

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت سكيكدة 1955

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم الاقتصاد

# مخاضات في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر جباية معمقة، تدقيق ومحاسبة

من إعداد.

د: ركي أحسن

السنة الجامعية: 2021/2020

## فهرس المحتوى

الصفحة	العنوان	
6		<b>مقدمة</b>
6	الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، حساب، والتحصيل	<b>المحور الأول</b>
6	وعاء الضريبة	أولا
7	تصنيف الضرائب	ثانيا
10	طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة	ثالثا
11	حساب الضريبة	رابعا
11	تحصيل الضريبة	خامسا
17	<b>الضريبة على الدخل الإجمالي</b>	<b>المحور الثاني</b>
17	تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي	أولا
21	مجال ومكان تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي	ثانيا
23	تحديد وحساب الربح الخاضع للضريبة	ثالثا
35	<b>أسئلة و تمارين محلولة</b>	
38	<b>الضريبة على أرباح الشركات</b>	<b>المحور الثالث</b>
38	مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومجال فرضها	أولا
39	الإعفاءات الممنوحة في مجال الضريبة أرباح الشركات	ثانيا
40	كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكيفية دفعه	ثالثا
43	معدلات الضريبة وكيفية التسديد	رابعا
48	أسئلة و تمارين محلولة	
54	<b>الضريبة الجرافية الوحيدة</b>	<b>المحور الرابع</b>
54	التعريف بالضريبة وخصائصها ومجال التطبيق	أولا
55	الإعفاءات الممنوحة في نظام الضريبة الجرافية الوحيدة	ثانيا
56	معدلات الضريبة وكيفية دفعها	ثالثا
58	توزيع حصيلة الضريبة الجرافية الوحيدة	
59	أسئلة و تمارين محلولة	
64	<b>الرسم على النشاط المهني</b>	<b>المحور الخامس</b>
64	مفهوم الرسم على النشاط المهني ومجال تطبيقه	أولا

65	كيفية حساب الرسم الواجب الدفع لخزينة الدولة	ثانيا
67	الحدث المنشئ للرسم وكيفية اعتماد معدل الرسم وتحصيله	ثالثا
71	<b>الإطار الجبائي لبعض الضرائب والرسم الأخرى</b>	<b>المحور السادس</b>
71	الضريبة على الأملاك	أولا
73	الرسم العقاري على الملكيات المبنية	ثانيا
76	الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية	ثالثا
79	أمثلة وتمارين محلولة	
82		الخاتمة

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
23	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	01
28	الجدول التصاعدي للضريبة على الرواتب والأجور	02
55	توزيع حصيلة الضريبة الجرافية الوحيدة خلال الفترة 2010-2021	04
60	حساب وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	05
64	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة	06
67	القيمة الايجارية للمحلات التجارية والصناعية دج/متر <sup>2</sup>	07
76	ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر <sup>2</sup>	08
76	ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير دج/متر <sup>2</sup>	09
77	الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر <sup>2</sup>	10
78	الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والطويل دج/متر <sup>2</sup>	11
78	المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق والملح والسبخات	12
78	القيمة الايجارية الجبائية للأراضي الفلاحية دج/هكتار	13

## تمهيد:

يتضمن هذا المحور الجانب النظري لمفاهيم أساسية للضرائب والرسوم، حيث تمكن الطالب من تكوين خلفية نظرية عن الضرائب والرسوم المماثلة، ومن ثم مقدرته على التحكم في المفاهيم التقنية التي يتعرض لها خلال دراسته لهذا المقياس، حيث تتعرض لعدة تغييرات وتعديلات في أحكامه كل سنة حسب قانون المالية، وتدخل ضمن المفهوم الواسع للسياسة الضريبية للدولة والتي تسعى هذه الأخيرة إلى تحمل المكلف أقل تكلفة ضريبية ممكنة، وندناول في هذا المحور الضريبية من حيث الوعاء والتصنيف والتقدير وأخيرا التحصيل.

### المحور الأول: الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، والتحصيل

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

#### أولا: وعاء الضريبة:

يقصد بالضريبة وفق المنظور الحديث على أنها مبلغ نقدي تقتطعه الدولة جبرا بشكل مباشر أو غير مباشر من أموال أو ثروة الأفراد والشركات والمؤسسات بصفة نهائية، وذلك لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق أغراض التدخل في المجالات الاجتماعية والاقتصادية لذا فمن الصعوبة وصفها بأنها أداة لجباية الأموال فقط. (1)

أما وعاء الضريبة هو المادة التي تتخذ في فرض الضريبة وغالبا ما تحمل اسم الضريبة وعائها مثل الضريبة على الدخل وعائها هو الدخل وبالمثل الضريبة على الاستهلاك والضريبة العقارية (2)، يعرف وعاء الضريبة على أن هو المادة الخاضعة للضريبة، أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة، أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدر التكاليفية على اعتبار أن المقدر التكاليفية هي التي تشكل موضوع الضريبة.

ويقصد بالوعاء أيضا ما يخضع للضريبة أو المنبع الذي تقتطع من الدولة الضرائب، أو المادة الخاضعة للضريبة فقد يكون الوعاء أموالا أو أشخاصا، مثل ما عرفته المجتمعات في العصور الأولى، وكانت تسمى بالجزية أو الفردة حيث تفرض بالتساوي بين أفراد الجماعة دون تمييز وقد كان ذلك منسجما مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة آنذاك كما أن الأفراد كانوا متساوون تقريبا من حيث الثروة. ومع تطور الأنظمة الاقتصادية وتباين ثروات ودخول الأفراد وظهور طبقات اجتماعية مختلفة جعل الضرائب سالفة الذكر غير مناسبة لمبدأ العدالة الضريبية، وكان لزاما تغييرها لتطبيق بأسعار مختلفة، وقد تبع ذلك إلغاء الضرائب على الأشخاص وفرضها على الأموال سواء كانت على ما يمتلكه من ثروة أو ما يحققه من دخل (3).

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

#### ثانيا: تصنيف الضرائب:

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

#### 1- الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية تلك التي تتخذ من الأموال وعاء لها دون مراعاة ظروف المكلف، فالاعتبار الوحيد عند فرضها هو المال وليس الشخص ومركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، وبالتالي فهي ضريبة معدلها نسبي لا تتغير بمقدار المال الداخل في الوعاء، فتفرض على عناصر ظاهرة من الثروة كالثروة العقارية أو الإنفاق، وتتميز بعدم امكانية التهرب منها، كما أن نفقات تحصيلها قليلة ولكن يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة الضريبية. ورغم هذا فهي الأساس في تكليف المكلفين بتحمل الأعباء العامة في معظم الدول المعاصرة. (4)

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

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

## 2- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك التي يتم الاقتطاع من أموال المكلف بشكل مباشر من دخل المكلف أو ثروته، بحيث يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة، عادة يتم فيها مراعاة مصدر دخله ومعاملته بأسلوب ملائم. فالضرائب المباشرة في اصطلاح الحسابات الوطنية وسيلة لتوزيع الدخل المتاح أو التصرفي فهي تفرض بعد توزيع الدخل على عوامل الانتاج وقبل إنفاق هذه الدخول.

أما الضرائب غير المباشرة فهي التي يتم فيها اقتطاع ضريبي من أموال المكلف بشكل غير مباشر عن طريق وقائع وتصرفات محددة منه وتعتبر دالة على مما يتمتع به من قدرة مالية أو ثروة تبرر استخدام هذا الأسلوب مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة<sup>(5)</sup>. فهي وسيلة لإعادة توزيع الايراد الاجمالي الناتج عن بيع المنتجات والخدمات للمستهلكين النهائيين.

ويمكن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة انطلاقا من ثلاثة معايير وهي: (6)

- معيار طريقة التحصيل حيث تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل استناد إلى كشوف وجداول تدون فيها أسماء المكلفين، وعلى العكس من ذلك تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان من غير الممكن إتباع هذا الأسلوب في التحصيل، حيث تتم انطلاقا من تصرفات المكلفين. ويعاب على هذا المعيار عدم القدرة على إتباع هذا الأسلوب في التحصيل مثل الضريبة على أرباح الأسهم والسندات إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق المالية دائما بأسمائهم.

- معيار تحمل العبء الضريبي فتكون مباشرة إذا لم يتمكن المكلف من نقل عبئها إلى الغير، وتكون غير مباشرة إذا تمكن من ذلك، ويعاب على هذا المعيار عدم تحديد من يتحمل عبء الضريبة بدقة حيث يمكن نقل عبئها إلى الأمام أو الخلف مثل فرض ضريبة على أجور العمال حيث يمكن لهم من نقلها إلى صاحب العمل جزئيا أو كليا.

- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة إذا تميزت المادة بالثبات والاستمرار كالضريبة العقارية، وغير مباشرة إذا كانت عرضية متقطعة مثل الانفاق والتداول، ويعاب على هذا المعيار عدم التمييز بين بعض الضرائب من حيث كونها عرضية أم أنها ثابتة، مثل الضريبة على التركات فهي إما اعتبارها مباشرة لأنها تفرض على انتقال الثروة أم غير ذلك إذا اعتبرت عرضية تفرض على حدث عرضي هو الوفاة.

ومن الواضح أنه تم اعتماد المعايير الثلاثة للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واعتبرت كل من الضرائب على الدخل ورأس المال ضرائب مباشرة تمتاز بثبات حصيلتها، والضرائب على الاستهلاك والانفاق ضرائب غير مباشرة يعاب عليها عدم ثبات حصيلتها وعادة ما ترتبط بالظروف الاقتصادية من رواج وكساد.

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

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

- الضريبة على الدخل:

يعرف الدخل بأنه ضريبة مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء (7)، وقد أخذ بهذا التعريف في المجال الضريبي، فلا تفرض الضريبة إلا على الدخل الصافي حيث يجب خصم تكاليف الصيانة والاهتلاك والاستغلال من الإجمالي، أما استعمالات الدخل فلا تخصم منه كاستثماره أو انفاقه.

ولكن يأخذ معظم الاقتصاديين بفكرة الزيادة الاقتصادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة فكل من الأجر والربح والريع والفائدة تدخل في تعريف الدخل إضافة إلى المكاسب الرأسمالية، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أو على كل فرع من فروع الدخل، والغالب أن يستخدم المنهجين معاً، فالضريبة على الدخل الإجمالي تراعي المقدرة التكاليفية، والوضع الخاص بكل خاضع للضريبة، بينما النوع الثاني فهو يسمح بمغايرة معدل الضريبة حسب نوع الدخل (العمل، رأس المال، مختلط) فهو لا يعبر عن المقدرة التكاليفية ولكن يسمح بالتمييز بين هذه الدخول حسب طبيعتها (8).

#### - الضريبة على رأس المال:

ويعرف رأس المال من الوجهة الضريبية بأنه مجموع رؤوس الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها شخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة أو غير ذلك، حيث يقاس في لحظة معينة، وباعتبار أن الدخل يتكرر سنوياً فيتم فرض الضريبة عليه ما دمت المادة التي تفرض عليه (رأس المال) تتجدد سنوياً، ولا تنتهي بالقضاء على رأس المال المنتج للدخل، ويقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على الأموال المستخدمة في العملية الانتاجية (9). إلا أنه توجد استثناءات تفرض الضريبة أحياناً على رأس المال، رؤوس الأموال العقارية ورؤوس الأموال المنقولة كالديون والأسهم والسندات والتحف وحقوق المؤلفين، ويمكن أن يميز بين رؤوس الأموال المنتجة كالعقارات المبنية ورؤوس الأموال غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي المعدة للبناء.

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

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

#### - الضريبة على الانفاق:

يتم فرض الضريبة عند استعمال الثروة بمعنى عند استهلاك السلع والخدمات فالإنفاق الاستهلاكي يعبر على المقدرة التكاليفية فهذا الإنفاق يرتبط طردياً مع حجم ثروته، فهذا النوع من الضرائب يتم بطريقة غير مباشرة بمعنى أن من يتحملها ليس هو من يقوم بدفعها فالمستهلك هو من يتحملها في الأخير (10) وتفرض الضريبة عامة على الاستهلاك كالضريبة الوحيدة على الإنتاج أو الضرائب المتتالية على الإنتاج أو الضريبة على القيمة المضافة، وإلى جانب ذلك تفرض على أنواع معينة من الإنفاق ولكن هذا النوع يثير مشكلتين تتعلق باختيار نوع الإنفاق وطريقة فرض الضريبة، ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع من الإنفاق الضروري والكمالي والجاري، وأما فرض الضريبة على إنفاق معين يمكن اتباع أحد الطرق التالية إما ضرائب جمركية أو نوعية أو احتكارات مالية (11).

#### ثالثاً: طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

عادة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة أحد الأطراف التالية:

- 1- التقدير بواسطة تصريح المكلف (طريقة النظام العام)
- 2- طريقة التقدير الجرافي
- 3- طريقة التقدير على أساس العوامل الخارجية لثروة المكلف
- 4- التقدير ببلاغ مقدم من الغير

#### 3-1- التقدير بواسطة تصريح المكلف:

يعتبر المكلف هو المحدد الحقيقي لمقدار المادة الخاضعة للضريبة المطلوب أدائها، لذلك يتم تكليفه بتصريح يوضح فيه مقدارها، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة عدم مراعاة الدقة والتقليل في قيمة

المقدار الخاضع للضريبة، لذلك تخضع دائما التصريحات إلى الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، ومن مميزات هذه الطريقة معرفة وعاء الضريبة بدقة فهي صالحة لجميع أنواع الدخول، إلا أن نجاحها يتوقف على كفاءة الرقابة الجبائية في متابعة المكلفين في صحة بياناتهم.

### 3-2- التقدير الجزافي:

وهنا يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بشكل اجمالي وعلى أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية<sup>(12)</sup>. مثل تحديد الربح المحصل من طرف المزارع انطلاقا من تحديد القيمة الاجارية للأرض مضروبة في مثلها أو أكثر لتحديد الربح نظرا لتعذر تحديد المادة الخاضعة بصورة دقيقة، وعادة ما يترك المشرع حق المكلف في الطعن في هذا التقدير إذا أثبت العكس، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة.

