الأساسية التي يجب فهمها والتميز بين بعضها البعض في مجال الجباية، لذا سنستعرض أهم هذه المصطلحات من أجل ضبط دقيق للمفاهيم الأساسية حول مختلف أنواع الجبايات الموجودة في النظام الضريبي الجزائري.

1-1 تعريف الجباية

تتمثل الجباية في جميع الاقتطاعات النقدية والمالية التي تقوم بها الدولة، بغرض تأمين مصادرها المالية من أجل توفير الإيرادات المالية اللازمة بغرض تغطية النفقات العامة للمجتمع، وتتمثل هذه الاقتطاعات في الضرائب والرسوم، والرسوم غير المباشرة، والرسوم شبه الجبائية، والإتاوات والرسوم الجمركية.

2-1 تعريف الضريبة

هناك تعاريف عديدة للضريبة، لكن يمكننا إيجازها بشكل شامل على أنها اقتطاع نقدي إجباري من مداخيل الأفراد المكلفين بها، بصورة نهائية وبدون مقابل، ويوجه هذا الاقتطاع إلى خزينة الدولة بغرض تغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف معينة في إطار المنافع العامة للمجتمع.

وتعرف أيضا على أنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها.

والضريبة من الناحية اللغوية من فعل : ضرب ، استعمل هذا المصطلح بالذات كمرادف للاقتطاع الجبائي، حيث كانت العبارة الشائعة قديما : ضرب عليهم الجزية،..أو:....بخراج يضرب عليها....

3-1 تعريف الرسم

يعرف الرسم على أنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا للدولة، أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد الدافع للرسم إلى جانب منفعة عامة تعود على كل أفراد المجتمع. مثل رسوم التسجيل بالجامعات، الرسوم القضائية..الخ. أي أن الرسم لا يدفع إلا مقابل خدمة معينة يستفيد منها المكلف بالرسم من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية والإدارية.

4-1 التمييز بين الضريبة والرسم

يمكننا إبراز أهم أوجه الشبه والاختلاف بين الضريبة والرسم في الجدول التالي:

جدول رقم 01: التمييز بين الضريبة والرسم

أوجه الاختلاف	أوجه الشبه
- تدفع الضريبة دون أي مقابل، بينما الرسم يدفع مقابل خدمة.	- كلاهما يدفعان نقدا
- تفرض الضريبة على أساس المقدرة التكلفة	- كلاهما يدفعان بصفة إجبارية ونهائية
- للمكلف، بينما الرسم لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة	- كلاهما يدفعان لتمويل ميزانية الدولة
	- كلاهما يستهدف تحقيق منافع مالية واجتماعية واقتصادية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على التعاريف السابقة.

5-1 تعريف الرسم شبه الجبائي

هي مبالغ مالية تتحصل عليها الدولة كإيراد عام، مقابل تقديمها لخدمات معينة مثل استغلال منشآت الدولة من قبل المكلفين، كراء الأراضي والمساحات لعرض السلع، حيث تتم على أساس التعاقد، وتتحدد قيمة هذا الرسم طبقا للعرض والطلب وإعمالا بمبدأ المنافسة.

6-1 تعريف الإتاوة

هي مبلغ نقدي يدفعه المكلف به إلى الدولة، مقابل كونها سببا في زيادة قيمة عقاره أو ملكه، حيث يستفيد صاحب العقار أو الثروة من ارتفاع قيمة ملكه الناتج عن قيام الدولة بمشاريع عامة ساهمت في التأثير إيجابا على قيمة الملك، مثل تعبيد الطرقات وإنشاء المؤسسات أو السدود بالقرب من عقار المكلف. وتجدر الإشارة إلى أن الإتاوة تدفع مرة واحدة فقط.

من خلال ما سبق يمكننا ملاحظة أن الجباية هي أشمل من الضريبة، إذ تتضمن كل أنواع الاقتطاعات بما فيها الضرائب والرسوم وغيرها.

2- خصائص الضريبة

من خلال المفاهيم المتعلقة بالضرائب والتي تم التطرق إليها سابقا، نستخلص خصائص الضريبة كالتالي:

اقتطاع نقدي: أي أنها فريضة نقدية تقتطع نقدا من مداخيل وثروات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بها، وهذا تماشيا مع مقتضيات الاقتصاد الحديث القائم على استخدام النقود في كافة المعاللات الاقتصادية، وقد كانت الضريبة في القديم تجبى عينا كتسليم جزء من المحصول أو جزء من سلعة معينة، إلا أن هذا النظام تلاشى تماما بعد ظهور النقود.

إلزامية الدفع: حيث يجبر المكلفون بالضريبة بدفعها، وهذا بقوة القانون، حيث تتولى الدولة وضع تشريعات ونظم قانونية تقوم من خلالها بالتحصيل الجبري للضريبة حتى في حال رفض المكلف دفعها. تدفع بدون مقابل: أي أن المكلف بعد دفع الضريبة لن يستفيد من أي خدمات أو نفع خاص يعود عليه، حيث أنه يعتبر جزءا من المساهمات الرامية لتغطية الأعباء العامة وتحقيق منافع عامة للمجتمع.

هذه الخاصية لا تنطبق على الرسم.

تحقيق النفع العام: أي أن الهدف من الضرائب بشكل عام هو تأمين الموارد المالية لخزينة الدولة، التي بدورها تقوم بتحويلها إلى إنجازان معينة على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي... الخ، حيث تكون هذه الانجازات في صالح المجتمع ككل، مثل بناء المدارس والمستشفيات، وتهيئة الطرق والإنارة العمومية،... الخ.

تدفع بصفة نهائية: أي أن المكلف بالضريبة بعد دفعها لا يمكنه استرجاعها أو الاستفادة من فوائد معينة منها.

3- الأساس القانوني للضريبة

لقد كان لابد من وجود مبرر مقنع يفسر حق الدولة في فرض الضرائب، وعلى هذا الأساس تضاربت آراء المفكرين في هذا المجال، وهنا يمكن التوجه نحو نظريتين لفرض الضريبة وهما نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، ونظرية التضامن الاجتماعي.

3-1 نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي (المالي)

بمقتضى هذه النظرية، يعتبر المختصون القانونيون أن الضريبة عبارة عن عقد بين الأشخاص والدولة، حيث يتنازل الأفراد عن جزء من حرياتهم وأموالهم مقابل تأمين جزء من الحرية والمال لأشخاص آخرين أيضاً، تحت مسمى الرابطة الاجتماعية أو العقد لمالي والمنفعة، والارتباط القانوني هنا هو ارتباط ضمني، أي معنوي بين الدولة والأفراد.

وقد كان من أبرز رواد هذه النظرية الفيلسوف الفرنسي جون جاك روسو، حيث تحدث عن هذه النظرية في كتابه العقد الاجتماعي (1762م)، حيث يعتقد الفيلسوف أن الإنسان في حالته الطبيعية ليس خيراً ولا سيئاً إلا أنه يتأثر بالمجتمع بسرعة، ويهدف العقل الاجتماعي إلى جعل الشعب هو صاحب السيادة، حيث يقوم بالاهتمام بالمصالح العامة على حساب المصالح الشخصية.

ويرى آدم سميث أن هذا العقد، هو بمثابة بيع للخدمات من طرف الدولة للأفراد، وتحصل في الأخير على ثمن هذه الخدمات المتمثلة في الحماية العامة في شكل ضرائب.

واجهت هذه النظرية انتقادات عديدة أثبتت عدم منطقيتها وعدم واقعيتها كأساس قانوني لفرض الضرائب، ومحور هذه الانتقادات هو صعوبة تحقيق التكافؤ أو التعادل بين قيمة الضريبة والخدمات العامة التي يستفيد منها المكلفون.

3-2 نظرية التضامن الاجتماعي

تنطلق هذه النظرية من فكرة أن الدولة في المجتمعات الحديثة يتحتم عليها تحقيق المنافع العامة وتلبية احتياجات الأفراد بصفة عامة، والمحافظة على أمنهم، في ظل إيمان الأفراد بضرورة وجود الدولة لأسباب اقتصادية وسياسية واجتماعية، وبالتالي الاعتراف بسيادة الدولة أصبح ضرورة اجتماعية، وبالتالي فإن العمل على تحقيق الصالح العام يقتضي من الدولة سلطة تحديد الضرائب وتنظيمها وفرضها على جميع أفراد المجتمع الملزمين بواجب التضامن الاجتماعي، والنقطة المهمة هنا أن فرض الضرائب يكون وفق المقدرة التكليفية للخاضعين لها. ويعود قبول هذه النظرية لاقتناع الأفراد بضرورة وجود الدولة واقتناعهم بالدور الذي تجاوز توفير الأمن فقط، بل العمل من طرف الحكومات على تحقيق أهداف في شتى المجالات تحقق المصالح العامة للمجتمع.

4- تطور الضريبة في الفكر الاقتصادي (منظور تاريخي)

سنقوم باستعراض منظور تاريخي للضريبة وكيفية تطورها عبر مختلف الأزمان والمدارس الاقتصادية كالتالي:

4-1 الضريبة في العصور الوسطى

عرفت الضرائب منذ القدم عند الفراعنة والرومان، حيث أسس الفراعنة نظام ضريبي خاص بهم يحتوي ضرائب مباشرة وغير مباشرة من خلال فرض ضرائب على التمرات والمداخيل العقارية والضرائب الجمركية، ووضع الرومان عدة أنواع من الضرائب أيضا شملت الأراضي والرؤوس والمنازل والمواشي، والمبيعات والبضائع والرقيق، ورسوم تسجيل المعادن والعقود، وفقدت الضرائب أهميتها خلال فترة الحكم الإقطاعي بسبب اختلاط مالية الدولة مع مالية الحاكم، ومنذ القرن السادس عشر استعادت الضرائب أهميتها من خلال الفكر السيادي للدولة والضريبة، وتطورت حتى أصبحت أداة للضبط الاقتصادي ولي مجرد أداة حيادية.

4-2 الضريبة في الفكر الإسلامي

لاقت الضرائب في الحضارة الإسلامية اهتماما كبيرا، حيث كان الهدف الأساسي منها تحقيق العدالة الاجتماعية وإزالة الفوارق الاجتماعية، ومساعدة أصحاب الدخل الضعيف والمحدود من الفقراء والمساكين، وكان الشرط الأساسي لفرض الضريبة هو أن تتفق مع مقاصد التشريع الإسلامي، وهذا في حالة ما إذا لم تقدر الزكاة على تحقيق العدالة الاجتماعية، وبالتالي يأتي دور الضرائب من خلال اقتطاعات جزئية من أموال الأغنياء وتوزيعها على من هم في حاجة لها، وقد تكلم عن الضريبة خلال هذه الفترة العديد من العلماء والمفكرين وحتى القادة، أبرزهم ابن خلدون الذي أكد على ضرورة وجود الجباية مبرزا تأثيرها الإيجابي على الإعمار والبناء على المدى المتوسط والبعيد والقريب، بشرط أن لا تكثُر وتثقل كاهل المكلفين مما يتسبب شيئا فشيئا في سقوط الدولة، وكذلك القرطبي الذي أجاز إحداث الضريبة بعد الزكاة في حالة حاجة المسلمين لها، ولما عانت الجزيرة العربية من فترة مجاعة حلت بها، ذكر عن عمر ابن الخطاب أنه قال: "لوم لم أجد للناس ما يسعهم إلا أن أدخل على أهل كل بيت عدتهم فيقاسموهم أنصاف بطونهم لفعلت، فإنهم لن يهلكوا على أنصاف بطونهم".

3-4 الضريبة في الفكر التجاري:

تميزت الضريبة بازدهارها في العصر الاقتصادي الحديث منذ أواخر العصور الوسطى وصولاً إلى منتصف القرن الثامن عشر، حيث الاكتشافات الجغرافية الكبيرة كانت سبباً في إحداث تطورات كبيرة في الحياة الاقتصادية، وتوسعت حركة التجارة بشكل كبير جداً مما جعل التجار هم أسياد هذه المرحلة، ما جعل الأنظمة الحاكمة تستغل هذه الفرصة وتقوم بسن الضرائب بداية من المنتجين إلى تجار الجملة وتجار التجزئة، وقد اختلفت هذه الضرائب حسب المادة الخاضعة من أراضي ومباني وسلع صناعية .. الخ.

4-4 الضريبة في الفكر الطبيعي

خلال القرن الثامن عشر، ساد فكر وجود نظام طبيعي يسيطر على الظواهر الاقتصادية والحرية الاقتصادية وقوام الثروة هو الأرض والنشاط الزراعي، من خلال المدرسة الفيزيوقراطية بفرنسا، حيث اعتبروا أن الأرض هي منبع الثروة والخيرات الخاضعة للضريبة، وبما أن الملاك الذين يملكون الأراضي هم من يستفيدون من الناتج الصافي الذي كان سببه الأرض، فهم من يتوجب عليهم تحمل العبء الضريبي دون المزارعين والعاملين في التجارة والصناعة.

5-4 الضريبة في الفكر الكلاسيكي

تميزت هذه المرحلة في الاقتصاد المعاصر بظهور مجموعة من رواد الفكر الكلاسيكي، مثل آدم سميث الذي وضع في كتابه الشهير ثروة الأمم، أربعة قواعد موضوعية للضريبة متمثلة في العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في التحصيل، والفرنسي جين ساي الذي برر فرض الضريبة من أجل مواجهة النفقات العامة وموازنة الميزانية العامة دون اللجوء إلى الاستدانة وتحمل أعباء فوائد القروض، وبالتالي تميزت هذه المرحلة وروادها بتأييد شديد للضريبة بعد تأكيد أهميتها.

6-4 الضريبة في الفكر الكينزي

ينسب هذا الفكر إلى جون كينز، الذي كان ضد فكرة عدم تدخل الدولة في الاقتصاد، ونادى على ضرورة التحكم ولو بشكل جزئي في الأحداث الاقتصادية خاصة بعد أزمة الكساد الكبير 1929 التي نتجت عنها انهيار أسواق المال وانكماش الطلب وانتشار البطالة والفقر، وبالتالي فإن الدولة من خلال فرض الضرائب تستطيع التأثير على مستوى الطلب وإعادة توزيع الدخل، وتحقيق العدالة من خلال فرض

ضرائب على المداخل المرتفعة وإعفاء المداخل المنخفضة من الضرائب، وتشجيع الاستثمار والادخار، حيث أبرز كينز هنا أن الضريبة لم تعد تحقق أهدافا مالية فقط، بل تعتبر أداة من أدوات التوازن الاقتصادي.

5- أهداف الضريبة

لم يعد للضريبة ذلك الدور التقليدي المتمثل في تمويل الخزينة العامة لحكومات فقط، بل أصبحت أداة مهمة في تحقيق جملة من الأهداف في شتى المجالات كما سندعرض فيما الآتي.

1-5 أهداف مالية

ارتبط هذا الهدف بفكرة الدولة الحارسة، حيث كانت الضريبة لا تؤثر على الاقتصاد بل الهدف من جمعها هو تغطية النفقات العمومية وتأمين المورد المالي للخزينة العامة.

2-5 أهداف اقتصادية

أصبحت الضرائب تستخدم كآلية لتصحيح الاختلالات في الوضع الاقتصادي، وتسعى إلى تحقيق أمور من شأنها النهوض بالاقتصاد مثل:

- التشجيع على الادخار والاستثمار
- تشجيع قطاعات اقتصادية معينة مثل السياحة، أو الزراعة أو الصناعة...الخ.
- التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية مثل التضخم أو لانكماش اقتصادي.
- العمل على تشجيع استهلاك المنتج المحلي وحماية الصناعة الوطنية
- العمل على تحقيق التوازن في الميزان التجاري
- العمل على تحقيق التوازن الإقليمي لمجتمع معين.

3-5 أهداف اجتماعية

أصبحت الضريبة أيضا وسيلة فعالة في معالجة العديد من الظواهر الاجتماعية السلبية، وتستعمل الضريبة في هذا المجال من أجل:

- تقليل الفوارق الاجتماعية والقضاء على ظاهرة الطبقة الاجتماعية. من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية في إعادة توزيع المداخل.

- الحد من استهلاك المنتجات المضرة بصحة المجتمع، من خلال فرض أسعار على السجائر مثلاً والمشروبات الكحولية.. الخ.
- تمويل الخدمات الضرورية للمجتمع مثل الأمن.
- التحكم في النسل من أجل تنظيم اجتماعي أكثر للمجتمع حسب الحالة، ففي حالة تشجيع المواليد تلغى الضريبة على الدخل، أما في حالة العكس فتتم زيادة معدلات الضريبة على الدخل من أجل الحد من ظاهرة النمو الديمغرافي الكبير مثل ما يحدث في الصين أو الهند مثلاً.
- حل مشكلات متعلقة بالسكن من خلال تشجيع قطاع الاستثمار في هذا المجال وذلك بإعفاءه من الضرائب.

4-5 أهداف سياسية

- انتشار روح المسؤولية عند المكلفين بالضريبة بعد معرفة توجهات ضرائبهم والشعور بالانتماء الوطني وسيادة الدولة.
- التحكم في العلاقات التجارية والاقتصادية وحتى السياسية مع دول أخرى، من خلال الضرائب الجمركية، حيث تعمل الدولة على زيادتها أو تخفيضها أو حتى إلغائها حسب الهدف المنشود مع هذه الدول.

6- تصنيفات الضرائب

في إطار حصول الدولة على موارد مالية من أجل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تقوم الدولة بفرض أنواع متعددة من الضرائب، وتصنف هذه الضرائب حسب عدة معايير كالتالي:

1-6 معيار الأساس الخاضع للضريبة

أ – ضرائب على الأشخاص

كان هذا النوع من الضرائب شائعاً في المجتمعات البدائية والقديمة وكان يسمى بالضريبة على الرؤوس، أو الجزية، حيث يكون الشخص بنفسه هو موضوع الضريبة أي المادة الخاضعة للضريبة بحكم تواجده في منطقة أو إقليم معين تابع لحدود الدولة التي تفرض هذه الضريبة، وهذا دون مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف ودخله، وقد اختلف هذا النوع من الضرائب تقريباً في كل المجتمعات الحديثة بسبب إخلاله بمبادئ الضريبة الأساسية المتمثلة في العدالة بين الخاضعين.

ب- ضرائب على الأموال

بسبب عيوب الضرائب على الأشخاص، تم التوجه إلى الأموال والثروات المملوكة من طرف الأشخاص، واعتمادها كأساس لفرض الضرائب، حيث أصبحت الثروة ورأس المال هي الوعاء الضريبي الخاضع للاقتطاع، سواء كان ما يملكه الأفراد عينيا كالأراضي و المباني أو المواشي، أم نقديا، وتحقق هذه الضرائب مبدأ العدالة لأنها تقتطع من المداخل المرتفعة وتقلل التفاوت بين الطبقات، كما أنها تراعي المقدرة التكلفية للخاضعين لها.

2-6 معيار مجال التطبيق

أ – ضريبة موحدة

أي فرض نوع واحد رئيس من الضرائب على وعاء ضريبي معين، لها القدرة على التمييز بين المكلفين وتراعي ظروفهم الاقتصادية، إلا أنها لا تصيب إلا جزءا من الثروة وترهق الوعاء الضريبي ما يؤدي إلى التهرب من دفعها.

ب – ضريبة متعددة

يقصد بها فرض ضرائب متنوعة على كل مصادر الدخل المتنوعة، دون الاعتماد على مصدر واحد فقط بغرض تخفيف العبء الجبائي على المكلفين، حيث يؤدي تنويع الأوعية الضريبية والأحداث المنشئة للضرائب إلى ضمان تحصيل معتبر للضريبة، والتقليل من حجم التهرب الضريبي، ويعتبر هذا النوع من الضرائب هو الشائع حاليا في أغلب دول العالم، حيث هناك ضرائب على الدخل وضرائب على الممتلكات وضرائب على الاستهلاك..الخ، فمن المستحيل على المكلف التهرب من جميع أنواعها.

