وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر -3-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مطبوعة بعنوان

محاضرات في مقياس:
التسيير الجبائي

المطبوعة موجهة لفائدة سنة الثالثة ليسانس

تخصص

محاسبة و جباية

من إعداد:

لجناف عبد الرزاق

السنة الجامعية: 2022/2021

نضع بين أيدي طلبة ليسانس تخصص محاسبة و جباية بعنوان التسيير الجبائي من أجل تزويد طلبتنا الأعزاء المهارات و التقنيات الجبائية و الهدف منها إجراء عمليات التسوية لمختلف الضرائب و الرسوم و على هذا الأساس ضرورة الالمام بمختلف القوانين الضريبية و قوانين الاستثمار للاستفادة من التحفيزات الجبائية في اطار النظام الجبائي الجزائري و طبقا للبرنامج التي سطرته وزارة التعليم العالي و البحث العلمي قمنا بتقسيم مقياس التسيير الجبائي الى المحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم التسيير الضريبي و أهدافه

المحور الثاني: نظام المعلومات الضريبية

المحور الثالث: التسيير الضريبي لنشأة المؤسسة

المحور الرابع: التسيير الضريبي لمختلف عمليات المؤسسة

المحور الخامس: النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية

المحور السادس: التسيير الضريبي للتحفيزات الجبائية

المحور السابع: المخاطر الجبائية للمؤسسة

المحور الأول:

مفهوم التسيير الضريبي و أهدافه

المحور الأول: مفهوم التسيير الضريبي وأهدافه.

1- قواعد أخلاقيات المهنة[1]

1.1- الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة

- وجوب الالتحاق بمنصب التعيين أو المنصب الذي نقل إليه.
- الالتزام بتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية.
- الالتزام بتأدية اليمين.
- منع تعيين أي عون في منصب يجعله تحت السلطة السلمية المباشرة لزوج أو أحد أقربائه حتى الدرجة الثانية.
- واجب الالتزام بخدمة الدولة.
- الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها، فقط.
- الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية، فعلية و مستمرة.
- الالتزام بتأدية الخدمة بكل استقلالية.
- الالتزام بالحياد.
- الالتزام بالتحفظ.
- الالتزام بالنزاهة.
- الالتزام باحترام الأنظمة الداخلية للإدارات.
- الالتزام بالسر المهني.
- الالتزام بتلبية طلبات الاستعلام الواردة من الجمهور.
- الالتزام بالكتمان المهني.

2.1- القواعد العامة لسلوك العون الموجود في خدمة الدولة

- واجب التحفظ و الحفاظ على الكرامة في الحياة الخاصة.
- التزام الاستقلالية في الحياة العامة.
- الحفاظ على أملاك الدولة.
- سلامة المعطيات و الأنظمة المعلوماتية.

2- قواعد المسؤولية

1.2- المسؤولية المهنية

- الخطأ الذي تتحمل مسؤوليته الإدارة وحدها.
- الخطأ الشخصي الذي لا تترتب عنه مسؤولية الإدارة أو المصلحة.

---

[1] إسحق إبراهيم منصور، "نظرية القانون والحق"، 1990.

2.2- المسؤولية الجزائية

- التعسف في استعمال السلطة ضد الشيء العمومي.
- ممارسة السلطة العمومية قبل توليها أو الاستمرار فيها على جه غير مشروع.
- الرشوة.
- استغلال النفوذ.
- الغدر.
- اختلاس الأموال.
- منع الاعفاء و التخفيض غير القانوني في الضريبة و الرسم.
- الثراء الغبر المشروع.
- عدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات.

3.2- المسؤولية التأديبية

- الأخطاء التأديبية.
- العقوبات التأديبية.
- الإجراءات التأديبية.
- طرق الطعن.

1.3.2- مضمون التسيير الجبائي.

1.1.3.2 ماهية التسيير الجبائي

التسيير الجبائي هو سلوك حديث في المؤسسات و هو مرتبط كثيرا بالتسيير المالي، و لأن الضرائب متغير لا يمكن تجنبه وجب على المؤسسة أخذه بعين الاعتبار على المستوى الاستراتيجي و عمليات اتخاذ القرار قصيرة و متوسطة الأجل، كما أن المسير الجبائي يلعب دور الوسيط بين إدارة الضرائب و المؤسسة، و ذلك بتأمين المؤسسة و تحسين الاستفادة المالية مع مراعاة الإمكانيات المتاحة و احترام الالتزامات في التشريع الجبائي.[2]

هذا السلوك لا يحمي المؤسسة من الرقابة من طرف الإدارة الضريبية و لكن يسمح للمسير من الحد من المخاطر الجبائية الناتجة عن الوضعية غير قانونية، و بالتالي يمكن النظر للتسيير الجبائي من خلال جانبين:

- الأول: يشكل أحسن تنظيم يسمح بدفع أقل ضريبة دون التوجه إلى الغش أو التهرب الضريبي.
- الثاني: الرقابة على عدم وجود أخطاء تؤدي إلى فرض الغرامات الجبائية.

الفرع الأول: تعريف و مميزات التسيير الجبائي

1. تعريف التسيير الجبائي: حسب كريستين كوليت "Christine Collettte" فإن "التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة و أن تصبح متغيرا فعلا في استراتيجيتها بدلا من السلبية اتجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال و الذكي لها"

[2] الجريدة الرسمية رقم (59) الصادرة في 2006/09/24 المتعلقة بالتنظيم الجديد للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب (حالة DGE).

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه "الاختبار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:

I. النصوص التشريعية الجبائية.

II. خصوصيات كل مؤسسة.

III. درجة الخطر الجبائي".

نلاحظ أن التعريفين المذكورين يشيران إلى ما يلي:

- التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية و تؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة، و هذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي و كل من الغش و التهرب الجبائي.
- التأكيد على وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة إذا أن تعدد البدائل عنصر أساسي في اتخاذ القرار و عليه فإن انعدام الخيارات الجبائية يؤدي إلى عدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي.
- العنصرية و المعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة، بحيث تصبح أحد محددات اتخاذ القرارات العادية (خلال دورة الاستغلال) و القرارات الاستراتيجية (التسيير الاستراتيجي للمؤسسة).
- التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى و في نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها (هدف التسيير الجبائي لن يكون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة).

2. مميزات التسيير الجبائي

التسيير الجباي يتطور في المؤسسة في اتجاهين:.

- الاتجاه الأول: التأثير المستمر للجباية على جميع العمليات في المؤسسة و التحديات المالية المرتبطة بالمخالفات الجبائية.
- الاتجاه "Thomas Delahaye" التسيير الجبائي يهتم قبل كل شيء بالتوقع بالضريبة، و كذلك البحث عن محيط جبائي مناسب يعتبر أقل تكلفة في إطار القانون الجبائي"، من خلال هذا التعريف نستنتج أن لتسيير الجبائي ثلاث خصائص هي:

2-1 التوقع بالضريبة: بما أن الضريبة هي التكلفة يجب تسييرها بطريقة تساعد على التوقع بقيمتها عند إجراء الاختيار، و بالتالي وجب على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي في كل اختيار، لأن التسيير الجبائي لا يترك هناك مجال لحظ، كما يجب تحديد قيمتها بالاستعانة بأدوات التحليل المساعدة.

2-2 البحث عن الاختيار الجبائي الأمثل: التسيير الجبائي يعتبر في حدود مفصل للنصوص القانونية من أجل المفاضلة بين العديد من الاختيارات التي يمنحها المشرع، و ذلك في حدود هامش الحركة التي يمنحه القانون، و الخيار الجبائي يعني جميع الخيارات التي من نشأتها تبديل النتيجة الجبائية.[3]

[3] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2012.

في السابق القانون يقوم بمنح الاختيار الجبائي للمكلف، بحيث جميع المؤسسات تبحث على المخطط الجبائي و الامتيازات الجبائية المتوالية في تطبيق تقنيات الامتلاك الخطي أو المتناقص وفق شروط الاختبار الممنوح.

كما نلاحظ أن المؤسسة لديها العديد من الخيارات الممكنة في كل وقت من دورة حياتها بالنظر للحدث الجبائي في كل خيار، مثلا: شركات الأشخاص تخضع للضريبة على الدخل أما شركات الأموال تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

في الوقت الحالي المؤسسة تقوم بالتحقق من إمكانية القيام بكل خيار جبائي بالنظر للجانب المالي، التجاري، التقني، الموارد البشرية ...إلخ، بحيث المؤسسة تقوم بدمج كل خيار جبائي ممكن في الوظيفة العامة للقرار، بأخذ القرار نحو قاعدة التحكيم بين مختلف الوضعيات و السيناريوهات الممكنة، لأن العمل بالخيارات يسمح للمؤسسة بتعظيم الخيار الذي يسمح للمؤسسة بتعظيم المكاسب و تقليل التكاليف، مما يساعد على تحقيق الأمن و الأداء الجبائي الجيد.

2-3 "التسيير الجبائي وجد ليعمل في حدود القانون"، هذه العبارة لا تجعل أي أحد يعتقد عدم مشروعية التسيير الجبائي، لأنه وجد من أجل تقليل التكاليف الجبائية، لأن التسيير يغير الخيار من وضعية إلى أخرى بالنظر للتحفيزات التي يقدمها المشرع.