### 3-3- التقدير على أساس العوامل الخارجية لثروة المكلف:

يتم تحديد المادة الخاضعة عن طريق العلامات الخارجية كتحديد القيمة الإيجارية للمكان الذي يزاول فيه المكلف مهنته أو القيمة الإيجارية لمسكنه الخاص، وبالتالي الاعتماد على مظاهر معينة لتقدير الأرباح باعتبار أن هذه المظاهر تكون صالحة لتحديد الوعاء الضريبي، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة وعدم التدخل في شؤون المكلف، ويعاب عليها عدم الدلالة على حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وعدم القدرة على تقدير بعض أنواع الضرائب كالمرتبات والأجور لعدم توفرها على المظاهر الخارجية وبالتالي لا تضمن تحقيق العدالة.<sup>(13)</sup>

أما التقدير المباشر فيتم الاستعانة بكافة الوسائل اللازمة للوصول إلى المادة الخاضعة كالمعاينة والتحري وجمع المعلومات المختلفة، وتمتاز هذه الطريقة بالدقة ومراعاة العدالة ويعاب عليها احتمال التعسف من رجال الإدارة الضريبية ومضايقه المكلفين لتدخل الإدارة في شؤونهم، وعادة لا يتم اللجوء إليها إلا في حالة رفض المكلف تقديم الاثباتات اللازمة كإمسك دفاتر منتظمة لحساباته.<sup>(14)</sup>

### 3-4- التقدير ببلاغ مقدم من الغير:

بطبيعة الحال لا يكفي إلزام المكلف بتقديم تصريحه في مقدار المادة الخاضعة للضريبة، فيتم عادة إلزام جهة أخرى بتقديم تصريح يوضح فيه مقدار أو قيمة المال أو الدخل الذي تم التعامل على أساسه، وهذه الطريقة تسمح بمحاربة التهرب الضريبي كإلزام رب العمل بتقديم تصريح عن الأجور والرواتب المدفوعة لمستخدميه... الخ.<sup>(15)</sup>

### 4- حساب الضريبة:

يتم حساب الضريبة عن طريق اتباع أسلوبين، الأسلوب الأول عن طريق الضرائب التوزيعية فيتم تحديد مقدار العائد أو المبلغ الإجمالي من الحصيلة الضريبية ثم يوزع على المكلفين حسب المقدرة التكاليفية أو حسب المنطقة الجغرافية، وقد تم التخلي عن هذه الطريقة أو عن طريق اتباع أسلوب الضريبة القياسية بتحديد سعر الضريبة إما في شكل نسب مئوية معينة تفرض على المادة الخاضعة للضريبة أو في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة بدون تحديد الحصيلة الضريبية الإجمالية. ويستخدم هذا الأسلوب طريقتين هما<sup>(16)</sup>

- أسلوب الضريبة النسبية حيث تفرض الضريبة بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء كفرض 26% على أرباح الشركات مهما كانت قيمة الأرباح.
- أسلوب التصاعد بالطبقات حيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى عدة طبقات بفرض معدل ضريبي يتزايد من طبقة لأخرى. أو عن طريق أسلوب التصاعد بالشرائح حيث يطبق سعر ضريبي معين على كل شريحة يتزايد ويرتفع في كل شريحة موالية.

### 5- تحصيل الضريبة:

هي آخر مرحلة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، وتعرف على أنها مجموع العمليات التي تدخل بين المكلف بالضريبة في نقل مبلغ الضريبة من دتمته إلى الخزينة العمومية، بمعنى المرحلة التي يتم فيها تحويل دين الضريبة المستحق على الممول أو المكلف إلى خزينة الدولة. ويثير تحصيل الضرائب نقطتين مهمتين فالأولى تتمثل في تحديد من يقوم بدفعها، والثانية تتمثل في كيف يمكن لبعض المكلفين التهرب من دفعها.

### 5-1- طرق التحصيل الضريبي:

تختلف طريقة التحصيل لكل ضريبة حسب طبيعة كل ضريبة وتغيرها وتغير النظام الضريبي، فنجد خمسة طرق لهذا التحصيل وفق النظام الضريبي الجزائري وهي كما يلي:

#### **5-1-1-1- طريقة الالتزام:**

وهي تتم عن طريق تنازل الدولة في حق التحصيل لفرد أو شركة، حيث يقوم أو تقوم بدفع مقدار الضريبة إلى الدول مقدما، ثم تتم عملية جبايتها لصالحه أو صالحها الخاص. وقد تم التخلي عن هذه الطريقة لعدة عيوب بها مثل منافسته لسيادة الدولة.

#### **5-1-1-2- طريقة التوريد المباشر:**

قيام المكلف بنفسه بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية استناد إلى ما قام بتقديمه من تصريح بمبلغ الضريبة، فتسدد إما على شكل دفعات أو أقساط أو دفعة واحدة مباشرة، ويترتب عن هذه الطريقة عدم التصريح بالقيمة الحقيقية للضريبة مما يترتب عنه عقوبات وغرامات في حالة التأخير من طرف الإدارة الضريبية.

#### **5-1-1-3- طريقة الأقساط المقدمة:**

عن طريق تقديم أقساط دورية سواء كانت شهرية أو فصلية حسب تقدير المكلف بدفع قيمة الضريبة المتوقع تحقيقها، يكون هذا التقدير سواء بالاعتماد على السنة السابقة التي تم تحقيقها، أو بالاعتماد على نسبة من رأس المال الاجتماعي للشركة أو المكلف، وبعد نهاية السنة يجري تقدير القيمة الفعلية للضريبة، وأجراء عملية المقاصة مع مصلحة الضرائب تظهر النتائج إما استكمال دفع الضريبة أو استرجاعها أو تحويلها إلى السنة الموالية.<sup>(17)</sup>

#### **5-1-1-4- طريقة الحجز من المنبع:**

تتم هذه الطريقة بوجود وسيط بين المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب، يتولى الوسيط بتحصيل مبلغ الضريبة ودفعه إلى خزينة الدولة بحيث يستلم المكلف الأرباح أو المداخل محررة من الضريبة، ومثال ذلك اقتطاع المرتبات والأجور، أرباح المساهمين... الخ.

#### **5-1-1-5- طريقة الدمغة:**

تتم بلصق طوابع الدمغة كتسجيل العقود والتوثيق ووثائق اثبات الهوية وخدمات العدالة... الخ أو عن طريق استعمال اوراق مدفوعة القيمة من فئات خاصة مثل قسيمة السيارات.<sup>(18)</sup>

#### **5-1-1-5- التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبئها:**

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي ظاهرة اقتصادية يستطيع المكلف القانوني من نقل عبئها كليا أو جزئيا إلى جهة ثانية أخرى متى دعت الفرصة، فالضريبة العقارية مثلا يستطيع مالك السكن من نقلها إلى المستأجر، كذلك المنتج الذي يحاول نقل عبئها إلى المستهلك والعمال الذين يفرض عليهم معدل ضريبي زائد من امكانية نقلها إلى صاحب المصنع، ولهذا تثار مشكلة هامة حول من هو المكلف المقصود بدفعها وتحملها.<sup>(19)</sup>

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

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

#### **5-2- توافر شروط نقل العبء الضريبي:**

ولنقول بوجود نقل عبء ضريبي وجب توفر شروطها هي:<sup>(20)</sup>

- أن يكون رفع ثمن السلعة أو الخدمة ممكنا ولهذا فمرونة الطلب والعرض هي التي تحدد امكانية نقل العبء الضريبي من عدمه، فهذا النقل يتناسب عكسيا مع مرونة الطلب، فإذا كان الطلب على



- السلعة غير مرنة مثل السلع الضرورية كان نقل العبء ممكناً، وبالعكس يتناسب النقل طردياً مع مرونة العرض فالسلع التي يكون عرضها مرناً يمكن نقل العبء الضريبي بعكس السلع التي لا يتمتع عرضها بمرونة كافية كالسلع سريعة التلف.
- قد يكون نقل عبء الضريبة جزئياً حيث تتوقف الزيادة في ثمن السلعة على النسبة بين مرونة الطلب والعرض، فإذا كان الطلب على السلعة مرناً وعرضها غير مرناً فإن المنتج يتحمل الجزء الأكبر منها، أما إذا كان الطلب على السلعة غير مرناً فيتحمل المستهلك الجزء الأكبر والمنتج الجزء الأقل.
- هناك مدة معينة يجب خلالها دفع الضريبة فإذا أهملت الإدارة في المطالبة بها خلال هذه المدة سقط حقها في المطالبة بها بالتقادم.

## المراجع:

- 1- خالد علي، عمر غانم، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز 2019، ص 3 <https://www.annd.org>
- 2- الكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية العدد 6، جامعة البليدة 2015، ص 111.
- 3- مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، جامعة الإسكندرية 2004، ص ص 326-327
- 4- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العثماني، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص ص 63-64
- 5- مجدي شهاب، نفس مرجع، ص 227
- 6- شعيب ضيف، جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، مجلة دفاقر اقتصادية العدد 5، سنة 2014، جامعة زيان عاشور الجلفة، ص ص 231-332.
- 7- مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 334.
- 8- باهر عتلم وسامي السيد، المالية العامة ودور القطاع العام في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، جامعة القاهرة، ص ص 229-230
- 9- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، سنة 2005 مصر، ص 162.
- 10- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العثماني، مرجع سابق، ص ص 73-78
- 11- باهر عتلم وسامي السيد، مرجع سابق، ص 246
- 12- الكفيف فاتح، مرجع سابق، ص 112.
- 13- محمد بوطلاعة، نسيم بوكحيل، التوجه نحو سياسة التحفيز الجبائي لتوسيع الوعاء الضريبي بالإشارة لحالة الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد 3 جوان 2015، ص 97.
- 14- الكفيف فاتح، مرجع سابق، ص 113.
- 15- محمد بوطلاعة، نسيم بوكحيل، مرجع سابق، ص 97.
- 16- الكفيف فاتح، مرجع سابق، ص 116
- 17- عبد الحكيم حطاطش، مطبوعة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 2020، 2021/1، ص 29
- 18- الكفيف فاتح، نفس المرجع، ص 118
- 19- باهر عتلم وسامي السيد، مرجع سابق، ص 231.
- 20- باهر عتلم، نفس المرجع، ص ص 246-248

## تمهيد:

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

## المحور الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي

جاءت هذه الضريبة للحد من الآثار السلبية للضرائب النوعية والتكميلية والتي كانت معقدة في النظام الجبائي السابق، حيث كانت مفروضة على كل نوع من أنواع الدخل على حدا، ولذا جمعت في وعاء واحد وهي تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الدولة.

### أولاً: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي على أنها ضريبة سنوية وحيدة تؤسس على دخل الأشخاص الطبيعيين تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة<sup>(1)</sup>. وهي ضريبة تصاعدية يتم فيها اقتطاع شطرا أكبر فأكبر من الدخل كلما تزايد الدخل الخاضع للضريبة. ويتكون هذا الدخل الصافي من واحد أو أكثر من أنواع المداخل الآتية:<sup>(2)</sup>

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

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج أهم الخصائص التي تميز هذا النوع من الضرائب وهي:

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

### ثانياً: أصناف الدخل والأشخاص الخاضعين:

#### 1- أصناف الدخل:

##### 1-1- الأرباح المهنية:

وهي التي يحققها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (شركات الأشخاص) نتيجة ممارسة المهن المذكورة أعلاه، من أرباح مهنية ومهن غير التجارية أو المهن الحرة التي تضم دخول الأطباء والمحامين والموثقين... الخ، فهم لا يملكون صفة التاجر ولا يخضعون إلى الأرباح الصناعية والتجارية. تضم كذلك عمليات الوساطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو قيامهم بشراء نفس الممتلكات لإعادة بيعها، إضافة إلى الإيجار سواء تعلق بالأصول المادية أو غير المادية للمحل مثل الاثاث أو العتاد، قاعات مخصصة للحفلات أو الملتقيات والتجمعات... الخ.

كذا تحقيق مكاسب صافية نتيجة التنازل عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية لقاء عوض، الأرباح المتعلقة بتربية الدواجن والأرانب ذات الطابع الصناعي، والأرباح الناتجة عن استغلال الملاحات وغيرها والمداخل المحققة من قبل التجار الصيادين... الخ. انظر المادة 11 من قانون ض.م.ر.م. 2021.

#### **1-2- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية\*.**

يدخل في تكوين الدخل الاجمالي للأشخاص كل من الدخول النقدية مثل المرتبات والتعويضات والأجور والمعاشات والريوع العمرية، والامتيازات العينية الممنوحة لهم، وهي كل المداخل الآتية والتي تدخل في تكوين الدخل الاجمالي:

- المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين للشركات المتكونة على شكل شركات أموال أو أشخاص.
- المبالغ المقبوضة بصفة فردية مقابل عملهم للغير في بيوتهم بصفة فردية.
- كل من التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية لمديري الشركات.
- الأنشطة الثانوية الممارسة من قبل الأشخاص مثل التدريس أو البحث المراقبة... الخ، إضافة إلى نشاطهم الرئيسي.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترة غير شهرية.

#### **1-3- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.**

وتتمثل في ريوع الأسهم وحصص الشركة وإيرادات المماثلة لها التي توزعها كل من شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو المتخذة على شكل شركة أسهم وكذا شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال. إضافة إلى مداخل الديون والودائع والكفالات وهي الفوائد والمبالغ المستحقة على الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن الديون الرهنية سواء كانت ممتازة أو عادية إضافة إلى الودائع تحت الطلب.

#### **1-4- عائدات المستثمرات الفلاحية.**

وهي كل دخل ناتج عن نشاط زراعي كالخضر والفواكه أو دخل ناتج عن تربية الحيوانات، مع شرط أن تكون تحت غطاء صناعي وممارسة من قبل فلاح في مزعتيه (3).

وتعفى لاعتبارات اقتصادية واجتماعية حسب المادة 36 من ق.ض.م.ر.م. زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور ونتاج الحليب الطبيعي على حالته وتعفى بشكل مؤقت لمدة 10 سنوات الأنشطة الزراعية الممارسة في أراضي مستصلحة حديثاً وفي المناطق الجبلية التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم.

#### **1-5- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات والحقوق العقارية الحقيقية والأسهم والحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.**

وهي الفوائض المحققة من قبل الأشخاص نتيجة التنازل عن عقارات أو أجزاء منها سواء كانت مبنية أو غير مبنية تكون خارج النشاط المهني، غير أنه لا تدخل في هذا الإطار فوائض القيم الناتجة عن التنازل في حالة عقار تابع لتركة من أجل تصفيته، إضافة على الفوائض القيم المحققة في إطار قرض ايجاري من نوع "ليزباك". غير أنه لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي التي دامت حيازته 10 سنوات.

أما الأسهم والحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة فتحسب من الفرق الايجابي بين سعر التنازل وسعر الاكتتاب عند تحقيق فوائض القيم عند بيع الأشخاص الطبيعيين خارج نشاطهم المهني لجزء أو كل منها. ولحساب فائض القيمة يتعين أولاً حساب الفرق الايجابي بين سعر التنازل وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه وذلك حسب المادة 78 من ق.ض.م.ر.م. كما يستفيد الدخل الخاضع للضريبة من تخفيض قدره 5% سنوياً ابتداء من السنة الثالثة لحيازة العقار وهذا في حدود 50% (5).

\* المرتب مبلغ مالي يتلقاه لموظف، أما الأجر فهو الذي يتلقاه العامل، والمعاش يحصل عليه في حالة الاحالة على التقاعد، أما الربح العمري يدفع من شخص لفائدة شخص آخر خلال مدة حياته

ويتم دفع قيمة الضريبة إلى قابض الضرائب في مكان وجود العقار في مدة لا تتجاوز 30 يوما ابتداء من تاريخ اصدار العقد.