3-6 معيار تحمل العبء الضريبي

أ – ضرائب مباشرة

أي تلك الضرائب التي تفرض بطريقة مباشرة على المكلفين بها وتقتطع من مداخيلهم دون تحمل عبئ هذا الاقتطاع من طرف آخر، حيث يتحملها المكلف بالضريبة نفسه مثل الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

ب- ضرائب غير مباشرة

هي ضرائب تفرض على السلع أو الخدمات عند إنتاجها أو بيعها أو تداولها ويتم نقل عبئها من شخص لآخر حتى تصل إلى المستهلك النهائي لهذه السلعة، مثل الرسم على القيمة المضافة، وتتميز هذه الضرائب بضمان تحصيلها رغم طول مدة التحصيل.

4-6 معيار الحدث المنشئ للضريبة

أ - حدث تملك رأس المال

أي فرض ضرائب على رأس مال تم اكتسابه مثل التركات والمواريث، أو زيادة قيمته نتيجة ظروف خارجية عنه مثل إنجاز مشاريع معينة قريبة منه ساهمت في رفع قيمته وبالتالي تفرض مقابل تلك الزيادة ضريبة عليه.

ب - حدث تحقق الدخل

أي فرض الضريبة بمجرد الحصول على دخل معين، الناتج عن عناصر الانتاج المتمثلة في العمل ورأس المال والأرض والتنظيم، الذين بدورهم يقابلهم كعائد لهم على التوالي الأجر والفائدة والريع والريح، هذه المداخل تخضع للضريبة بمجرد تحققها.

ج - حدث الاستهلاك

أي ضرائب تدفع بطريقة غير مباشرة من خلال شراء سلعة أو الحصول على خدمة معينة، حيث تكون الضريبة متضمنة ضمن السلعة أو الخدمة المراد الحصول عليها، مثل الرسم على القيمة المضافة.

د - حدث الإنتاج

أي فرض الضريبة جراء التعديلات الحاصلة للمواد واللوازم وتحويلها إلى شكل منتج تام الصنع قابل للاستهلاك، قبل خروجه من المصنع.

7- المبادئ الأساسية للضريبة

تقوم الضريبة على مجموعة من المبادئ والتي بموجبها تنظم وتفرض الضريبة، وهي كالآتي:

أ - العدالة والمساواة

ويقصد بهذا المبدأ اشتراك جميع أفراد الدولة بدون استثناء في تحمل العبئ الضريبي، كل حسب قدرته الضريبية، وبالتالي يوزع العبئ المالي على جميع أفراد المجتمع مع مراعاة مستوى مداخيلهم، حيث لا يتساوى أصحاب المداخيل المرتفعة مع أصحاب المداخيل المنخفضة أو المعدومة الذين يمكن إعفاؤهم من دفع الضريبة نظرا للضرر المادي والاقتصادي الملحق لهم جراء دفعها.

ب - اليقين

ويقصد بهذا المبدأ أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف بها واضحة المعالم بشكل يسمح له بفهمها جيدا، حيث يجب أن تكن واضحة ومحددة من حيث المعدل وآجال الدفع وطريقة الاقتطاع، مما يتحتم على التشريع الضريبي أن يكون واضحا ومفهوما حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الالتزام بها بشكل جيد.

ج - الملائمة في التحصيل

ويقصد بهذا المبدأ مراعاة قدرة المكلف على تسديد الضريبة من حيث القيمة والوقت المناسب، فلا تفرض الضريبة عليه إلا إذا تحقق الدخل أو الإيراد وأحدث الحدث المنشئ لها، كما يجب العمل على تسهيل دفع الضريبة حيث يمكن للمكلف دفعها على شكل أقساط بدلا من دفعها مرة واحدة.

د - الاقتصاد في النفقات

والمقصود بهذا المبدأ أن عملية جباية الضرائب هي عملية مكلفة تتطلب موارد مالية ومادية وبشرية، وبالتالي يجب العمل على صرف أقل قدر ممكن من هذه الموارد مقارنة بالحصيلة الجبائية، حيث ينبغي أن تكون نفقات التحصيل أقل من المبالغ المتحصل عليها، وهذا حتى تستفيد لدولة منها بشكل جيد.

8- النظام الضريبي

1-8: تعريف النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي تركيبة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية المشكلة لكيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صوره في مجتمع متخلف، هذا بمفهوم واسع، أما بالمفهوم الضيق فهو مجموعة

من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.

ويعرف كذلك على أنه مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات، وتضطلع الإدارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيد عن المعارضة والتضارب.

2-8 مكونات النظام الضريبي

أ – التشريعات واللوائح

وهي التي تنظم مجموعة الضرائب، فالضريبة تؤسس بهذه القوانين، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض.

وبالنسبة لحالة الجزائر، فإن النظام الضريبي الجزائري يتكون من مجموعة من الضرائب المباشرة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، وضرائب غير مباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة (سيتم الطرق لكل واحدة منهم على حدى بالتفصيل خلال الفصول القادمة)، بالإضافة إلى أنواع أخرى من الضرائب والرسوم مثل الرسم على الاستهلاك، الضريبة على الأملاك، حقوق التسجيل والطابع، الرسوم العقارية، رسوم التطهير والرسوم على المنتجات البترولية.

ب – الإدارة الضريبية

وهي الهيئة القائمة على عملية التحصيل الجبائي استنادا إلى التشريع الجبائي، حيث يهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض وهي مسخرة لتطبيق النظام الجبائي.

3-8 خصائص النظام الضريبي

يجب على أي نظام ضريبي أن يحتوي على مجموعة من الخصائص تساعد على تحقيق أهدافه، وأهم هذه الخصائص تتمثل في:

- **الفعالية:** وهذا من حيث القدرة على تحقيق الأهداف المنشودة وهذا من خلال تخصيص فني تقني للضريبة ملائم مع متطلبات تحقيق الأهداف.

- مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين بالضريبة: حيث أن العبئ الجبائي الثقيل يؤدي إلى مشاكل التهرب الضريبي غير المشروع ما ينعكس سلباً على موارد الخزينة العمومية فضلاً عن عمد تحقيق الأهداف المراد الوصول إليها.
- العدالة والمساواة: وتكون العدالة بين أفراد المجتمع بجميع شرائحه وفئاته مهما اختلفت مداخيلهم، حيث يجب على الجميع ودون استثناء الخضوع للضريبة حسب قدرتهم من أجل تحمل أعباء النفقات العامة، بالإضافة إلى إضفاء نوع من التوازن الاجتماعي.
- الوضوح والشفافية: وهذا من أجل تحقيق مبدأ اليقين، ما يسهل على المكلف استيعاب التشريعات الضريبية وعدم تمكين المهترئين الضريبيين من استغلال الثغرات القانونية الموجودة ضمن التشريع.
- المرونة: حيث يجب أن يكون النظام الضريبي قابلاً للتعديل من خلال إدخال نوع ضريبة آخر أو تحديد أوعية ضريبية جديدة أو إزالة أخرى، حسب ما تقتضيه الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بشرط أن لا يتأثر جوهر النظام الضريبي ومبادئه بهذا التغيير.
- توثيق العلاقات : حيث يجب تكوين علاقة جيدة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية قائمة على الثقة والمرونة في التعامل من أجل تحقيق المصالح العامة.

9- السياسة الضريبية

1-9 مفهوم السياسة الضريبية

تعتبر السياسة الضريبية عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب توجهات الاقتصاد من جهة ثانية.

وهي عبارة عن ترسانة قانونية تتضمن الإجراءات والأسس المعتمدة من طرف الدولة لتنظيم نشاط الضريبة بدءاً من تحديد الأوعية الضريبية إلى غاية تحصيلها، مع مراعاة توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها.

وبالتالي فإن السياسة الضريبية هي التي تقوم بهندسة وبناء النظام الضريبي، من خلال البرامج والقوانين والآليات المتعلقة بتحديد الضريبة ووعائها وقيمة معدلاتها، وكيفية دفعها وتحصيلها، إضافة إلى كل الأحكام الجزائية لمخالفي هذه القوانين.

2-9 قواعد السياسة الضريبية

يجب أن تتصف السياسة الضريبية بمجموعة من القواعد متمثلة في الآتي:

- العمل على التناسق بين السياسة الضريبية وباقي السياسات الأخرى، فهي ليست في منأى عن نشاط الدولة الاقتصادي، إذا أنها تؤثر وتتأثر بباقي الاستراتيجيات الاقتصادية المعتمدة من طرف الحكومة، مثل التوجه إلى اقتصاد السوق، أو العمل على تنمية اقتصادية في قطاع معين مثل الصناعة إذا يمكن تركيز أكبر عدد من الضرائب على هذا القطاع في حال كان الهدف الأساسي هو ترقيته.
- العمل على توفير الامتيازات الجبائية بشكل معتبر، من أجل تخفيف الضغط الضريبي على المكلفين، وتغطية التناقضات أو التضاربات في القوانين الجبائية.
- العمل على اختيار أدوات ضريبية تكون متوافقة ومنسجمة أثناء تحديد الهيكل الضريبي، من خلال اختيار ضرائب تكون ملائمة أكثر للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

3-9 أهداف السياسة الضريبية

- تهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف على غرار الهدف التقليدي المتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة من أجل تغطية النفقات العامة لها، وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي:
- توجيه قرارات أرباب العمل من حيث كمية الإنتاج، حيث تؤثر الضرائب باستخدامها على حجم ساعات ونوعية العمل، وحجم المدخرات وبالتالي تغيير الهيكل الوظيفي عن طريق إعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة.
 - تعمل السياسة الجبائية على زيادة تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج، حيث كلما انخفض الوعاء الضريبي زادت كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض أسعار عوامل الإنتاج ما يؤدي في النهاية إلى انخفاض التكاليف الكلية، وبالتالي استقرار الأسعار عند مستوى معين.
 - تصحيح الآثار الخارجية الناتجة عن عدم التخصيص الكفء للموارد، والتي تتسبب في زيادة التكاليف الاجتماعية مثل التلوث الصناعي، الضجيج، تدهور البيئة والتربة، التصحر، انكماش طبقة الأوزون..الخ، وبالتالي يأتي دور السياسة الجبائية للحد من هذه الآثار أو التقليل منها بواسطة فرض الضرائب، ما يرفع التكاليف الخاصة إلى مستوى التكاليف الاجتماعية.

- العمل على الاندماج والتوحد الاقتصادي بين الدول، من خلال تنسيق الأنظمة الجبائية فيما بينها من حيث المعدلات والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، وتبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب الضريبي.
- تحقيق مبدأ المساواة والعدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة، بحيث يتم فرض ضرائب مرتفعة على أصحاب المداخل المرتفعة، وضرائب منخفضة على أصحاب المداخل المتدنية، تفاديا للتفاوت في المداخل بين أفراد المجتمع، الأمر الذي يخلق الطبقية غير المرغوب فيها.
- توازن الوضع الاقتصادي العام للدولة، من خلال تجنب التضخم أو الركود الاقتصاديين، حيث تهدف الحكومة إلى الوصول بالإنتاج الوطني إلى أعلى مستوى ممكن، مع الحفاظ على استقرار الأسعار والقوة الشرائية لدخل الفرد.
- تحصيل موارد مالية للدولة بغرض الإنفاق العام على الخدمات العامة.
- تنشيط وتوجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة من حيث تشجيع صناعات أو خدمات أو سلع معينة دون غيرها بما يحقق الأهداف الاقتصادية للحكومة.
- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها مثل الإعفاءات الضريبية لإعالة الأولاد، وبالتالي زيادة النسل، أو الإعفاء الضريبي للجمعيات الخيرية والأعمال ذات الطابع الإنساني... الخ.

4-9 أدوات السياسة الضريبية

تحتوي السياسة الضريبية على جملة من الأدوات والآليات التي تستعملها من أجل تحقيق أهدافها، ومن ضمن هذه الأدوات نجد:

■ **التحفيز الجبائي:** يعبر التحفيز بشكل عام عن نوع من أنواع المساعدات التي تمنحها الدولة للمستثمرين، والتحفيزات هي مجموعة من الإجراءات والترتيبات ذات قيم اقتصادية قابلة للتقويم تمنحها الدولة للمستثمرين المحليين والأجانب في شكل إعفاءات بغرض التشجيع على الاستثمار من أجل تحقيق أهداف معينة.

ويعرف التحفيز الجبائي على أنه إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين على سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق معينة مقابل الاستفادة من عدة امتيازات.

ويعرف التحفيز الجبائي أيضا على أنه تخفيف من معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد مشروطا بعدة مقاييس.

من خلال ما سبق نستخلص أن سياسة التحفيز الجبائي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التدابير والآليات التي تعمل على تشجيع المستثمر من أجل الاستثمار في مناطق معينة أو قطاعات معينة، تتمثل هذه الآليات في الإعفاءات الضريبية لمدة معينة، أو تخفيضات في معدلات الضرائب لمختلف الأنواع، كالضريبة على أرباح الشركات مثلا، وهنا يتجلى الدور الاقتصادي الذي تقوم به الضريبة في تشجيع الاستثمار.

تعتمد الحكومة في تطبيق سياسة التحفيز الجبائي على عدة أدوات، سنذكرها على النحو الآتي:

أ- **الإعفاء الضريبي:** يعرف الإعفاء الضريبي على أنه إسقاط حق الدولة تجاه المكلف بالضريبة وفق شروط محددة ومقابل التزام المكلف بنشاط مدد من طرف الدولة. حيث لا تفرض الضريبة على دخل معين بشكل مؤقت أو دائم. وتنقسم هذه الإعفاءات إلى دائمة ومؤقتة، حيث يكون الإعفاء دائما مادام سبب الإعفاء قائم، أما المؤقت فيكون حسب النصوص القانونية المنصوص عليها من طرف الحكومة حسب حالات الاستثمار، حيث تقوم الدولة بإسقاط حقها في الضريبة تجاه المكلف لفترة ثلاث أو أربع سنوات مثلا.

ويلعب الإعفاء الضريبي دورا هاما في التأثير على قرارات المستثمر، حيث يعمل على تقليل نسبة المخاطرة خاصة بالنسبة للمشاريع الحديثة.

ب- **الفراغ الضريبي:** يعرف الفراغ الضريبي بأنه إعفاء جزئي أو كلي من الضريبة في مجالات معينة، أي بغرض جذب رؤوس الأموال غير المستغلة أو المستغلة في مجالات أقل إنتاجا إليه، مما يؤدي إلى التوسع فيه وتوجيه الاستثمارات الموجهة من حيث النوع والزمان والمكان.

من التعريف السابق، نجد أن الفراغ الضريبي تجسيد لهدف تحقيق التوازن الجهوي أو القطاعي، حيث أن إسقاط الدولة حقها في الضريبة لقطاعات معينة، يعمل على تشجيع الاستثمار فيها كالسياحة أو الخدمات أو غيرها من الأنشطة التي ترغب الدولة بترقيتها والنهوض بها، أي أن الفراغ الضريبي يتشابه مع الإعفاء الضريبي من حيث إسقاط حق الضريبة، ويتميز عنه بمجال الإعفاء أو الحدث المنشئ للضريبة.

ويأخذ الفراغ الضريبي شكلين: شكل مباشر يمس سعر الضريبة في حد ذاتها، حيث تخفض أسعار الضريبة في القطاعات والأنشطة المرغوبة، أو رفع أسعار الضريبة في الأنشطة غير المرغوبة، وشكل

غير مباشر يمس الوعاء الضريبي نفسه، حيث تبقى أسعار الضريبة ذاتها لكن على أوعية أقل عن الأوعية الحقيقية المقصودة بإقامة فراغ ضريبي فيها.

ت- نظام الاهتلاك: يعرف الاهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ويعرفه النظام المحاسبي المالي في المادة 07-121، على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه.

وبالتالي تعمل آلية الاهتلاك محاسبيا على زيادة حجم التكاليف مما يقلل قيمة الأرباح، وبالتالي تقليل قيمة الوعاء الضريبي وبالتالي نقص قيمة الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة محاسبيا.

■ **القرض الضريبي:** ويعتبر أداة مهمة من الأدوات المعتمدة في السياسة الضريبية، ويقصد به وجود دين حق للمكلف تجاه إدارة الضرائب، حيث من الممكن أن يدفع المكلف ضريبة اكبر من المفروض دفعها، مثل ما هو الحال مثلا في الرسم على القيمة المضافة حين يكون الرسم المستحق على المبيعات أقل من الرسم القابل لاسترجاع على المشتريات، او في حالة الضريبة على أرباح الشركات، حيث يكون مجموع التسبيقات المدفوعة أكبر من رصيد لتسوية وبالتالي يبقى الفارق من حق المكلف، ويتم اعتباره قرضا ضريبيا يحسم من الضريبة الواجب تسديدها للفترة القادمة.

المراجع المعتمدة في الفصل الأول

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- منور أوسيرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- لطفي شعباني، جباية المؤسسة- دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- عزيل مصطفى، جباية المؤسسة، دار أسامة للنشر، الجزائر، 2011.
- عبد الحق بوقفة، دور التحفيز الجبائي في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
- عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014.

الفصل الثاني

الإطار الجبائي للضريبة

الجزافية الوحيدة

IFU

1- تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة

وفق المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم المحلي للتضامن.

وقد تم تأسيس هذا النوع من الضرائب في وقت سابق، لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث كانت تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، ثم أصبحت تعوض أيضا الضريبة على أرباح الشركات.

2- الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة:

حددت المادة 282 مكرر 1، الأشخاص الذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة، وهم الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، بالإضافة إلى الشركات المدنية المهنية، والتعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000 دج)، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة وفق النظام الحقيقي أو النظام المبسط بالنسبة للمهني غير التجارية. وكذلك الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا في إطار المقاوول الذاتي عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة ملايين دج 5.000.000 دج.

ملاحظات هامة:

- يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، من خلال تقديم طلب لإدارة الضرائب قبل الفاتح من فيفري من السنة التي يرغب فيها المكلف تغيير نظام الخضوع، ويبقى الاختيار ساري المفعول لمدة 03 سنوات حيث يكون الاختيار لا رجعة فيه

- الأشخاص الذين يحققون رقم أعمال أكبر من 8.000.000 دج يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي وفق النظام الحقيقي، والذي سيتم التطرق إليه في الفصل الثالث.

وبالتالي من ما سبق نستخلص أن الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة هم:

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون أنشطة تجارية مختلفة تتمثل في شراء البضائع وإعادة بيعها والذين يحققون رقم أعمال سنوي أقل من 8.000.000 دج.

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا من خلال تحويل مادة أولية معينة إلى سلع قابلة للاستهلاك، والذين يحققون رقم أعمال سنوي أقل من 8.000.000 دج.
 - الشركات المهنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا
 - الحرفيون والتعاونيات الحرفية الذين يحققون رقم أعمال سنوي أقل من 8.000.000 دج.
- وتجدر الإشارة إلى أن المكلف الذي يقوم باستغلال عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر وورشات في آن واحد وفي منطقة واحدة أو مناطق مختلفة، فإن كل واحدة منها تعتبر بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق لم يتجاوز 8.000.000 دج.

3- الاستثناءات والإعفاءات في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

من أجل تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية، فإن النظام الجبائي الجزائري قد خصص بعض الاستثناءات في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة من خلال إعفاء بعض الحالات من دفعها.