إذن مبدأ التسيير الجبائي ممنوع داخل حدود القانون التي يشجعها المشرع، و بالتالي المؤسسة تعتمد على الخيار الجبائي الممنوح و المسموح من قبل القانون من أجل تحقيق الأمن الجبائي.

المكلف له الخيار بين العديد من البدائل، إذن هذه الحركة ليس تعسفا في استعمال الحق أو تصرف غير عادي في التسيير.

الفرع الثاني: أسس التسيير الجبائي و أهدافه.

1. أسس التسيير الجبائي: يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:

- اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية.
- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة المتاحة للمؤسسة بهدف اختيار طريقة الاخضاع الأقل التكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات.
- يستمد التسيير الجبائي فعاليه في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على:

تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر المؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات المتعددة.

2. أهداف التسيير الجبائي: يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الأربع التالية:

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها.

- محاولة معرفة في ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك ينتج عن الاطار القانوني الذي تعمل فيه.
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتحقيق الضرائب المستحقة.
- تحسين مستوى التنبؤ و العقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.

و بعبارة أخرى، يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

IV. تحقيق الامن الجبائي:[4]

إن المخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي فالمسير ملزم بأن التعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية تقوم بها المؤسسة بعد ذلك يمكنه من الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي و بهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة و زيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية و استراتيجيتها و تقييمها.

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطويرا مهمة و دور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:

أ. تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة.

ب. تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة و تقييمها.

ج. تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء و فعالية التسيير الجبائي.

المخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بالتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخطر الجبائي.

V. التحكم في العبء الضريبي:

لتشكل الأعباء الجبائية جزءا من سعر التكلفة لأي منتج، و عليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع في تكاليف الإنتاج، مما جعل التحكم مهما فيها و يتحلى هذا التحكم ثلاث أشكال

- العمل على تخفيض الضريبة.
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة.
- الرفع العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني و ذلك من أجل تحقيق أهداف تسيريه معينة.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون فبي حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها اتجاه البنوك و المساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.

---

[4] عبد المجيد قدي، "الأزمة الاقتصادية العالمية واقع دول العالم الثالث"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الجزء 35، رقم 2، 1997.

- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة.
- تحسين مستوى التنبؤ و العقلنة الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين.

أ. الفعالية الجبائي: و هي تبرز من خلال صورتين، هما:

- الفعالية الجبائي المباشرة: وتكون بواسطة استغلال المؤسسة لمختلف الامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقيق وفرات مالية.
- الفعالية الجبائية غير المباشرة: وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي المراد و توسيع رؤيتها الاستراتيجية.

ب. خدمة استراتيجية المؤسسة: إن الجباية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة و تعتبر كأحد محددات اتخاذ القرار مثل الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة الجباية و الاستراتيجية مما يجعلها هدفا مهم من أهداف التسيير الجبائي ولذلك هي نتغير جد مهم.

3. تقييم فعالية التسيير الجبائي:

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن و ادراجها في قراراته، تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل و بصفة قانونية، و هو يبرز فعالية التسيير الجبائي و التي تتجلى مظاهرها في:

أ. تحسين الأداء: فالمسير مطالب بمراقبة و تقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية و محاولة الاستفادة منها قدر الإمكان وتعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييري، كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة و يجب تسييرها كبقية التكاليف، و عليه أن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط و إنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختبار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية و يخفف العبء على المؤسسة و من القرارات التي يتخذها لتحقيق ذلك:

اختيار طبيعة القانونية و التي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة و هكذا عملية ادراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:

- ✓ الحصول على الامتيازات الجبائية و المالية.
- ✓ إن انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية و الجبائية و القانونية.

ب. تجنب الخطر الجبائي: و هو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها في موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، و أهم وضعيات هذا الخطر:

- ✓ الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوصة عليها.
- ✓ الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

- ✓ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما هدف الحصول على مزاياه المالية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه.
- ✓ و يترتب على ذلك اسقاط حق المؤسسة في الامتيازات و إخضاعها للضريبة و تعرضها لعقوبات جبائية و التي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

و من حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الإضافية التالية:

أ. التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات: عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.

المحور الثاني:

نظام المعلومات الضريبية

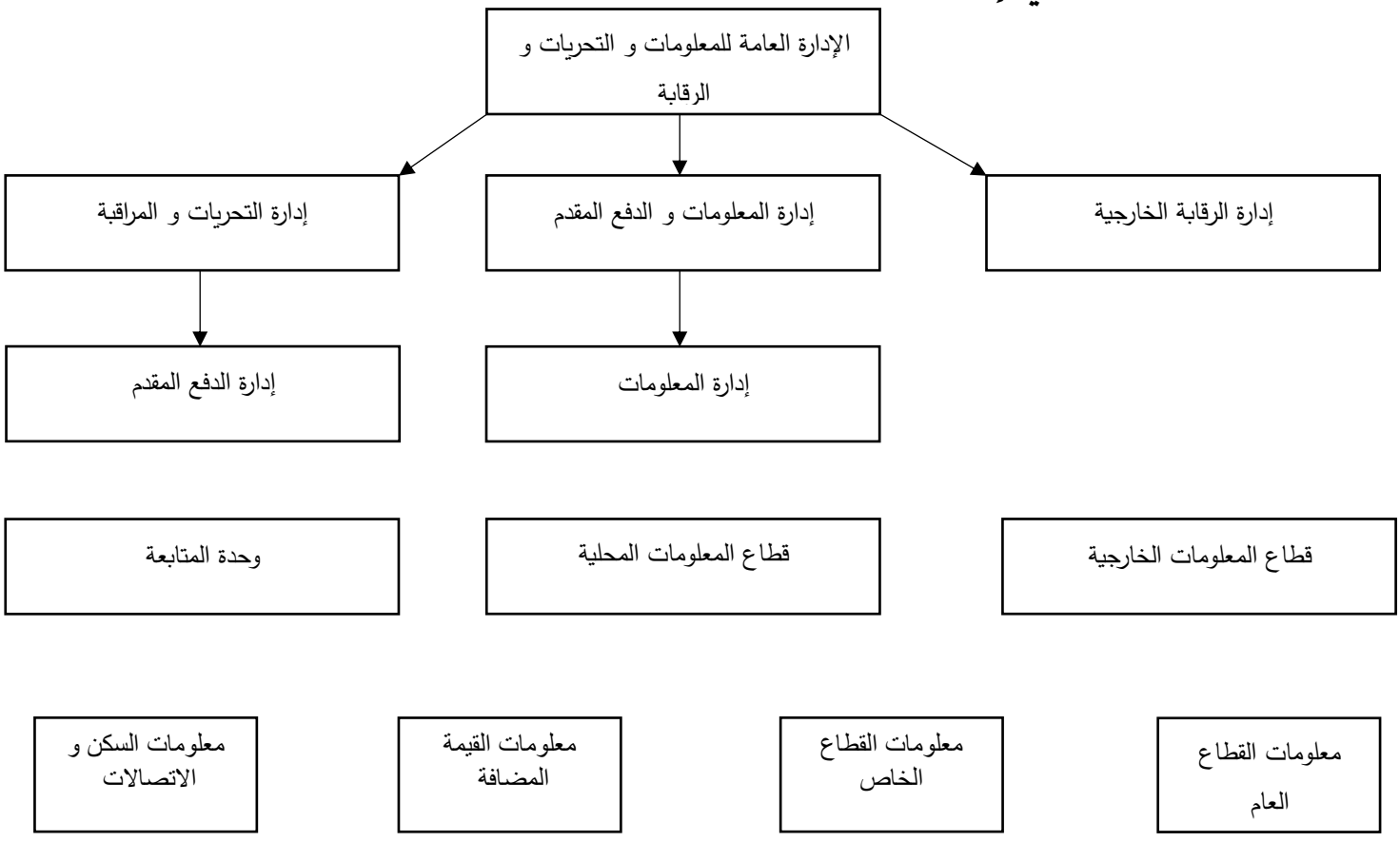
المحور الثاني: نظام المعلومات الضريبية.

1-مفهوم النظام المعلومات الضريبية.

تتمثل المعلومات الضريبة معلومات النشاط التجاري للأنشطة الاقتصادية التي ينتج عنها دخل خاضع للضريبة ويتم الحصول على هذه المعلومات للاستفادة منها في العمليات الفنية التي تتمثل في تقدير وربط وتحصيل الضريبة وتقوم الإدارة العامة للمعلومات والحاسب الالي بالمديرية العامة للضرائب بعملية جمع المعلومات وتصنيفها وتوزيعها للإدارة الفنية للاستفادة منها في العملية الضريبية.[5]

يتناول هذا الموضوع دراسة التطبيق العملي لنظام المعلومات المعمول به في مديرية الضرائب وذلك من خلال دراسة الإدارة العامة للمعلومات والحاسب الآلي والإدارات الفرعية التابعة لها، سوف يتطرق الحديث عن الهيكل التنظيمي لهذه الإدارة واختصاصاتها الإدارية والفرعية التابعة لها ومصادر المعلومات والاليات المستخدمة في جمعها وتصنيفها وتوزيعها ومدى الاستفادة من المعلوماتية في هذا المجال.