#### **1-6- الإيرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية.**

هذا النوع من الإيرادات مثل المداخل الأيجارية التي لم تدرج في أرباح المؤسسة والإيرادات الناتجة عن ايجار الأملاك غير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، وكذا الناتجة عن عقد العارية، حيث تصنف في المداخل العقارية، وتدفع قيمة الضريبة في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ تحصيل الأيجار. أما في حالة عدم ذكر الأجل المتفق عليه في العقد يتم دفع قيمة الضريبة عند 20 يوما الأولى من كل شهر الذي يلي شهر التحصيل<sup>(6)</sup>.

ويتم تحديد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخل الصافية الفئوية الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة بعد خصم التكاليف المذكورة سابقا.

#### **ثالثا: مكان ومجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي**

##### **1- مكان فرض الضريبة:**

يتم فرض هذه الضريبة في مكان وجود محل الإقامة للمكلف، أما في حالة تعدد محل الإقامة فيتم فرضها في مكان إقامة مؤسسته الرئيسية، لكن إذا تعلق الأمر بالشركاء في شركات الأشخاص أو شركات المساهمة، أو أعضاء الشركات المدنية تفرض هذه الضريبة في مكان ممارسة النشاط أو المهنة وعند الاقتضاء في مكان المؤسسة الرئيسية.

كما تفرض على المكلفين في المكان الذي توجد مصالحهم الرئيسية على مستوى الجزائر إذا كانت إيراداتهم من نشاط ممارس في الجزائر بدون وجود موطن تكليفهم بها<sup>(7)</sup>.

##### **2- الأشخاص الخاضعين للضريبة:**

يخضع الدخل لكل شخص طبيعي أو معنوي مقيم داخل التراب الوطني، كما يخضع الدخل المحقق من مصدر جزائري للأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. يضاف إلى ذلك الشركاء في شركات الأشخاص أو الشركات المدنية المهنية المشكلة في شكل شركات ذات مسؤولية غير محدودة، أو أعضاء شركات المساهمة، حيث يكون الشركاء فيهم في مسؤولية غير محدودة اتجاه ديون الشركة. المكلفين بالضريبة حسب دخلهم الخاص ومداخل أولادهم الذين تقل أعمارهم عن 18 عاما أو عن 25 سنة في حالة مزاوله الدراسة، أو لهم نسبة عجز محددة بنص تنظيمي، ونفس الشروط للأولاد الذين يؤويهم في بيته، أو الأشخاص الذين تحت كفالتهم<sup>(8)</sup>.

##### **رابعا: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي**

##### **1- الحصول على الدخل الصافي الإجمالي:**

يحدد الدخل الصافي للمكلف المكون من الدخول الصافية الفئوية من رؤوس أموال والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور، وكل الأرباح التي يحصل عليها، ويتم الحصول على الدخل الصافي الإجمالي بعد طرح إجمالي الإيرادات من جميع التكاليف القابلة للخصم التي تتوافر فيها الشروط الآتية:<sup>(9)</sup>

1- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة.

2- تتعلق بعبء فعلي يستند إلى ميررات كافية.

3- أن يتم إدراجها ضمن أعباء نفس السنة المالية التي تم فيها صرف الأعباء فلا يقبل إدراج أعباء

سنة مالية سابقة في أعباء سنة مالية لاحقة.

ويقصد بالتكاليف القابلة للخصم جميع التكاليف التي تضم ما يلي:

1- شراء المواد الأولية والسلع.

2- المصاريف العامة التي تخص دورة الاستغلال، مثل حفلات الاستقبال ومصاريف الاطعام،

مصاريف التكفل المدفوعة من قبل المؤسسة، المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية

الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية الشباب في حدود 10% من رقم الاعمال السنة الماضية لا

يتجاوز 30.000.000 دج، (10) مصاريف تخص نوع النشاط (التجاري، الصناعي، الحرفي).  
مصاريف استثنائية مثل المساهمة في الضمان الاجتماعي.

3- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم غير أنه تم تسديدها نقدا ولا تتجاوز 300.000 دج بكل الرسوم.

4- الإهلاكات والمؤونات.

5- الرواتب والأجور المدفوعة للعمال.

6- الضرائب والرسوم المهنية باستثناء الضريبة على الدخل الإجمالي.

بعد تحديد الدخل الإجمالي الصافي يمكن للمكلف خصم التكاليف الآتية: (11)

1- فوائد القروض والديون المفترضة لأغراض مهنية وكذا القروض المتعلقة بشراء مساكن أو بناءها.

2- اشتراكات المنح والشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يقوم المكلف بدفعها.

3- نفقات الاطعام وعقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

### 3: تحديد الربح الخاضع للضريبة

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة من خلال تتبع نفس خطوات حساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا عن طريق تحديد رقم الأعمال الخاضع من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، ويكون متضمن الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له.  
الربح الخاضع للضريبة (الربح الجبائي) = الحواصل المقبوضة - الأعباء المحملة في إطار ممارسة النشاط (12)

بمعنى آخر أن:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للخصم - التخفيضات - العجز المبرر (13)

ويقصد بالحواصل (الإيرادات) الواجب اعتمادها لتحديد الربح هي:

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

الحواصل الناتجة عما يلي:

1- مداخل العقارات المدرجة في الميزانية.

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

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

4- التخفيضات الضريبية المخصصة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

5- فوائض القيمة المهنية.

### 3-1- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للخاضعين للنظام الحقيقي:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 فقد حددت كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للفئات المختلفة من الدخل، فتخضع كل من الإيرادات التالية إلى الجدول التصاعدي المبين أدناه، ويتم دفع الضريبة والتصريح بها من طرف المكلف إلى خزينة الدولة:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- الأرباح غير التجارية

- عائدات المزارع.

- بعض ريع رؤوس الأموال المنقولة.

جدول رقم (01): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

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

**المصدر:** قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2021، ص 23.

### **2-3- حساب الضريبة في حالة الاقتطاع من المصدر:**

أما فيما يخص المداخل الآتية فيتم اقتطاعها من المصدر وهي محررة من الضريبة، ويعتبر مبلغ هذا الاقتطاع قرصاً ضريبياً يتم خصمه من الضريبة على الدخل الإجمالي إذا كان المستفيد شخصاً طبيعياً وهي كالاتي:

### **3-2-1- ريع أو مداخل رؤوس الأموال المنقولة:**

وهي تضم كل من مداخل موزعة من قبل شركات الأسهم أو الإيرادات المماثلة لها، إضافة إلى مداخل الديون والودائع والكفالات.

### **3-2-1-1- مداخل الأسهم والحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:**

وهي تشمل على كل من الأسهم أو الحصص الموزعة من قبل الشركات التالية:

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- الشرك المدنية المتخذة بشكل شركة أسهم.
- شركة الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

### **وتشمل المداخل الموزعة على ما يلي:**

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

### **أما الحواصل غير المدرجة في المداخل الموزعة فهي :**

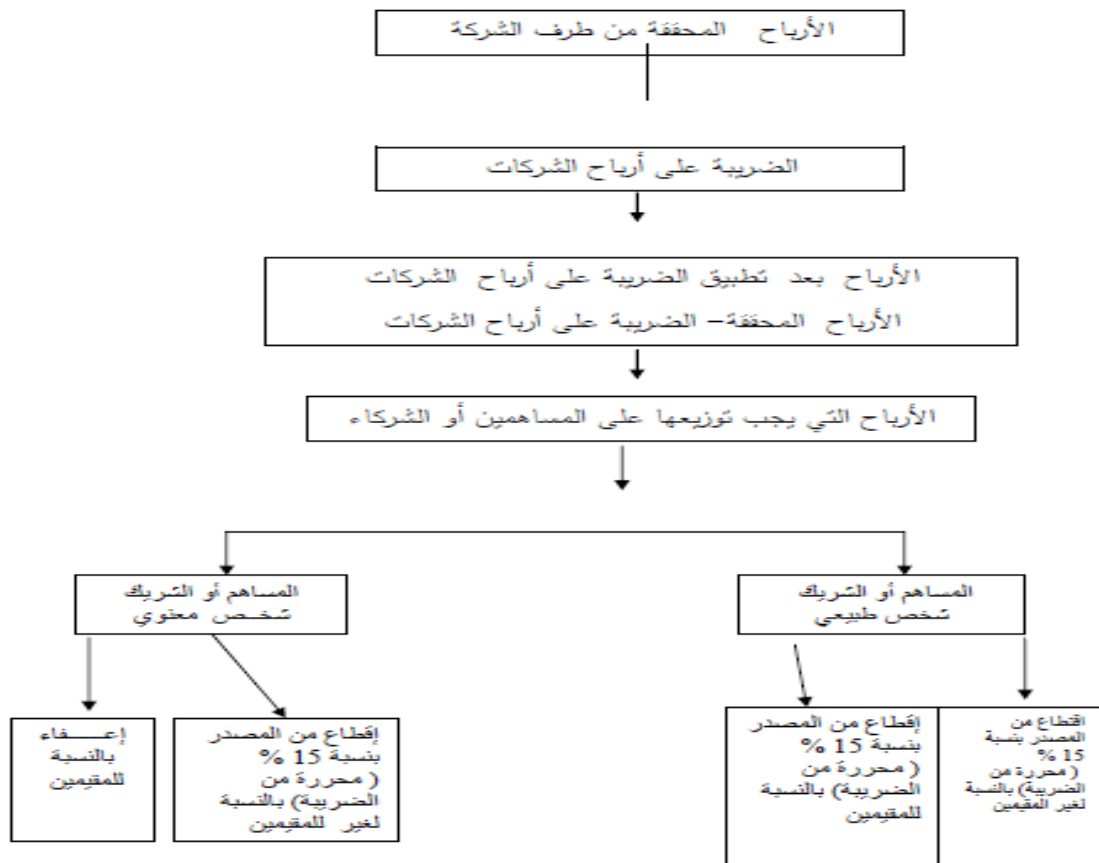
- لا تعتبر مداخل موزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو المساهمين طابع تسديداً لمساهمتهم أو لعلاوات الإصدار. غير أن هذا التوزيع لا يكتسي هذا الطابع إلا إذا سبق توزيع كل الأرباح والاحتياطات باستثناء الاحتياط القانوني. وبهذا الصدد لا تعتبر مساهمات: (14)
- اندماج الأرباح مباشرة في رأس المال.
- مكافآت الاندماج لشركتين للمبالغ الدرجة في رأس المال.
- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة معينة في حالة كون هذه المبالغ تمثل تسديداً للمساهمات وتكون هذه الأخيرة فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي خلال حياة الشركة.
- منح الأسهم أو حصص للشركة بصفة مجانية الذي يتم في إطار: عملية دمج شركات محققة من طرف شركات في شكل شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة. مساهمة جزئية في أحوال الشركة، مساهمة كلية في أصول شركتين أو أكثر □ .

**أما الحواصل المعفية:** وهي حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (05) سنوات ابتداءً من أول جانفي 2019

- حواصل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة.
  - الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.
- إعفاء حواصل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والالتزامات المماثلة، من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات:
- تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة، لأجل أدنى مدته خمس سنوات وصادرة خلال مدة خمس سنوات، ابتداء من أول جانفي سنة 2019 تشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه المدة. إعفاء الحواصل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل، تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2005 الحواصل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل، والشكل التالي يوضح آلية فرض الضريبة على المداخل والأرباح الموزعة كما يلي:

### آلية فرض الضريبة على المداخل والأرباح الموزعة

#### الشكل -1-



المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2021، ص

مثال: ليكن شريكين "أ" و "ب" لهما شركة ذات مسؤولية محدودة متخصصة في مجال البناء، حصة كل شريك على التوالي: 60%، 40%.

- إذا علمت أن هذه الشركة حققت ربحا صافيا عام 2020 قدر بـ 1.000.000 دج. والمطلوب هو حساب الدخل الموزع لكل شريك. إذا علمت أن "أ" مقيم و "ب" غير مقيم.

## الإجابة:

أولاً: حساب الربح الصافي بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات = 1.000.000 - 770.000 \* 0.23 = 770.000 دج

- حصة الشريك "أ" بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الموزعة  
IRG = 770.000 \* 0.6 - 0.15 \* 0.6 \* 770.000 = 462.000 - 69.300 = 392.7000 دج.

- حصة الشريك "ب" بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح الموزعة  
IRG = 770.000 \* 0.4 - 0.15 \* 0.4 \* 770.000 = 308.000 - 46.200 = 261.800 دج.

### 3-2-2-2-2-3 كيفية فرض الضريبة على الديون والودائع والكفالات:

وهي المداخل الناتجة عن الديون الرهنية الممتازة منها والعادية والديون الممثلة بأسهم والسندات العامة إضافة الى سندات القرض الأخرى القابلة للتداول. والودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، الكفالات نقداً، الحسابات الجارية، سندات الصندوق. (15)، وتستحق هذه الضريبة عند دفع الفوائد لأصحابها وفي حالة الرسمة يؤجل الحدث المنشئ للضريبة إلى غاية تاريخ دفع الفوائد.

- تخضع إيرادات الديون أو الودائع الكفالات المحصلة من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي للاقتطاع من المصدر بنسبة 10 % مطبقة على الجهة الدافعة.

- وتخضع حواصل سندات الصندوق مجهولة الاسم للاقتطاع من المصدر بنسبة 50 % مطبقة من طرف الجهة الدافعة.

ويكون هذا الاقتطاع محرراً من الضريبة على الدخل الاجمالي. ويتم تخفيض بـ 50.000 دج من المبلغ الاجمالي للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص.

### مثال:

حقوق شخص طبيعي يخضع للنظام الحقيقي سنة 2020 ما يلي:

- ايراد من فوائد سندات البنك الاسمية بـ 350.000 دج

- ايراد من فوائد سندات الصندوق غير الاسمية بـ 250.000 دج

### الإجابة:

يتم اقتطاع من المصدر بـ 10% لفوائد سندات البنك الاسمية =

350.000 \* 10% = 35000 دج وهو دين ضريبي. يتم اقتطاعه من الضريبة على الدخل

الاجمالي وفقاً للجدول التصاعدي.

وبـ 250.000 \* 50% = 125.000 دج لفوائد سندات الصندوق غير الاسمية.

### 3-2-3 الرواتب والأجور:

يتكون الناتج الاجمالي من الأجور الرئيسية - أجور ورواتب - والأجور الإضافية - تعويضات وعلاوة المرדودية - إضافة الى المزايا العينية مثل اطعام ومسكن وتدفئة الممنوحة للأجير إما مجاناً أو مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها.

فالمزايا العينية بالنسبة للسكن والتدفئة والإنارة يتم تقييمها من طرف المستخدم حسب قيمتها الحقيقية. أما بالنسبة للإطعام يجب ألا تقل القيمة الواجب اعتمادها عم 50 دج عن كل وجبة الا في حالة مبرر مؤسس قانوناً.

وتستثنى من الناتج الاجمالي كل مما يلي:

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.

- تعويضات المنطقة الجغرافية.

- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد أو المنح العائلية منح الأمومة.

- المزايا العينية التي لا تتعلق فقط بالإطعام والمسكن الممنوحة للأجراء العاملين في المناطق الواجب ترقية من طرف الدولة.