3-1: الإعفاءات: يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.
- أنشطة جمع وبيع الحليب الطازج.
- النشاطات التجارية الصغيرة والمقامة حديثا في أماكن مهيأة من طرف الجماعات المحلية، حيث تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة سنتين متتاليتين. وبعد الانتهاء من مرحلة الإعفاء تستفيد أيضا من تخفيضات في الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي وفق النسب التالية:

- تخفيض قدره 70 % من الضريبة في السنة الأولى من الإخضاع الضريبي
- تخفيض قدره 50 % من الضريبة في السنة الثانية من الإخضاع الضريبي
- تخفيض قدره 25 % من الضريبة في السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي.

- الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من الوكالة الوطنية لدعم وترقية المقاولاتية ANADE (ansej سابقا) أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، تستفيد من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال.

وتمدد هذه المدة إلى 06 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

وتمدد هذه الفترة بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة. وفي حال عدم احترام الالتزامات بعدد الوظائف المحدثة، يتم سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفترض تسديدها.

2-3: الاستثناءات: يستثنى من نظام الإخضاع للضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة شراء - إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، ومخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفنادق المصنفة؛
- القائمين بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

وتخضع هذه الأنشطة مباشرة إلى نظام الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق فيها.

4- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يعتبر النظام الجبائي الجزائري قائما على التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وفي حالة الضريبة الجزافية الوحيدة فإن المكلف ملزم بتقديم نوعين من التصريحات الجبائية وهي كالتالي:

1-4: التصريح التقديري:

يلتزم المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدم تصريحاً جبايياً ويرسله إلى مفتشية الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، وذلك قبل 30 جوان من كل سنة.

ملاحظة 01: على المكلف الالتزام بمسك سجل مؤشر من طرف المصالح الجبائية، يتضمن تلخيصاً سنوياً ويسجل فيه كل تفاصيل المشتريات المدعمة بالفواتير ومستندات الثبوت (محاسبة مبسطة). نفس الشيء بالنسبة للمبيعات حيث يجب مسك سجل خاص مرقم ومؤشر، أما بالنسبة لنشاط الخدمات، فيلتزم المكلف بحيازة دفتر يومي يضبط فيه التفاصيل الخاصة بالإيرادات المهنية، وعلى المكلف تقديم هذه الوثائق إلى الإدارة الجبائية كلما طلب منه ذلك.

ملاحظة 02: تحدد الإدارة الجبائية نموذج التصريح التقديري والمتمثل في:

- G12 بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين هم في السنة الثانية من الخضوع وما فوق.
- G12bis يخص المكلفين الجدد، ويقومون بإيداع التصريح قبل نهاية كل سنة من بداية النشاط كآخر أجل.

2-4: التصريح التكميلي

يتوجب على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدم تصريحاً تكميلياً في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق فعلياً 20% من رقم الأعمال التقديري، حيث يسدد الضريبة على الفرق بين رقم الأعمال التكميلي ورقم الأعمال التقديري، ويكون التصريح في الفترة ما بين 20 جانفي و 15 فيفري من السنة ن + 1، وذلك باستخدام التصريح نموذج G12ter.

ومن حقوق المكلف تصحيح الأسس المصرح بها في حال امتلاك الإدارة الضريبية معلومات تبين نقص التصريح التقديري .

ويلتزم المكلف باكتتاب التصريح التكميلي في حال ما إذا تم تحقيق رقم أعمال أكبر من التقديري بناء على معلومات تحصلت عليها الإدارة الضريبية نتيجة عملية المراقبة الجبائية، وبعد تقدير رقم الأعمال للمكلف بالضريبة، يعين المعدل المطبق، وتقوم الإدارة بإبلاغ المكلف بواسطة إشعار التقييم، تعلم فيه المكلف بالمبالغ المقترحة .

ويمنح للمكلف أجل قدره 30 يوما من تاريخ الإشعار، حيث يدلي بملاحظاته حول رقم الأعمال، وبعد انقضاء المدة يكون المكلف أمام حالتين:

- (1) الموافقة على التقييم المقترح من طرف إدارة الضرائب، أو الامتناع عن الإجابة وبالتالي يتم اعتماد التقييم المقترح نهائيا كأساس لفرض الضريبة.
- (2) عدم الموافقة على التقييم المقترح من طرف إدارة الضرائب، مع تقديم الأسباب، وفي هذه الحالة يتم إشعار المكلف بإشعار نهائي يحدد فيه بصفة نهائية المبالغ المعتمدة والمبالغ المستحقة على الضريبة الجزافية الوحيدة.

مبلغ الضريبة التكميلي = (رقم الأعمال المحقق فعليا للسنة ن - رقم الأعمال التقديري المصرح به للسنة ن) × معدل الضريبة الموافق للنشاط

ملاحظة: يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل الأول من فيفري من السنة التي يرغب فيها المكلف تطبيق النظام الحقيقي، ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة بالإضافة إلى سنتين متتاليتين حيث يكون الاختيار لا رجعة فيه.

5- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كالتالي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.
- 0.5% بالنسبة لأنشطة في إطار المقاول الذاتي.

6- تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يمكن للمكلف بالضريبة اختيار إحدى الطريقتين التاليتين للتسديد:

1-6: التسديد الكلي للضريبة: أي دفع كامل المستحقات الضريبية دفعة واحدة عند إيداع التصريح من طرف المكلف بالضريبة، وهذا خلال الفترة ما بين 01 و 30 جوان للسنة ن¹.

¹ المادة 11 من القانون 19-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2020.

2-6: التسديد الجزئي للضريبة: بمعنى الدفع على دفعات أو أجزاء معينة من قيمة المستحقات الضريبية من طرف المكلف بالضريبة، حيث يمكن دفع 50 بالمائة من قيمة المبلغ خلال إيداع التصريح التقديري، والباقي يجزأ على دفعتين، الأولى تدفع خلال الفترة مابين 01 و 15 سبتمبر للسنة ن، أما الثانية فتدفع خلال الفترة مابين 01 و 15 ديسمبر للسنة ن، ويمكن توضيح طريقة الدفع الجزئي وفق الجدول التالي:

جدول رقم 02: آجال ونسب التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة

نسب التسديد	آجال التسديد
50% من المبلغ واجب الدفع	تاريخ إيداع التصريح التقديري السنوي (بين 01 و 30 جوان)
25% من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و 15 سبتمبر
25% من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و 15 ديسمبر

المصدر: المادة 11 من القانون 14-19 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية 2020

ويبقى التصريح التقديري مجرد تصريح برقم أعمال تم تقديره فقط دون معرفة الرقم المحقق فعلياً، حيث يترتب هنا القيام بإجراءات إضافية، حسب الحالة التي يكون بصدها المكلف بالضريبة، وعليه يمكننا أن نميز بين مختلف الحالات التالية التي يقع فيها المكلف بالضريبة:

الحالة الأولى: رقم الأعمال التقديري للسنة ن أقل من رقم الأعمال المحقق فعلياً للسنة ن، مع عدم تجاوز حدود الضريبة الجزافية الوحيدة 15.000.000 دج:

في هذه الحالة فإن المكلف ملتزم بتقديم تصريح تكميلي في السنة الموالية ن + 1 خلال الفترة بين 20 جانفي و 15 فيفري، و تسديد الفرق الموجب في رقم الأعمال وفق القانون الخاص بمبلغ الضريبة التكميلي المذكور سابقاً:

$$\text{مبلغ الضريبة التكميلي} = (\text{رقم الأعمال المحقق فعلياً للسنة ن} - \text{رقم الأعمال التقديري المصرح به للسنة ن}) \times \text{معدل الضريبة الموافق للنشاط}$$

الحالة الثانية: رقم الأعمال التقديري لسنة ن أقل من رقم الأعمال المحقق فعلياً للسنة ن، مع تجاوز حدود الضريبة الجزائية الوحيدة 15.000.000 دج:

في هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة ملزم بنفس إجراءات الحالة الأولى بالإضافة إلى توجيهه للخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

الحالة الثالثة: رقم الأعمال التقديري أكبر من رقم الأعمال المحقق فعلياً للسنة ن:

في هذه الحالة فإن المكلف غير ملزم بإيداع تصريح تكميلي في السنة ن+1، ويبقى دائناً لإدارة الضرائب وفق ما يسمى بالقرض الضريبي، حيث يحتسب على أساس الفرق بين رقم الأعمال التقديري ورقم الأعمال المحقق فعلياً، وبالتالي يخصم المبلغ من قيمة الضريبة الجزائية الوحيدة للسنوات التالية. ويحسب مبلغ القرض الضريبي كما يلي:

$$\text{القرض الضريبي} = (\text{رقم الأعمال التقديري للسنة ن} - \text{رقم الأعمال الحقيقي للسنة ن}) \times \text{معدل الضريبة الجزائية الموافق للنشاط}$$

ملاحظة: يبقى المكلفون بالضريبة التابعون لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة ملزمين بدفع مبلغ كحد أدنى قدره 10.000 دج، محدد وفق التنظيم الساري المفعول، وذلك مهما كان رقم الأعمال محقق من قبل المكلف، ويخفف هذا المبلغ إلى 5.000 دج للمكلفين المستفيدين من أجهزة دعم التشغيل: الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)، والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC).

مثال توضيحي: لنفترض أن أحد الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزائية الوحيدة قد تضمن تصريحه التقديري رقم أعمال خلال سنة 2024 قدره 450.000 دج. علماً أنه يمارس نشاطاً تجارياً.

وقد تحصلت إدارة الضرائب على معلومات مفادها أن قيمة المبيعات الحقيقية هي 535.500 دج

المطلوب: حساب الضريبة المسددة

الحل:

- حساب الضريبة الجزائية الوحيدة:

$$0.05 \times 450.000 = 22.500 \text{ د.ج.}$$

❖ بافتراض أن رقم الأعمال الذي حقق فعلا هو 562.500 د.ج.

نسبة الزيادة = $562.500 / 450.000 = 1.25$ أي زيادة بنسبة 25%. وبالتالي يجب حساب الضريبة التكميلية.

- مبلغ الضريبة التكميلي = $(450.000 - 562.500) \times 0.05 = 5625$ د.ج.
- مع تطبيق عقوبة نقص في التصريح: $5625 \times 0.1 = 562.5$ د.ج
- مبلغ الضريبة التكميلي = $5625 + 562.5 = 6187.5$ د.ج
- مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة الإجمالي لسنة 2020 = $6187.5 + 22.500 = 28687.5$ د.ج

7- توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

تعتبر الضريبة الجزافية الوحيدة من الضرائب التي تحصل لفائدة الدولة والجماعات المحلية وبعض الصناديق الخاصة، وفق الجدول التالي:

جدول رقم 03 : توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

الجهة المستفيدة	النسبة
ميزانية الدولة	49%
البلدية	40.25%
الولاية	5%
الصندوق المشترك للجماعات المحلية	5%
غرفة التجارة والصناعة	0.5%
غرفة الصناعة التقليدية والمهن	0.24%
الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية	0.01%

المصدر: المادة 282 مكرر5، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020.

8- الغرامات والعقوبات

يكون المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ملزما بدفع غرامات مالية معينة في حالة انتهاكه لإحدى القوانين الجبائية السارية المفعول، وفي هذه الحالة نميز بين عقوبات التأخر في التصريح أو عدم تقديمه، وعقوبات نقص في قيمة التصريح

1-8: الغرامات والعقوبات بسبب التأخر في التصريح:

تطبق زيادة في مساهمة المكلف بالضريبة بسبب تأخير تقديم التصريح كالتالي:

- 10 % إذا لم يتجاوز التأخر في تقديم التصريح شهرا واحدا.
- 15 % إذا تجاوز التأخير في تقديم التصريح شهرا ولم يتجاوز شهرين.
- 20 % إذا تجاوز التأخير في تقديم التصريح شهرين.

وفي حالة عدم تقديم التصريح من طرف المكلف حتى بعد انقضاء الشهرين، فيصبح ملزما بدفع الضريبة مع تطبيق غرامة زيادة بنسبة 25% بعد تبليغه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بوجوب تقديم تصريحه في أجل 30 يوما.

إن عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية يترتب عليه غرامة مالية قدرها 10.000 دج.

2-8: الغرامات والعقوبات بسبب نقص في التصريح:

عندما يتضمن تصريح المكلف بالضريبة رقم أعمال أو دخلا ناقصا أو غير صحيح تطبق الزيادات التالية في قيمة الضريبة المتهرب منها:

- 10 % غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 50.000 دج.
- 15 % غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25 % إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 200.000 دج.

ملاحظة: لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة خلال السنة 10.000 دج، ويكون الحد الأدنى 5.000 دج بالنسبة للمتعاملين المستفيدين من أنظمة الإعانات على الشغل.

الفصل الثالث

الإطار الجبائي للضريبة على

الدخل الإجمالي

IRG

1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية وحيدة تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، حيث تفرض على إجمالي الدخل الصافي للمكلف بالضريبة.

من خلال التعريف السابق يمكننا استخلاص الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي على النحو التالي:

- ضريبة سنوية: أي أنها تفرض مرة واحدة خلال السنة على المداخيل الصافية التي تحققت خلالها.
 - ضريبة وحيدة: أي تفرض ضريبة وحيدة في السنة على مختلف أصناف الدخل الصافي الخاضعة بعد جمعها.
 - تفرض على الأشخاص الطبيعيين: حيث أن الأشخاص الطبيعيين فقط هم المكلفون المعنيون بهذه الضريبة وتطبق عليهم أحكامها، بينما الأشخاص المعنويون تطبق عليهم أحكام الضريبة على أرباح الشركات كما سنرى في الفصل القادم.
 - الوعاء الضريبي هو صافي الدخل: أي أن المادة الضريبية الخاضعة هي الدخل المحقق بعد طرح كل التكاليف والأعباء القانونية والمقبولة وفق ما يسمح به القانون.
 - ضريبة تصاعدية: أي أن الضريبة تحسب وفق سلم تصاعدي مقسم على شرائح معينة من المداخيل، حيث يزيد العبئ الضريبي على المكلف كلما زادت قيمة دخله.
- ولإعطاء صورة أوضح وفهم دقيق أكثر سنقوم بشرح تفصيلي لبعض المصطلحات الأساسية على النحو التالي:

■ تعريف الدخل الإجمالي:

هو مجموع الإيرادات التي يتحصل عليها الأشخاص الطبيعيون نتيجة مزاولتهم لنشاط أو مهنة معينة تدر عليهم مداخيل أو إيرادات دون طرح الأعباء والتكاليف، وتختلف هذه النشاطات حسب طبيعتها من نشاط للآخر حيث قد يكون نشاط تجاري (بيع وشراء سلع معينة)، نشاط صناعي (شراء مواد أولية وتحويلها لسلع معينة قابلة للاستهلاك)، أنشطة حرفية، مهن حرة (مثل المحاماة أو الطب أو الهندسة المعمارية... الخ)، التنازل عن عقار معين... الخ.

- تعريف الدخل الصافي: هو عبارة عن الدخل الإجمالي المحقق مطروحا منه الأعباء والتكاليف والنفقات التي لها علاقة بالنشاط.

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي – إجمالي الأعباء والتكاليف

- تعريف الدخل الخاضع للضريبة:

هو عبارة عن الدخل الصافي مطروحا منه الإعفاءات المنصوص عليها قانونا.

2- مجال الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:

وفق المادة 03 و 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020 تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم الشروط التالية:

- الأشخاص الذين يكون موطن تكليفهم الجزائر.
- الأشخاص الذين يكون موطن تكليفهم خارج الجزائر، ولكن عائدات دخلهم من مصدر جزائري.
- أعوان الدولة والموظفون الذين يمارسون وظائفهم في بلد أجنبي في إطار تكليف بمهام معينة في هذا البلد، ولا تفرض عليهم ضرائب شخصية على مداخيلهم في هذا البلد.
- الأشخاص ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية الذين يحققون مداخيل وأرباحا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر، بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

3- أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للفئات التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- الإيرادات الفلاحية
- المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والأوراق المالية.
- المرتبات والأجور والمنح والريوع العميرية

1-3: صنف الأرباح الصناعية والتجارية:

1-1-3: تعريف: تعرف الأرباح المهنية على أنها تلك المداخيل أو الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون، والتي تنتج عن ممارسة نشاط تجاري، أو صناعي، أو حرفي، وكذلك شركات الأشخاص التي لم تختار الخضوع اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات. بالإضافة إلى الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

كما أن هناك أيضًا أرباحًا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين :
- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها ؛
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم؛
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا؛
- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية ؛
- يحققون أرباحًا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعًا صناعيًا ؛
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح ؛
- المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربانبة الصيادين، تجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

2-1-3: نظام فرض الضريبة لصنف الأرباح المهنية

تخضع الأرباح المهنية في النظام الضريبي الجزائري إلى نوعين من أنظمة الاقتطاع: نظام الضريبة الجرافية الوحيدة والذي تم التطرق إليه في الفصل السابق، والنظام الحقيقي حيث يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا، أي الأشخاص الذين

يكون رقم أعمالهم أكبر أو يساوي 8.000.000 دج سنوياً¹، ويلزم القانون الضريبي على هاته الفئة المشار إليها في المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة، أن يقدموا تصريحاً سنوياً خاصاً يوضحون فيه صافي الربح المحقق للسنة أو السنة المالية السابقة، ويكون تاريخ تقديم هذا التصريح قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، كما أن هذه الفئة ملزمون بمسك محاسبة معتمدة طبقاً للقوانين المعمول بها واستظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب وفي هذا النظام يصرح المكلف بنفسه شهرياً عن رقم أعماله، كما يسدد من خلال هذا التصريح الضرائب والرسوم المستحقة.

ويتم استخدام المراقبة الجبائية للأشخاص الخاضعين لهذا النظام من أجل التأكد مما جاء في كل من التصريح الشهري والتصريح السنوي وكذا باقي التصريحات الأخرى مثل التصريح بجدول الزبائن، التصريح بجدول الموردين، التصريح بالمستخدمين... الخ.

3-1-3: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح المهنية

ت حسب الضريبة النهائية لهذا الصنف وفق الخطوات التالية:

أولاً: تحديد الربح الجبائي

إن الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب على أساس الربح الجبائي والذي يحسب وفق العلاقة التالية:

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

وسنقوم بشرح تفصيلي لعناصر المعادلة السابقة:

- (1) الربح المحاسبي: يتمثل في الفرق بين مجموع الإيرادات المتحصل عليها (حـ / 7) وبين مجموع التكاليف والأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة الخاضع للضريبة (حـ / 6).
- (2) الاستردادات: هي عبارة عن تكاليف مقبولة من الناحية المحاسبية، ولكنها مرفوضة جبائياً، أي إن إدارة الضرائب ترفضها في حساب الربح الجبائي.
- (3) التخفيضات: هي تكاليف أعباء مرفوضة محاسبياً ولكن مقبولة جبائياً، وتتمثل هذه التخفيضات في:

- خسائر السنوات الماضية

- فوائد القروض والديون ذات الطابع المهني

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 17

- اشتراكات التأمين على الشيخوخة، والتأمينات الاجتماعية المدفوعة من الحساب الشخصي للمكلف، ولم يتم تسجيلها محاسبيا.
- نفقات الإطعام
- يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10 % على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

ثانيا: تحديد معدل الاقتطاع الضريبي: يحدد معدل اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح المهنية وفق الجدول المنصوص عليه وفق قانون الضرائب المباشرة ، والذي يقسم المداخل وفق شرائح محددة، تقابلها معدلات ضريبية تتزايد كلما تزايد الدخل، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 04 : الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
00%	أقل أو يساوي 240.000 دج
23%	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.000 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ثالثا: احتساب قيمة الضريبة المسددة

تحتسب قيمة الضريبة المسددة من الجدول السابق وفق الخطوات التالية:

- (1) تحديد الشريحة التي ينتمي إليها الدخل الخاضع.
- (2) نحسب الفرق بين قيمة الدخل وبين المبلغ الأول في الشريحة (الحد الأدنى للفئة)
- (3) نقوم بحساب حاصل ضرب الفرق في معدل الضريبة الموافق للشريحة
- (4) نقوم بجمع المبلغ المتحصل عليه مع قيمة الضريبة التراكمية للشريحة التي قبلها، هذه الأخيرة تحتسب عن طريق الفرق بين المبلغ الثاني والمبلغ الأول للشريحة في معدل الضريبة، ويمكن توضيح قيم الضريبة التراكمية لكل الشرائح وفق الجدول التالي:

جدول رقم 05: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي مع الضريبة التراكمية

الضريبة التراكمية	الضريبة	المعدل	الأساس الخاضع للضريبة
/	/	00 %	أقل أو يساوي 240.000 دج
55.200 دج	55.200 دج	23 %	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
184.800 دج	129.600 دج	27 %	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
472.800 دج	288.000 دج	30 %	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
1.106.400 دج	633.600 دج	33 %	من 1.920.000 دج إلى 3.840.000 دج
/	/	35 %	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024.