2-الهيكل التنظيمي لإدارة المعلومات



[5] عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية – حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، الجزائر، 1995.

المحور الثالث:

التسيير الضريبي المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية

المحور الثالث: التسيير الضريبي المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية

تتمثل المميزات الأساسية للتسيير الضريبي المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية فيما يلي:

1- الهدف من التسيير الضريبي

تدنية مبلغ الضريبة ! هو حافز مهم جدا على سبيل المثال اختيار شكل قانوني شفاف من أجل نقل خسائر المؤسسة التابعة إلى المؤسسة الأم. لكن لا يوجد هدف واحد فقط لأنه يمكن أن تجلب اهتمام تأجيل دفع الضريبة لتحقيق ربح للخزينة، لكن يظهر هنا عامل الوقت.

سبب آخر للتعامل مع الضريبة هو نتائج قرار تسييري الذي يمكن أن يؤدي بشكل معاكس إما الزيادة العبء الضريبي أو التنازل عن فائدة مباشرة مثل قرار توزيع أرباح على المساهمين.

إن استخدام شكل معين يعتمد على الوضعية المميزة للمؤسسة. لكن من المؤكد أن المؤسسة في حالة نمو لها رغبة ضعيفة لتخفيض الضريبة، عكس مؤسسة في حالة ركود فعوض العمل على تحسين صورها مع البنوك و المساهمين فإنها تتجه إلى التسيير الجبائي لتخفيض الربح.

2- متغيرات محيط المؤسسة ذات العلاقة بالتسيير الجبائي.

ان الهدف من التسيير الجبائي في المؤسسة في الغالب ثابت، التحكم في الخطر الجبائي و معرفة العبء الضريبي الكلي، الذي يتغير هو محيط المؤسسة و الذي يرتبط بـ:

أ- عولمة المؤسسات و إعادة التوطين : التسيير الجبائي يواجه مشكلة معرفة المخاطر الجبائية الناشئة في الخارج و كيفية تسييرها و بطبيعة الحال صعوبة أكبر في تسييرها بسبب عدم توفر المعرفة العملية للوائح الأجنبية و أجهزتها الإدارية.

في حين أن الإهتمام التقليدي للتسيير الجبائي هو معرفة المعدل الفعلي للضريبة للسيطرة على العبء الكلي. في هذه الحالة العبء لا يشتمل على الضريبة على النتيجة فقط و لكن يشمل ضرائب أخرى لا تتعلق بالنتيجة و التي تتثمل في المتوسط 60% من العبء الضريبي للمجمع.

ب - توقعات الادارة المالية وجها لوجه مع التسيير الجبائي: لتلبية متطلبات السوق المالي من حيث الأمن و الشفافية. الإدارة المالية تنتظر من الوظيفة الجبائية (أو التسيير الجبائي) ما يلي:

- الشفافية ينظر إليها عادة على أنها مبهمة في أعمال الوظيفة الجبائية؛
- تحديد المخاطر الجبائية للمؤسسة ككل، و إبلاغ المديرية المالية بعد تقديره من اجل تقدير المؤونات في الحسابات؛
- تفسير مبلغ المؤونات المخصص للضرائب في الحسابات المجمعة؛
- تحسين العبء الضريبي للمؤسسة.

التسيير الجبائي سوف يبدأ تدريجيا في معرفة الفعالية و قياسها مقارنة مع هذه التوقعات.

ت- التأثير المتزايد للوائح المالية و المحاسبية على حقل الضرائب: معايير التقارير المالية الدولية IFRS تضمنت الحقل الجبائي. في حين أن المشرع الفرانكفوني و عكس ما ذهبت إليه الدول الأنجلوساكسونية لم يستحسن

فصل تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية على أساس أنه معقد بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة. مما يطرح تساؤلات حول قدرات المشرع الفرانكفوني على مواصلة التوفيق بين الإقتحام التدريجي لمعايير IFRS مع متطلبات القانون الجبائي دون تحمل أعباء ضريبي للمكلف بالضريبة لأن التأثير القوي في هذا الحقل يعود للوائح المالية.[6]

3- الخيار الجبائي و علاقته بالتسيير الجبائي

القرارات التي تتخذها المؤسسة الناتجة عن التسيير الجبائي هي قرارات تعكس إرادتها و ليست مفروضة عليها، فلا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي في ظل انعدام خيارات جبائية يمنحها المشرع الجبائي، و يصبح الأمر في هذه الحالة بمجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الجبائية.

على سبيل المثال لا الحصر الأمثلة من الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي للمؤسسة ما يلي:

– بحسب ما جاء في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، في الفقرة الأولى ينص صراحة على أن نظام الإهتلاك المالي الخطي هو الذي يطبق بقوة القانون على كل التثبيتات.

لكنه يقدم استثناءات في الفقرات الموالية لحالات يمكن تطبيق فيها نظام الإهتلاك المالي التنازلي أو الإهتلاك المالي التصاعدي و كذا معدلاتهم المطبقة.[7]

لكن تطبيق أحد الخيارين تقابله شروط و قواعد تنظيمية غالبا تكون لا رجعة فيها.

– كمثال آخر ما جاء في نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يمنح المشرع الجبائي إعفاءات لبعض المشاريع الممولة عن طريق صناديق تابعة للدولة مع تبيان شروط الاستفادة منها.

أما المادة 138 مكرر فتتضمن إشارة النظام مميز و هو تجمعات الشركات.

4- مبادئ و حدود التسيير الجبائي

1.4- مبادئ التسيير الجبائي

أ- مبدأ عدم التدخل في التسيير principe de la non immixtion dans la Gestion

يتحدد أسلوب الإدارة الجبائية في عدم التدخل في تسيير المؤسسة، فهي لا تنتقد التسيير الذي تعتقد أنه إما متحفظ جدا أو خطير جدا في إطار احترام المؤسسة للأنظمة القانونية. فرئيس المؤسسة هو الوحيد الذي يحدد مثلا سياسة التمويل في المؤسسة، قد يلجأ إلى الإقتراض و بالتالي للمؤسسة الحق في خصم الفوائد، هذا حتى و لو كانت الأموال الخاصة تظهر على أنها كافية للتمويل

ب- بمبدأ الحرية في التسيير principe de la liberté de gestion:

مسير المؤسسية يفترض فيه التحكم في تقنيات التسيير لأنها ضمن مسؤولياته، أما الإدارة الجبائية فمهمتها هي فحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة و كذا القواعد المحاسبية المطبقة دون التسيير في إطار احترام المؤسسة للقانون

---

[6] فراوي محمد، "هيكلة الجباية المحلية ومردودها"، يوم برلماني حول الجباية المحلية في الإصلاح الجبائي"، APN، 2013/04/22

[7] قانون الإجراءات الجبائية: 2014

لكن يوجد اعتراف على نحو مطلق بأن رجل الأعمال قد ينفذ قرارات إقتصادية سيئة تظهر نتائجها بعد مدة قد تدخله في تصنيف المحتالين.

2.4- حدود التسيير الجبائي

أ- التعسف في استعمال الحق 'l'abus de droit

إن التعسف في استعمال مادة قانونية أو اتفاق بهدف جبائي على وجه التحديد عن طريق بجنب جزء او كل الإلتزامات الضريبية أو نقل مصطنع لها من خلال استخدام تركيبات جبائية (les montages fiscaux) هو قرب، ولو بشكل غير مباشر. حيث أن التركيبات الجبائية تتضمن إساءة استخدام الإعفاءات الضريبية. و غالبا ما تستعمل إدارة الضرائب هذا المبدأ كحل وسط لإجبار المكلف على قبول التقويمات التي قدمتها.

للتفريق بين التسيير الجبائي و التعسف في استعمال الحق يتم الاستناد إلى معيارين: [8]

1- في إطار مفهوم الخيار الجبائي الممنوح من طرف المشرع الجبائي. يجب التفريق بين الحالات التالية:

- تطبيق الخيار الجبائي الذي يتوافق مع الطبيعة الحقيقية للعملية و الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة، هذا الإجراء ليس تركيب يهدف إلى تجنب الضريبة؛
- تركيب خيارات جبائية مختلفة تؤدي إلى نفس النتيجة الإقتصادية لتطبيق خيار واحد فقط، لكن أثرها الجبائي على المؤسسة أكبر، هذا لا يعتبر تعسف بل سوء تسيير.

2- الفرق بين القيمة الحقيقية و القيمة القانونية المثلى للضريبة. المؤسسة في الغالب تكون أما حالتين:

- إما أنها تدفع أكبر من القيمة المثلى، و هذا سوء تسيير، وهي إحدى محالات بحث الفعالية الجبائية للمؤسسة؛
- أو أنها تدفع أقل من القيمة القانونية المثلى، و هذا ما يضع المؤسسة أما كل أنواع الخطر إبتداءا من الغش و التهرب الجبائي و التعسف في استعمال الحق و كذا التصرف الغير عادي في التسيير

إذن التعسف في استعمال الحق يؤدي إلى فرض عقوبات، و هذا ما تنص عليه مثلا المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا بما يلي: ..." .

ب - التصرف الغير عادي في التسيير l ' acte anormal de gestion

يعرف على أنه الفعل أو العملية التي تترجم عبر كتابة محاسبية تؤثر على الربح الخاضع. الذي تنتظر الإدارة استبعاده لأنه فعل خارجي أو يتعارض مع المصلحة العامة للمؤسسة.