وتحسب الرواتب والأجور حسب الجدول الضريبي التصاعدي المحسوب شهرياً كما يلي:

الجدول رقم (02) الجدول الضريبي التصاعدي المحسوب شهرياً



نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0%	لا يتجاوز 10.000
20%	من 10.001 إلى 30.000
30%	من 30.001 إلى 120.000
35%	أكثر من 120.000

**المصدر:** قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

وتحسب المداخل الآتية لتأسيس الضريبة وهي:

- الأرباح أو المداخل الموزعة على الشركاء والمسيرين.
- علاوة المردودية والمكافآت بـ 10% لفترة غير شهرية.
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي (التدريس والبحث والمراقبة، أستاذ مساعد... الخ) بـ 15%.
- بالنسبة للمرتبات والأجور والريوع العمرية والمنح والتعويضات والأتعاب تستفيد من تخفيض نسبي من الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 40%، حيث أنه لا يقل هذا التخفيض عن 1000 دج و 1500 دج شهريا. بمعنى آخر لا يقل عن 12.000 دج سنويا ولا يتعدى 18.000 دج سنويا. (16)

- بالنسبة للمداخل التي لا تتعدى 30.000 دج تستفيد من اعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي. بينما.

- بالنسبة للمداخل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج تستفيد من تخفيض اضافي تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة وفقا للصيغة الآتية:

$$\text{IRG} = \text{الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للتخفيض الاول} \times \frac{3}{8} - \frac{3}{20.000}$$

- بالنسبة للمداخل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو المكفوفون أو الصم والبكم إضافة إلى العمال المتقاعدون الخاضعون للنظام العام من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للصيغة الآتية:

$$\text{IRG} = \text{الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للتخفيض الاول} \times \frac{3}{5} - \frac{3}{12.500}$$

حيث أن هذا التخفيض غير تراكمي مع التخفيض الثاني أعلاه  
مثال:

ليكن أجير "أ" مكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي له المعطيات التالية:

- الأجر القاعدي = 65.000 دج
- منحة الأجر الوحيد = 800 دج
- المنحة العائلية = 300 دج
- تعويضات شهرية ثابتة ind1 = 1.520 دج
- Ind2 = 9.216, ind3 = 14.000, ind4 = 34.560, ind5 = 20.560

المطلوب: حساب الأجر الصافي للمكلف؟

**الإجابة:**

$$1- \text{حساب الأجر الإجمالي} = \text{الأجر القاعدي} + \text{مجموع التعويضات الشهرية} =$$

$$65.000 + 11.520 + 9.216 + 14.000 + 34.560 + 20.560 = 154.856 \text{ دج}$$

$$\text{اشتراكات الضمان الاجتماعي} 9\% = 13.937.04 \text{ دج}$$

$$\text{الأجر الخاضع للضريبة} = \text{الأجر الإجمالي} - \text{اشتراكات الضمان الاجتماعي} = 154.856 -$$

$$13.937.04 = 140.918.96 \text{ دج}$$

هذا الأجر يستفيد من تخفيض بـ 40% فقط بما أنه يقع أعلى من المداخل المذكورة سابقا القابلة للتخفيض.

سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$0 \text{-----} 10.000 \text{ دج} \quad 0\%$$

$$10.000 \text{-----} 30.000 \text{ دج} \quad 20\%$$

30.000-----120.000 دج 30%

أكبر من 120.000 دج 35%

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي الخام} = 0.35 \times (120.000 - 140918.96) + 27000 + 4000 = 38321.636 \text{ دج}$$

وبعد تطبيق التخفيض 40% في حدود 1000-1500 دج

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي الصافية} = 1500 - 38.321.636 = 36.821.636 \text{ دج}$$

الأجر الصافي = أجر المنصب + تعويض الأكل + تعويض النقل + تعويض المناطق الجغرافية + تعويض التنقل والمهمات + المنح العائلية + منحة الأجر الوحيد - (قيمة الاشتراك في الضمان الاجتماعي + اقتطاع الضريبة الصافية)

$$\text{الأجر الصافي} = 140.918.96 - 36.821.636 + 300 + 800 = 115.097.324 \text{ دج}$$

### 3-2-4- المداخل الإيجارية للأملك المبنية وغير المبنية:

أ- حسب المادة 42 من ق.ض.م.ر.م تدرج المداخل الناتجة عن ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية في تحديد الدخل المعتمد كأساس لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، وتحسب من مبلغ الأيجار الإجمالي، وتكون محررة من الضريبة كما يلي:

- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال الجماعي بـ 07% المداخل الناتجة عن ايجار

سكنات للاستعمال الفردي بـ 10%

- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال المهني بـ 15%

- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بـ 05% عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

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

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

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

$$= 2.540.000 \text{ دج}$$

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

**ملاحظة:**

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

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

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

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

**مثال:**

ليكن مكلف بالضريبة له نشاط تجاري حقق دخلاً خام سنوياً بـ 1.000.000 دج وكانت التكاليف القابلة للخصم نصف دخله الخام.

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لكليهما، إذا علمت أن زوجته لها دخل صافي من مهنة

غير تجارية قدرها 400.000 دج.

- هل من صالحهما الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الإجمالي.

## الإجابة:

1- الضريبة على الدخل الاجمالي للتاجر = (360.000 - (1.000.000-500.000)) = 48.000 + 42.000 = 90.000 دج.

2- الضريبة على الدخل الاجمالي للزوج = (360.000-400.000) \* 0.3 = 60.000 دج

3- في حالة التصريح المشترك يخضع الدخل المشترك لتخفيض بـ 10% =

400.000 + 500.000 = 900.000 دج - 900.000 دج \* 10% = 810.000 دج

حسب الجدول التصاعدي

IRG = ( 810.000-360.000)\*0.3+48.000= 183.000da

الضريبة على الدخل الإجمالي في حالة عدم التصريح المشترك =

90.000 + 60.000 = 150.000 دج

إذن من مصلحة الزوجين عدم التصريح المشترك لأنه في هذه الحالة تكون الضريبة أعلى منها في حالة التصريح المشترك.

### ب- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، تعتبر هذه الفوائض هي التي تم تحقيقها من قبل الأشخاص الذين قاموا بهذا التنازل خارج الرسم على النشاط المهني، ولا يدخل في هذا الأساس فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عقار تابع لتركة ما من أجل تصفية تركة ما أو ارث شائع. أما فوائض القيمة المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار " lease back " عقد قرض إجاري من نوع " ليزباك " تعد كذلك تنازلات بمقابل، الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية وإلى غير الأقارب.<sup>(16)</sup>

ويحدد فائض القيمة الخاضع للضريبة عن طريق حساب فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو قيمة انشائه. مع امكانية الادارة الجبائية من اعادة تقويم العنصر المتنازل عنه.

وفيما يخص فوائض القيمة المعفية فلا تخضع السكنات الجماعية عند التنازل والتي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الوحيد الذي دامت حيازته أكثر من 10 سنوات. ويتم دفع الضريبة من قبل المكلفين في أجل لا يتعدى 30 يوما من تاريخ ابرام عقد البيع.

### خامسا: الإعفاءات والتخفيضات

#### 1- الإعفاءات:

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

#### 1-1- الإعفاءات الدائمة:

وهي عادة الأنشطة التي يقوم بها أصحابها لغرض غير ربحي من أجل هدف اجتماعي أو سياسي أو اقتصادي أو ثقافي مثل: <sup>(17)</sup>

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولة.
- الدخل السنوي الصافي الذي يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي 120.000 دج سنويا.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل وأعوانهم من جنسية أجنبية إذا تمت نفس المعاملة لنفس الفئة الجزائريين.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته. <sup>(18)</sup>
- المبالغ الناتجة عن أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين لصالح الفنانين والمخترعين والموسيقيين.
- الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية المعتمدة.
- المداخل المحققة من أنشطة بيع الحليب الموجه للاستهلاك على حالته.
- عمليات تصدير السلع المدرة للعملة الصعبة والخدمات التي تتضمنها.

#### 1-2- الإعفاءات المؤقتة:

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

## 2-التخفيضات:

تتمثل أساساً فيما يلي: (19)

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

## أسئلة وتمارين محلولة

### السؤال الأول:

ما هو الفرق الموجود بين الربح المحاسبي والربح الجبائي؟

### الإجابة:

الربح المحاسبي هو الربح الذي تظهره القوائم المالية عن فترة مالية معينة وفقاً للمبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية، وهو الربح الناتج عن الفرق بين إيرادات المؤسسة ومصاريفها الناتجة خلال دورة استغلال ونشاطها يتبين ذلك في جانب خصوم الميزانية. أما الربح الضريبي هو الربح الناتج عن الربح المحاسبي ولكن بعد إدخال بعض التعديلات عليه بما يتفق وقانون الضرائب، حيث يتم إضافة الاستردادات وطرح التخفيضات والتي هي بمثابة أعباء إما ترفضها إدارة الضرائب أو تطالب بإدخالها، والمعيار المحاسبي رقم 12 قام بتفصيل هذا النوع أكثر دقة وهذه الأعباء تشمل مثلاً:

- الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة
- الإعانات الممنوحة في الجانب الرياضي (السيبونسورينغ)
- الهدايا
- الضرائب مؤجلة أصول أو خصوم...إلخ

### السؤال الثاني:

كيف تتم المعاملة الضريبية للأرباح المعاد استثمارها وفق الضريبة على الدخل الإجمالي؟

### الإجابة:

- حسب المادة 21 من ق.ض.م.ر.م يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30% من الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي، وتتم كما يلي:
- 1- أن يكون إعادة الاستثمار في الاستثمارات الاهتلاكية منقولات أو عقارات خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة الموالية مع اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار دعماً لتصريحاتهم السنوية، مع عدم استثمارها في السيارات السياحية التي لا تشكل النشاط الرئيسي للمستفيد.
  - 2- مسك محاسبة منتظمة، مع بيان الأرباح المراد استثمارها في التصريح السنوي للنتائج:
  - الأرباح التي يمكن الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة.
  - الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول.

- سعر تكلفتها.
- 3- في حالة التنازل أو وقف التشغيل في أجل أقل من 5 سنوات ولم يتم استثمار فوري، على الأشخاص دفع لفابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، مع تطبيق 5% على الحقوق الإضافية. وتؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الشرط رقم 1 مع زيادة قدرها 25%.

#### تمرين:

لتكن لديك أجرة شهرية إجمالية لشهر فيفري 2020 تقدر بـ: 35 164.83 دج.  
المطلوب: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

#### الحل:

$$1- \text{الاقتطاع الاجتماعي} = 0.09 * 35164.83 = 3164.83 \text{ دج}$$

$$2- \text{الاقتطاع الجبائي:}$$

$$\text{الوعاء الخاضع للضريبة} = 35164.83 - 3164.83 = 32.000 \text{ دج}$$

المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج تستفيد من تخفيض إضافي.

مبلغ الضريبة	المعدل	الفرق بين قيمة الأجر	القيمة العلوية	القيمة الدنيا
0	0%	10.000	10.000	0
4.000	20%	20.000	30.000	10.000
600	30%	2000	32.000	30.000
4600				

1- حساب IRG وفق التخفيض الأول:

- التخفيض الأول:  $4600 * 40\% = 1840$  دج وعليه المبلغ الواجب خصمه هو 1500 دج بدلا من 1840 دج

- اذن  $4600 - 1500 = 3100$  دج

- التخفيض الثاني = IRG وفق التخفيض الأول  $8/3 * 3100 - 3/20.000$

$$\text{IRG} = 3/20.000 - 8/3 * 3100 = 1600 \text{ دج}$$

#### المراجع:

- 1- المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2021
- 2- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2021، ص4.
- 3- المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2021.
- 4- المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 5- المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 6- المادة 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017.
- 7- فروم محمد الصالح، جباية المؤسسة، دروس مفصلة مدعومة بتمارين محلولة، افا للوثائق، عمان الاردن سنة 2021، ص ص 54-55.
- 8- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، ص11.
- 9- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2021، ص10
- 10- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2021.
- 11- المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017.
- 12- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2021، ص9
- 13- قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائي والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية العدد 12، جوان 2018، ص 72
- 14- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2021، ص14.
- 15- المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2019
- 16- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021

## 17- تمهيد:

تعتبر كل من الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ضريبة مباشرة على الدخل المتحصل عليه سواء من قبل المؤسسات أو الأفراد، وعادة يتم الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة لوفرة حصيلتهما، كما أن انشاء هذه الضريبة قد ألغى التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات العمومية والخاصة أو الشركات الوطنية والأجنبية، وكأحد أسباب ذلك هو قصور حصيلة الضرائب المباشرة في تغطية أعباء الدولة.

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

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

### أولا: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومجال فرضها

وهي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشر إليهم في المادة 136 من نفس القانون.<sup>(1)</sup> ونميز بين نوعين من الشركات التي تخضع إلى هذه الضريبة منها ما هو إجباريا وهي:<sup>(2)</sup>

- شركات الأسهم. SPA
  - شركات ذات المسؤولية المحدودة. SARL
  - مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة. EURL
  - شركات التوصية بالأسهم. SCA
  - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
  - الشركات المدنية المتكونة على شكل شركة أسهم.
- ومنها ما هو اختياريًا وهي الشركات المتكونة على شكل شركات أشخاص وهي:
- شركات التضامن. SNC
  - شركات التوصية البسيطة.
  - جمعيات المساهمة.
  - الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.
- تتضمن هذه الضريبة مزايا تتمثل في الشفافية والبساطة والاقتراب من العدالة ومن خصائصها ما يلي:
- ضريبة سنوية وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين لسنة واحدة مغلقة، حيث تستحق على الأرباح المحققة لمدة سنة أو 12 شهرا عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.<sup>(3)</sup>
  - ضريبة عامة تفرض على مجمل المداخيل دون التمييز في طبيعتها.
  - ضريبة نسبية يخضع الربح لمعدل واحد غير تصاعدي عكس الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يتصاعد معدل الضريبة مع زيادة الدخل.
  - ضريبة تصريحية يلزم المكلف بإرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب أو مركز الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة تحقق فيها الأرباح.

### ثانيا: الإعفاءات الممنوحة في مجال الضريبة على أرباح الشركات

هناك إعفاءات دائمة منها ما يلي:

- 1- القطاع الفلاحي مثل صناديق التعاون الفلاحي، التعاونيات، وتمس المبيعات، المداخيل، عمليات التأمين والبنك التي يحققها صندوق التعاون الفلاحي مع شركاته.