مثال توضيحي:

لنفترض أن مداخيل مجموعة من المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي هي على التوالي:
100.000 دج، 250.000 دج، 500.000 دج، 2.500.000 دج

ت حسب الضريبة لكل واحد منهم على النحو التالي:

- المكلف رقم 01: 100.000 دج أقل من 240.000 دج، أي أول شريحة والتي هي معفية من الضريبة وبالتالي فإن الضريبة المسددة = 00 دج.

- المكلف رقم 02: $(240.001 - 250.000) \times 23\% = 2300$ دج. وبما أنه لا توجد ضريبة للفئة السابقة فبالتالي لا توجد ضريبة تراكمية، أي أن الضريبة المسددة نهائيا هي 2300 دج

- المكلف رقم 03: $(480.001 - 500.000) \times 27\% = 5400$ دج

الضريبة المسددة: $55.200 + 5400 = \underline{60.600}$ دج

- المكلف رقم 04: $(1.920.000 - 2.500.000) \times 33\% = 191.400$ دج

الضريبة المسددة: $472.800 + 191.400 = \underline{664.200}$ دج

3-1-4: الإعفاءات والتخفيضات في الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح المهنية

خصص المشرع الجبائي الجزائري جملة من التخفيضات والإعفاءات الخاصة بصنف الأرباح المهنية، في إطار سياسة التحفيز الجبائي.

أولاً: الإعفاءات

- أ - إعفاءات دائمة:¹ أي تلك المداخل التي تستفيد من الإعفاء من دفع الضريبة بصفة دائمة وهي:
- الأشخاص الطبيعيون الذين يقل دخلهم السنوي الصافي ولا يتجاوز الحد الأدنى المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، والمقدر بـ 240.000 دج.
 - السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
 - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
 - مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.
 - المداخل الناتجة عن نشاط إنتاج الحليب الطبيعي والموجه على حالته للاستهلاك.
 - المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين في إطار الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.
- ب - إعفاءات مؤقتة:² أي تلك المداخل التي تستفيد من إعفاء من دفع الضريبة بصفة مؤقتة ولفترة محدودة وهي:
- الأنشطة التي يقوم بها الشباب أصحاب المشاريع المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ANSEJ ، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM ، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC ، وتستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
 - إذا كانت هذه الأنشطة المذكورة أنفا تمارس في مناطق يجب ترقيتها، فإنها تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 06 سنوات.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 5 والمادة 13.

² نفس المرجع السابق، المادة 13.

- تمدد هذه الفترة إلى بسنتين إضافيتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لفترة غير محدودة. وفي حالة عدم احترام التعهد المتعلق بعدد مناصب العمل، يسحب الاعتماد ويجب تسديد الرسوم والضرائب المستحقة.
- تحدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئات لمدة 10 سنوات إذا كانت ممارسة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الوطني الخاص لتطوير مناطق الجنوب.
- إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات للحرفيين التقليديين والممارسين للأنشطة الحرفية الفنية.

ثانيا: التخفيضات

- تخفيض قدره 35% على الأرباح الناتجة من نشاط إنتاج مادة الخبز دون سواه.
- تخفيض قدره 25% على الأرباح المحققة خلال أول سنتين للنشاط الذي يمارسه الأشخاص الطبيعيون الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء.
- تمنح تخفيضات للنشاطات التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ANSEJ والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC ، بعد نهاية فترة الإعفاء الضريبي الممنوح لها، وتكون هذه التخفيضات على النحو التالي:

- تخفيض قدره 70 % من الضريبة في السنة الأولى من الإخضاع الضريبي
- تخفيض قدره 50 % من الضريبة في السنة الثانية من الإخضاع الضريبي
- تخفيض قدره 25 % من الضريبة في السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 30% على الأرباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل المدرج في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي، ومن أجل الاستفادة من هذا الامتياز يجب التقيد بـ:
 - إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهلاك، باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسة للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية. وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار دعما لتصريحاتهم السنوية.

- مسك محاسبة منتظمة والتوضيح في التصريح السنوي للنتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها.
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل في أجل أقل من 05 سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، يجب دفع الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، مع تطبيق زيادة قدرها 05%. وتؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام مع زيادة قدرها 25%.

2-3: صنف أرباح المهن غير التجارية:

1-2-3: تعريف: يقصد بأرباح المهن غير التجارية تلك الك الأرباح الناتجة عن ممارسة مهنة حرة في إطار ممارسة نشاط أصحاب المهن الحرة لنشاطهم العادي وكذلك المداخل الناتجة عن الوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر.

ملاحظة: يقصد بالمهن الحرة المهن التي تقدم خدمات معينة، تتميز بطابعها الفكري، مثل مهنة المحاسبة أو المحاماة أو الهندسة المعمارية، وتكون مستقلة حيث لا يتبع صاحبها أي عقد تبعية لمؤسسة ما، وتتكون المهن الحرة من عدة أصناف مثل صنف المهن الطبية (الأطباء، البياطرة، أطباء الأسنان)، وصنف المهن القضائية (المحامون، المترجمون)، وصنف الوظائف والدواوين (الموثقون المحضرون القضائيون، محافظو البيع بالمزايدة)، وصنف التقنيين (المحاسبون المعتمدون، المهندسون المعماريون، وكلاء التأمين، المستشارون القانونيون والجبائيون، المصورون...الخ).

2-2-3: نظام فرض الضريبة:

يخضع أصحاب المهن الحرة للنظام المبسط، في حال إذا لم يكونوا خاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أي إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج.

ملاحظة:

1. يمكن لأصحاب المهن الحرة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اختيار الخضوع للنظام المبسط عن طريق طلب من المكلف يقدمه لإدارة الضرائب.

2. ممارسوا المهن الحرة ليسوا بحاجة إلى سجل تجاري، بل اعتماد تمنحه لهم الجهة الوصية، ولا يمكنهم ممارسة نشاط تجاري آخر.

يخضع أصحاب المهن الحرة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي أو يساوي 8.000.000 دج وجوبا إلى النظام المبسط، حيث تكون التزاماتهم المحاسبية والتصريحية مخففة نسبيا مقارنة بالخاضعين في النظام الحقيقي، تتمثل هذه الالتزامات في:

- مسك دفتر يومي يوضح الإيرادات والنفقات المهنية المحققة من طرف صاحب المهنة، ويؤشر عليه من طرف إدارة الضرائب.
- مسك سجل يحتوي على كافة الوثائق الثبوتية المتعلقة باقتناء المعدات، ويكون مؤشرا من طرف مصلحة الضرائب.
- اكتاب تصريح بالأرباح أو المداخل المحققة (G13) خلال السنة المعنية قبل 30 أفريل من كل سنة.
- الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات وتقديمها لإدارة الضرائب كلما تطلب الأمر ذلك.

3-2-3: حساب الضريبة:

تحسب الضريبة في صنف أرباح المهن غير التجارية، على أساس الربح الذي يتحدد من خلال الفرق بين الإيرادات المهنية من جهة، والنفقات التي تم انفاقها للوآزم المهنة من جهة أخرى. وتحسب الضريبة من خلال تطبيق السلم التصاعدي السنوي المطبق على أصحاب المهن التجارية والصناعية بنفس الطريقة.

مثال توضيحي:

السيد شوقي محاسب معتمد بمدينة آفلو، حقق خلال سنة 2024 إيرادات مهنية بقيمة 3.500.000 دج، وقد تحمل خلال هذه السنة التكاليف التالية:

إيجار مكتب: 420.000 دج، مشتريات لوازم مكتبية 100.000 دج، مصاريف الكهرباء والغاز 25.000 دج، أجر الموظف المساعد 300.000 دج، أعباء اشتراكات لدى الصندوق الوطني لغير الأجراء 250.000 دج.

المطلوب: إذا علمت ان السيد شوقي تابع للنظام المبسط، أحسب قيمة الضريبة الواجب سدادها لسنة 2024.

الحل:

أولاً: تحديد الأساس الخاضع للضريبة:

$$2.405.000 \text{ دج} = (250.000 + 300.000 + 25.000 + 100.000 + 420.000) - 3.500.000$$

بتطبيق السلم التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي نجد:

$$[(1.920.000 - 2.405.000) \times 0.33] + 472.800 \text{ دج} = \underline{632.850 \text{ دج}}$$

3-3: صنف الإيرادات الفلاحية

3-3-1: تعريف: تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من نشاط الفلاحة وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، والنحل، والمحار، وبلح البحر، والأرناب، واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض¹.

غير أنه لا يمكن اعتبار نشاط تربية الدواجن والأرناب إيرادات فلاحية إلا إذا توفر شرطان أساسيان هما:

(1) تكون ممارسة من طرف مزارع في مزرعته.

(2) لا تكتسي طابعاً صناعياً.

وفي حالة عدم توفر هذين الشرطين فإن المداخيل الناتجة عن نشاط تربية الدواجن والأرناب تصبح خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

3-3-2: الإعفاءات في صنف الإيرادات الفلاحية: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الإيرادات الفلاحية الإيرادات التالية:

- مداخيل المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها 6 هكتارات بالنسبة لتلك الواقعة في منطقة الهضاب العليا و الجنوب
- مداخيل المستثمرات التي تقل أو تساوي 2 هكتار لتلك الواقعة في المناطق الأخرى.
- الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور. حيث تعفى بصفة دائمة وكلية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 35.

- إعفاء لمدة 10 سنوات، بالنسبة للإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا والمناطق الجبلية ابتداء من تاريخ بدأ نشاطها.
- إعفاء دائم من الضريبة على الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن نشاطات متعلقة بإنتاج الحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

3-3-3: تحديد الدخل الفلاحي الخاضع للضريبة:

- 1- النشاط الفلاحي (الزراعي): يحسب الدخل الفلاحي عن طريق المردود المتوسط للهكتار عن طريق اعتماد تعريفات معينة، وفق العلاقة التالية:

$$\text{الدخل الفلاحي} = (\text{متوسط المردود للهكتار} - \text{تكاليف الهكتار}) \times \text{المساحة المغروسة}$$

- 2- نشاط تربية المواشي: يحدد الدخل هنا حسب عدد رؤوس كل فصيلة حسب قيمتها التجارية المتوسطة ويطبق تخفيض قدره 60 % ، ويحسب الدخل وفق العلاقة التالية:

$$\text{الدخل الفلاحي (تربية المواشي)} = (\text{القيمة التجارية المتوسطة} - \text{قيمة التخفيض}) \times \text{عدد الرؤوس}$$

- 3- نشاط تربية الدواجن، الأرانب والنحل: يحسب الدخل هنا وفق العلاقة التالية:

$$\text{الدخل الفلاحي (دواجن وأرانب ونحل)} = \text{قيمة التعريف المتوسطة} \times \text{عدد الوحدات المحققة}$$

ملاحظة:

يتم تحديد هذه التعريفات سنويا من طرف لجنة محلية يتم إنشاؤها على مستوى كل ولاية، حيث يجتمع مجموعة من الاعضاء ذات صلة بالقطاع الفلاحي للمصادقة على التعريفات المحددة من طرف اللجنة الولائية المكونة من: المدير الولائي للضرائب، مدير المصالح الفلاحية، مدير الموارد المائية، ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة، ممثل عن الديوان الوطني للأراضي الفلاحية.

- 4-3-3: حساب الضريبة: تحسب الضريبة في صنف عائدات المستثمرات الفلاحية بتطبيق السلم التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

مثال توضيحي:

تضمن تصريح السيد علال الذي يملك مزرعة، عن مخرجات نشاطه الفلاحي لسنة 2024 ما يلي:
15 هكتار من البطاطا، قدر المردود المتوسط للهكتار الواحد 200.000 دج مقابل 160.000 دج كأعباء خاصة بالهكتار.

70 رأس غنم، قدرت القيمة التجارية المتوسطة لها بـ 30.000 دج.

المطلوب: حساب الضريبة الواجب سدادها من طرف السيد علال.

الحل:

أولاً: تحديد الدخل الفلاحي الخاضع:

1. نشاط زراعة البطاطا: $160.000 - 200.000 = 40.000$ دج للهكتار الواحد

40.000×15 هكتار = 600.000 دج.

2. نشاط تربية الأغنام: قيمة التخفيض القانوني: $0.6 \times 300.000 = 180.000$ دج.

$(300.000 - 180.000) \times 70 = 8.400.000$ دج

الدخل الخاضع $= 8.400.000 + 600.000 = 9.000.000$ دج

ثانياً: حساب الضريبة المسددة:

$[(3.840.000 - 9.000.000) \times 0.35] + 1.106.400$ دج = 2.912.400 دج

3-4 : صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

3-4-1: تعريف: تعرف المداخل العقارية على أنها تلك المداخل الناتجة عن إيجار عقارات مبنية، أو جزء منها، أو الناتجة عن إيجار محلات تجارية أو صناعية غير مجهزة بعتادها ما لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مهنة غير تجارية، وأيضا تأجير المباني لغرض سكني، أو تأجير ممتلكات غير مبنية كقطع أراضي أو أراضي فلاحية¹.

3-4-2: معدل الضريبة في صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية:

خصص المشرع الجبائي الجزائري ثلاث (03) معدلات لهذا النوع من المداخل كالتالي:

- 07 % بالنسبة للمداخل الناتجة عن إيجار سكنات فردية أو جماعية.
- 15 % بالنسبة للمداخل الناتجة عن إيجار ذو طابع تجاري أو مهني، أو لصالح الشركات، أو تأجير عقارات غير مبنية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024، المادة 42

- 10 % بالنسبة للمداخل الناتجة عن إيجار عقارات غير مبنية لغرض فلاحي.

ملاحظة:

1. تطبق المعدلات السابقة في حال ما لم يتجاوز مبلغ الإيجار السنوي 1.800.000 دج، أما إذا تجاوزه فإن معدل الضريبة المطبق يكون 07 % مهما كانت طبيعة العقار المؤجر.
2. بالنسبة للمداخل الناتجة عن تأجير سكن فردي أو جماعي، فإنه يستفيد من تخفيض قدره 25 % عد حساب الضريبة، في حال تجاوز مبلغ الإيجار السنوي 1.800.000 دج.

3-4-3: الالتزامات الضريبية

- يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، اكتتاب وإرسال تصريح خاص قبل الفاتح من فيفري من كل سنة، إلى مفتشية الضرائب المتواجدة في مكان تواجد العقار المؤجر.
- تسدد الضريبة المستحقة خلال العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الذي يلي تحصيل الإيجار.

4-4-3: توزيع حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الريوع العقارية:

يوزع حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الريوع العقارية على النحو التالي:

- 50% لفائدة ميزانية الدولة.

- 50% لفائدة ميزانية البلدية.

مثال توضيحي:

يملك السيد رؤوف مجموعة من العقارات والتي قام بتأجيرها، وقد تضمن تصريحه لسنة 2024 ما يلي:

مداخل تأجير شقة لغرض سكني لعائلة بقيمة 15.000 دج شهريا.

مداخل تأجير شقة لمحامي، لممارسة نشاطه فيها بقيمة 20.000 دج شهريا.

مداخل تأجير قطعة أرض لأحد الفلاحين لممارسة نشاط فلاحي بقيمة 500.000 دج للسنة.

المطلوب: حساب الضريبة المسددة لسنة 2024 من طرف السيد رؤوف.

الحل:

أولا: تأجير شقة لغرض سكني:

$$12 \times 15.000 = 180.000 \text{ دج وبالتالي الضريبة المسددة هي: } 0.07 \times 180.000 = 12.600 \text{ دج}$$

ثانيا: تأجير شقة لغرض مهني:

$$240.000 = 12 \times 20.000 \text{ وبالتالي الضريبة المسددة هي: } 0.15 \times 240.000 = \underline{36.000 \text{ دج.}}$$

ثالثا: تأجير قطعة أرض لنشاط فلاحي:

$$\text{الضريبة المسددة: } 0.1 \times 500.000 = \underline{50.000 \text{ دج.}}$$

3-5: صنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة

3-5-1: تعريف

يسمى هذا الصنف أيضا بريوع رؤوس الأموال المنقولة والمقصود به العائدات أو المداخل أو الإيرادات المتحصل عليها من الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، وإيرادات الديون والودائع والكفالات. وسنقوم بالتطرق لكل نوع على حدى.

أولا: ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها

تمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:¹

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري.
- الشركات ذات مسؤولية محدودة.
- الشركات المدنية المتخذة شكل شركة أسهم.
- شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

أما بالنسبة للمداخل الموزعة فهي متعددة الأنواع كالتالي:

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال.
- المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح.
- إيرادات الأموال المستثمرة.
- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شركة أو شخص.
- المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 45

- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغاً فيه.
- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم.
- أرباح الشركات التي لم تكن محل تخصيص لرأس المال الاجتماعي للمؤسسة، في أجل ثلاث (03) سنوات، ويتعلق الأمر بأرباح السنة المالية 2016 وما يليها.
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

من ناحية أخرى، لا تعتبر مداخيل موزعة كل من:

- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حاملي الأسهم طابعاً تسديداً لمساهماتهم أو لعلاوات الإصدار، غير أن هذا التوزيع لا يكتسي هذا الطابع، إلا إذا سبق توزيع كل الأرباح والاحتياطيات ما عدا الاحتياطي القانوني، وبالتالي لا تعتبر الاحتياطيات المدرجة في رأس المال مساهمات، كذلك المبالغ المدرجة في رأس المال أو الاحتياطيات في حال اندماج شركتين.
- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة ما عندما تمثل تسديداً للمساهمات، وتتم على مبالغ أو قيم فرضت عليها ضريبة الدخل خلال حياة الشركة.
- في حالة اندماج شركتين أو أكثر، لا يعتبر منح أسهم أو حصص من الشركة مجاناً، من قبل الشركة الجديدة إلى أعضاء الشركة المساهمة، توزيعاً للريوع المنقولة إذا كان للشركات التي ساهمت في عملية الإدماج، شكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة.

حساب الضريبة:

تخضع عائدات هذا الصنف للاقتطاع من المصدر بنسبة:

- 15 % بالنسبة لأشخاص الطبيعيين. (طابع تحرري)
 - 05 % بالنسبة للأشخاص المعنويين المقيمين في الجزائر. (طابع تحرري).
- وبالتالي فإن المساهمين أو الشركاء يستلمون أرباحهم وعوائدهم صافية بعد اقتطاع الضرائب الواجبة عليهم من طرف الشركة.

مثال توضيحي:

لنفترض أن لدينا شريكين في رأسمال إحدى الشركات الاقتصادية، الأول شخص طبيعي اسمه أنور، والثاني شخص معنوي متمثلاً في فندق الريان، نسبة مساهمتها في رأس المال المقدّر بـ 1.000.000 دج،

40% ، و 20% على التوالي، وخلال سنة 2024 تم توزيع الأرباح خلال نهاية السنة ، وقدرت النتيجة 200.000 دج، وهذا بعد خصم الاحتياطات القانونية 5% .