مفهوم التصرف الغير عادي في التسيير هو نتيجة للتأقلم (l'adaptation) او زرع (transplantation) في القانون الجبائي لمفهوم تحاري هو التصرف الغير ملائم للمصلحة العامة. لكن مع وجود اختلافين: الإدارة هي الوحيدة التي تحتج و التي يمكن أن تتصرف تلقائيا، في هذا الخصوص القاضي التجاري ينطق ببطلان التصريحات التي تتعارض مع المصلحة العامة، في حين أن القاضي الجزائي يفرض عقوبات على المتهمين بالإساءة

[8] محفوظ لعشب، سلسلة القانون الاقتصادي، OPU، الجزائر، 1997.

الاجتماعية. كذلك تأثير امتياز العمل الرسمي للإدارة الجبائية من مراجعة قضائية لأنها المسؤولة عن تنفيذ مصالح الدولة، فالرقابة هي رقابة انتظام و بدون فرصة ترك المكلف بالضريبة.

في هذه الوضعية المكلف بالضريبة لا ينتهك بصفة مباشرة لأي أمر ذو طبيعة جبائية، لذا فهو غير متهم بالتهرب الجبائي خلاف للتعسف في استعمال الحق، الإدارة الجبائية لا تعترض أبدا على حقيقة و صدق الفعل القانوني، و تصرح فقط بأن الفعل يتعارض مع مصلحة المؤسسة و بالتالي هو غير نافذ لحساب الضريبة.

فالعديد من القرارات تكون صحيحة من الناحية القانونية، أي أنها مبررة بوثائق و لكن عند مشاهدة أثرها الاقتصادي، فإنها تصنف على أنها تصرفات غير عادية بالنظر إلى حجمها أو عدم فائدتها. لذا يجب أن تحدد إدارة الضرائب ما هي هذه الأفعال حتى لا تقع فيها المؤسسة.

تطبيق هذه النظرية ينحصر فقط في حساب الضريبة على أرباح الشركات. فهي لا تطبيق على الرسم فهي دشت على القيمة المضافة لطابع عملياتها الحقيقي. مثلا نجد أن المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في تحديدها للربح الصافي بعد خصم التكاليف واستبعاد بعض العمليات لأنها في نظرها تصرفات غير عادية في التسيير.

5- الفعالية الجبائية للمؤسسة

تترجم الفعالية الجبائية للمؤسسة بالاستفادة القصوى من الامتيازات الجبائية الممنوحة بدون الوقوع في حالة الغش أو التهرب الجبائي، و هي تتمثل في مجموعة من الخيارات التي تتبعها المؤسسة.

1.5- الخيار الاستراتيجي و الخيار التكتيكي

يمكن تقسيم اتخاذ القرار فيما يتعلق بالخيار الجبائي للمؤسسة بحثا عن الفعالية إلى قسمين:

1.1.5- الخيار الاستراتيجي: المؤسسة لا يجب أن تخضع للضرائب كمصير حتمي، ففي جميع الحالات المقاول يدرك أن في أي استثمار و/ أو إنفاق تقابله نظام أو نتائج محددة. لذا يجب تكامل المعلومات يشكل صحيح في استراتيجية المؤسسة، من خلال علمه عن التأثيرات الناتجة عن قراراته بمعرفة الهامش الصافي بعد الضريبة، كما يجب أن يدرك النتائج على التسيير الإداري المرتبطة به. فإذا لم يكن هناك اهتمام من طرف المقاول ما سبق فإنه سيهمل التكاليف الحقيقية لأن الخيارات الجبائية الاستراتيجية يكون نطاقها الجبائي مهم جدا للمؤسسة.

من بين الخيارات الجبائية الاستراتيجية ما يلي:[9]

- خيار نظام الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- إمكانية إتاحة الحرية للمؤسسة لإجراء عملية إعادة التقييم لميزانيتها؛
- خيار نظام الإخضاع الجبائي؛
- خيار نظام المجمع؛
- الجباية المطبقة على إعادة الهيكلة.

[9] محمدي صبيحة، "إصلاح المالية والجباية المحليتين وسبل تعزيزها"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، دالي إبراهيم، العدد 23/2011.

كذلك ما يمكن ملاحظته في الخيار الجبائي الاستراتيجي أن أغلبها لا رجعة فيه مثل خيار نظام الإخضاع الجبائي، أو أن العمل به يكون لمدة متوسطة أو طويلة نسبيا قبل التراجع عنه مثل خيار الدخول في نظام مجمع الشركات في الجزائر مدة الطلب 5 سنوات قابلة للتجديد)

2.1.5 الخيار التكتيكي الخيارات الجبائية التكتيكية هي خيارات من طبيعتها أنها توفر أفضلية مالية للمؤسسة، غالبا في المستقبل القريب و لكن نطاقها محدود. هذا يشمل الخيارات التي تتبع تقنية الجباية. هذه الخيارات لا ينبغي إغفالها لأن الممارسة النظامية تعكس مع الوقت إمتلاك أفضلية مميزة للمؤسسة، مثل مناقشة خيار طريقة الإهلاك، تقنية التقييم، طريقة حساب زيادة القيمة، تقنية حساب العجز ...

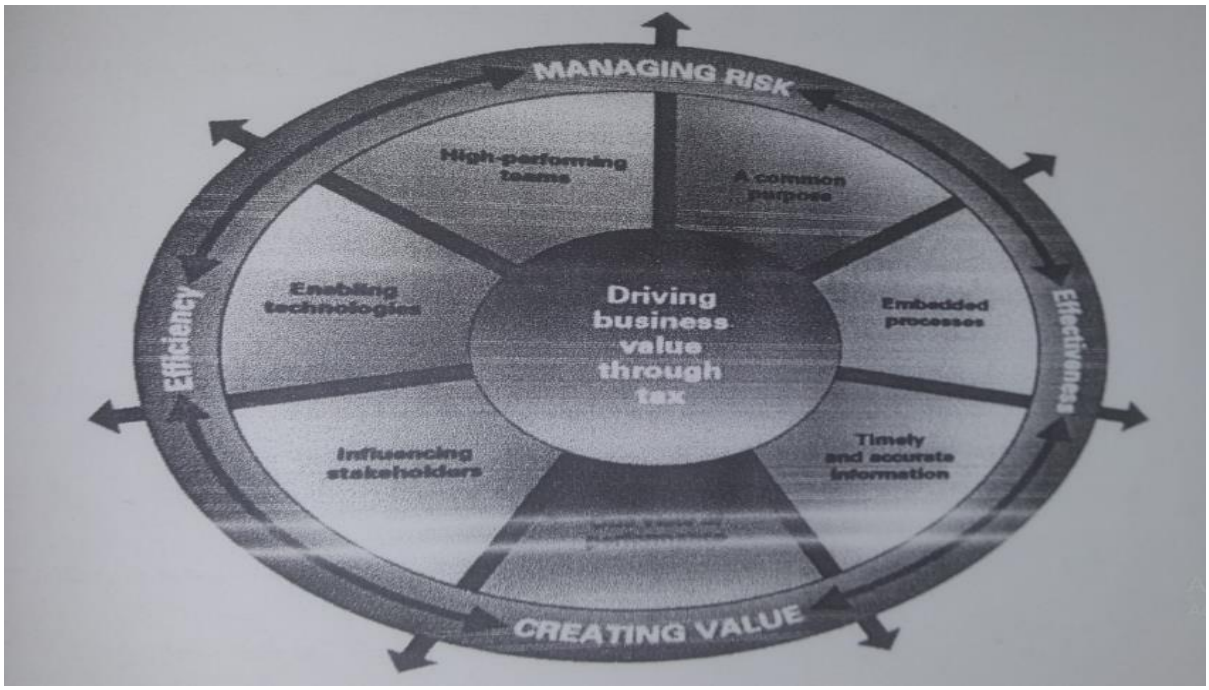
فالخيارات التكتيكية هي خيارات التسيير الجبائي للمؤسسة من أجل توفير منافع دون تقرير مصير الخصائص الجبائية للوحدة. غالبا هذه الخيارات التكتيكية تنتج عن الخيارات المتضمنة صراحة في قانون الضرائب، المشرع بمعرفته التامة بالقضية، يوفر إمكانية الخيار للمؤسسات. ففي حالات أخرى تقديم الخيار لا يكون عبر إحدى قواعد القانون و لكن عبر تسامح الإدارة الجبائية يعترف بتطبيق أكثر مرونة من طرف أجهزتها. في نفس السياق، يجب النظر في حالات الصمت المتضمنة في اللوائح الجبائية لمعالجة العلميات، صمت المشرع يمكن استخدامه من طرف المؤسسية لمصلحتها.

2.5- قيادة الضريبة

تشير الإحصائيات إلى أن المؤسسات التي نجحت في إدارة التوازن بين الأخطار و الفرص، تتميز أيضا بترقبها و استعدادها فيما يتعلق بتعرضها لضغوطات محددة ليست فقط لوظيفة الجباية (في المؤسسة)، ولكن كذلك للأعمال على نطاق واسع بحيث تكون "عيونهم فوق الأفق" لرسم الطريق أما وظيفة الجباية و البحث عن الكفاءة يوم بعد يوم عن طريق الامتثال و مسؤوليات التقرير مع التركيز على التوازن الصحيح بين خطر الضريبة و القيمة.