- 2- القطاع الاجتماعي مثل المؤسسات التابعة إلى جمعية الأشخاص المعاقين المعتمدة من طرف الدولة.
  - 3- القطاع الاقتصادي مثل العمليات الجالبة للعملة الصعبة-عمليات التصدير.
  - 4- القطاع الثقافي مثل الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.
  - 5- مجمع الشركات حيث تعفى الأرباح التي تحصل عليها الشركة نظير مساهمتها في رأسمال شركة أخرى حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- وأخرى مؤقتة منها ما يلي:

- 1- المشاريع المنجزة في إطار الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.
- 2- سوق البورصة حيث تعفى مداخيل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة.
- 3- القطاع السياحي حيث تستفيد المؤسسات المالية المستحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب من إعفاء لمدة 10 سنوات باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وشركات الاقتصاد المختلط في هذا القطاع إلا إذا تعهدت بإعادة استثمار أرباحها المحققة بعنوان هذه العمليات. أما المؤسسات الفندقية ووكالات السياحة والأسفار فتستفيد من إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية نشاطها حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة (4).
- 4- شركات رأسمال مخاطر حيث تستفيد من إعفاء لمدة 5 سنوات من بداية نشاطها.

### ثالثا: حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكيفية دفعه

تستحق الضريبة على أرباح الشركات من طرف الأشخاص المعنويين كل سنة، حيث يحسب رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأشخاص الخاضعين له، ويكون رقم الأعمال يتضمن الرسم على القيمة المضافة إذا كان لغير الخاضعين لهذا الرسم وفقا للمادة 140 من ق.ض.م.ر.م. لسنة 2021.

### 1- حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

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

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

### الربح الصافي = الحواصل المقبوضة - التكاليف المحملة

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

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

النتيجة الجبائية = الحواصل الخاضعة للضريبة - التكاليف المقبولة جبائيا (القابلة للخصم)

### 1-1- الحواصل الواجب اعتمادها في الخصم:

فالنتيجة الجبائية هي الأساس في تحديد مقدار الضريبة على أرباح الشركات الوجب دفعها من طرف الشركة أو المؤسسة وليست النتيجة المحاسبية، وعلى هذا الأساس يتم اعتماد الحواصل الآتية لتحديد أساس

فرض الضريبة، وهي النتائج المحققة خلال السنة سواء دخلت في النشاط أو لم تدخل، وسواء كانت مبيعات أو عائدات استثنائية<sup>(5)</sup>:

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

## 2-1- الأعباء القابلة للخصم:

- وتتضمن التكاليف كافة الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط وتتمثل أساس فيما يلي:
- المصاريف العامة مثل مصاريف المستخدمين، كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسات، اليد العاملة، استهلاك المواد والبضائع، مصاريف مالية، أعباء جبائية، منح التأمين، مكافآت الغير، مصارف مختلفة.
  - الإتاوة المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير الوطنية فخصمها يعتمد على السلطات المختصة في التحويل.
  - الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات من الخارج.
  - الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في مجال الاهتلاكات المقبولة.
  - المؤونات المخصصة لمواجهة الخسائر والأعباء والأحداث المتوقع حدوثها عند نهاية السنة المالية.

- كما تعتبر الأعباء الآتية قابلة للخصم بموجب المادتين 141 و169 من ق.ض.م.ر.م ما يلي<sup>(6)</sup>
- عندما تكتسي الهدايا طابع اشهاريا بحيث لا تتجاوز قيمتها الموحدة 500 دج لكل مستفيد.
  - الإعانات والتبرعات المقدمة لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني، بحيث لا تتجاوز قيمتها السنوية 2.000.000 دج عينا أو نقدا.
  - النفقات المصروفة في إطار بحث تطوير داخل المؤسسة والتي تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة لا تتعدى 10% من مبلغ الربح الذي لا يتعدى 100.000.000 دج.
  - نسبة 10% على المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من رقم أعمال السنة المالية الذي لا يتجاوز 30.000.000 دج.
  - النفقات المتعلقة ببحث التطوير داخل المؤسسة لا يتعدى 10% من مبلغ الربح أو الدخل لا يتعدى سقف 100 مليون دج مع شرط اعادة استثمار المبلغ المرخص مع التصريح به للإدارة الجبائية والهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.<sup>(7)</sup>
  - تستفيد النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى ترميم المعالم الاثرية والتحف وغيرها مما يتعلق بالتراث التاريخي.

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

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

## ملاحظة:

- يتم ترحيل الخسائر في مدة أقصاها 5 سنوات في ميزانيات المؤسسات.



- يحسب الاهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية على أساس 1.000.000 دج باستثناء الشركات التي تعتبر نشاطها الأساسي.

#### رابعاً: معدلات الضريبة وكيفية التسديد:

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

#### 1- نظام التسديد التلقائي:

خلال الإصلاح الضريبي لعام 1992 استحدثت الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 150 من ق.ص.م.ر.م وكان المعدل العادي 42%، وخلال الإصلاح الجبائي لسنة 1994 ظهر تغيير في معدلات الضريبة ناحية تخفيض في معدلاتها من 38% إلى 30% عام 1999 وهو ما سمح بجلب موارد مالية إضافية لحاجيات الدولة والتحكم في الوعاء الضريبي بطريقة جيدة، كما هدفت هذه الإصلاحات إلى ترقية الاستثمار والتخفيف من الضغط الضريبي.

#### 1-1- المعدلات الخاصة بهذا النظام:

بالنسبة للإصلاحات الجبائية لعام 2007 فقد تضمنت معدلات أقل على النحو التالي (8)

- 19% بالنسبة لنشاطات خدمات البناء، الأشغال العمومية، النشاطات السياحية.

- 25% بالنسبة لنشاطات التجارة.

- 12.5% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها.

- 24% تأدية الخدمات.

في سنة 2015 تم تعديل معدل الضريبة على أرباح الشركات لوحد لجميع الأنشطة بـ 23% ولكن سرعان ما تم تعديل هذا في قانون المالية التكميلي لتصبح المعدلات وبقية هذا التعديل إلى يومنا هذا، على النحو الآتي:

- 19% للأنشطة المتعلقة بالإنتاج السلع، وهي لا تشمل الأنشطة المنجمية والمحروقات.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والسياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.

- 26% خاصة بالأنشطة الأخرى.

#### ملاحظة:

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

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

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

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

- التسبيق الأول من 20 فيفري إلى غاية 20 مارس بنسبة 30% من قيمة الضريبة المتعلقة بالربح المعني.

- التسبيق الثاني من 20 ماي إلى 20 جوان بنفس النسبة السابقة 30%.

- التسبيق الثالث من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر بنفس النسبة 30%.

يتم حساب التسبيقات على أساس الربح المحقق خلال السنة السابقة أو السنة المالية المقفلة، أو أرباح الفترة الضريبية الأخيرة عند عدم اقفال أية سنة تميز سنة كاملة، أو الأرباح السنوية للفترة 12 شهراً عندما تقل أو تزيد سنة التسيير عن سنة كاملة. (9)

- أما 10% الباقية فتتم عملية تصفية الضريبة قبل 01 أبريل من السنة "ن+1"، فعند اقفال السنة المالية يتم تقديم تصريح بنتائج السنة المالية "ن"، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات المحققة خلال السنة المعنية، ويتم مقارنة مبلغ الضريبة الفعلية بمبلغ التسبيقات المدفوعة فتظهر ثلاث حالات وهي:
- إما تكملة للضريبة الواجبة السداد.
- أو فائض في الدفع يتم ترحيله إلى التسبيق القادم، حيث تتم تصفيته خلال شهر مارس من السنة ن+1 وإيداعه خلال 20 يوما الأولى من شهر أبريل.
- قيمة الضريبة على أرباح الشركات تتساوى مع التسبيقات الثلاث وبالتالي لا يتم دفع أي شيء.

### 3- نظام الاقتطاع من المصدر:

- وهنا يتم اقتطاع الضريبة قبل وصول الأنواع المختلفة للدخل إلى صاحبه، وكانت معدلات الاقتطاع من المصدر لعام 2007 هي نفس المعدلات لعام 2018 باستثناء العائدات الناتجة عن بيع سندات مجهولة الاسم ولحاملها حيث كان معدلها 40%، أما المعدلات الأخرى فهي كما يلي<sup>(10)</sup>
- 10% من مداخيل الديون والودائع والكفالات وهنا يكون قرض ضريبي.
  - 40% من عائدات المحصلة من سندات الصندوق غير الاسمية وهي محررة من الضريبة.
  - 20% من الإيرادات المتأتية في إطار عقد إدارة الأعمال.
  - 24% للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بتأدية الخدمات في الجزائر.
  - 24% كذلك المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت بالجزائر.
  - 24% الحواصل المدفوعة نظير استغلال براءات الاختراع أو التنازل عن علامات صنع، أسلوبه أو طرق أو صيغ.
  - 10% بالنسبة للمؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، وعندما تخضع المؤسسات الجزائرية لمعدل أقل أو يزيد عن هذه النسبة 10% يتم العمل بقاعدة المعاملة بالممثل للمؤسسات الجزائرية العاملة في النقل البحري.
  - 15% بالنسبة للأرباح المحولة من طرف شركة أجنبية مقيمة بالجزائر إلى شركتها الأم أو كل شركة أخرى بالمفهوم الجبائي.
  - 20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين.

### 4- حالة خاصة بتجمعات الشركات:

- تخضع المشاريع المستثمرة والمحقة في الجزائر فقط إلى الضريبة على أرباح الشركات أو تلك التي تتم بموجب اتفاقية دولية مبرمة بين الجزائر ودول أخرى تهدف إلى منع الازدواج الضريبي.

#### 4-1- أرباح محققة من طرف تجمعات الشركات:

- تعرف تجمعات الشركات حسب المفهوم الجبائي هي كل كيان اقتصادي متكون من شركتين أو عدة شركات ذات أسهم مستقلة قانونيا تضم الواحدة منها المسماة الأم والشركات الأخرى المسماة أعضاء تحت تبيعتها المباشرة بامتلاكها لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن يملك رأسمالها جزئيا أو كليا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% من طرف شركة أخرى باعتبارها شركة أم.

وللاستفادة الجبائية من هذا النظام يجب توفر شروط هي: (11)

- أن تكون الشركات مكونة على شكل أسهم وتستننى باقي أشكال الشركات الأخرى.
- أن تكون رأسمال الشركة العضو مملوكا بشكل مباشر وليس بواسطة شركات أخرى وأن تكون بنسبة لا تقل عن 90%.
- عدم امكانية امتلاك رأسمال الشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة ثالثة مؤهلة لتكون شركة أم.
- شركات الأعضاء لا تمتلك رأسمال الشركة الأم ساء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا.

- لا يتعلق العمل الرئيسي للتجمع بمجال استغلال، تسويق نقل المحروقات ومشتقاتها. فتستثنى الشركات البترولية والشركات الأخرى المتعلقة بالنشاط المذكور.
- أن تكون علاقات الشركة مسيرة وفق القانون التجاري، فالشركات القابضة والشركات العمومية الاقتصادية التي تخضع للأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلقة بتسيير رؤوس الاموال التجارية التابعة للدولة غير خاضعة لهذا النظام.
- يتم توحيد الأرباح و فقط هذا النظام عن طريق تقديم ميزانية واحدة تمثل مجموع ميزانيات شركات التجمع ومسك حسابات وحيدة وهذا باستثناء الشركات البترولية، وهي تمثل نشاط ووضعية مجموع الشركات المكونة للتجمع. وفقا للشروط الآتية (12)
- يجب أن يتم اختياره من طرف الشركة الأم.
- أن يتم قبول هذا التوحيد من قبل كل الشركات الفرعية.
- هذا التوحيد غير قابل للتراجع لمدة أربع سنوات
- لا يمنح نظام توحيد الأرباح إلا في حالة اختباره من طرف الشركة الأم إلا في حالة انقضاء حق الاستفادة.

نصت أحكام قانون المالية لسنة 2012 على إلغاء أحكام إعفاء الشركات التي تحقق عجزين متتالين خلال مرحلة تطبيق نظام تجمع الشركات تلقائيا من التجمع بالمفهوم الجبائي. وفي حالة تحويل الأرباح بصفة غير مباشرة خارج الجزائر التي تدخل ضمن النتيجة الجبائية تخضع الأرباح المعنية لضريبة الواجبة التطبيق.

#### 4-2- الامتيازات الجبائية الممنوحة لتجمعات الشركات:

تستفيد تجمعات الشركات من الامتيازات التالية: (13)

- الإعفاء من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات.
- اعفاء العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس التجمع من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- اعفاء من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيم التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة. عند التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر ضمن عقد (lease –back) القرض الإيجاري المالي وعند إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجل لفائدة المقرض المستأجر، بعنوان تحويل الملكية لهذا الأخير.

### أسئلة وتمارين محلولة

#### السؤال الأول:

ما هي الالتزامات الجبائية التي يتعين على المكلف الخاضع للضريبة على أرباح الشركات القيام بها؟  
الجواب:

تتمثل هذه الالتزامات الجبائية فيما يلي:

- 1- التصريح بالوجود في غضون ثلاثين (30) يوم من بداية نشاط المؤسسة. يجب إيداعه لدى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب التي تقع في مكان ممارسة النشاط، وفي حالة امتلاك وحدة أو عدة وحدات الى جانب المقر الرئيسي، يجب تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المتواجدة في المقر الرئيسي.
- 2- التصريح الشهري بواسطة سلسلة (G50) تصريح وحيد يقوم مقام جدول إشعار بالدفع. بحيث يودع لدى قابض الضرائب المتواجد بدائرة النشاط خلال أجل 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي وجبت فيه الحقوق، أو الذي تم فيه إجراء الاقتطاع من المصدر.

- تكون الأقساط الأربعة (4) المصرح بها في سلسلة (G50) مدرجة في تصريحات أشهر جانفي، وأفريل، وجويلية، وأكتوبر، تودع خلال عشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي وجبت فيه الحقوق.

ويكون متبقى التصفية مدرجا في تصريح شهر مارس من السنة الموالية حيث يجب إيداعها خلال عشرين (20) يوما الأولى من شهر أفريل.

3 - التصريح السنوي للنتائج خلال أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، اكتتاب تصريح خاص للنتائج، يتعلق بالسنة المالية السابقة حيث تقدم مطبوعته الإدارة الجبائية. ويجب تقديم هذا التصريح لدى مفتشية الضرائب لمكان تواجد المقر الاجتماعي أو مقر المؤسسة الرئيسية. غير أنه يمكن منح تأجيل لمدة لا تتجاوز ثلاثة (03) أشهر في حالة وجود قوة القاهرة، بناء على قرار من المدير العام للضرائب.

4- وثائق مرفقة بالتصريح وهي:

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة: نسخة من الحصيلة وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاقطاعات والاهتلاكات المالية والأرصدة؛ من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة؛

- جدول للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛ إن اقتضى الأمر، الالتزام بإعادة الاستثمار المنصوص عليه في المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني؛

- كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

**السؤال الثاني:** ماهي الالتزامات المحاسبية التي يتعين على الشركة لقيام بها؟

**الجواب:**

(2) الالتزامات المحاسبية هي:

- مسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولاسيما للنظام المحاسبي المالي طبقا للمادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وأن تكون هذه التعريفات غير متناقضة مع الأنظمة الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة. وفي حالة مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، يتعين تقديم ترجمة مصادق عليه من طرف مترجم معتمد عند كل طلب الإدارة الجبائية.