المطلوب: حساب الضريبة الواجب سدادها من السيد أنور وفندق الريان.

الحل:

حساب الأرباح القابلة للتوزيع: $200.000 - (0.05 \times 200.000) = 190.000$

حصة السيد أنور قبل الضريبة: $0.4 \times 190.000 = 76.000$ دج.

حصة فندق الريان قبل الضريبة: $0.2 \times 190.000 = 38.000$ دج.

الضريبة الواجبة الدفع على السيد أنور: $0.15 \times 76.000 = 11.400$ دج.

الضريبة الواجبة الدفع على فندق الريان: $0.05 \times 38.000 = 1.900$ دج.

ثانيا: إيرادات الديون والودائع والكفالات

تعرف إيرادات الديون والودائع والكفالات على أنها الفوائد الناتجة عن توظيف الأموال لدى البنوك والمؤسسات المالية، وتنقسم إلى:

أ. الفوائد الناتجة عن الودائع الادخارية:

تعرف ودائع الادخار أو ودائع التوفير بأنها مبالغ توضع في البنوك كشكل من أشكال الودائع، ولا يتطلب حسابها استعمال الشيكات أثناء العمليات القائمة بين البنك والعميل، وتسجل عمليات السحب والادخار في دفتر خاص يسلم لصاحبه عند فتح الحساب، ويكون عادة مقابل فائدة يحصل عليها العميل حسب المبلغ المودع، ويمكن لصاحب الحساب السحب منه والادخار فيه كيفما يشاء.

ب. الفوائد الناتجة عن السندات المالية:

تعرف السندات المالية على أنها أوراق مالية تصدرها المؤسسات الاقتصادية والحكومات على شكل قروض يتم عقدها عن طريق الاكتتاب العام، كشكل من أشكال التمويل، إلا أن حامل السند لا يعتبر شريكا في رأس المال، بل دائنا للهيئة المصدرة للسندات، وله الحق في الاستفادة من فوائد معينة بتواريخ يتم الاتفاق عليها مسبقا، وتنقسم السندات المالية إلى الأنواع التالية:

(1) سندات الشركات: وهي السندات التي تصدرها شركات المساهمة بغرض الحصول على التمويل اللازم مقابل معدل فائدة معين.

(2) **سندات الصندوق:** أو قسائم الصندوق وهي عبارة عن التزام مكتوب من طرف البنك بدفع مبلغ معين بتاريخ معين وهو تاريخ الاستحقاق، لحامل السندات، ويكون المبلغ عبارة عن قيمة السندات مضافا إليها معدل الفائدة .

(3) **أذونات الخزينة:** وهي السندات التي تصدرها الحكومة لمدة معينة مقابل معدل فائدة معين، ويتم إصدار هذا النوع من السندات رغبة من الدولة في تمويل أي عجز طارئ في الخزينة العمومية.

ج. الفوائد الناتجة عن الودائع البنكية الأخرى:

وهي كل الفوائد الناتجة عن أي توظيف للأموال في البنوك والمؤسسات المالية، بحيث تكون مقابل فوائد ، ونجد منها ما يلي:

(1) **الودائع لأجل:** وهي مبالغ مالية يتم إيداعها في البنك بمعدل فائدة معين، تكون مقابل فائدة وتستحق بتاريخ متفق عليه بين الزبون والبنك، ولا يمكن لصاحب هذا الحساب أن يودع أو يسحب منه كما يشاء، عادة ما تكون هذه الودائع قصيرة الاجل.

(2) **الودائع الجارية:** وتسمى أيضا بودائع تحت الطلب، عادة لا يكون هذا النوع من الودائع مقابل فائدة، ويكون تحت تصرف صاحبة سحب او يودع فيه ما يشاء في أي وقت.

2-4-3: الحدث المنشئ للضريبة

يصبح المكلف بالضريبة في هذا الصنف ملزما بدفع الضريبة بمجرد دفع الفوائد له ، حيث تستحق الضريبة مهما كانت الطريقة التي تتم بها أو تسجيلها في الجانب المدين أو الدائن لحساب ما، وفي حالة رسملة الفوائد الناتجة عن ثمن بيع محل تجاري، يؤجل الحدث المنشئ للضريبة إلى تاريخ دفع الفوائد.

يتوجب على المستفيدين من فوائد، والذين يقيمون في الجزائر والذين يتم الدفع أو التسجيل بالنسبة لهم في حساب دائن أو مدين خارج الجزائر، أن يكتتبوا تصريحاً خاصاً قبل 30 أفريل من كل سنة، يرسل هذا التصريح إلى مفتش الضرائب الموجود في مكان فرض الضريبة.

3-4-3: حساب الضريبة

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات للأشخاص وفق النسب التالية:

- 01 % بالنسبة للفوائد الناتجة عن الودائع الادخارية للأشخاص الطبيعيين عندما يكون قسط الفائدة أقل أو يساوي 50.000 دج، و 10 % إذا كان القسط يفوق 50.000 دج (قرض ضريبي).
- 10 % بالنسبة للحقوق والودائع لأجل أو ودائع مصرفية أخرى. (قرض ضريبي)
- 50 % على مداخل السندات إذا كان صاحبها شخص طبيعي و 40 % إذا كان صاحبها شخص معنوي.

مثال توضيحي:

حالة 01: بافتراض أن أحد الأشخاص قام بإيداع مبلغ قدره 1.000.000 دج في أحد البنوك كوديعة ادخارية، بمعدل فائدة سنوي قدره 08 %، مع العلم أن الفوائد تحسب وفق قواعد الفائدة البسيطة. المطلوب: حساب الضريبة واجبة الدفع.

الحل:

أولاً: حساب الفائدة التي تعتبر الأساس الخاضع للضريبة: $80.000 = 0.08 \times 1.000.000$ دج

الضريبة تقتطع من المصدر وتحسب كالتالي:

الضريبة = $(0.01 \times 50.000) + (50.000 - 80.000) \times 0.1 = 3500$ دج (500 دج طابع تحرري، و 3000 دج قرض ضريبي).

فبافتراض أن هذا الشخص يمارس نشاطاً مهنيًا وحقق ربحاً معيناً، فإن الفائدة المحققة التي تفوق 50.000 دج، تضاف إلى قيمة الربح من النشاط المهني، ثم تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي وفق السلم السنوي التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي، ثم تخصم منها قيمة القرض الضريبي، ويدفع الباقي إلى إدارة الضرائب.

حالة 02: بافتراض أن هذه الوديعة هي وديعة لأجل:

الفائدة تحسب بنفس الطريقة السابقة: $80.000 = 0.08 \times 1.000.000$ دج.

الضريبة المقتطعة من المصدر = $80.000 \times 10\% = 8.000$ دج. (قرض ضريبي)

حالة 03: بافتراض أن التوظيف عبارة عن شراء سندات صندوق .

الفائدة تحسب بنفس الطريقة السابقة: $80.000 = 0.08 \times 1.000.000$ دج

الضريبة المقتطعة = $80.000 \times 50\% = 40.000$ دج . (طابع تحرري)

6-3: صنف فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، والأوراق المالية

3-5-1: تعريف:

يقصد بفائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، وكذلك فوائض القيم الناتجة عن الأسهم والحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة. ذلك الفارق الإيجابي المحقق بين سعر التنازل عن عقار مبني أو غير مبني، وبين تكلفة الاقتناء أو الإنشاء لهذا العقار. والذي على أساسه تحسب الضريبة.

ملاحظة 01: تتمثل فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية في فوائض القيم المحققة فعلاً من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية.

3-5-2: تحديد الأساس الخاضع للضريبة

أ. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات:

يمكن توضيح طريقة حساب فائض القيمة الخاضع للضريبة على النحو التالي:

فائض القيمة الناتج عن التنازل = سعر التنازل – (سعر الشراء + مصاريف الصيانة والتحسين)

ملاحظة 02: في حالة قيام المكلف بإنشاء الملك أو العقار بنفسه، يستبدل سعر ومصاريف الشراء بمصاريف الإنشاء. وبالنسبة لمصاريف الصيانة والتحسين يجب أن لا تتجاوز 30 % من قيمة الشراء أو الإنشاء، ويجب أن تكون مبررة، وفي حالة عدم قدرة المكلف على تبريرها تطبق نسبة جزافية قدرها 10%.

كما يحق للإدارة الجبائية إعادة النظر في القيمة الناتجة من التنازل نحو الزيادة، في حالة امتلاكها لمعلومات عن القيمة الحقيقية للأصل المتنازل عنه.

ب. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأوراق المالية:

يحسب فائض القيمة الخاضع للضريبة على النحو التالي:

فائض القيمة = سعر التنازل – سعر الاكتتاب أو الشراء

ملاحظة 03: لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة ما يلي:

- فوائض القيم المحققة جراء التنازل عن عقار تابع لشركة من أجل تصفية إرث شائع موجود.
- فوائض القيم المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع lease back.

ملاحظة 04: لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، فوائض القيم المحققة عن التنازل عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي الذي دامت حيازته مدة تفوق عشر (10) سنوات.

3-5-3: حساب الضريبة

- أ. تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية لمعدل اقتطاع ضريبي قدره 15% محررة من الضريبة. مع تطبيق تخفيض بنسبة 05 % سنويا بداية من السنة الثالثة من حيازة العقار وذلك في حدود 50 % كحد أقصى للتخفيض.
- إذا كان فائض القيمة المحقق في إطار مهني، فإن الفائض يعتبر إيراد محقق يضاف لإيرادات المؤسسة وسيتم التطرق إلى أحكامه في الفصل القادم الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.
- ب. تخضع فوائض القيم الناتجة عن الأوراق المالية لمعدل اقتطاع ضريبي قدره 15% محررة من الضريبة. مع تطبيق تخفيض بنسبة 05 % في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة من خلال شراء أوراق مالية أخرى (أسهم، حصص اجتماعية، ...).

الضريبة على الدخل الإجمالي = فائض القيمة الناتج عن التنازل × 5 %

مثال توضيحي

باع أحد الأشخاص قطعة أرض بقيمة 500.000 دج، كان قد اشتراها منذ 03 سنوات بقيمة 380.000 دج، وقد كلفته بعض المصاريف المتعلقة بتسوية الأرض وتحسينها. بنسبة 20 % من قيمة شرائها.

- فائض القيمة = 500.000 - (380.000 + (0.2)380.000) = 44.000 دج.
- التخفيض القانوني:

$$44.000 \text{ دج} - (44.000 \times 5\%) = 41.800 \text{ دج}$$

$$\text{الضريبة المسددة: } 41.800 \times 15\% = \underline{6270 \text{ دج}}$$

7-3: صنف المرتبات والأجور

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة حسب هذا الصنف في المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي، المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

1-6-3: مفاهيم أساسية

(1) تعريف الأجر: هو عبارة عن مكافأة مقابل تأدية عمل من قبل شخص (عامل) لفائدة شخص آخر (مستخدم أو ما يسمى بصاحب العمل) وذلك بموجب عقد عمل أو اتفاقية جماعية للعمل، ويحسب هذا الأجر سواء بطريقة جزافية (حسب وقت العمل) أو مقابل كمية عمل مقدمة (حسب القطعة)².

(2) تعريف الراتب: يدل على المكافأة المالية المدفوعة لعمال الإدارات والمؤسسات (موظفون)

(3) الفرق بين الراتب والأجر: يعتبر الراتب جزء من أنواع الأجور وهو يدفع بصفة دورية عادة ما تكون شهرية مقابل تأدية عمل معين، بينما الأجر يدفع لشخص ما نظير تأديته لعمل ما بمجرد انتهاء هذا العمل

(4) الأتعاب: هي مجموع الرواتب والأجور المدفوعة لنفس الشخص (تكون عموما رواتب سنة كاملة)

(5) التعويض: يدل على عنصر مكافأة مالية أو من أجر يخصص لتعويض زيادة تكلفة المعيشة أو تسديد مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة، ويقصد بها أيضا المبالغ المدفوعة كتعويضات عن الضرر (تعويضات التسريح) أو مكافآت مالية مرتبطة ببعض الوظائف.

(6) العلاوة: تدل على مبلغ من المال يدفع للأجير إضافة لأجرته العادية، قصد تسديد بعض المصاريف أو حثه على الإنتاج والزيادة في المردود.

(7) المكافأة: تدل على أجرة عمل أو تأدية خدمة معينة.

(8) المكافأة الرئيسية: تدل على الراتب أو الأجر حسب الحالة.

(9) المكافأة الثانوية: هي عبارة عن التعويضات والعلاوات والمكافآت الأخرى وغيرها.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 66

² بن ربيع حنيقة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، ط 01، دار منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 177

(10) المزايا العينية: قد تكون في شكل إ طعام أو سكن أو ملابس...الخ.

2-6-3: الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور

- تعتبر المداخل التالية أجورا لتأسيس الضريبة:
- المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمديرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة.
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم.
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

3-6-3: الإعفاءات في صنف الرواتب والأجور¹

- أجور الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل في إطار الاتفاقيات الدولية.
- الأشخاص الأجانب الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك.
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب. وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال المعاقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا، وكذلك العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 68.

- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة في أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه عجز دائم كلي بالنسبة للضحية، ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير بالأفعال العادية للحياة.
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.
- تعويض التسريح.

4-6-3: العناصر المكونة للأجر¹

تتمثل العناصر المكونة للأجر في الأجر الأساسي، والساعات الإضافية، ومختلف التعويضات والمكافآت. ويدل مصطلح تعويض كما ذكرنا سابقا على المبلغ المالي المخصص لتعويض زيادة تكلفة المعيشة أو تسديد مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة، كما يقصد منها أيضا المبالغ المدفوعة كتعويض عن الضرر.

وحتى يتم حساب الاقتطاعات المتعلقة بالأجور، يتوجب تحديد عنصرين مهمين من مكونات الأجر، وهما: أجرة المنصب والأجر الإجمالي أو الخام أو الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن ثم يمكن تحديد الأجر الصافي الذي يتقاضاه العامل أو الموظف.

أولا: حساب أجر المنصب

إن أجر المنصب من أهم مكونات الأجر، لاعتباره الأساس الذي يجب عليه اقتطاع الضمان الاجتماعي، ويتكون من مجموع العناصر التالية:

¹ لطفى شعباني، جباية المؤسسة – دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص ص 101-106

(1) الأجر الأساسي: يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها، ويتطابق الأجر الأساسي لمنصب العمل، ويتحدد مبلغه مباشرة من الرقم الاستدلالي الخاص بمنصب العمل، أو درجة الشهادة...الخ.

(2) الساعات الإضافية: حسب قانون العمل والقانون الأساسي العام للعمل، يمكن للمؤسسة أن تطلب من أي عامل القيام بساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية المقدرة بحجم 173.33 ساعة شهريا، أي ما يقابل 40 ساعة في الأسبوع، على أن لا يتعدى حجم الساعات الإضافية نسبة 20 % من المدة القانونية، مع مراعاة أن لا تتعدى مدة العمل 12 ساعة في اليم، ويترتب على الساعات الإضافية دفع تعويض مقابلها.

تختلف نسبة التعويض عن الساعات الإضافية من مؤسسة إلى أخرى حسب ما هو منصوص عليه في الاتفاقيات الجماعية، لكن يجب أن لا تقل هذه الزيادة عن 50%. وغالبا ما يلاحظ في المؤسسات أن حساب الزيادة في قيمة الساعات الإضافية يكون كالتالي:

- زيادة 50% عن قيمة الساعات العادية للساعات الأربعة (04) الأولى المشتغلة في أوقات عادية.
- زيادة 75% عن قيمة الساعات العادية، للساعات الإضافية الأخرى المشتغلة بعد الساعات الأربعة (04) الأولى.
- زيادة 100% عن قيمة الساعات العادية، بالنسبة للساعات الإضافية المشتغلة ليلا ما بين التاسعة ليلا إلى الخامسة صباحا وأيام العطل.

(3) تعويض الخبرة المهنية: يمنح تعويض الخبرة المهنية كمكافأة الأقدمية في العمل المولد للخبرة المهنية، ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل، وبأقدمية العامل في رتبته الأخيرة، ويقيم تعويض الخبرة المهنية وفقا للاتفاقيات الجماعية.

(4) تعويض عمل المنصب: يمنح تعويض عمل المنصب عند القيام بعمل تناوبي، في أوقات غير عادية يتطلبها منصب العمل، مثل العمل ليلا أو في الأعياد، ويحسب على أساس نسبة من الأجر الأساسي وهذه النسبة تحدد وفقا للاتفاقيات الجماعية وفق القانون 90-11 المتضمن علاقات العمل.

(5) تعويض الضرر: يستفيد العامل على تعويض الضرر في منصب العمل الذي يتميز بجهود شاقة أو صعبة، أو تكون ممارسته مؤثرة على صحة هذا العامل، حيث تعد المؤسسة المستخدمة، بعد استشارة اللجنة الصحية وأمن المؤسسة أو الخبير في هذا الشأن، قائمة مناصب العمل التي تخول حق التعويض عن الضرر، ويقيم هذا التعويض وفقا للاتفاقيات الجماعية.

6) مكافأة المردودية الفردية أو الجماعية: يستفيد العامل من هذه المكافأة نظير تحقيق مستوى مردودية فردية أو جماعية يكون مقررا له في برامج أو مخططات المؤسسة المستخدمة، وتمنح لكل عامل أو مجموعة عمال يستحقونها شهريا أو كل ثلاثة (03) أشهر.

أجر المنصب = الأجر الأساسي + الساعات الإضافية + تعويض الخبرة المهنية + تعويض عمل المنصب + تعويض الضرر + مكافأة المردودية الفردية أو الجماعية

ثانيا: حساب الأجر الإجمالي (الخام) الخاضع للضريبة

يعتبر الأجر الإجمالي الخام هو الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الرواتب والأجور، وهو عبارة عن أجرة المنصب مضافا إليها مجموعة أخرى من المنح والتعويضات، غير أن ما يميزها عن المنح الموجودة في أجرة المنصب، أنها غير خاضعة للضمان الاجتماعي، ولكنها خاضعة للضريبة، وهذا بعد اقتطاعات الضمان الاجتماعي. وتتمثل أهم هذه التعويضات والمنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي فيما يلي:

1) منحة السلة: هي منحة تمنح للعامل في المؤسسة كتعويض عن الغذاء، نظرا لعدم قدرة المؤسسة توفير هذين العنصر، وبالتالي يتم تعويضه ماليا، وتجدر الإشارة إلى أن العدد الأقصى للوجبات المعوضة هو 22 وجبة، على أن لا تقل قيمة الوجبة الواحدة عن 50 دج¹.

2) تعويض النقل: تعتبر المؤسسة مجبرة أيضا على توفير خدمة النقل للعمال، وإذا لم تقدر على توفير هذه الخدمة، فإنها تعوض ذلك أيضا بمقابل مالي كمنحة أو تعويض للنقل.

3) تعويض السيارة: في حال قيام العامل استغلال سيارته الخاصة في التنقل إلى مكان العمل أو لإنجاز مهام معينة لها علاقة بنشاط المؤسسة خارج المؤسسة، فإن المؤسسة ملزمة بتقديم تعويض للسيارة.

وبعد تحديد كل من عناصر أجرة المنصب والمكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي، نقوم باحتساب اقتطاعات الضمان الاجتماعي.

اقتطاعات الاشتراك في الضمان الاجتماعي: تحدد نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي بـ 35% من أجرة المنصب، يتحمل العامل منها 9 % ، بينما تتحمل المؤسسة المستخدمة الباقي (26%).

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 71.