المنظمات الرائدة التي حققت التوازن بين الأطر والقيمة من خلال مقاربة استراتيجية لاستخدام قاعات تشغيلية فعالة و ذات كفاءة. لأن التركيز على – الكفاءة، الفعالية، الخطر، القيمة – هو دائم، وهي تمثل القاعدة لكنها غير ثابتة بل هي ممارسة تهدف إلى مواصلة التحسين و إعادة التوازن مثل أحداث تخل بالتوازن و الممارسات القيادية الجديدة لتحسين الكفاءة مع نشأة الضرائب. و كذا للمساعدة في تحقيق و الحفاظ على هذا التوازن 200 مجموعة العمل لدى مكتب المحاسبة الدولي KPMG قدمت مقاربة لقيادة المؤسسة من خلال فاعلية الضريبة مثلما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 01: قيادة فعالية الضريبة



SOURCE: kpmg, good, better, best the race to set global standards in tax management, op.cit, p 30.

ترجمة المصطلحات

قيادة قيمة العمل من خلال الضريبة: Driving business Value throught tax

إدارة المخاطر: Managing risk

الكفاءة: Efficiency

خلق القيمة: Creating valeu

فعالية: Efectivness

فرق فعالية الأداء: High – performing teams

تمكين التكنولوجيا: Enabling technologie

التأثير على أصحاب المصالح: Influencing stakeholders

معاينة نوع واحد من الفعالية: One view of performance

معلومات دقيقة و في الوقت المناسب: Timely and accurate information

تكامل العمليات: Embedded processes

الهدف المشترك: A common purpose

من خلال الشكل أعلاه نبرز النقاط التالية:

– استراتيجية الأهداف والغايات الوظيفة الجباية في المؤسسة تحتاج إلى أن يكون إنحيازها واضح و على نطاق واسع للمنظمة حتى لا يكون هناك هدف مشترك؛

– استراتيجية تسيير الضريبة تحتاج بالضرورة إلى تركيب تشغيلي بطريقة تمكن من رصدها و استمراريتها على المدى الطويل، يمكن إنجاز ذلك من تكامل بين العلميات؛

– فعالية تسيير الضريبة يتطلب قاعدة بيانات يتم إنتاجها، إستبدالها، و إتاحتها للأفراد المناسب و بالشكل المناسب، لكن بشرط الحصول على المعلومة في الوقت المناسب و تكون دقيقة.

– من أجل مراقبة فعالية تسيير الضريبة، يجب أن يكون واضح ما هو مطلوب، و كيف سيتم قياس الفعالية من خلال مؤشرات قياس رئيسية Performance indications (KPLs) هناك رؤية شفافة نحو الفعالية؛

– وظيفة الجباية تحتاج إلى فهم طموحات و القيود المرتبطة بأصحاب المصالح و التواصل معهم بشكل فعال من أجل المساعدة في تحقيق أهدافهم – وهي تشمل الأثير على أصحاب المصالح.

– الحصول على الأساسيات هو حق جوهري، لكن العلميات كثيفة العمل تستهلك موارد قيمة و تزيد من اخطر، فالعلميات الآلية يمكن إنجازها من خلال التكنولوجيا سواء من خلال ما هو موجود من خلال نظام تخطيط موارد المؤسسة entreprise resource planning (ERP) أو باستخدام برمجيات خاصة بالضريبة؛

– هناك حاجة لصياغة صحيحة، الضريبة معقدة و تتطلب الحكم الدقيق من المدربين المهنيين. ففعالية تسيير الضريبة تحتاج إلى مستخدمين الذي يقومون بالأعمال بشكل صحيح. هؤلاء المستخدمين بحاجة إلى المهارات المناسبة، موارد مناسبة، و مكافآت مناسبة.

المحور الرابع:

التسيير الضريبي لمختلف عمليات المؤسسة الاقتصادية

المحور الرابع: التسيير الضريبي لمختلف عمليات المؤسسة الاقتصادية

تقوم المؤسسة الاقتصادية بالعديد من العمليات التجارية، الصناعية أو الخدماتية يقابلها الكثير من اجراء عمليات محاسبية و جبائية في اطار التصريحات الضريبية.

قامت إدارة الضرائب الجزائرية بالعديد من الإصلاحات الجبائية التي مست التشريعات الضريبية و كذلك عصرنة الإدارة منذ 1992 و هي كالآتي:[10]

- تبسيط إجراءات التسيير وتحصيل الضرائب.
- إلغاء بعض الضرائب والرسوم منذ 1992 وتعويضها بثلاثة ضرائب أساسية وهي (TVA, IBS, IRG)
- تخفيض عدد ومعدلات الرسم على القيمة المضافة.
- إحداث الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) والنظام المبسط.
- تخفيض معدلات وأقساط الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المطبقة على أنشطة الإنتاج والأشغال العمومية والسياحة من 25% ثم 23% إلى 10%.
- توحيد وتنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية (قانون الإجراءات الجبائية).
- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- وضع جباية ملائمة للاستثمار والتشغيل من خلال منح مزايا جبائية وتخفيضات محسومة في معدلات الحقوق والرسوم.
- إنشاء المحررات الجبائية، بالإضافة إلى إعادة جدولة الديون الجبائية.

أما فيما يتعلق بالجانب التنظيمي فمنذ 1990 والمديرية العامة للضرائب تعمل على استحداث هياكل تنظيمية تتمتع باستقلالية إدارية ومالية، بحيث يتعلق الأمر بتعويض مفتشيات الضرائب المباشرة والغير المباشرة بمفتشية ضرائب وحيدة، كما تم إنشاء مديريات ولائية للضرائب وبصفة خاصة ولاية الجزائر تضم لوحدها 06 مديريات ولائية، إضافة إلى هذا تم خلق (مراكز للضرائب – المراكز الجوارية – مديرية كبريات المؤسسات – مديرية مركزية للبحث والتحقيق الجبائي).[11]

1- الرسم على القيمة المضافة TVA

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991، وبالمقابل تم إلغاء النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS). إن هذه الإصلاحات جاءت بعدة امتيازات أهمها:

- توسيع مجال التطبيق.

---

[10] قانون الضرائب الغير مباشرة: 2014.

[11] الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.jov.dz.

- توسيع مجال الخصم.
- تقليص عدد المعدلات من 18 معدل إلى 02 معدلين وهما 9% و19%.
- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال الحيادية والشفافية.
- وأخير ستوفر TVA على مداخيل معتبرة على مدار السنة لفائدة خزينة الدولة.

وفيما يلي سنخصص عنوانين يوجه الأول للضرائب الغير المباشرة و الثاني نتطرق فيه إلى الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك.

1-1 مجال التطبيق: هناك إخضاع بصفة إجبارية وآخر اختيار

أ. العمليات الخاضعة بصفة إجبارية:

- ✓ كل الأنشطة ذات الطابع الصناعي والتجاري وحرفي.
- ✓ نشاطات البنوك وشركات التأمين وكذا المهن الحرة.
- ✓ مبيعات بالجملة للكحول والخمور وكذا الأشغال العقارية والبناء.
- ✓ مبيعات بالجملة، المساحات الكبرى وكذا البيع بالتجزئة معدى إلى الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- ✓ عمليات الإيجار وأشغال الخدمات.
- ✓ الحفلات الفنية والألعاب والتسليات.

ب. العمليات الخاضعة بصفة اختيارية:

- ✓ عمليات التصدير
- ✓ العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية.
- ✓ مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء مثل أنظمة الاستثمار وتشغيل الشباب.

2-1 الأساس الخاضع للضريبة ومعدلات التطبيق:[12]

يشمل الأساس الخاضع للضريبة رقم الأعمال بما فيه ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيها كل المصاريف والحقوق والرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة أي (CAHT).

أما المعدلات السارية المفعول هو المعدل العادي (19%) والمعدل المخفض (09%)، بينما طريقة حساب TVA فتكون وفق القاعدة التالية:

أ. TVA البيع = رقم الأعمال (CAHT) × معدل TVA.

ب. TVA شراء = TVA المدفوعة عند المشتريات شهريا.

ج. TVA واجبة البيع = TVA عند البيع – TVA عند الشراء تدفع قبل 20 يوم من الشهر الذي يلي شهر تحقيق العمليات.

[12] Aurelieu Baudu, « Droit fiacal 2013/2014 », 2ème éd. Lextenso, Paris, 2013.

د. **مثال تطبيقي:** تاجر حقق رقم الأعمال خارج الرسم بـ (1000000دج)، وقد قام بشراء مواد نصف مصنعة بحيث دفع فيها TVA بـ 50000دج، وترتب عن الشراء الماضي TVA دين بـ 50000دج.

الحل: د/1: TVA البيع = 1000000×19% = 190000دج.