- يكون التصريح السنوي، فيه مبلغ رقم الأعمال ورقم التسجيل في السجل التجاري وكذا اسم وعنوان المحاسب (المحاسبين) أو الخبراء المكلفين بمسك المحاسبة.

- تقديم الوثائق المحاسبية عند كل طلب من المفتش، جميع الوثائق المحاسبية والجرد ونسخ من الإرساليات وأوراق الإيرادات والنفقات، التي من شأنها أن تبرر دقة النتائج المشار إليها في التصريح.

حفظ الوثائق المحاسبية وكذا الوثائق التبريرية، لاسيما فواتير الشراء، التي بناء عليها يتم ممارسة حق المراقبة وإجراء تحقيق خلال أجل عشر (10) سنوات.

**السؤال الثالث:**

- ما هو الفرق الموجود بين تسبيقات دفع الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات؟

**الجواب:**

الضريبة على أرباح الشركات تدفع وفق 3 تسبيقات تكون كما يلي:

- التسبيق الاول: 30% من قيمة الضريبة للدورة الأخيرة تدفع في 20 يوم الأولى من أفريل.

- التسبيق الثاني: 30% من قيمة الضريبة للدورة الأخيرة تدفع في 20 يوم الأولى من جويلية.

- التسبيق الثالث: 30% من قيمة الضريبة للدورة الأخيرة تدفع في 20 يوم الأولى من أكتوبر.

- القسط الرابع هو رصيد التصفية بـ 10% من مبلغ التسبيق يسدد قبل 1 أفريل من السنة ن+1

• 89 بالنسبة للشركات الجديدة فإن مبلغ التسبيقات يحسب على أساس 05% من رأس مال الشركة

حيث يساوي مبلغ كل تسبيق 30%×5%×رأس مال الشركة.

أما الضريبة على الدخل الاجمالي تدفع وفق تسبيين كما يلي:

- التسبيق الأول 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي للسنة الماضية يدفع بين 15 فيفري و15 مارس.
- التسبيق الثاني 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي للسنة الماضية يدفع بين 15 ماي و15 جوان.
- في نهاية السنة ترسل ادارة الضرائب المكلف بدفع القسط الباقي (قسط السنوية).  
أما الضريبة على الدخل الاجمالي المقطوعة من المصدر مثل الاجور فيتم تسديدها عن طريق وثيقة G50 أو G50A.

#### تمرين 4:

لتكن لديك شركة ذات مسؤولية محدودة تنشط في مجال البناء والأشغال العمومية، قامت باستيراد عتاد في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار على شكل ANDI، في 20/2/2014 كما يوضحه الجدول التالي:

TTC	TVA	HT	
6.113.250	888.250	5.225.000	آلة حفر
8.190.000	1.190.000	7.000.000	آلة خلط الإسمنت
4.118.400	598.400	3.520.000	شاحنة كبيرة
60.840	8.840	52.000	مولد كهربائي

- بداية انطلاق الاستغلال من طرف الشركة كان في 05/01/2015 بناء على محضر المعاينة المقدم من طرف مصلحة الضرائب.
- إذا قدمت لك المعطيات التالية للسنوات 2016/2017/2018

2018	2017	2016	
50.000.000	40.000.000	30.000.000	رقم الأعمال HT
59.500.000	47.600.000	35.100.000	رقم الأعمال TTC
45.000.000	38.000.000	25.000.000	مشتريات المواد الأولية HT
38.000.000	32.000.000	24.000.000	استهلاكات الدورة
4.500.000	3.200.000	2.500.000	كراء آلات ومعدات
3.200.000	2.500.000	1.500.000	مصاريف المستخدمين
			الضرائب والرسوم
500.000	140.000	320.000	العقوبات والغرامات
			الاهتلاكات

- قامت الشركة بشراء آلة سياحية بمبلغ 2.000.000 دج خارج الرسوم بتاريخ 10/07/2018.
- تنازلت الشركة عن شاحنة بتاريخ 3/03/2018 بمبلغ 2.000.000 دج خارج الرسوم. لحالة قوة قاهرة مثبتة قانونا.
- المولد يهتك لمدة سنتين. وباقي المعدات لـ 5 سنوات.

#### المطلوب:

- 1- حساب الضرائب والرسوم الواجبة الدفع من قبل الشركة للسنوات 2016/2017/2018.
- 2- حساب الاهتلاكات المدرجة في حسابات النتائج.

3- حساب النتيجة الجبائية للسنوات 2018/2017/2016  
الحل:

**1- الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لسنة 2016:**

- بما أن الشركة في وضعية اعفاء كلي لكل من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ بداية الاستغلال.
  - $IBS=0$  ;  $TAP=0$
  - بينما تقوم بدفع الرسم على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة لا تمس بسلامة الاستثمار وأن فرضها يكون على المستهلك الأخير، فهنا الشركة تقوم بدفع الرسم على القيمة المضافة نيابة عنه.
- TVA المدفوع للخزينة = TVA المبيعات - TVA المشتريات**
- $$= (35.100.000 - 30.000.000) * 17\% = 850.000 \text{ دج}$$

**2- الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لسنة 2017:**

- نفس الكلام ينطبق على هذه السنة  $TAP=0$  ;  $IBS=0$
- TVA المدفوع للخزينة = TVA المبيعات - TVA المشتريات**
- $$= (47.600.000 - 40.000.000) * 19\% = 7.220.000 - 7.600.000 = 380.000 \text{ دج}$$

**3- الضرائب والرسوم لسنة 2018:**

بما أن الشركة قد خرجت من السنوات الثلاث للإعفاء تقوم بدفع لضرائب المستحقة عليها كما يلي:

$$TAP = 50.000.000 * 0.02 * 0.25 = 250.000 \text{ دج}$$

- يكون رقم الأعمال خارج الرسم لحساب الرسم على النشاط المهني.
  - التنازل عن الشاحنة في حالة قوه قاهرة مثبتة قانونا لا يترتب عن المؤسسة أي عقوبة.
  - **IBS = النتيجة الجبائية \* 23%**
  - **النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير المقبولة للخصم**
  - اهتلاك السيارة المقبول هو 200.000 دج خلال السنة. وبما أن التنازل حدث في نصف السنة الباقية بحسب  $2/200.000 = 100.000 \text{ دج}$
  - تنازل الشركة حالة قوه قاهرة في لا يترتب عليه إعادة دفع الضرائب والرسوم
  - **فائض القيمة = مبلغ التنازل - القيمة الصافية =  $3.520.000 * 5/1 - 1.000.000 = 296.000 \text{ دج}$**
- بما أن فائض القيمة طويل الاجل فيحسب يتم اخضاعه لـ 35% فقط
- $$= 296.000 * 35\% = 103.600 \text{ دج}$$
- بما أن الشركة قامت بإدراج مبلغ التنازل في النتيجة المحاسبية لها الحق في استرداد مبلغ
- $$103.600 - 296.000 = 192.400 \text{ دج}$$
- مجموع الاهتلاكات لسنة 2018 =  $100.000 + 1.400.000 + 1.045.000 = 2.545.000 \text{ دج}$
- النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير المقبولة - التخفيضات**
- $$= (38.000.000 - 296.000 + 50.000.000) - 4.500.000 = 192.400 - 500.000 + (2.545.000 - 3.200.000) = 2.358.600 \text{ دج}$$
- **IBS = النتيجة الجبائية \* 23%**
  - $542.478 = 0.23 * 2.358.600 \text{ دج}$

## تمهيد:

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

## المحور الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة Impôt forfaitaire unique

### أولاً: التعريف بالضريبة وخصائصها ومجال التطبيق

تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 15 مليون دينار تحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي، كما أنها تغطي كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (1) تم تطبيق هذه الضريبة على ما يلي:

1- الأشخاص الطبيعيين والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية.

2- المستثمرون أصحاب المشاريع أو الأنشطة الذين لهم الحق في الاستفادة من دعم أحد الصناديق التالية:

1- الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "ANSEJ"

2- الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "CNAC"

3- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "ANGEM"

أما ابتداء من عام 2020 استثنى الأشخاص المعنويين، وأصبحت الضريبة تطبق على الشركات المدنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا تجاريا وغير تجاري وحرفيا، إضافة إلى التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية ما عدى تلك التي اختارت الخضوع إلى النظام الضريبي حسب الربح الحقيقي. ويستثنى من هذه الضريبة ما يلي (2):

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي، والأنشطة المتعلقة باستيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.

- أنشطة شراء وإعادة البيع على حالها بالنسبة للبيع بالجملة وفقا للمادة 224 من نفس القانون.

- الأنشطة الممارسة من قبل العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة ومخابر التحاليل الطبية، وأنشطة الاطعام والفندقة المصنفة.

- الأشغال العمومية والري والبناء، إضافة إلى عمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصناعات وتجارة المصنوعات الذهب والبلاتين.

تتمثل أهم خصائص هذه الضريبة فيما يلي:

1- ضريبة سنوية يجب الانتظار إلى غاية تحقق الدخل خلال فترة زمنية معينة، حيث يتم دفعها سنويا أو على فترات يتم فيها عادة مراعاة ظروف المكلف.

2- يتم تطبيق هذه الضريبة على جميع الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 15 مليون دينار.

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

4- ضريبة نسبية تفرض بمعدل ثابت لنوع النشاط الممارس.

5- ضريبة تفرض بصفة منفصلة تخضع الأنشطة الممارسة من قبل المكلف في حالة تعددها كاستغلال عدة دكاكين أو مؤسسات، متاجر، ورشات إلى تطبيق المعدل الخاضع لكل نشاط مع عدم تجاوز رقم الأعمال للمكلف 15 مليون دينار.

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

## ثانيا: الإعفاءات الممنوحة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

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

### 1- الإعفاءات الدائمة:

وتخص ما يلي: (3)

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

### 2- الإعفاءات المؤقتة:

وتخص ما يلي: (4)

- الأنشطة الممارسة من قبل الشباب والمرتبطة بأحد الصناديق التالية: "ANSEJ"، "CNAC"، "ANGEM"، حيث يتم إعفاء المكلف بالضريبة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، وستة سنوات في حالة وقوع هذه الأنشطة في المناطق التي يجي ترقيتها من طرف الدولة، وتمتد هذه المدة بسنتين إضافيتين في حالة تعهد المستثمر أو الشاب بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة.
- الأنشطة التجارية الصغيرة المهيأة من طرف الجماعات المحلية والمنشأة حديثا، والأنشطة الخاصة بجمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية والنفايات القابلة للاسترجاع، وتستفيد من إعفاء لمدة سنتين من بداية النشاط، كما تستفيد من تخفيض في قيمة الإخضاع الضريبي لمدة ثلاث سنوات على النحول التالي: (5)
  - السنة الأولى تخفيض بنسبة 70% من الضريبة الجزافية الوحيدة.
  - السنة الثانية تخفيض بنسبة 50% من الضريبة الجزافية الوحيدة.
  - السنة الثالثة تخفيض بنسبة 25% من الضريبة الجزافية الوحيدة.

### ثالثا: معدلات الضريبة وكيفية دفعها

تقرض على المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة معدلين حسب نوع النشاط كما يلي: (6)

- نسبة 5% على أنشطة الإنتاج وبيع السلع.
  - نسبة 12% على الأنشطة الأخرى.
  - نسبة 5% على الأشخاص الطبيعيين الذين ينشطون في إطار توزيع الخدمات عبر المنصات الرقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة.
- يتم دفع هذه الضريبة بالربع كل ثلاث أشهر من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة في فترة أقصاها اليوم الأخير من الفصل المدني ففي الفترة 2015-2016 كان الدفع السنوي ابتداء من 1 سبتمبر إلى غاية 30 سبتمبر.

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

وفي حالة تحقيق رقم أعمال تجاوز المصرح به بعنوان السنة المالية "ن" يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي بين 15-30 جانفي من السنة "ن+1" خلال الفترة 15-2016، أما ابتداء من سنة 2017 فيتم دفع التصريح التكميلي بين 20 جانفي و15 فيفيري من السنة "ن+1" أما في سنة 2021 يتعين على المكلفين اكتتاب تصريح نهائي لرقم الأعمال المحقق فعليا على الأكثر في 20 جانفي من السنة ن+1، وإذا تجاوز رقم الأعمال الحقيقي عن رقم الأعمال المصرح به يقوم بتسديد



الضريبة التكميلية عند قيامه باكتتاب التصريح النهائي. وعند تعدي رقم الأعمال 15 مليون دج فإن الفارق بينهما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة. (7)

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

#### رابعاً: توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة

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

- حاجة البلديات إلى إيرادات ضريبية لتغطية العجز الحاصل في تسيير مرافقها.
- حاجة بعض الغرف الوطنية لأغراض تمويل نفقاتها

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

جدول رقم (03) توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال الفترة 2011-2021

2021	2018	2017	2016	2014	2011	
49	49	49	49	49	50	ميزانية الدولة %
0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	1	غرف التجارة والصناعة %
0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.02	الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية %
0.24	0.24	0.24	0.24	0.24	0.48	غرفة الصناعة التقليدية والمهن %
40.25	40.25	40.25	40.25	40.25	40	البلديات %
5	5	5	5	5	05	الولاية %
5	5	5	5	5	05	الصندوق المشترك للجماعات المحلية %

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. سنة 2011، 2011، 2018، 2017، 2016 - الجريدة الرسمية العدد 78 سنة 31 ديسمبر 2014.

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

### أسئلة وتمارين

#### السؤال الأول:

كيف يتم معاملة الفئات الأخرى ضريبياً التي تنشط في إطار توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية؟

#### الإجابة:

حسب المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة الجزافية الوحيدة بحيث يتم تطبيقه على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، يطبق حسب الحالة من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تقوم بعملية الشراء وإعادة البيع. أو بالنسبة للأشخاص غير المسجلين لدى الإدارة الضريبية. ويتم صب هذا الاقتطاع في أجل العشرين الأولى من الشهر الموالي الذي يلي الفوترة.

#### السؤال الثاني:

ما هي التسوية المطلوبة في حالة تجاوز رقم الأعمال المصرح به للمكلف بالضريبة الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة؟

#### الإجابة:

في حالة تجاوز رقم الأعمال 15 مليون دج فإن المكلف ملزم بتسديد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي، وعند تعدي رقم الأعمال عتبة 15 مليون دج، فهو ملزم بتسديد الضريبة حسب المعدلات الموافقة لرقم الأعمال الذي تجاوز رقم الأعمال المصرح به. وفي حالة الاخلال بهذا الشرط

تقوم الإدارة الضريبية بإجراء تقويم للضريبة عن طريق جدول ضريبي، وإجراء تصحيحات وفق المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالتصحيح غير المكتمل.

**السؤال الثالث:**

ما هي الزيادات المترتبة عن عدم اكتتاب التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية؟

**الإجابة:**

تطبق الزيادات الآتية:

- 10% إذا لم يتجاوز التأخر شهر واحد.
- 20% إذا تجاوز التأخر مدة شهر واحد.
- في حالة عدم دفع الضريبة يترتب عليه غرامة بـ:
- 2500 دج إذا لم يتجاوز التأخر شهر واحد.
- 5.000 دج إذا تجاوز التأخر شهر واحد ولم يتعدى شهرين
- 10.000 دج إذا تجاوز التأخر مدة شهرين شهرين .