يأتي هذا الاقتطاع في إطار المادة 06 من القانون 83-11 المتعلق بالتأمينات الاجتماعية، والذي مفاده انطواء الأشخاص الذين يشتغلون في التراب الوطني تحت التأمينات الاجتماعية، وهذا مهما كانت جنسيتهم ومهما كانت صفة عملهم وحيثما كان لصالح فرد أو جماعة من أصحاب العمل، ومهما كن مبلغ أو طبيعة أجرهم وشكل وطبيعة أو صلاحية عقد عملهم أو علاقتهم به.

اقتطاع الضمان الاجتماعي = أجر المنصب × 9 %

ملاحظة: تلتزم المؤسسات الناشطة في قطاع البناء والأشغال العمومية، وقطاع الري، بالاشتراك في الصندوق الوطني للعطل مدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، حيث تخضع هذه المؤسسات لأنظمة خاصة بالعطل مدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن الأحوال الجوية. ويتحمل كل من الأجير وصاحب العمل ما يقابل 0.375% من أجر المنصب، فيما يتعلق بالبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، ويظهر الاقتطاع الخاص بالأجير المذكور بكشف راتبه، بينما يتحمل صاحب العمل ولوحده ما يعادل نسبة 12.21% ن أجر المنصب، فيما يتعلق بالعطل مدفوعة الأجر¹.

وبالتالي يمكننا حساب الأجر الإجمالي (الخام) وفق العلاقة التالية:

$$\text{الأجر الإجمالي (الخام)} = \text{أجر المنصب} + \text{المكافآت والتعويضات والمنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي} \\ \text{الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - اقتطاع الضمان الاجتماعي}$$

ثالثا: مكونات الأجر الصافي

هناك تعويضات ومنح ومكافآت أخرى غير خاضعة للضمان للاجتماعي، وأيضا غير خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي تشكل لنا الأجر الصافي، وهي كالتالي:

(1) المنح العائلية: هي عبارة عن مبلغ مالي يقدم على أساس عدد الأطفال الأقل من 18 سنة، شريطة أن لا يتعدى الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي 15.000 دج، وقد حددت المنح العائلية بقيمة 600 دج عن كل ولد في حدود الأولاد الخمسة (05) الأولاد المستفيدين، أما في حالة عدم تحقق الشرط المتعلق بالأجر الخاضع أو عدد الأولاد فإن المنحة ستكون 300 دج. ابتداء من الولد السادس.

¹ لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 106.

(2) تعويض المنطقة الجغرافية: يمنح حق التعويض الخاص بالمنطقة الجغرافية وفق قوائم مناصب العمل الصادرة، والتي تقع في قطاعات النشاط أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية الاقتصادية، أو تلك المناصب الواقعة في أماكن عمل معزولة.

(3) الأجر الوحيد: هو منحة مالية تقدم للعامل المتزوج في حال إذا كانت زوجته لا تعمل، أو العكس بالنسبة للعاملة المتزوجة إذا كان زوجها في حالة عد عمل.

(4) منحة التمدريس: تحدد قيمة هذه المنحة بـ 800 دج عن كل ولد من الأولاد الخمسة (05) الأولى، بشرط عدم تجاوز الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي 15.000 دج، وفي حالة تجاوزه تخفض قيمة المنحة إلى 400 دج.

رابعا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الرواتب والأجور

تحتسب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الرواتب والأجور وفق الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي والمحسوب شهريا والمبين أدناه:

جدول رقم 06: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور

الأساس الخاضع للضريبة	المعدل	الضريبة في صنف "ر، أ"	الضريبة التراكمية
أقل أو يساوي 20.000 دج	00 %	/	/
من 20.001 دج إلى 40.000 دج	23 %	4.600 دج	4.600 دج
من 40.001 دج إلى 80.000 دج	27 %	10.800 دج	15.400 دج
من 80.001 دج إلى 160.000 دج	30 %	24.000 دج	39.400 دج
من 160.001 دج إلى 320.000 دج	33 %	52.800 دج	92.800 دج
أكثر من 320.000 دج	35 %	/	/

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2024، المادة 104.

وتحتسب الضريبة وفق هذا الجدول بنفس الطريقة التي تم التطرق إليها سابقا فيما يتعلق بجدول الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي.

ملاحظات هامة:

- يطبق تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية بنسبة 40 % ، بشرط أن لا يقل هذا التخفيض عن 1000 دج شهريا كحد أدنى (12.000 دج سنويا)، ولا يزيد عن 1.500 دج شهريا كحد أقصى (18.000 دج سنويا).
- تستفيد المداخل التي لا تتعدى مبلغ 30.000 دج من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف المرتبات والأجور وفق قانون المالية التكميلي لسنة 2020.
- تستفيد المداخل التي تفوق مبلغ 30.00 دج وتقل عن 35.000 دج من تخفيض إضافي، وتحسب الضريبة في هذه الحالة وفق الصيغة التالية:

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي المسددة} = (\text{الضريبة على الأجر بعد التخفيض الأول} \times 51/137) - 8/27925$$

- تستفيد المداخل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج التي يتقاضاها العمال المعاقون والعمال المتقاعدون التابعون للنظام العام من تخفيض إضافي وفق الصيغة التالية:

$$\text{الضريبة على الأجر} = (\text{الضريبة على الأجر بعد التخفيض الأول} \times 61/93) - 41/81213$$

- يطبق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو التكوين.
- تخضع علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها، وكذا استدراقات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من المستخدمين لنسبة 10% دون تطبيق التخفيض.
- بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطا إضافيا لنشاطهم الرئيسي في مجال التدريس أو البحث أو المراقبة أو يشتغلون كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، فهم خاضعون لاقتطاع بنسبة 10% محررة من الضريبة، ونسبة 15% محررة من الضريبة بالنسبة للمكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذو طابع فكري دون تطبيق تخفيض. وتعتبر معدل الاقتطاع هذا محررا من الضريبة على الدخل الإجمالي.

من خلال ما سبق يمكننا صياغة العلاقة التالية لاحتساب الأجر الصافي:

$$\text{الأجر الصافي} = \text{الأجر الخام} + \text{المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي} - (\text{الضريبة على الدخل الإجمالي} + \text{اقتطاعات أخرى})$$

ملاحظة: تعتبر اقتطاعات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاعات إجبارية، بينما هناك اقتطاعات اختيارية مثل: القروض، أو تسبيقات على الأجور، مشتريات بالتقسيط...الخ.

مثال توضيحي

لنفترض أن الأجر الإجمالي للموظفين X و Y و Z على التوالي: 18.000 دج، 34.000 دج، 45.000 دج شهريا.

- الضريبة على أجر X:

18.000 أقل من 30.000 دج وبالتالي فهو معفي من دفع الضريبة

- الضريبة على أجر Y:

$$30.000 - 34.000 \times 0.3 + 4.000 = 5.200 \text{ دج}$$

- التخفيض القانوني = $5.200 \times 0.4 = 2080$ دج. تخفض إلى الحد الأقصى 1500 دج.

$$5.200 - 1.500 = 3.700 \text{ دج.}$$

بما أن هذا الراتب يتراوح بين الفئة 30.000 دج و 35.000 دج فيستفيد من تخفيض إضافي

- الضريبة المسددة بعد التخفيض القانوني الإضافي = $(51/137 \times 3.700) - 8/27.925 =$

6448.59 دج

- الضريبة على أجر Z:

$$40.000 - 45.000 \times 27\% + 4600 = 5950 \text{ دج}$$

- التخفيض القانوني: $5950 \times 40\% = 2380$ دج تخفض إلى الحد الأقصى 1.500 دج.

$$5950 - 1500 = 4450 \text{ دج.}$$

3 - 6 - 5 التصريحات الجبائية: تختلف التصريحات الجبائية بالضريبة على الدخل الإجمالي على

الأجور باختلاف نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة:¹

أ - نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يقوم المكلف بالضريبة التابع لهذا النظام بإيداع التصريحات

الجبائية (G 50 ter)، ويقوم بتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من أجور ومرتببات

العاملين بمؤسسته خلال الآجال التالية:

¹ لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 108

جدول رقم 07: آجال التصريحات الجبائية لضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على الأجور وفق
نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

الآجال	الأشهر	الفصل
قبل 20 أفريل	جانفي، فيفري، مارس	الفصل الأول
قبل 20 جويلية	أفريل، ماي، جوان	الفصل الثاني
قبل 20 أكتوبر	جويلية، أوت، سبتمبر	الفصل الثالث
قبل 20 جانفي	أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر	الفصل الرابع

المصدر: لطفي شعباني، مصدر سابق الذكر، ص 109.

ب - النظام الحقيقي: يقوم المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي بتصريح وتسديد الضريبة المقتطعة من أجور ومرتبات العاملين بمؤسسته، بالسلسلة (G 50) بصفة شهرية، خلال العشرين (20) يوما الأولى التي تلي الشهر الذي تحققت فيه المداخل.

الفصل الرابع

الإطار الجبائي للضريبة على

أرباح الشركات

IBS

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تعرف الضريبة على أرباح الشركات على أنها ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹ وبالتالي فهي ضريبة تفرض على الأرباح وليس رقم الأعمال.

لقد استحدثت الضريبة على أرباح الشركات بشكلها الحالي ضمن إطار الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، حيث كان الهدف الأول وضع نظام جبائي خاص بالشركات، يكون متميزا عن النظام الجبائي الخاص بالأشخاص الطبيعيين، أما الهدف الثاني هو إحداث وضع متساوي ما بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وإخضاعهما لمنطق وقواعد السوق.

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات

من خلال التعريف السابق، يمكننا استخلاص الخصائص التالية للضريبة على أرباح الشركات:

- ضريبة عامة: أي أنها تفرض على جميع الأرباح المحققة مهما اختلفت طبيعتها.
- ضريبة سنوية: حيث تفرض على الربح الجبائي المحقق من طرف المؤسسة مرة واحدة في كل سنة مالية.
- ضريبة وحيدة: أي أنها عبارة عن نوع واحد فقط من الضرائب يفرض على أرباح الأشخاص المعنويين.
- ضريبة نسبية: أي أن الاقتطاع الضريبي يكون وفق نسبة معينة ثابتة من الأساس الخاضع مباشرة مهما كانت قيمته، وليس وفق جدول تصاعدي.
- ضريبة حقيقية: أي أن محور اهتمام هذه الضريبة هو الربح المتمثل في المادة الخاضعة للضريبة، دون الأخذ بعين الاعتبار الحالة الشخصية أو المادية للمكلف الخاضع لها.
- ضريبة تصريحية: حيث يلزم المكلف بتقديم تصريح سنوي متضمنا جميع الأرباح التي حققها إلى مفتشية الضرائب التابع للمنطقة التي تتواجد بها المؤسسة المعنية.
- ضريبة مباشرة: أي أنها تفرض مباشرة على المكلف الخاص بها وهو من يتحملها، ولا يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 135.

3- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تخضع للضريبة على أرباح الشركات، الشركات التالية:¹

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:
 - شركات الأشخاص ، إلا أنه يمكن لهذه الشركات تقديم تصريح خاص يتم من خلاله طلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي حال تمت الموافقة فتصبح خاضعة لها مدى حياتها دون رجعة.
 - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، ومثل سابقتها يمكنها اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وتبقى ملازمة لها طول حياة الشركة دون رجعة.
 - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم ساري المفعول.

أما من ناحية المجال الإقليمي لتطبيق الضريبة على أرباح الشركات، فهو كل الأرباح المحققة في الجزائر، ويجب أن تكون كالتالي²:

- أرباح محققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات وإن كانت تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح المحقق الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

ملاحظة: من خلال ما سبق، نلاحظ أن هناك شركات خاضعة بصفة مباشرة وإجبارية للضريبة على أرباح الشركات متمثلة في شركات الأموال (شركات الأسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، مؤسسات

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 136.

² نفس المرجع السابق، المادة 137.

الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة، شركة التوصية بالأسهم)، بالإضافة إلى الشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم، بينما هناك شركات لها الاختيار في الخضوع للضريبة على أرباح الشركات من خلال تقديم طلب إلى مفتشية الضرائب، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الشركات هي في الأصل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وتتمثل هذه الشركات في شركات الأشخاص (شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة)، جمعيات المساهمة، الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.

4- الإعفاءات في الضريبة على أرباح الشركات

في إطار سياسة التحفيز الجبائي، خصص المشرع الجبائي الجزائري جملة من الامتيازات الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، تتمثل هذه الامتيازات في إعفاء بعض الأنواع من المشاريع والشركات من الضريبة على أرباح الشركات بصفة دائمة أو مؤقتة.

أ - إعفاءات دائمة: أي تلك المداخل التي تستفيد من الإعفاء من دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة دائمة وهي:¹

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.
- المداخل الناتجة عن نشاط إنتاج الحليب الطبيعي والموجه على حالته للاستهلاك.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والمحقة مع شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة.
- العمليات المدرة للعملة الصعبة لا سيما عمليات البيع أو الخدمات الموجهين للتصدير، باستثناء النقل البري والبحري وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

ب - إعفاءات مؤقتة: أي تلك المداخل التي تستفيد من إعفاء من دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة مؤقتة ولفترة محدودة وهي:

- الأنشطة التي يقوم بها الشباب أصحاب المشاريع المستفيدين من إعانة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE ، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANGEM ، أو الصندوق

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 138.

الوطني للتأمين عن البطالة CNAC، وتستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

- إذا كانت هذه الأنشطة المذكورة أنفا تمارس في مناطق يجب ترقيتها، فإنها تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 06 سنوات.
- تمدد هذه الفترة إلى بسنتين إضافيتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لفترة غير محدودة. وفي حالة عدم احترام التعهد المتعلق بعدد مناصب العمل، يسحب الاعتماد ويجب تسديد الرسوم والضرائب المستحقة.
- تحدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئات لمدة 10 سنوات إذا كانت ممارسة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الوطني الخاص لتطوير مناطق الجنوب.
- إعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة للمؤسسات السياحية، باستثناء وكالات السياحة والأسفار وشركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.
- إعفاء لمدة 03 سنوات، بالنسبة لوكالات السياحة والأسفار والفنادق حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- إعفاء لمدة 05 سنوات، بالنسبة للأرباح الناتجة عن ودائع الاستثمار في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية.

ملاحظة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي خضعت نتائجها إلى النظام التفضيلي. كما يجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو عدة سنوات متتالية، وفي حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية الأولى. ويتربط عد احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامات جبائية منصوص عليها في مثل هذه الحالة. وتحدد كيفية تطبيقه الأحكام عند الحاجة، بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالصناعة.

5- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أساساً في الربح الجبائي، حيث يجب أولاً تحديد النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) لنشاط المؤسسة، وهي عبارة عن الفرق بين النواتج المحققة بما فيها نتائج عمليات التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته، وبين التكاليف المختلفة حسب طبيعتها

الربح المحاسبي = الإيرادات - التكاليف

إلا أنه بعد تحديد الربح المحاسبي، لا يجب حساب الضريبة على أرباح الشركات إلا بعد تحديد قيمة الربح الجبائي، حيث يجب التمييز بين المصاريف القابلة للخصم والمصاريف غير القابلة للخصم، ويجب الربح الجبائي وفق العلاقة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

وسنستعرض الآن تحديد مفاهيم أكثر دقة لعناصر العلاقة السابقة:

- **الربح المحاسبي:** هو الفرق بين مجموع الإيرادات والتكاليف خلال سنة مالية.
- **الاستردادات:** هي تكاليف مقبولة محاسبياً ولكنها مرفوضة جبائياً، حيث ترفضها إدارة الضرائب بصفة نهائية، أو تضع لها سقفاً محدداً، حيث لا تعتبر مصاريف استغلالية أو تتجاوز السقف القانون الأقصى المسموح به من طرف إدارة الضرائب.
- **التخفيضات:** هي تكاليف مرفوضة من الناحية المحاسبية، لكنها مقبولة جبائياً، حيث تقوم إدارة الضرائب بخصمها من إيرادات المؤسسة.

ونميز الآن بين التكاليف القابلة للخصم وغير القابلة للخصم لتحديد الربح الجبائي¹

أ – التكاليف القابلة للخصم:

- **المصاريف العامة** مهما كانت طبيعتها (الأجور ونفقات المستخدمين، إيجار العقارات المستأجرة من طرف المؤسسة، ... الخ)
- **الضرائب** التي تحملتها المؤسسة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المواد 148، 168، 169، 170، 171.

- الأرصدة المخصصة لمواجهة تكاليف خسائر القيم في حساب المخزونات (المؤونات) وحسابات الغير، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، بشرط أن ين يتم تسجيلها محاسبيا بالفعل، وتوضيحها في جدول مؤونات المؤسسة.
- الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك، أو أي زوج شريك، أو أي زوج يملك أسهما في شركة، مقابل مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقل التخفيض المشار إليه سابقا عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا، إلا أن هناك استثناء فيما يتعلق بالسيارات السياحية، حيث حيث أن القسط السنوي للاهلاك الخاص بها يقبل فقط على أساس قيمة شراء السيارة بـ 3.000.000 دج إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، أما إذا كانت تشكل أداة رئيسية فلا يطبق سقف 3.000.000 دج.
- المبالغ المؤسسة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، بشرط أن:
 - لا تتجاوز نسبة 10 % من رقم الأعمال الخاص بالسنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين،
 - يجب أن يكون أقصى حد لهذه المبالغ ثلاثين مليون دج (30.000.000 دج)
- مبالغ النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:
 - ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها أو رد الاعتبار لها وتصليحها ودعمها وترقيتها.
 - ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
 - توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
 - إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
 - المهرجانات الثقافية للمؤسسة في إطار نشاطات ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.
- تخصم التكاليف المسجلة محاسبيا قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، من الربح الجبائي لمخطط الامتصاص الأصلي، من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

- التكاليف والنفقات التي صرفت في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة، ونفقات الابتكار المفتوح المحققة مع المؤسسات الحاصلة على علامة مؤسسة ناشئة أو حاضنة أعمال، بشرط أن:

- لا تتجاوز 30% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة
 - لا تتجاوز سقف 200.000.000 دج
 - إعادة استثمار المبلغ الذي تم خصمه في إطار هذا البحث.
- يضاف للإيرادات الخاضعة للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأجل حيث تنتج فوائض القيم قصيرة الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث (03) سنوات أو أقل، أما فوائض القيم الطويلة الأجل فتنتج من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ أكثر من ثلاث (03) سنوات، ولا يخضع فائض القيمة كلياً للضريبة على أرباح الشركات بل:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

ب - التكاليف غير القابلة للخصم

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال في نشاط المؤسسة
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري، أي أن الغرض منها هو الإشهار بالمؤسسة، بشرط أن لا تتجاوز قيمة الهدية الواحدة 1000 دج، وفي حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج.
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني (مثل دور الأيتام... الخ). بشرط أن لا تتجاوز قيمة مليون 4.000.000 دج سنوياً.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض التي لا علاقة لها بنشاط استغلال المؤسسة، أما إذا كان متعلقة بنشاط الاستغلال فيجب الالتزام بالمبالغ المثبتة قانوناً.
- تخفيضات المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أي كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية. حيث لا تقبل في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

ملاحظة هامة: إن التكاليف القابلة للخصم وغير القابلة للخصم في تحديد الربح الجبائي، تدخل ضمن إطار الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، حيث أن هذه الأخيرة تحسب على أساس الربح الجبائي أيضا وبالتالي تطبق عليها نفس الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات في ما يتعلق بتحديد الربح الخاضع.

6- معدلات الضريبة على أرباح الشركات

هناك نوعين من المعدلات في الضريبة على أرباح الشركات¹:

أ – المعدلات العادية: وتحدد كالتالي:

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

ملاحظة: في حال ممارسة شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات عدة أنشطة في نفس الوقت، فهو ملزم بتخصيص محاسبة منفصلة لكل نشاط وتقديمها، من أجل تحديد الربح الخاضع عن كل نشاط على حدى، وفي حال عدم مسك محاسبة منفصلة، يؤدي هذا إلى تطبيق معدل منهجي 26%.