د/2: TVA شراء والخصم: بـ 50000 + 50000 = 100000دج

د/3: TVA واجبة الدفع = 190000 – (100000) = 90000دج

3-1 الإعفاءات من نظام TVA

- المنتوجات التي تخضع إلى الرسم الصحي على اللحوم، ومسالخ الحيوانات.
- العمليات المحققة لمصوغات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.
- العمليات المنجزة بحيث لا يتجاوز رقم الأعمال 100000دج و130000 لقطاع الخدمات، وكذلك لا يتعدى رقم الأعمال 15.000.000دج.
- العمليات المحققة ما بين الشركات التابعة لنفس المجموعة.
- بيع الخبز، الزبدة والحليب، مواد الصيدلية، تنظيم المطاعم المجانية.
- عمليات إقامة نصب تذكارية للشهداء، السيارات السياحية الجديدة ذات الأقدمية 03 سنوات سعتها أقل من (2000سم^3) الموجهة للمعطوبون وأبناء الشهداء.
- العربات المخصصة للعاجزين.
- المواد والخدمات المخصصة للقطاع المحروقات.
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر.
- السلع الموجهة للهلال الأحمر، وكذا التظاهرات الرياضية وثقافية في إطار حركات الوطنية أو التعاون الدولي.
- السلع المستوردة أو المقتناة لفائدة البعثات الدبلوماسية والقنصلية.
- السلع الموجهة لتموين السفن والمغارات والطائرات.
- عقود تأمين الأشخاص، قروض الموجهة لسكن الفردي، عمليات إعادة التأمين.
- السلع الفلاحية مثل الأسمدة، علف المواشي.
- التجهيزات الرياضية المنتجة بالجزائر والموجهة للإتحاديات الرياضية.

أ. **الإعفاءات عند الاستيراد:**[13]

- ✓ جميع المواد المعفية في الداخل من tva.
- ✓ البضائع الموضوعة تحت نظام جمركي معين (القبول المؤقت والعبور).
- ✓ سفن الملاحة البحرية وكذا الطائرات والمواد التي تدخل ضمن التجهيز.
- ✓ البضائع المستوردة في إطار المقايضة، وكذا استيراد السكر والزيوت الغذائية.

[13] Bouderbal (A), « La réforme fiscale évolution et perspectives mutation », Revue éditée par la chambre nationale de commerce, Alger, n°7, 1994.

ب. الإعفاءات عند التصدير:

- ✓ جميع البضائع المعدة للبيع والتصنيع عند التصدير.
- ✓ البضائع المسلمة إلى المحلات الموضوعة تحت الرقابة الجمركية.

إن توزيع عائدات TVA عند الاستيراد كما يلي (85% للدولة و15% لصندوق المشترك)، كما أن توزيع TVA المحققة داخليا وفق المادة 161 بالشكل التالي (80% لخزينة الدولة – 10% للبلديات، مع 10% للصندوق المشترك).

2- الرسم على النشاط المهني TAP

لقد تم تعويض الرسم على النشاط المهني ليحل محل (TANC – TAIC) بموجب المادة 217 إلى 228 من (ق.ض.م)، وهي تطبق على رقم الأعمال خارج الرسم من TVA بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم وبما فيه TVA لغير المعنيين بدفع TVA (CATTC).

1.2-مجال التطبيق:

- يفرض هذا الرسم على جميع الخاضعين لضريبة (IBS, IRG).
- الأشخاص الطبيعيون الخاضعون إلى IRG فئة المهن الحرة، ماعدا مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاملين على أغلبية الأسهم.

2.2-الأساس الخاضع للرسم ومعدل الخضوع:

- **الأساس الخاضع للرسم:**
- تفرض TAP على رقم الأعمال خارج الرسم CAHT للخاضعين إلى TVA.
- تفرض TAP على رقم الأعمال بما فيه الرسم CATTC لغير الخاضعين إلى TVA.
- تفرض على مجمل الإيرادات المهنية خارج TVA.

أ. معدل الخضوع وطريقة توزيع العوائد:

يحدد معدل الرسم (2%) ويرفع إلى (3%) بالنسبة للأنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، بحيث توزع العوائد بالكيفية الحالية:

- البلدية: 1,30%
- الولاية: 0,59%
- صندوق الجماعات المحلية: 0,11%

3.2- الإعفاءات من دفع هذا الرسم: وهي كالتالي:

- يعفى من دفع هذا الرسم لمدة (03) سنوات الأنشطة الممارسة في إطار الصندوق الوطني لدعم الشباب والصندوق الوطني لدعم القرض المصغر بالإضافة للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، بحيث تمدد الفترة إلى (06) سنوات إذا ما كان مكان النشاط منطقة يجب ترقيتها.

- كما تضاف سنتين للحساب عندما يتعلق الأمر بخلق مناصب عمل ثلاثة فما فوق زيادة على ذلك تقدم تخفيضات في الرسم: (70%-50%-25%) خلال الثلاثة السنوات الأولى للخضوع.
- تستفيد شركات ما بين البنوك لتسيير الأصول وشركات تحصيل الديون من إعفاء لـ TAP لمدة 03 سنوات، ولا يدرج ضمن أساس الخضوع عتبة رقم الأعمال التي لا تتجاوز (130000دج) سنويا للأنشطة التجارة والصناعة و(100000دج) لقطاع الخدمات.
- ويمنح القانون تخفيضات في رقم الأعمال حددت بـ (30%-50%-75%) لبعض النشاطات مثل (تجارة الجملة، البيع بالتجزئة لمواد استهلاكية، الوقود والبنزين).
- لا تدرج ضمن الأساس الخاضع إلى TAP على مبيعات المواد المدعمة وكذا عمليات التصدير بما فيها المواد البترولية، ناهيك عن السلع الإستراتيجية ذات هامش ربح يقل عن 10%.
- وأخيرا كل العمليات التي من شأنها تسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي، والعمليات المنجزة ما بين شركات لنفس الفرع بالإضافة إلى النشاطات السياحية والفندقية.

4.2- مثال تطبيقي: تاجر بالجملة للقماش حقق رقم أعمال شهري حدد بـ: 1.000.000دج (المطلوب: حساب TAP).

الحل النموذجي:

1) **<u>الأساس الخاضع للرسم</u>:** التخفيض حدد بـ 30% أي 1000000×30% = 300000دج وبالتالي رقم الأعمال = 1000000 – 300000 = 700000دج.
2) **<u>قيمة الرسم</u>:** 700000×2% = 14000دج
3) **<u>طريقة الدفع</u>:** تدفع قبل 20 يوم من الشهر الذي يلي شهر تحقيق العملية.

5.2- الالتزامات المحاسبية والجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص الرسم على النشاط المهني[14]

أ. الالتزامات المحاسبية

وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية يجب على المكلفين بالضريبة بالالتزام بما يلي:

– مسك الدفاتر القانونية اللازمة (دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد) للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي.

–الاحتفاظ بالوثائق الدفاتر والفواتير لمدة 10 سنوات – وضع في متناول الإدارة الضريبية ملف الزبائن (استمارة رقم 104) لكل فترة في السنة

ب- الالتزامات الجبائية أو الضريبية:

الالتزامات الجبائية أو الضريبية عديدة وهي كالتالي:

– إيداع وثيقة التصريح بالوجود (استمارة G08) في أجل 30 يوم من تاريخ بداية النشاط

– إيداع التصريحات الدورية (وثيقة G50 أو G50 A) وأقصى أجل لها 20 يوم من الشهر التالي أو الثلاثي المنقضي وذلك على مستوى قطاع البلدية أين تم تحقيق رقم الأعمال.

[14] Boukheddin Kenza, « La structure et le rendement de la fiscalité locale », Revue algérienne des finances publiques, n°02, 12/2012.

– التصريح والدفع الشهري للشركات والأشخاص الطبيعيين الذين يحققون رقم أعمال أكبر من 000 000 30 دج

– التصريح والدفع الثلاثي للحالة العكسية (رقم أعمال أصغر من 000 000 30 دج).

– التصريح السنوي (الميزانية) ويتم إيداعها قبل 01 ماي من السنة الموالية.

– إيداع القائمة المفصلة للزبائن وذلك في أجل 30 أفريل من السنة الموالية.

– إيداع تصريح إنهاء النشاط في أجل 10 أيام؛ ويتم تمديد الفترة إلى 6 أشهر في حالة وفاة المعني.

6.2- التخفيضات

طبقا للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يوجد تخفيضات او تنزيلات في مادة الرسم على النشاط المهني للعمليات التالية:

- عمليات البيع بالجملة و التي تستفيد من تخفيض 30% شريطة إيداع لدى مصالح الضرائب (الوعاء) كشف تفصيلي للزبائن.
- عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي تحتوي على أكثر من 50% من الحقوق الغير المباشرة التي تستفيد من تخفيض بنسبة 30%.
- عمليات البيع للمنتجين و بائعي بالجملة للمواد الصيدلانية و المنتجة في الداخل تستفيد هي الأخرى بتخفيض بنسبة 30%.
- عمليات البيع بالجملة للمواد التي تحتوي أكثر من 50% من الضرائب الغير المباشرة و التي تستفيد من تخفيض بنسبة 50%.
- عمليات البيع بالتجزئة للمواد الصيدلانية التي تستفيد من تخفيض 50% شريطة أن تدرج هذه المواد في قائمة خاصة طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 1995/01/15 و ان يكون هامش الربح المحقق بين 10% و 30%.
- عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي، الممتاز، بدون رصاص و المازوت التي بدورها تستفيد من تخفيض 75%.