**تمرين 01:**

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

- 1- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف مكلف يمارس نشاطا تجاريا (بيع المواد الغذائية بالتجزئة) مقدرا 20.000 دج
- 2- تاجر مواد غذائية حقق حسب تقدير الإدارة الضريبية رقم أعمال يقدر بـ 24.000 دج
- 3- شخص يملك شاحنة لإسعاف السيارات حقق حسب تقدير الإدارة الجبائية وعاء ضريبي يقدر بـ 4.200.000 دج.

**الحل:**

1- حسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لبيع المواد الغذائية

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

2- نشاط التجارة

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

3- نشاط الخدمات

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

**تمرين رقم 02:**

"فريد" له محل لبيع المواد الغذائية ومخبره وحافلة لنقل المسافرين ومحطة بيع البنزين حقق رقم أعمال لكل نشاط سنة 2019 على التوالي 700.000 دج، 500.000 دج، 650.000 دج، 2.750.000 دج.

1- حساب الضريبة الجزافية الوحيدة؟

2- في سنة 2020 حقق رقم أعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة لكل نشاط على التوالي:

850.000 دج، 650.000 دج، 750.000 دج، 10.920.000 دج المطلوب حساب ما يلي:

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

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

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

أرباح الشركات.

ت- إذا قررت الشركة توزيع نصف الأرباح على الشركاء:

- الشريك 1 معنوي مقيم مساهم بـ 40%

- الشريك 2 معنوي أجنبي مساهم بـ 35%

- الشريك 3 طبيعي مقيم مساهم بـ 25%

**الحل:**

1- بما أن فريد لم يتجاوز رقم أعماله 15 مليون دينار فيتم حساب الضريبة وفق الضريبة الجرافية الوحيدة عن طريق حساب المعدل الخاص بكل نشاط انطلاقاً من رقم الأعمال ويكون متضمن كافة الرسوم، ودون خصم التكاليف المتعلقة بالنشاط.

- الضريبة الجرافية الوحيدة "لمحل المواد الغذائية" = رقم الأعمال متضمن كافة الرسوم \* المعدل الخاص بالنشاط =  $700.000 * 5\% = 35000$  دج.

- الضريبة الجرافية الوحيدة "للمخبزة" =  $500.000 * 25\% * 5\% = 6.250$  دج.

يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض في رقم الأعمال بـ 75% في حالة يكون فيها المكلف خاضع للضريبة الجرافية الوحيدة، أما في حالة خضوع المكلف للنظام الحقيقي فيستفيد من تخفيض بـ 35% من مبلغ IRG.

- الضريبة الجرافية الوحيدة "نقل المسافرين" =  $650.000 * 12\% = 78.000$  دج

- الضريبة الجرافية الوحيدة "محطة البنزين" =  $2.750.000 * 75\% * 5\% = 103.125$  دج يستفيد من تخفيض بـ 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجرافية الوحيدة.

$$IFU = 35000 + 6.250 + 78.000 + 103.125 = 325.500 \text{ da}$$

2- في هذه الحالة يتم معالجة كل ملف على حدة، بما أن كل نشاط لم يتجاوز 15 مليون دينار وتحسب الضريبة على أساس رقم الأعمال المحقق بكامل الرسوم.

-  $IFU = 850.000 * 5\% =$  للمواد الغذائية.

-  $IFU = 650.000 * 5\% * 25\% =$  للمخبزة

-  $IFU = 750.000 * 12\% =$  لنقل المسافرين

-  $IFU = 10.920.000 * 5\% =$  لمحطة البنزين

- ويتم اخضاعه مباشرة في النظام الحقيقي ويكون خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي إذا اختار الخضوع للنظام الحقيقي لمحطة البنزين.

- إذا قام المكلف بطلب الخضوع للضريبة لضريبة على أرباح الشركات فيكون له ذلك طيلة حياة الشركة على أن يكون خاضع للضريبة على شكل شركة أشخاص.

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

- رقم الأعمال للمواد الغذائية =  $1.19 / 850.000 = 714.285$  دج

- رقم الأعمال للمخبزة =  $1.19 / 650.000 = 546.218$  دج

- رقم الأعمال لنقل المسافرين =  $1.19 / 750.000 = 630.252$  دج

- رقم الأعمال لمحطة البنزين =  $1.19 / 10.920.000 = 9.176.470$  دج

**حساب الدخل الصافي لكل فئة:**

- الدخل الصافي لنشاط المواد الغذائية =  $250.000 - 714.285 = 464.285$  دج

- يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض في الدخل الصافي بـ 35%

- الدخل الصافي لنشاط المخبزة =  $(300.000 - 546.218) * 65\% = 335.541$  دج

- الدخل الصافي لنشاط نقل المسافرين =  $400.000 - 630.252 = 230.252$  دج

- الدخل الصافي لنشاط محطة البنزين =  $1.335.000 - 9.176.470 = 7.841.470$  دج

**الدخل الصافي الخاضع**

**للضريبة** =  $7.841.470 + 230.252 + 335.541 + 464.285 = 8.871.548$  دج

بتطبيق الجدول التصاعدي نجد مبلغ الضريبة

$$IRG_{2016} = (8.871.548 - 1.144.000) * 0.35 + 372.000 = 2.704.641 + 372.000 =$$

**3.076.641 da**

ب- في حالة خضوع الشركة للضريبة على أرباح الشركات:

**الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة = الحواصل المقبوضة - الأعباء القابلة للخصم**

$$8.871.548 = 7.841.470 + 230.252 + 335.541 + 464.285 = \text{دج}$$

- تخضع هذه الشركة إلى معدل 26%

$$IBS = 8.871.548 * 0.26 = 2.306.602 \text{ دج}$$

نلاحظ أن قيمة الضريبة في حالة خضوع الشركة إلى الضريبة على أرباح الشركات أقل مما هي في حالة خضوعها إلى الضريبة على الدخل الاجمالي، وبالتالي فالدخول المرتفعة عن 1.1440.000 يتلاءم تطبيق الضريبة على أرباح الشركات عليها.

ت- في حالة توزيع الأرباح يخضع المكلف "فريد" مع شركائه إلى الضريبة على توزيع الأرباح الموزعة على الشركاء كما يلي:

$$- \text{الأرباح بعد تطبيق الضريبة على أرباح الشركات} = -8.871.548$$

$$2.306.602 = 6.564.946 \text{ دج}$$

$$- \text{توزيع 50\% من الأرباح على الشركاء} = 2/6.564.946 = 3.282.473 \text{ دج}$$

$$- \text{خصم الاحتياطي القانوني} = 3.282.473 * 5\% = 164.123 \text{ دج}$$

$$- \text{الأرباح الموزعة بعد خصم الاحتياطي القانوني} = 3.118.350 \text{ دج}$$

الشريك الأول مقيم معنوي مساهم بـ 40%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.40 * 3.118.350 = 1.247.340 \text{ دج}$$

$$IRG_{1r} = 1.247.340 * 0.0\% = 0.0 \text{ دج}$$

$$- \text{الدخل المحرر من الضريبة} = 1.247.340 \text{ دج}$$

الشريك الثاني أجنبي معنوي مساهم بـ 35%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.35 * 3.118.350 = 1.091.422 \text{ دج}$$

$$\text{الطبيعيون إلى تطبيق نسبة 15\%} \quad IRG_2 = 1.091.422 * 0.15 = 163.713 \text{ دج}$$

$$- \text{الدخل المحرر من الضريبة} = 927.709 \text{ دج}$$

الشريك الثالث طبيعي مقيم مساهم بـ 25%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.25 * 3.118.350 = 779.587 \text{ دج}$$

$$IRG_3 = 779.587 * 0.15 = 116.938 \text{ دج}$$

$$- \text{الدخل المحرر من الضريبة} = 662.648 \text{ دج}$$

## المراجع:

- 1- الجريدة الرسمية العدد 7831 ديسمبر 2014، ص 6.
- المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 2- المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021..
- 3- لمادة 282 مكرر 6، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 4- لمادة 282 مكرر 6، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 5- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE  
Direction des Relations Publiques et de la Communication, Edition 2017.
- 6- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2021، ص 62.
- 7- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2021، ص 84.
- 8- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. سنة، 2011، 2021، 2018، 2017، 2016.
- 9- الجريدة الرسمية العدد 78 سنة 31 ديسمبر 2014.

## تمهيد:

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

## المحور الرابع: الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité professionnelle

### أولاً: مفهوم الرسم على النشاط المهني ومجال تطبيقه:

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

- الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية.
- الضريبة على أرباح الشركات.

رقم الأعمال من إيرادات متأتية من كل عملية بيع أو تقديم خدمة<sup>(1)</sup>.  
يؤسس الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون للنظام الحقيقي في مكان ممارسة المهنة بما أن عائداته تستفيد منها الجماعات المحلية، أو باسم المؤسسة الرئيسية عند تعذر تأسيسه في مكان ممارسة المهنة، وذلك على أساس رقم الأعمال المحقق في البلدية الذي يوجد بها نشاط المؤسسة أو بلديات مكان وجود المؤسسة ووحدها أو فروعها، كما يؤسس على الشركات مهما كان شكلها<sup>1</sup>.  
وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- ضريبة سنوية تفرض على رقم الأعمال المحقق في مكان ممارسة المهنة.
- ضريبة تحصل لفائدة الجماعات المحلية دون استفادة خزينة الدولة منها.
- ضريبة نسبية تفرض بمعدل واضح حسب نوع النشاط مهما كان رقم الأعمال المحقق.
- ضريبة حقيقية يتم دفعها سواء حققت المؤسسة ربحاً أو خسارة.
- ضريبة تصريحية يلزم المكلف بها ارسال تصريح شهري أو فصلي لمفتشية الضرائب خلال العشرين يوماً الأولى من كل شهر أو فصل من كل سنة تحقق فيها رقم الأعمال.

### ثانياً: كيفية حساب الرسم الواجب الدفع لخزينة الدولة

#### 1- تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم:

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

#### 2- خصم التخفيضات الممنوحة لبعض الأنشطة:

ولتحديد الأساس الخاضع للرسم يجب الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة في المادة 219 من نفس القانون المذكور أعلاه وهي<sup>(3)</sup>.

- 1- تخفيض بـ 30% بالنسبة لمبلغ: -عمليات البيع بالجملة.  
-عمليات البيع بالتجزئة بالنسبة للمواد التي يحتوي سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.
- 2- تخفيض بنسبة 50% على مبالغ: -عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.  
-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية التي يشترط فيها أن

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

تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في يناير 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10-30%.

3- تخفيض بنسبة 75% على مبلغ: العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال. يعتبر امتياز هذا التخفيض غير تراكمي، بمعنى لا يتم الاستفادة إلا من تخفيض واحد فقط. كما هناك تخفيض بـ 30% لتجار التجزئة الذين لهم عضو جيش التحرير الوطني، المنظمة الوطنية المدنية لجبهة التحرير الوطني، أرامل الشهداء، أما الخاضعون للربح الحقيقي فلا يستفيدون من هذا التخفيض إلا على النسبتين الأوليتين من البداية في النشاط.

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

- أحسب الرسم على النشاط المهني TAP؟

**الحل:** بما أن تاجر الجملة خاضع للرسم على القيمة المضافة يتم حساب رقم الأعمال خارج هذا الرسم  $Chiffre\ d'affaires = 30.000.000 - 30.000.000 * 0.19 = 24.300.000\ d.a$

يستفيد من تخفيض بـ 30% من رقم الأعمال

رقم الأعمال الخاضع =  $24.300.000 - 24.300.000 * 30\%$

=  $17.010.000\ d.j$  = 70% \* 24.300.000

**مثال 02:** تاجر تجزئة صرح برقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة سنة 2017 بـ =

2.500.000 دج علما بأن الرسم على القيمة المضافة = 19%، مع العلم أن سعر بيع سلعه تتضمن أكثر من 50% من الحقوق المباشرة (الرسم الداخلي على الاستهلاك).

- كيفية حساب رقم الأعمال الخاضع للرسم:

رقم الأعمال يكون متضمن للرسم =  $2.500.000 + 0.19 * 2.500.000 = 2.975.000\ d.j$

رقم الأعمال الخاضع للرسم =  $2.975.000 * 30\% = 792.500\ d.j$

**3-مراعاة الاعفاءات المتعلقة بالرسم:**

حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك اعتبارات اجتماعية واقتصادية تراعى عند فرض هذا الرسم، ولا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم: (4)

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج بالنسبة لنشاطات بيع المواد واللوازم والسلع المأخوذة

أو المستهلكة في عين المكان. وبـ 50.000 دج لقطاع الخدمات.

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

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

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

31 المؤرخ في 15 جانفي 1996.

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

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

**ثالثا: الحدث المنشئ للرسم وكيفية اعتماد معدل الرسم وتحصيله**

**1- الحدث المنشئ للرسم:**

يتمثل الحدث المنشئ لوجوب دفع الرسم على النشاط المهني فيما يلي (5)

- البيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- الأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

- بالنسبة للماء الصالح للشرب من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا للمبيعات المحققة في إطار

الصفقات العمومية، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم واجب الأداء بعد أجل سنو من تاريخ

التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

## 2-معدل وتحصيل الرسم:

يتم حساب وتحصيل هذا الرسم انطلاقاً من الجدول التالي:

جدول رقم (04) حساب وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

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

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، 2018، 2021  
أما بخصوص الأشغال العمومية والبناء والري فقد حدد معدل الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%  
على رقم الأعمال<sup>(6)</sup>.

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

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

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

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

- إذا فرض أن التاجر يعملان في إطار الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، علماً أن تاجر الجملة

دخل في مرحلة الاستغلال سنة 2014، وأن تاجر التجزئة دخل مرحلة الاستغلال سنة 2016.

فيكون تاجر الجملة TAP هو نفسه المبلغ السابق، غير أنه إذا تعهد بتوظيف 3 عمال فيتم تمديد فترة الإعفاء إلى

6 سنوات و يكون الرسم على النشاط المهني يساوي الصفر لأنه أصبح يخضع إلى إعفاء مؤقت، أما إذا

أخلف تاجر الجملة هذا العهد فيتم استرداد كافة الرسوم والضرائب المفروضة عليه.

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

### 3-في حالة التوقف عن النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط كلياً أو جزئياً من طرف المكلف بالضريبة يتم تأسيس

الرسم على النشاط المهني فوراً على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع بعد لهذا الرسم.<sup>(7)</sup>

## أسئلة وتمارين

### السؤال الأول:

فيما يخص التصريح بالنشاط المهني للعمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة، يجب دعم التصريح

بجدول يتضمن معلومات عن الزبون، ماهي؟

### الجواب:

تتمثل هذه المعلومات حسب المادة 224 من ق.ض.م.ر.م فيما يلي:

- رقم التعريف الجبائي،
- الاسم واللقب أو العنوان التجاري،
- العنوان الصحيح للزبون،
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية،
- رقم السجل في السجل التجاري،
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر،
- تعيين المصلحة المسيرة للملف الجبائي،

### السؤال الثاني:

ما هي الإجراءات المتبعة في التصريح بالنشاط المهني في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عنه؟

### الجواب:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يكون ما يلي:

1- تأسيس الرسم على رقم الأعمال أو الإيرادات فوراً التي لم تخضع للرسم.