ب – المعدلات الخاصة: وهي معدلات خاصة بنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، وتطبق كالتالي:

- 10 % بالنسبة ل:
 - مداخيل الودائع والديون والكفالات
 - المبالغ المقبوضة من شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.
- 40 % على مداخيل سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.
- 20 % على المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 150.

- 24 % بالنسبة لـ:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، أو بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

ملاحظة: يقصد بالاقتطاع من المصير تكليف شخص آخر (وسيط ضريبي) بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية غير المكلف الفعلي.

وبعد تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والممثل هنا في الربح الجبائي تحسب الضريبة على أرباح الشركات وفق العلاقة التالية:

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي × معدل الضريبة على أرباح الشركات

مثال توضيحي

لنفترض أن مؤسسة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات حققت ربحا محاسبيا قدره 850.000 دج، ورقم أعمال 12.000.000 دج، وكان من ضمن التكاليف رعاية رياضية بقيمة 1.250.000 دج، وقد قامت المؤسسة بالتنازل عن مبنى تابع لها محققة فائض قيمة بمقدار 20.000 دج، كانت قد أنشأته منذ 05 سنوات.

- حساب الضريبة على أرباح الشركات:

- الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات.

- الربح المحاسبي = 850.000 دج

- الاستردادات:

الرعاية الرياضية = 1.250.000 دج بشرط أن لا تتجاوز 10% من رقم الأعمال أي 1.200.000 دج وبالتالي: 1.250.000 - 1.200.000 = 50.000 استرداد.

- التخفيضات:

فائض القيمة المحقق = 20.000 دج، وبما انه فائض قيمة طويل الأجل فيحتسب 35 % منه فقط في حساب الضريبة أي أن 65 % معفية من الضريبة وبالتالي تعتبر تخفيضاً.

- الربح الجبائي = 850.000 + 13.000 - 50.000 = 887.000 دج
- الضريبة على أرباح الشركات = $(850.000 - 887.000) \times 19\% = 7030$ دج.
- عقوبة نقص التصريح = $0.1 \times 7030 = 703$ دج.
- الضريبة مع العقوبة = $703 + 7030 = 7733$ دج.

7 - آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات

تدفع الضريبة على أرباح الشركات تلقائياً إلى إدارة الضرائب بواسطة تسبيقات مقسمة على 03 أقساط تدفع بشكل مسبق، ويتم دفعها خلال السنة المالية المعنية نفسها، إلا رصيد التسوية فإنه يدفع بعد قفل السنة المالية، ويمكن توضيح طريقة دفع التسبيقات وقيمتها وأجالها في الجدول التالي:

جدول رقم 08 : تواريخ وقيم التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيقات	قيمة التسبيق	آخر أجل لدفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة السنة السابقة $\times 30\%$ (ن - 1)	من 20 فيفري إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	ضريبة السنة السابقة $\times 30\%$ (ن - 1)	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	ضريبة السنة السابقة $\times 30\%$ (ن - 1)	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر
رصيد التسفية	ضريبة السنة ن - مجموع التسبيقات الثلاث	قبل 30 أفريل (ن + 1)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على قانون الضرائب المبشرة والرسوم المماثلة 2024، المادة 356.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة كل تسبيق هي 30% من ضريبة السنة السابقة حيث يمكن إيضاحها في العلاقة التالية:

$$\text{قيمة التسبيق} = (\text{الربح الجبائي للسنة ن-1} \times \text{معدل الضريبة}) \times 30\%$$

ملاحظة: بالنسبة للتسبيق الأول، والذي تحدد آجال دفعه ما بين 20 فيفري و 230 مارس من السنة المالية، فإن إدارة الضرائب خلال هذه الفترة قد لا تزال لا تتوفر لديها معلومات عن الربح الجبائي المحقق خلال السنة المالية السابقة ن-1، حيث أن المكلف ملزم بتصريحه للأرباح السنوية قبل 30

أفريل للسنة المالية ن ، وبالتالي تلجأ إلى احتساب التسبيق من خلال ضريبة السنة المالية قبل السابقة
ن - 2. كما هو موضح في العلاقة التالية:

$$\text{قيمة التسبيق الأول} = (\text{الربح الجبائي للسنة ن} - 2 \times \text{معدل الضريبة}) \times 30\%$$

وفي هذه الحالة تعدل قيمة التسبيق الثاني أيضا ويحتسب وفق العلاقة التالية

$$\begin{aligned} \text{قيمة التسبيق الثاني} = & \text{الربح الجبائي للسنة ن-1} \times \text{معدل الضريبة} \times 30\% - (\text{الربح الجبائي للسنة} \\ & \text{ن-2} \times \text{معدل الضريبة} \times 30\% - \text{الربح الجبائي للسنة ن-1} \times \text{معدل الضريبة} \times 30\%) \end{aligned}$$

ويمكن تبسيط العلاقة السابقة إلى ما يلي:

$$\begin{aligned} \text{قيمة التسبيق الثاني} = & (2 \text{ الربح الجبائي للسنة (ن-1)} - \text{الربح الجبائي للسنة ن-2}) \times \text{معدل} \\ & \text{الضريبة} \times 30\% \end{aligned}$$

أما بالنسبة للتسبيق الثالث فيحسب بطريقة عادة كالآتي:

$$\text{قيمة التسبيق الثالث} = \text{الربح الجبائي للسنة ن-1} \times \text{معدل الضريبة} \times 30\%$$

بالنسبة لرصيد التصفية كما هو مبين في الجدول السابق، فإنه يحتسب من خلال حساب ضريبة
السنة المالية ن مطروحا منها مجموع التسبيقات الثلاث المدفوعة، وبالتالي نكون هنا أمام ثلاث حالات
كما هو مبين في الآتي:

- (1) رصيد تصفية معدوم: أي أن قيمة الضريبة للسنة المالية الحالية تساوي تماما قيمة التسبيقات
الثلاث المدفوعة، في هذه الحالة لا توجد أي تسوية ولا يدفع المكلف أي مبلغ.
- (2) رصيد تصفية موجب: أي أن قيمة الضريبة للسنة المالية الحالية أكبر تماما من مبلغ التسبيقات
الثلاث المدفوعة، وبالتالي فإن المؤسسة ملزمة بدفع الفارق إلى إدارة الضرائب.
- (3) رصيد تصفية سالب: أي أن قيمة الضريبة للسنة المالية الحالية أقل تماما من مجموع التسبيقات
الثلاث المدفوعة، بمعنى أن المكلف قد دفع أكثر من ما ينبغي دفعه لإدارة الضرائب، في هذه الحالة
يعتبر الفائض المدفوع كتسبيق للسنة المقبلة أو رصيد التسوية للسنة المقبلة (قرض ضريبي).

ملاحظة: بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة، أو تلك الملزمة بدفع الضريبة على أرباح الشركات للمرة الأولى، فإن التسبيقات تحتسب على أساس 30% من ضريبة محسوبة من ربح جبائي مقيم بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب.

قيمة التسبيق للمؤسسة حديثة النشأة = (رأس المال الاجتماعي $\times$ 5%) $\times$ 30%

مثال توضيحي

لنفترض أن الأرباح المحققة لإحدى المؤسسات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات لسنوات 2018، 2019، 2020 على التوالي 500.000 دج، 580.000 دج، 620.000 دج.

القيام بتوضيح آلية دفع التسبيقات بالنسبة لسنة 2020: (معدل IBS 19%)

- التسبيق الأول: $(0.19 \times 500.000) \times 30\% = 28500$ دج

- التسبيق الثاني: $((2 \times 580.000) - 500.000) \times 0.19 \times 30\% = 37620$ دج.

أو بطريقة أخرى: $0.3 \times (0.19 \times 580.000) = 33060$ دج

$33060 = 28500 - 4560$ دج وبالتالي: $37620 = 4560 + 33060$.

حيث أن قيمة التسبيق المفروضة هي 33060 دج، وبالتالي إجراء عملية مقاصة بين التسبيقين الأول والثاني.

- التسبيق الثالث: $0.3 \times (0.19 \times 580.000) = 33060$ دج

رصيد التسوية = $(0.19 \times 620.000) - (33060 + 37620 + 28500) = 18620$ دج. يجب على المكلف دفعها إلى إدارة الضرائب.

8 - التزامات المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات

يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات بما يلي:

- يخضع الأشخاص المعنويون للضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق.
- مسك محاسبة منتظمة يحدد على أساسها الربح الحقيقي.

- تقديم تصريح بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة قبل الفاتح من ماي من كل سنة.
- في حالة مسك المحاسبة بلغة أجنبية، تقدم ترجمة مصادق عليها من طرف مترجم معتمد.
- تقديم ملخص عن حسابات النتائج ونسخة من حصيلتهم، وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها.
- تقديم كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المني TAP ، المذكور مع تقديم كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

9- العقوبات والغرامات الجبائية

يترتب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل إجمالي أو حتى الضريبة الجزافية الوحيدة، الذين يقومون بممارسات تخالف أحكام القانون الخاص بالضريبة، دفع غرامات وعقوبات جبائية حسب نوع المخالفة.

9-1: عقوبات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه

تطبق نسب الزيادة التالية:

- 25% على قيمة الضريبة المفروضة تلقائيا بسبب عدم تقديم التصريح السنوي.
- 35% على قيمة الضريبة في حال عدم وصول التصريح للإدارة في أجل قدره 30 يوما من تاريخ التبليغ.
- 1.000 دج في حال عدم تقديم المكلف للوثائق والمعلومات المطلوبة عند إثبات التصريح في الآجال المحددة.

9-2: عقوبات بسبب نقص في التصريح

تحدد نسب الزيادة التالية على المبالغ المتهرب منها:

- 10% غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 50.000 دج.
- 15% غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25% إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 200.000 دج.

9-3: عقوبات بسبب أعمال تدليسية:

تتمثل الأعمال التدليسية ما يلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فوترة.
 - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
 - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيم بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد.
 - قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
 - كل عمل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
 - ممارسة نشاط غير قانوني، حيث يكون غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة.
- عند القيام بأحد الأعمال التدليسية السابقة الذكر تطبق الزيادات التالية:
- زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، حيث توافق هذه النسبة قيمة الضرائب التي تم إخفاؤها مقارنة بالضرائب المستحقة لنفس السنة المالية.
 - لا يمكن أن تقل نسبة الزيادة عن 50%، وفي حالة عدم دفع أي شيء ترفع إلى 100%.
 - بالنسبة للضرائب المقتطعة من المصدر، تطبق نسبة زيادة قدرها 100%.

الفصل الخامس

الإطار الجبائي للرسم على

النشاط المهني / الرسم المحلي

للتضامن

TAP/ TLS

1- ماهية الرسم على النشاط المهني

هو ضريبة مستحقة على رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة في الجزائر، الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية، أو الضريبة على أرباح الشركات. ولا يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يصنف الرسم على النشاط المهني من الضرائب المباشرة، حيث لا يستفيد المكلف عند تسديده من أي مقابل خدمي معين، ولا يمكنه نقل عبئ هذا الرسم إلى شخص آخر حيث يعتبر هو المتحمل الوحيد والنهائي لهذا الرسم.

ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الخاص بصنف الأرباح المهنية، حيث يكون رقم الأعمال في حالة إذا كان النشاط تجاريا أو صناعيا عبارة عن مبلغ المبيعات، أما إذا كان رقم الأعمال المحقق في نشاط خدمي فيكون عبارة عن مبلغ المقبوضات.

وقد أنشئ هذا الرسم وفق قانون المالية 1996، ليحل محل الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC والرسم على النشاط غير التجاري TANC، حيث تم توحيدهما في رسم واحد وهو الرسم على النشاط المهني.

إلا أنه ألغي بموجب قانون المالية لسنة 2024، وتم استبداله بالرسم المحلي للتضامن TLS، من أجل تعويض النقص في الخزينة الناتج عن إلغاء الرسم على النشاط المهني، ويمكن توضيح أهم النقاط حول هذا الرسم كالتالي:

- يخضع لهذا الرسم المكلفون بالضريبة الممارسون لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، والنشاطات المنجمية الخاضعون للضريبة على أرباح الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.
- يتشكل الوعاء الضريبي بالنسبة للرسم المحلي للتضامن، من رقم الأعمال الإجمالي المحقق خارج الرسم على القيمة المضافة، مع تطبيق تخفيض قدره 30%، على عمليات البيع المحققة بالجملة وغير مسددة نقدا، المنجزة من طرف المؤسسات المنجمية.

- تتمثل الواقعة المنشئة للرسم المحلي للتضامن في التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة لأنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، وفي التسليم المادي أو القانوني للبضاعة بالنسبة للأنشطة المنجمية.
- يتم حساب الرسم المحلي للتضامن بتطبيق معدلين أساسيين: 03% على رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بالأنابيب، و 01.5% على رقم الأعمال الناتج عن الأنشطة المنجمية.

2- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني على المداخل الآتية:

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم محل مهني دائم في الجزائر . ويمارسون نشاطا يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية غير التجارية.
 - رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات.
 - إن العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، غير خاضعة للرسم على النشاط المهني.
 - بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، حيث يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية، غير أنه لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.
- ملاحظة: يستحق الرسم على النشاط المهني على المكلفين الخاضعين له مهما كانت النتيجة المحققة سواء ربحا أم خسارة.

3- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

- يقصد بالحدث المنشئ الواقعة التي على أساسها أو بحدوثها يصبح الرسم على النشاط المهني مستحقا ويصبح المكلف بها مطالبا بتسديدها، ويكون الحدث المنشئ هنا هو:
- بالنسبة لعمليات البيع: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
 - بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ملاحظة: بالنسبة لعمليات بيع الماء الشروب من طرف المؤسسات الموزعة له، فإن الحدث المنثني للرم على النشاط المهني يكون من التحصيل الجزئي أو الكلي للثمن.

4- حساب الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ:

01.5 % من رقم الأعمال عموماً.

ويحسب الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال بعد القيام بخصم الجزء المستفيد من التخفيض، كما هو مبين في العلاقة التالية:

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = (\text{رقم الأعمال} - \text{رقم الأعمال المعفي}) \times 01.5 \%$$

$$\text{رقم الأعمال المعفي} = \text{رقم الأعمال} \times \text{نسبة التخفيض}$$

أو مباشرة:

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = (\text{رقم الأعمال} \times \text{النسبة غير المعفية}) \times 01.5 \%$$

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كالتالي:

جدول رقم 09: توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

النسبة	الجهة المستفيدة
66 %	البلدية
29 %	الولاية
5 %	صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة 2023، المادة 222

5- التخفيضات والإعفاءات في الرسم على النشاط المهني

وضع المشرع الجبائي الجزائري جملة من التخفيضات والإعفاءات على رقم الأعمال فيما يخص الرسم على النشاط المهني على النحو التالي:

أولاً: التخفيضات

أ – يستفيد من تخفيض قدره 30 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المحقق من طرف التجار بالتجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، إلا أن هذه الفئة تستفيد من هذا التخفيض خلال السنتين الأوليتين فقط من البداية ممارسة النشاط

ب – يستفيد من تخفيض قدره 50 % :

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:
- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15/01/1996.
- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

ج – يستفيد من تخفيض قدره 75 %:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبينزين الممتاز والعادي والغازوال.
- ملاحظة: يقصد بالمواد الاستراتيجية بعض السلع الضرورية والأساسية حسب ما ينص عليه القانون مثل: مادة السميد، الحليب، حليب الأطفال، اللوازم المدرسية ..الخ.

ثانياً: الإعفاءات

- الأنشطة الانتاجية.
- رقم الأعمال المحقق الذي لا يتجاوز 80.000 دج بالنسبة لنشاط بيع البضائع والمواد واللوازم المستهلكة في عين المكان.

- رقم الأعمال المحقق الذي لا يتجاوز 50.000 دج بالنسبة للنشاطات في قطاع الخدمات.
- رقم الأعمال المحقق من بيع المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31-96 المؤرخ في 15 جانفي 1996، المتضمن كفاءات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة 10%.
- العمليات المنجزة بين شركات أعضاء تابعة لنفس المجموعة.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي.
- رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

6- التزامات المكلفين الخاضعين للرسم على النشاط المهني

- يلتزم المكلف الخاضع لرسم على النشاط المهني سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، تقديم تصريح سنوي لإدارة الضرائب، متضمنا رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات الإجمالية. وهذا قبل 30 أفريل كآخر أجل.
- يجب على المكلف أن يوضح في التصريح جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض.
- يتوجب على المكلفين الذين يحققون رقم أعمال من خلال البيع بالجملة، أن يدعموا تصريحاتهم بجدول يعتبر بمثابة كشف تفصيلي لزيائهم، حيث يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:
 - رقم التعريف الجبائي
 - رقم المادة الخاضعة للضريبة
 - الاسم واللقب أو العنوان التجاري
 - العنوان الصحيح للزبون
 - مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية
 - رقم التسجيل في السجل التجاري
 - مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

- يجب على المكلفين بالضريبة التصريح عن الفروع أو الوحدات التابعة لمؤسساتهم في كل بلدية تتواجد بها هذه الوحدات.
- يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية للتدقيق في التصريح كلما طلب منه ذلك من طرف مفتش الضرائب.
- يتوجب على المكلف الخاضع للرسم على النشاط المهني تقديم تصريحات شهرية أو ثلاثية بالإضافة إلى التصريح السنوي، وتقد هذه التصريحات خلال العشرين (20) يوما الموالية للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، أو العشرين (20) يوما الموالية لثلاثي الذي تحقق فيه رقم الأعمال.
- في حالة قيام المكلف بالتنازل عن النشاط أو توقفه جزئيا أو كليا، يؤسس الرسم المستحق فورا على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع للرسم بما فيها الديون المكتسبة وغير المحصلة.

7- نظام دفع الرسم على النشاط المهني

- يستحق الرسم على النشاط المهني في حالة تحقيق رقم أعمال يفوق:
 - 80.000 دج بالنسبة لنشاط بيع البضائع والمواد واللوازم والمنتجات
 - 50.000 دج بالنسبة لنشاط في قطاع الخدمات.
 - 15.000 دج بالنسبة للإيرادات المهنية الخام.
- يمكن للمكلف بالرسم على النشاط المهني الدفع إما بصفة شهرية أو ثلاثية (كل ثلاثة أشهر)
- يدفع الرسم على النشاط المهني خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية. في حالة التسديد الشهري.
- يدفع الرسم على النشاط المهني خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي الذي تحقق فيه رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية، في حالة التسديد الفصلي.
- يمكن للمكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات، والذي يمارس نشاطه منذ سنة على الأقل أن يختار طريقة الدفع بالتسبيقات، بعد تقديم طلب إلى إدارة الضرائب، وتدفع هذه التسبيقات إما بصفة شهرية، أو فصلية كل ثلاثة أشهر.
- في حالة التسبيق الشهري يحسب مبلغ التسبيق وفق العلاقة التالية:

$$\text{قيمة التسبيق} = \text{مبلغ الرسم على النشاط المهني للسنة المالية الأخيرة} / 12$$

- في حالة التسبيق الفصلي يحسب مبلغ التسبيق وفق العلاقة التالية:

8- العقوبات والغرامات الجبائية في الرسم على النشاط المهني

- بالنسبة لعدم تقديم التصريح السنوي، يتحمل المكلف نفس العقوبات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي وفق المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، بالإضافة إلى عدم الاستفادة من التخفيضات الممنوحة له.
- في حالة ارتكاب أخطاء أو إغفالات أو تقديم معلومات غير صحيحة في الجدول الخاص بالزبائن، تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج، بالإضافة إلى فقدان ميزة الاستفادة من التخفيضات القانونية الخاصة بالرسم على النشاط المهني.
- في حالة القيام بمناورات التملص من الضريبة وتقليص قيمة الوعاء الضريبي من خلال تقديم معلومات كاذبة في الكشف التفصيلي للزبائن، تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 5.000 دج و 50.000 دج.
- في حالة وجود نقص في قيمة التصريح عن القيمة الحقيقية تطبق الزيادات التالية على قيمة الضريبة المتهرب منها:
 - 10% غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 50.000 دج.
 - 15% غرامة إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.
 - 25% إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من 200.000 دج.
- في حالة التأخير في التسديد والتصريح:
 - تطبق غرامة قدرها 20% (10% عقوبة التأخير في التصريح و 10% عقوبة التأخير في التسديد) في حالة تجاوز آجال التصريح، من تاريخ 21 إلى نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، تخفض هذه النسبة إلى 15% خلال هذا الشهر فقط (الشهر الموالي لشهر تحقق رقم الأعمال)
 - في حالة تجاوز التصريح الشهر الموالي للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، تطبق النسبة الأصلية للزيادة 20% مع إضافة 3%.
 - تطبق غرامة قدرها 3% زيادة عن كل شهر تأخير إلى غاية 35% كحد أقصى.