7.2- الفعل المنشأ

الفعل المنشأ للرسم على النشاط المهني هو ما يلي:

أ- عمليات البيع هي الفوترة

ب-بالنسبة لمؤدي الخدمات فهي المقبوضات الجزئية او الكلية

8.2- التصريحات الجبائية

كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم على النشاط المهني يجب إيداع لدى مفتش الضرائب المختص إقليميا التصريح الجبائي طبقا للمواد 11، 18 و 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التصريح السنوي

لرقم الاعمال طبقا للمادة 17 من نفس القانون و كما سبق ذكره يتم كذلك ايداع كشف تفصيلي للزبائن و التي تحتوي على المعلومات التالية:

- رقم التعريفة الجبائية.
- رقم مادة الخضوع.
- اسم و لقب أو اسم المؤسسة.
- عنوان المؤسسة.
- قيم عمليات البيع المحققة خلال السنة الجبائية.
- رقم السجل التجاري.
- قيمة الرسم على القيمة المضافة.

و بالمقابل يجبر المكلف بالضريبة بمسك المحاسبة ضمن النظام الربح الحقيقي.

عدم الالتزام بالتصريحات الجبائية يعرض المكلف بالضريبة إلى عقوبات و غرامات مالية طبقا للمواد 226، 227، 228، 292 و 229 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المحور الخامس:

النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية

المحور الخامس: النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية[15]

يتم تحديد النتيجة المحاسبية من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وحسابات النتائج، التي تسجل فيها المؤسسة مجمل نشاطاتها الاقتصادية التي تقوم بها خلال السنة المالية وذلك لتبرزها للأطراف المهتمين بذلك من بينهم إدارة الضرائب، التي تستعملها لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

أما فيما يخص تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط، حيث يتم معالجتها وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، وتتم المعالجة بإجراء عدة تغييرات على بعض عناصر النتيجة المحاسبية لا يأخذ بها النظام الجبائي.

و من اجل الالمام بعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية طبقا للتشريعات الجبائية لا بد من التطرق الى ثلاث عناصر أساسية وهي:

أ- الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي.

ب-الضرائب المؤجلة.

ت-المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية.

1-الضريبـــة على الدخـــل والضريبـــة على أرباح الشركـــات.

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة 135من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات

أما الضريبة على النتيجة أو على الدخل تمثل اقتطاع هام يتم على الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة فهي وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فإن هيئة المعايير الدولية في أفريل سنة 1978نشرت المعيار الدولي12 IAS المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل.

1.1-الضريبة على الدخل الاجمالي

1.1.1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية سنة 1991 وهي ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحددة وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[16]

2.1.1-مجال تطبيق الضريبة :

ا.الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل :

- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلهم الأشخاص الذين موطن تكليفهم في الجزائر.

[15] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضع للرقابة: منشورات 2013.

[16] Bouvier (M), « Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt », LGDI, 11ème éd. 2012, Paris.

ويخضع للضريبة على الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكلفهم خارج الجزائر.

- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

✓ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

✓ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

✓ الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

✓ يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم بالجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

ب المداخيل الخاضعة للضريبة:

- الأرباح المهنية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة
- الرواتب والأجور
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

3.1.1- تعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي:

➢ الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي 30.000 دج يستفيدون من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي.

➢ تستفيد المداخيل التي تفوق مبلغ 3.0000 دج وتقل عن 35.000 دج من تخفيض إضافي، ويتم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة الآتية :

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول) *(3/8) – (3/20.000).

وعلاوة على ذلك تستفيد المداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 40.000 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون حركيا وعقليا أو المكفوفون أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدون التابعون للنظام العام من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي على ألا يتراكم مع التخفيض الثاني المشار إليه أعلاه، يتم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل وفقا للصيغة الآتية :

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقا للتخفيض الأول) * (3/5) – (3/12.500).

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

4.1.1- مكان فرض الضريبة على الدخل [17]

1. تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.
2. إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا.
3. وإذا كان للمكلف بالضريبة محلات إقامة في الجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية.
4. غير أنه تخضع المداخيل المحققة من طرف شركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركات المدنية، الضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة، أو عند الاقتضاء، في المؤسسة الرئيسية.
5. كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية، الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم.

5.1.1- المعدلات القابلة للتطبيق

تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها.

1. يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل أو الحفاظ عليه.

[17] Cherif Rahmani, « Les finances des communes algériennes », 2ème éd. Casbah, 2009.

2. يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية المبينة في المواد 11 إلى 76، باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر، والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3. يحدد الربح أو الدخل الصافي لكل صنف من أصناف الإيرادات المشار إليها في القطع الثاني أعلاه، تحديدا مميزا وفقا للقواعد الخاصة لكل صنف.

تكون نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء أو العمال التابعيين للمؤسسات وفق الجدول التصاعدي الشهري للضريبة المطبقة على الدخل الإجمالي للأجراء (الجدول تم التطرق إليه في الفصل التمهيدي)

تمنح للأجراء الخاضعين للضريبة تخفيض نسبيا على الضريبة يساوي 40 %غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000دج /سنويا أو يزيد عن 18000دج /سنويا (أي بين 1000دج و1500دج شهريا).

6.1.1- معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي[18]

أ-الأرباح غير تجارية:

مداخيل مدفوعة من قبل مدنيين مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر 24% (مدفوعة من الضريبة) فيما يتعلق ب:

-المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي تعتبر مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح أو المداخيل.

- ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاه الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم أو الموصي لهم بحقوقهم

-الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها والمقبوضة من قبل مخترعين أو بعنوان حقوق التأليف وكذا كل الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية أو التجارية والحقوق المماثلة لها .

-المبالغ المدفوعة كمكافئات من مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- تخضع المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضرائب.

ب-ريوع رؤوس الأموال المنقولة :

- تخضع المداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 15%.
- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50% يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا.
- تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%.

[18] Circulaire n°419/DGD/SP/D420 du 22/03/2008, concernant le code de douane, Alger.

- تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة:

- 1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج.
- 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج.

- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لإقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.
- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة

- 1 % محررة تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50000 دج.
- 10% غير محررة لما فوق المبلغ.

- 20% محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الغير المقيمين، من أجل تطبيق هذا الإخضاع الضريبي، تتم تبرئة نصف مبلغ التنازل بين يدي الموثق.
- 15% محررة من الضريبة. يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.

غير أنه تعفى فوائض هذه القيم من الضريبة عندما يعاد استثمار مبالغها، ويقصد بإعادة الاستثمار اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات والذي يتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية.

ج- الرواتب والأجور [19]

- تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين. لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا
- علاوات المردودية والمكافئات أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين 10% من دون تطبيق تخفيض.
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري10%، دون تطبيق تخفيض يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها 2000000 دج.
- تخضع أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا .

[19] Cozian (M), De Boixy (F), « Précis de la fiscalité des entreprises », LITEC, 34ème éd. 2011.

- تخضع المداخيل الإيجارية المتأتية من الإيجار المدني لأملاك عقارية ذات استعمال سكني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة:

- 7% محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من المبلغ الايجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي .
- 10% محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.
- 15% محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع شركات.

- تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدون من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحصيل المبالغ.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية 5% محررة من الضريبة.

د- الالتزامات الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي[20] IRG

أولا التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة تقديم التصريح بالوجود خلال مدة 30 يوم الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب التابعين لها وذلك طبقا لنموذج الذي تقدمه إدارة الضرائب.

ثانيا: التصريحات الضريبية .

وتتمثل في تصريحات الشهرية والسنوية.

ثانيا-1: التصريح الشهري للدخل: يتم إيداع التصريح بواسطة الوثيقة الرسمية G50 لدى مصلحة الضرائب التابعة لها خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر المصرح به حيث يخص هذا التصريح المكلفين بالضريبة حسب نظام الحقيقي وأصحاب المهن الحرة بدفع الضرائب والرسوم فوريا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر.

ثالثا-2: التصريح السنوي: حسب المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حتى يتم إفراز هذه الضريبة أن يكتتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدمه مطبوعة من قبل الإدارة الجبائية وتكون بواسطة الوثيقة الرسمية Gn°01 عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.

إضافة يجب على التصريح أن يتضمن شروط المادة 152 من ق.ض.م

[20] Grand Guillot (B et F), « L'essentiel du droit fiscal », 14ème éd. Gralino éditeur, 2013.

- ✓ رقم التسجيل في السجل التجاري.
- ✓ رقم التعريف الإحصائي الجبائي.
- ✓ أسماء وعناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة ومراقبة نتائجها من محاسبين وخبراء محاسبين مع الإشارة إلى انتمائهم أو عدمه إلى موظفي المؤسسة.
- ✓ مبلغ رقم الأعمال.
- ✓ حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة وخاصة ملخص لحسابات النتائج ونسخة من الميزانية وكشف عن المصاريف العامة حسب طبيعتها. الاهتلاك والمؤونات المكونة.
- ✓ النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

و- آلية تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

يكون تسديد الضريبة بضريبة ACOMPTE PROVISIONNELLE ونقصد بها الدفعة الجزئية المؤقتة واقتطاع من المصدر.

1.نظام الدفع الجزئي المؤقت:

يخضع لهذا النظام المكلفون بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف وخمسمائة دينار 1500 دج.