- 2- ارسال إلى المفتش في أجل أقصاه 10 أيام التصريح المنصوص عليه في المادة 224 من ق.ض.م.ر.م. وفي حالة الاخلال بهذا الشرط يحدد رقم الأعمال تلقائياً وتطبق زيادة بنسبة 25% على الرسم.
- 3- تستحق الحصص المؤسسة حسب الشروط المذكورة آنفا فوراً في مجموعها.

### تمرين:

قام مصنع للإنتاج الأجر بصنع 500.000 وحدة باع منها 350.000 وحدة لتاجر جملة بسعر 25 دج للوحدة، إذا علمت أن تكاليف صنع هذا الأجر كانت كما يلي:

- مواد أولية بـ 120.000 دج.
- أجور عمال بـ 60.000 دج
- تكاليف أخرى متعلقة بالنشاط بـ 20.000 دج

قام بائع الجملة ببيع 200.000 وحدة لمقاول للأشغال البناء بسعر 29 دج هذا الأخير قام ببناء عمارة من أربعة طوابق باع منها طابقين بمبلغ 1.000.000 دج إذا علمت أن تكاليف بناء كل طابق كانت تساوي 260.000 دج.

**المطلوب:** - حساب الرسم على النشاط المهني لكل من مصنع الأجر، تاجر الجملة، مقاول البناء.

### الإجابة:

TAP مصنع الأجر = رقم الأعمال خارج TVA \* 1% = 350.000 \* 25% \* (100 - 100)

(19) = 283.500 \* 0.01 = 2835 دج.

TAP تاجر الجملة = 200.000 \* 29% \* (100 - 30) = 81500 دج يستفيد تاجر الجملة من

تخفيض بقيمة 30% من رقم الأعمال.

TAP مقاول البناء = 1.000.000 \* (100 - 19)% \* (100 - 25)% = 12150 دج

يتم حساب رقم الاعمال لمقاول البناء خارج الرسم خارج TVA ويستفيد من اعفاء بـ 25%.

### المراجع:

- 1- المديرية العامة للضرائب، الدليل الحرفي سنة 2017، ص08.
- 2- المادة 2017 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 3- المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري سنة 2017، ص09.
- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 4- المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 5- المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 6- المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.
- 7- المادة 229 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.



## تمهيد:

يتم ضمن هذا المحور التطرق إلى بعض الضرائب والرسوم الأخرى المطبقة على المؤسسات سواء أثناء تملكها لرأس المال ومنها الضريبة على الأملاك سابقا والتي أصبحت بداية من عام 2021 تسمى الضريبة على الثروة، والضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية، أو خلال ممارسة نشاطها كرسوم التطهير، وكذا رسم التطهير الخاص بالأفراد والمؤسسات.

## المحور الخامس: الإطار الجبائي لبعض الضرائب والرسوم الأخرى

### أولا: الضريبة على الثروة:

ضريبة الأملاك وهي ضريبة يدفعها المالك وفقا لقيمة الملك الخاضع للضريبة، تفرض الضريبة كنسبة من قيمة الملك على أن تقوم الجهة الفارضة للضريبة بتحديد قيمة الملك. وتختلف أشكال ضريبة الأملاك بحسب الدولة والسلطة القضائية المطبقة للضريبة<sup>(1)</sup>.

كما يتم جبايتها على الممتلكات كالعقارات سواء كانت اراضي أم مباني ومن بعض عناصر رأس المال<sup>(2)</sup>. ويقصد بالضريبة على الثروة أو الذمة المالية تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه الشخص من الأموال العقارية أو المنقولة بغض النظر عن دورها في العملية الانتاجية، وكثيرا ما تلجأ التشريعات المالية إلى اعتبارها ضريبة سنوية متكررة تفرض بسعر منخفض بحيث يمكن ادائها من الدخل بقصد تشديد المعاملة الضريبية على الدخل الرأسمالية<sup>(3)</sup>.

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

### 1- وعاء الضريبة:

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

وتخضع اجراءات التصريح لعناصر الأملاك الآتية: (4)

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.
- الحقوق المبنية العقارية.
- الأموال المنقولة مثل السيارات التي يفوق سعة أسطوانتها 2000سم<sup>3</sup> بنزين و 2200سم<sup>3</sup> غاز أويل، الدرجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250سم<sup>3</sup>، اليخوت وسفن النزهة وخيول السباق.

- اللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000دج

غير أنه لا تخضع إجباريا للتصريح عناصر الأملاك الآتية: (5)

- المنقولات المخصصة للتأثيث.
- المجوهرات وأحجار الكريمة والذهب والفضة والمعادن الثمينة.
- الديون والودائع والكفالات وعقود التأمين في حالة الوفاة (المنقولات المادية الأخرى)

وفيما يخص الأملاك المعفاة من الضريبة فهي الربوع أو التعويضات المحصلة نتيجة تعويض أضرار مادية أو التي تكون في إطار نشاط مهني، أو الأملاك التي تكون ضرورية لتأدية نشاطا صناعيا أو تجاريا أو فلاحيا، وكذا حصص وأسهم الشركات التي تكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها.

### 2- حساب الضريبة:

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

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

النسبة % سنة 2021	النسبة ب % سنة 2018	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار
0	0	يقف عن 100.000.000دج
0.15	0.5	من 100.000.000-150.000.000دج

0.25	0.75	250.000.000-150.000.000 دج
0.35	1	350.000.000-250.000.000 دج
0.5	1.25	450.000.000-350.000.000 دج
1	1.75	أكثر من 450.000.000 دج

**المصدر:** قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.2021

يلاحظ من الجدول انخفاض في قيمة الضريبة على الثروة مقارنة بالضريبة على الاملاك لعام 2018، ويمكن للمدينين بالضريبة الذين قاموا بدفع ضريبة على الاملاك خارج الجزائر بخصمها من تلك الواجبة الدفع في الجزائر لنفس الاملاك.

### 3-التزامات المدينين بالضريبة:

يلزم على المدينين بالضريبة اكتابة ما يلي: (6)

- اكتابة كل أربع سنوات من 31مارس من السنة الرابعة كأخر أجل تصريح بالاملاك لدى مفتشية الضرائب التي يتبعها أما في حالة الوفاة فيمكن أن يؤخر التصريح حتى 6 أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.

- يكتب التصريح للمرة الأولى في 31 ماي كأقصى حد للمكلفين بالضريبة مهما تكن القيمة الصافية لاملاكهم باستثناء المكلفين بالضريبة الذين لا يتوفرون إلا على مداخيل ناتجة عن الأجور فقط.

### 4-توزيع حصيلة الضريبة:

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

2021	2020	2018	
70%	70%	60%	ميزانية الدولة
30%	30%	20%	ميزانية البلدية
-	-	20%	حساب التخصيص الخاص بعنوان الصندوق الوطني للسكن

**المصدر:** من اعداد الباحث اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لعام

2018،2020،2021

### ثانيا: الرسم العقاري على الملكيات المبنية

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

#### 1- المفهوم:

حدد ق.ض.م.ر.م في مادته 248 الملكيات المبنية التي توجب عليها الضريبة هي التي تكون موجودة فوق التراب الوطني مهما تكن وضعيتها القانونية باستثناء ما نص عليها القانون صراحة بإعفاؤها فتخضع الملكيات المبنية التالية إلى الضريبة: (7)

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

#### 2-الإعفاءات:

هناك إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة وهي:

## 2-1-الإعفاءات الدائمة:

تعفى بصفة كلية الملكيات المبنية المخصصة لمرفق عام أو منفعة عامة شريطة ألا تدر دخلا وهذا حسب المادة 251، فكل العقارات التابعة للدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية والصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية والرياضية. (8)

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

## 2-2-الإعفاءات المؤقتة:

حسب المادة 252 تعفى العقارات غير الصحية أو التي على وشك الانهيار. (9)

- الملكيات المبنية التي تشكل السكن الرئيسي لمالكه شرط ألا تتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400 دج وألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة مرتين الأجر الوطني المضمون.

- فيما يخص البنايات الجديدة أو الإضافات أو إعادة البناء فتكون معفاة بداية من أول جانفي من السنة التالية لسنة الانجاز.

- البنايات المستعملة في إطار النشاطات التي يمارسها الشباب في أحد الصيغ الخاصة بالاستثمار المؤهلون للاستفادة من اعانة ANGEM, ANDI, CNAC, ANGEM لمدة ثلاث سنوات من تاريخ انجازها وترفع إلى 6 سنوات عندما تكون هذه البنايات في مناطق يجي ترقيتها من طرف الدولة او في مناطق الهضاب العليا في إطار الصندوق الوطني لتطوير الهضاب العليا ، وإلى مدة 10 سنوات إذا كانت تقع في مناطق الجنوب.

- السكن العمومي الإيجاري التابع للقطاع العام بشرط تحقيق الشرطين المذكورين أعلاه.

## 3-أساس فرض الضريبة:

لحساب الضريبة على الأملاك لا بد من تعيين أساس فرضها، وذلك عن طريق القيمة الإيجارية لكل متر مربع مضروبة في المساحة الخاضعة للضريبة، ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنويا بالإضافة على مراعاة قدم الملكية ذات الاستعمال السكني حيث يستفيد من تخفيض ولكن لا يتعدى 2.5%، كما لا يؤخذ في الحساب أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة. (10)

## 3-1-أساس فرض الضريبة على الملكيات المبنية:

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

- تحديد القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني حسب الجدول التالي:

جدول رقم (06) القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني دج/متر<sup>2</sup>

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018، 2021.

- ويتم تحديد القيمة الإيجارية للمحلات التجارية والصناعية حسب الجدول التالي:

جدول رقم (07) القيمة الإيجارية للمحلات التجارية والصناعية دج/متر<sup>2</sup>

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018، 2021.

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

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

جدول رقم (08) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر<sup>2</sup>

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

جدول رقم (09) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير دج/متر<sup>2</sup>

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

### 3- حساب الرسم:

يتم حساب الرسم كما يلي: (11)

- يتم تطبيق 3% على الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة.
- يتم تطبيق 10% على الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني من طرف الأشخاص الطبيعيين الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة.
- كما يتم توضيح كيفية تطبيق ما أورده في الفقرة أعلاه عن طريق التنظيم.
- أما الأراضي التي تشكل ملحقات ملكياتها المبنية فيتم حساب معدلها كما يلي:
- 05% تقل أو تساوي 500م<sup>2</sup>.
- 07% تفوق 500م<sup>2</sup> أو تساوي 1000م<sup>2</sup>
- 10% تفوق 1000م<sup>2</sup>

ثالثاً: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

### 1- المفهوم:

- يؤسس رسم عقاري على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة وتستحق هذه الضريبة على ما يلي (12)
- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير بما فيها الأراضي قيد التعمير والتي لم يتم إخضاعها إلى الرسم العقاري على الملكيات المبنية.
  - المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
  - مناجم الملح والسبخات.
  - الأراضي الفلاحية.
- وتعفى من هذا الرسم الملكيات التالية: (13)
- كما سبق ذكره فإنه يتم إعفاء جميع الملكيات ذي منفعة عامة والتي لا تهدف إلى تحقيق ربح مثل الولايات البلديات المؤسسات العمومية أو العلمية والتعليمية والإسعافية، الوقف العمومي... الخ. ولكن هذا الإعفاء لا يطبق على الملكيات التابعة للدولة التي تهدف إلى تحقيق ربح.
  - الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
  - القطع الأرضية الخاضعة للرسم على الملكيات المبنية.

### 2- حساب الضريبة:

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

جدول رقم (10): الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر<sup>2</sup>

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أراضي معدة للبناء	300	240	180	100

18	32	44	54	أراضي أخرى مستعملة لنزهة، حدائق الترفيه، ملاعب... الخ
----	----	----	----	---

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

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

جدول رقم (11) الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والطويل دج/متر<sup>2</sup>

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

وفيما يتعلق بالمحاجر، ومواقع استخراج الرمل، والمناجم في الهواء الطلق، والملح، والسبخات، يتم ذلك كما يوضحه الجدول التالي:

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

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

أما فيما يخص الأراضي الفلاحية، فيتم حساب معدل الضريبة حسب القيمة الإيجارية الجبائية لكل هكتار انطلاقاً من الجدول التالي:

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

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

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

رابعاً: رسم التطهير

1- تعريف الرسم:

وهو رسم تحصيله يكون لفائدة البلديات نظير قيامها برفع القمامات المنزلية لصالح المالك أو المنتفع على كل الملكيات المبنية. (14)

2- تحديد مبلغ الرسم:

- يحدد مبلغ الرسم في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء على مداوات المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية وهي كما يلي: (15)
- ما بين 1500 دج إلى 2000 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
  - 4000 دج إلى 14.000 دج على كل محل ذي استعمال تجاري أو مهني أو حرفي أو ما شابه ذلك.
  - 10.000 إلى 25.000 دج على كل أرض مهياة للتخميم أو المقطورات.
  - 22.000 دج إلى 132.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، تجاري، أو حرفي أو ما شابه ذلك ينتج نفايات تفوق الاصناف المذكورة أعلاه.

## أسئلة وتمارين محلولة:

### السؤال رقم 01:

ما هي العقوبات المترتبة على عدم اكتتاب التصريح المتعلق بالضريبة على الثروة؟  
الجواب:

حسب المادة 281 مكرر 14 عدم الاكتتاب يؤدي إلى اخضاع ضريبي تلقائي، إذا لم يسوي المكلف بالضريبة وضعيته خلال 30 يوما الأولى من تاريخ تبليغ الإعدار الأول، وتقوم الإدارة بفرض الضريبة حسب العناصر المستوى المعيشي التي تكتسي طابعا مبالغا فيه والتي تتجاوز قيمتها 10 ملايين دج، كما تحسب الحقوق المستحقة بتطبيق معدل 10% على الأساس الذي تم تقييمه.

### السؤال الثاني:

كيف يتم التصريح بالبيانات الجديدة، وكذا التغيرات في هياكلها؟

حسب المادة 261-ص من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم التصريح بالبيانات الجديدة وإعادة البناءات والتغيرات الحاصلة خلال شهرين من إنجازها النهائي وفي حالة الأشغال الجزئي يتم تقديم التصريح خلال شهرين من اشغالها. كما يجب على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح خلال السنة الأولى من تطبيق الرسم العقاري، ويخضع لعقوبة بـ 50.000 دج كل مكلف بالضريبة عند عدم تقديمه للتصريحات المنصوص عليها.

### السؤال الثالث:

من يقوم بعملية التصفية والتحصيل والمنازعات المتعلقة برسم التطهير؟

### الإجابة:

حسب المادة 263 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تكلف المجالس الشعبية البلدية بعملية التصفية والتحصيل والمنازعات برسم القمامات المنزلية.