مثال توضيحي

لنفترض أن تاجر جملة للملابس حقق خلال شهر جانفي 2023 رقم أعمال قدره 700.00 دج خارج الرسم على القيمة المضافة. وقد قدم التصريح الخاص بالرسم على النشاط المهني لشهر جانفي بتاريخ 24 مارس 2023

حساب الرسم على النشاط المهني المسدد:

أولاً: حساب التخفيض

$$700.000 - (700.000 \times 30\%) \text{ أو مباشرة } 700.000 \times 70\% = 490.000 \text{ دج}$$

ثانياً: حساب الرسم على النشاط المهني

$$\begin{aligned} & - \text{الرسم على النشاط المهني} = 490.000 \times 0.015 = 7350 \text{ دج} \\ & - \text{الرسم على النشاط المهني مع عقوبة التأخير في التصريح والتسديد} = 9800 + (9800 \times 0.15) + \\ & \quad (9800 \times 0.08) = 12054 \text{ دج} \end{aligned}$$

$$\text{أو مباشرة: } 7350 \times 1.23 = 9040.5 \text{ دج}$$

توضيح:

- تطبق غرامة زيادة قدرها 15 % خلال الفترة ما بين 21 فيفري إلى نهاية شهر فيفري (أصلها 20%، 10 % عقوبة التأخير في التصريح و 10% عقوبة التأخير في التسديد، إلا أن المشرع قد خفض هذه النسبة خلال هذه الفترة فقط إلى 15%)
- إذا زادت مدة التأخير لشهر مارس تعود نسبة الزيادة الأصلية 20% مع زيادة قدرها 3% الخاصة لشهر مارس. وكلما زاد التأخير شهراً زادت نسبة الغرامة 3% عن كل شهر تأخير إلى غاية 35% كحد أقصى.

من المثال السابق:

حساب TAP بتواريخ 04 أفريل 2020، 25 جوان 2020، 17 اوت 2020، 16 ديسمبر 2020.

- TAP بتاريخ 04 أفريل 2023: 1.26×7350 = 9261 دج
- TAP بتاريخ 25 جوان 2023: 1.32×7350 = 9702 دج
- TAP بتاريخ 17 اوت 2023: 1.35×7350 = 9922.5 دج
- TAP بتاريخ 16 ديسمبر 2023: 1.35×7350 = 9922.5 دج

ملاحظة: في حالة عدم تحقيق أي رقم أعمال فالمكلف لا يدفع شيئا إلا أنه ملزم بالتصريح بذلك، وفي حالة عدم التصريح تطبق غرامة تأخيرية 500 دج عن كل شهر تأخير.

الفصل السادس

الإطار الجبائي للرسم على القيمة
المضافة

TVA

1- ماهية الرسم على القيمة المضافة

1-1: مفهوم الرسم على القيمة المضافة

من أجل نظرة دقيقة وشاملة على مفهوم الرسم على القيمة المضافة يجب علينا أولاً أن نعرف ما معنى القيمة المضافة.

أ - تعريف القيمة المضافة: تعرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين قيمة الإنتاج الكلي للوحدة الإنتاجية وقيمة مستلزمات الإنتاج الوسيطة التي حصلت عليها واستخدمتها في العملية الإنتاجية خلال فترة محددة من الزمن.

ب - تعريف الرسم على القيمة المضافة: هو رسم أو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تدفع لخزينة الدولة ويتحمل عبئها المستهلك النهائي، وتطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدمي،

2-1: نشأة الرسم على القيمة المضافة

تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31-12-1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ليحل محل كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS .

وقد دخل هذا الرسم حيز التطبيق ابتداء من 01/04/1992، بسبب إعطاء فرصة لأعوان إدارة الضرائب لتكوينهم في فهم أحكام هذا النوع من الرسوم.

3-1: خصائص الرسم على القيمة المضافة

من خلال ما سبق يمكننا استخلاص خصائص الرسم على القيمة المضافة كالتالي:

- ضريبة غير مباشرة: أي أنها تفرض على المستهلك النهائي بطريقة غير مباشرة، حيث يتم نقل عبئها له بواسطة المؤسسات والتجار، بصفتهم هم من ينقلون هذا الرسم (مكلفون قانونيون) من المكلف النهائي وهو المستهلك إلى خزينة الدولة.
- ضريبة نسبية: حيث يحتسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل نسبي ثابت على قيمة المنتج أو الخدمة، دون مراعاة القيمة أو النوعية.

- ضريبة حقيقية: حيث يفرض هذا الرسم على الإنفاق والاستهلاك النهائي للسلع والخدمات دون مراعاة شخصية المكلف.
- ضريبة حيادية: أي أنها لا تؤثر على أرباح المؤسسة، ولا تصنف ضمن الإيرادات ولا النفقات.
- ضريبة تتوقف على آلية الخصم: حيث يقوم المكلف بحساب الرسم المستحق على المبيعات أو مبلغ الخدمات المقدمة، ويخصم منها الرسم على العناصر المشتراة والمشكلة لسعر التكلفة، ثم يدفع الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

2- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

هناك عمليات تخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية وعمليات خاضعة بصفة اختيارية، ونميز بينهما على النحو الآتي¹:

2-1: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا

- عمليات البيع والأشغال العقارية وتقديم الخدمات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.
- يطبق هذا الرسم على جميع أنواع المؤسسات مهما كانت وضعيتها القانونية تجاه الضرائب الأخرى، ومهما يكن شكلها أو طبيعتها القانونية.

كما تدرج أيضا العمليات التالية للخضوع للرسم على القيمة المضافة وجوبا:

أولاً: العمليات الخاصة بالمنقولات

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون.
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.
- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

¹ وزارة المالية، الدليل التطبيقي لرسم على القيمة المضافة 2019، ص 06.

- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.
- عمليات البيع بالتجزئة
- عمليات التجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية:
- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ثانياً: العمليات الخاصة بالعقارات

- الأشغال العقارية
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية
- عمليات بناء وبيع لعمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

ثالثاً: التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ:

- عمليات تثبيت القيم المنقولة، حيث قد تقوم مؤسسة ما بتحويل بضاعة معينة إلى تثبتات تستعمل في نشاط المؤسسة، وبالتالي يتوجب عليها تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع إثر عملية الشراء.
- الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

رابعاً: أداء الخدمات

تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:

- عمليات نقل الأشخاص أو السلع.
- مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (مطاعم، حلويات، قاعات الشاي،... الخ).
- الأشغال الشكلية.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسلية.
- العمليات المتعلقة بالهاتف والتيلكس.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون.
- العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.
- عمليات البيع المنجزة إلكترونياً.

2-2: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختيارياً

بإمكان الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخارجين عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، اختيار الخضوع له بشرط قيامهم بتوفير سلع وخدمات لـ:

- التصدير
- الشركات البترولية
- المكلفين بالرسم الآخرين
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة ويجب أن ينهى الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتباراً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار. كما يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزء منها.

3- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

تتمثل الواقعة التي تولد الدين من المكلف تجاه الخزينة في ما يلي:¹

3-1: بالنسبة للمبيعات: يكون الحدث المنشئ هنا هو التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

ملاحظات:

- المؤسسات التي تقوم بإنتاج وتوزيع الماء الصالح للشرب، يكون فيها الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو تحصيل الثمن جزئيا أو كليا.
- المبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية، يكون الحدث المنشئ هنا هو تحصيل الثمن كليا أو جزئيا، وفي حال عدم التحصيل يستحق الرسم على القيمة المضافة بعد انقضاء سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي.

3-2: بالنسبة للأشغال العقارية: يكون الحدث المنشئ هنا هو قبض الثمن كليا أو جزئيا. إلا أنه بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطهم، فإن الحدث المنشئ هنا يكون بالتسليم القانوني أو المادي للعقار إلى المستفيد.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا بالنسبة لمقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

3-3: بالنسبة للتسليمات للذات: بالنسبة للمنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.

3-4: بالنسبة للواردات: يتكون الحدث المنشئ هنا من إدخال البضاعة عند الجمارك، ويكون المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

3-4: بالنسبة للصادرات: يتكون الحدث المنشئ بمجرد تقديم المنتوجات المصدرة الخاضعة للضريبة إلى الجمارك، ويكون المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

3-5: بالنسبة للخدمات: يتكون الحدث المنشئ من قبض الثمن كليا أو جزئيا.

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، المادة 14.

4- معدلات الرسم على القيمة المضافة

يحدد الرسم على القيمة المضافة بمعدلين أساسيين:

- المعدل العادي 19 %.

- المعدل المخفض 9%/09

ملاحظة: يطبق هذا المعدل المخفض على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المبينة بالتفصيل في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020.

5- حساب الرسم على القيمة المضافة

يحتسب الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع لخزينة الدولة وفق آلية الحسم، وهو ما يميز الرسم على القيمة المضافة كأحد خصائصها، حيث يخفف ضغط العبئ الضريبي على الثمن، ويسدد الرسم أثناء كل مرحلة من مراحل تنقل السلع أو الخدمات من طرف لآخر.

1-5: الحسم:

نميز بين نوعين من الحسم:

(1) **الحسم المادي:** أي استرجاع الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم، بشرط أن تكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ويكون الرسم مبينا على فواتير الشراء.¹

(2) **الحسم المالي:** أي استرجاع الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير شراء الاستثمارات، وفق الشروط التالية:

- يجب أن تشتري السلع جديدة أو مجددة وبضمان أن تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص للتصدير.

- يجب تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بسعر الاقتناء، أو سعر التكلفة بعد طرح الخصم الذي كانت محله.

- يجب أن تبقى في ذمة المؤسسة لمدة 05 سنوات على الأقل بعد تاريخ الشراء.

¹ صالح حميداتو، مطبوعة بيداغوجية في جباية المؤسسة، جامعة الوادي، ص 57.

2-5: خطوات حساب الرسم على القيمة المضافة

يحتسب الرسم على القيمة المضافة المدفوع للخبزينة العمومية بعد القيم بالخطوات التالية:

أولاً: حساب الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات

ويقصد به الرسم على القيمة المضافة على المبيعات ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات} = \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \times \text{معدل الرسم على القيمة المضافة (19\% أو 9\%)}$$

ويحسب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات إذا كان رقم الأعمال متضمناً الرسم بالعلاقة التالية:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات} = (\text{رقم الأعمال المتضمن الرسم} / 1.19) \times 0.19$$

ملاحظة:

في حالة تطبيق المعدل المخفض يكون المعدل 9\%، وبالتالي فإن رقم الأعمال خارج الرسم يحتسب من حاصل قسمة رقم الأعمال المتضمن الرسم على 1.09.

ثانياً: حساب الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع

ويقصد به الرسم على القيمة القابل للحسم للمشتريات المحقق، مع احترام المواعيد الزمنية المحددة. ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع} = \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \times \text{معدل الرسم على القيمة المضافة (19\% أو 9\%)}$$

ملاحظة:

لتحديد قيمة الرسم في حال ما إذا كان رقم الأعمال متضمناً الرسم، فإنه يحتسب بنفس طريقة الرسم على القيمة المستحق على المبيعات، ووفق معدل الرسم على القيمة المضافة المعمول به.

ثالثاً: حساب الرسم على القيمة المضافة المدفوع

ويمثل الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع على المشتريات

الرسم على القيمة المضافة المدفوع = الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات - الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (على المشتريات)

وفي هذا الصدد، نواجه ثلاث حالات لقيمة الرسم على القيمة المضافة المدفوع:

(1) **TVA المدفوع معدوم**: أي أن الرسم على القيمة المضافة المستحق مساو تماما للرسم القابل لاسترجاع على المشتريات، وفي هذه الحالة فإن المكلف غير ملزم بدفع أي مبلغ لإدارة الضرائب.

(2) **TVA المدفوع موجب**: أي أن قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للاسترجاع، في هذه الحالة فإن المكلف ملزم بدفع الفرق لإدارة الضرائب خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي.

(3) **TVA المدفوع سالب**: أي أن قيمة الرسم المستحق أقل من قيمة الرسم القابل للاسترجاع، في هذه الحالة هناك حق للمكلف تجاه إدارة الضرائب (قرض ضريبي)، وتتم تسوية ذلك الحق عن طريق حسمه من الرسم على القيمة المضافة المدفوع للشهر القادم.

مثال توضيحي: لنفترض أن إحدى المؤسسات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، قد قامت خلال شهر جانفي 2020 بالعمليات التالية:

- بيع بضاعة بقيمة 350.000 دج خارج الرسم. (TVA 19 %)
- شراء مواد ولوازم بقيمة 249.900 متضمنة الرسم (TVA 19 %)
- ✓ الرسم على القيمة المضافة المستحق $= 0.19 \times 350.00 = 66.500$ دج.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع $= 0.19 \times 249.900 = 39.900$ دج.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة القابل للدفع $= 66.500 - 39.900 = 26.600$ دج. يجب دفعها قبل 20 فيفري 2020.

6- نظام فرض الرسم على القيمة المضافة

يحدد فرض الضريبة على رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة عن طريق نظام الربح الحقيقي. حيث:

- يطبق النظام الحقيقي على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

- الأشخاص الطبيعيين الفرديين أو معنويين في شكل شركة أشخاص، الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية والذين يفوق رقم أعمالهم 15.000.000 دج.

7- نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

يقصد بنظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح للخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، الحق في اقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفية قانوناً وبصفة قطعية.

وتستفيد العمليات التالية من نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:¹

- المواد والخدمات والأشغال المتعلقة بنشاطات البحث أو استغلال أو النقل عن طريق الأنابيب للمحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها للأنشطة السابقة، وكذلك تلك المتعلقة ببناء منشآت التكرير.
- المشتريات والسلع المستورة من قبل مصدر، والتي يعاد توجيهها نحو التصدير إما على حالها، أو بعد إدخالها في سلع معدة للتصدير، وكذلك كل الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.
- مقتنيات التجهيزات والخدمات المتعلقة بإنجاز استثمار خاص بإنشاء أو توسيع للمؤسسات تابعة للمستثمرين المستفيدين من أنظمة الإعانة على الشغل الثلاث: الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.
- المواد والخدمات التي تم اقتناؤها في إطار صفقة مبرمة بين مؤسسة أجنبية لا تملك منشأة مهنية في الجزائر، وبين متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء على الرسم.

وتجدر الإشارة إلى أن الشراء بالإعفاء يتطلب رخصة يتم الحصول عليها من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، ويمنح هذا الاعتماد بعد:²

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية على الشكل القانوني.
- تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحها الإدارة الجبائية عند تاريخ طلب الاعتماد.

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020، المادة 42

² نفس المرجع السابق، المادة 46

8- التسويات في الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الخصم أحد أهم خصائص الرسم على القيمة المضافة، إلا أن هناك بعض الحالات التي يتوجب فيها إعادة دراستها وإعادة دفع الرسوم على القيمة المضافة المخصوص وفق الحالات التالية¹:

1-8 تسوية قاعدة المصد

تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم ووفقاً لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد والمنتجات الأشياء أو الخدمات غير المستعملة، إما على حالها، أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم، أن يؤدي إلى الاسترجاع، وفي حالة ما إذا تمت عملية الخصم، يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية.

كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد ما يلي:

أ - اختفاء السلع

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له. والأمر نفسه متعلق بحالات السرقة والإتلاف أو ضياع السلع، كما لا تجري أي تسوية إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً.

ب - السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة

يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحمل على السلع والخدمات في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية لا سيما في حالة استعمال السلع والخدمات:

- لأجل تلبية الاحتياجات الخاصة لصاحب المؤسسة
- لأجل إنجاز عملية معفية.
- العمليات المعتبرة غير مسددة نهائياً

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2020، ص 28.

عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية، يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات، والرم المحل على عملية شراء المنتج والعناصر المكونة للمؤسسة أو اقتناء الخدمة.

2-8 تسوية قاعدة الحصبة النسبية

يتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الاحتفاظ بالأصل القابل للاهلاك، الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس (05) سنوات، وعليه فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها، والمتمثل في التنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين، في أجل قدره خمس (05) سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد التي منحت الحق في الخصم، وعلى المكلفين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا، والذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.

غير أن أي تسوية لا يمكن اتخاذها إذا كان الملك بيع بصفة نهائية من أجل قوة قاهرة مؤسسة قانونا، إضافة إلى بيع الأملاك من المؤسسات التي تعمل في إطار القرض الإيجاري في حالة رقع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من المستأجر الدائن.

3-8 تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة، والتي تم إدراجها بعد طرح الرسم المحمل على المشتريات، والذي لم يتم خصمه، وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر.

9- التزامات المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

يلتزم المكلفون الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بما يلي:

- التصريح بالوجود خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط في إطار الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.
- بالنسبة للشركات، إرفاق التصريح بالوجود نسخة من القانون الأساسي للشركة مصادق عليها.
- تقديم الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها، لكل المتعاملين المدينين مع المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.

- مسك محاسبة منتظمة وقانونية تتكون من :
 - دفتر اليومية العام مرقم وموقع عليه
 - دفتر الجرد مرقم وموقع عليه
 - الوثائق المثبتة للعمليات المسجلة في المحاسبة.
- التصريح بالرسم على القيمة المضافة وتسديده خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي كأقصى أجل.
- في حالة التأخير في التسديد والتصريح:
 - تطبق غرامة قدرها 20% (10% عقوبة التأخير في التصريح و 10% عقوبة التأخير في التسديد) في حالة تجاوز آجال التصريح، من تاريخ 21 إلى نهاية الشهر الموالي للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، تخفض هذه النسبة إلى 15% خلال هذا الشهر فقط (الشهر الموالي لشهر تحقق رقم الأعمال)
 - في حالة تجاوز التصريح الشهر الموالي للشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، تطبق النسبة الأصلية للزيادة 20% مع إضافة 3%.
 - تطبق غرامة قدرها 3% زيادة عن كل شهر تأخير إلى غاية 35% كحد أقصى.

10- توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كالتالي:

10-1 بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل

جدول رقم 10 : توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل

النسبة	الهيئة المستفيدة
75 %	ميزانية الدولة
10 %	البلديات
15 %	صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020.

2-10 بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد

جدول رقم 11 : توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد

النسبة	الهيئة المستفيدة
85 %	ميزانية الدولة
15 %	صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2024.