يتم تسديد هذه الضريبة على قسطين خلال آجال محددة:

القسط الأول من 20 فيفري إلى 20 مارس.

القسط الثاني من 20 ماي إلى 20 جوان .

والباقي يعتبر رصيد التصفية ويدفع مرة واحدة ولا يقبل التقسيط ويتم خصمه من التسبيقات التي سبق دفعها في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي آخر أجل لإيداع التصريح.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالنسبة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها

إذا كان فائض في التسديد خلال السنة المالية التي مضت مبلغ أكثر من مبلغ المحدد فهنا يحسب خلال الدفعة الأولى لسنة المقبلة وبالتالي يعفى من دفع القسط الأول.

2.نظام الاقتطاع من المصدر:

المداخيل خاضعة لهذا النظام :

- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
- المرتبات والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين.
- المؤسسات الأجنبية التي تحقق مداخيل مؤقتة لأنها غير مستقرة في الجزائر.
- المداخيل المحققة من قبل المؤسسات التي يكون مقرها في الجزائر وتمارس نشاطها في الخارج.

2.1- الضريبة على أرباح الشركات.

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1991، إخضاع المؤسسات لمنطق اقتصاد السوق، وتكريسا لهذا المسعى أسست الضريبة على أرباح الشركات لتعوض الضريبة السابقة المتمثلة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، التي لم تكن تساوي في المعاملة بين القطاعين العام والخاص.[21]

1.2.1-تعريف الضريبة على أرباح الشركات :

تأسست الضريبة على أرباح الشركات لتعوض النقائص والاختلالات السابقة التي ميزت الضريبة على أرباح الصناعية والتجارية، وذلك لكونها تطبق على الأشخاص المعنويين دون استثناء كبديل للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي أثقلت كاهل المؤسسات لفرضها عل جميع وحدات المؤسسة، والتي تدفعها المؤسسات حتى في حالة تحقيق خسارة مركزية على أساس أن بعض الوحدات حققت أرباحا ولفرضها على الأشخاص المعنويين في شكل نسبي وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي.

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.

2.2.1-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS:

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

1.2.2.1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء :

بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفع طلب الاختيار بالتصريح بواسطة رسالة موجهة إلى السيد رئيس مفتشية الضرائب المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

الشركات التي تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

- شركات ذات أسهم.
- شركات ذات مسؤولية محدودة .
- شركات التوصية بالأسهم .
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[21] Gros Claude (J), Marchessou (P), « Procédure fiscales », 8ème éd. Dalloz, 2011, Paris.

2.2.2.1- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

- شركات التضامن .
- شركات التوصية البسيطة .
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- لا تختلف عن الشركات التجارية من حيث كونها مشروع جماعي يستهدف الربح، إلا أنها تختلف عنها في الغرض الذي تؤسس الشركة للقيام به، فالشركة المدنية يتحدد غرضها بممارسة أحد الأعمال المدنية ولا تتخذ أحد أشكال الشركات التجارية المنصوص عليها في قانون الشركات. مثل الشركات الزراعية وشركات الاستشارات القانونية أو الهندسية التي يؤسسها عدد من المحامين أو المهندسين.

3.2.1- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات IBS :

1.3.2.1- الإعفاءات المؤقتة من الضريبة على أرباح الشركات:

➢ النشاطات المؤهلة لإعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتامين على البطالة.

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها.

وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إن كانت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" متواجدة في منطقة تستفيد من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، يتم تمديد مدة الإعفاء بعشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المؤهلون لنظام الدعم على خلق أنشطة منتجة للسلع والخدمات المنظم من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء بثلاث (3) سنوات ابتداء من السنة المالية التي انطلق فيها النشاط.

➢ القطاع السياحي

تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي. لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تتعهد بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.

تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداءا من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة

➢ شركات المخاطرة

تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط.

➢ الشركات المعفاة من مجال الضريبة على أرباح الشركات

❖ شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي لم تختار نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات

❖ الشركات المدنية التي لم تتأسس تحت شكل شركات ذات أسهم.

❖ هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة.

❖ صندوق دعم الاستثمار من أجل الشغل.

2.3.2.1- الإعفاءات الدائمة من الضريبة على أرباح الشركات:

- القطاع الفلاحي

✓ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.

✓ التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء.

✓ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

✓ الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة

- القطاع الاجتماعي

✓ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.

- القطاع الثقافي

✓ مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.

- شركات المجمعات

✓ الأرباح المقبوضة من طرف الشركات بعنوان مساهماتهم في رأس المال وشركات أخرى من نفس التجمع.

- تستفيد من إعفاء دائم عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة.

يمنح الإعفاء المذكور حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، وتتوقف الاستفادة من هذه الأحكام على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفعه لهذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

- لا يمكنها الاستفادة من أحكام الفقرة 5 من المادة 138عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الإنترنت والمؤسسات الناشطة قبل وبعد الإنتاج في القطاع المنجمي فيما يخص عمليات تصدير المواد المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها.

4.2.1- معدلات الضريبة على أرباح الشركات IBS:

يعتبر IBS ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس معين وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالي:

1. المعدل العادي يطبق ثلاث معدلات :

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

يجب على الأشخاص المعنويين الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت أن يقوموا بإعداد محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة أرباح من كل نشاط مناسب للمعدل الأعلى الواجب تطبيقه وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي الى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

1- معدلات الاقتطاع من المصدر:

الجدول رقم(01): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.

الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	**معدل الإقتطاع**
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:	
-تطبيق على عوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي	10%
-مداخيل سندات مجهولة الاسم	40%
-بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسير الذي يخضع الى اقتطاع من المصدر يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرر	20%
-فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم او الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين	20%
-المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية او لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرر	50%
مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر:	
-المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية	8 %

–المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشئات مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات	24%
–الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج أما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم وأما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح الامتياز	24%
بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات جزائرية للنقل البحري	10%

المصدر : المادة 150من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2020.

5.2.1- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النواتج (المداخيل) المحصلة والأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه النواتج والمداخيل.

يطبق الربح الجبائي والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافا إليه التكاليف المرفوضة من طرف الإدارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت.

الربـــــح الجبائـــــــي = الربح المحاسبـــــــــي + الاستـــــردادات – التخفيضـــات

حيث أن الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية أما الاستردادات فتتمثل في تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن إدارة الضرائب قد تفرضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف إدارة الضرائب ، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي و تعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرف من إيرادات المؤسسة .

يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية:[22]

- ❖ المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة.

إن المبلغ المخصصة للدفع مقابل الخدمات المقدمة من طرف مؤسسة مقيمة بالخارج، كالتكاليف المساعدة التقنية، المالية أو المحاسبية، لا تخضع لتخفيض الربح الخاضع للضريبة إلا في حدود:

- 20% من التكاليف العامة للمؤسسة المدينة و5% من رقم الأعمال.
- 7% من رقم الأعمال بالنسبة لمكاتب الدراسات المهندسين/ المستشارين.
- لا يطبق هذا التحديد على التكاليف المساعدة التقنية والدراسات المتعلقة بالمنشئات الضخمة في إطار نشاط صناعي، لا سيما تشييد المصانع.

[22] http://www.djelfa.info/vb/showthread.php.2014.

❖ يمكن أن يقيد في المحاسبة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز وقطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع وبإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف من جهة، من جهة أخرى قيمة المنتوجات المستوردة بدون دفع ضمن الشروط والمخصصة للنشاطات التي يرخص مجلس النقد والقرض بمزاولتها، والتي يمارسها تجار الجملة أو الوكلاء.

❖ الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال النصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا لأحكام المادة 174.

➢ يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم لسنة المالية المتصلة بها.

➢ تسجل الملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.

➢ غير إن قاعدة حساب الأقساط السنوية لاهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة الشراء موحدة قدرها1.000.000 دج.

➢ كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إلا إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

➢ يتم حساب قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة.

➢ ويحسب الاهتلاك المالي لتثبيتات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا الاهتلاك التنازلي أو التصاعدي ضمن الشروط المحددة في المادة 174.

➢ الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات. إذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية.

➢ الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبيانها في كشف الأرصدة،

➢ لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة.

➢ لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضرائب، الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية للنشاط.

6.2.1- الالتزامات الجبائية للضريبة على أرباح الشركات IBS:

أولا التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات تقديم التصريح بالوجود خلال 30 يوم الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب التابعين لها وذلك طبقا للنموذج الذي تقدمه إدارة الضرائب .[23]

ثانيا التصريح الشهري G50 :تقوم المؤسسة بتقديم التصريح لمصلحة الضرائب التابعين لها خلال العشرين (20) يوم الأولى من الشهر المصرح به حيث يخص هذا التصريح المكلفين بالضريبة حسب نظام حقيقي وأصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب والرسوم فوريا أو عن طريق اقتطاع من المصدر.[24]

ثالثا التصريح السنوي: يتم التصريح بالضريبة على أرباح الشركات لمديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب أو مفتشية الضرائب لمكان تواجد المقر الاجتماعي والمؤسسة الرئيسية،حيث كل شخص معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الأشخاص الطبيعيين الذين اختاروا نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات يتوجب عليهم اكتتاب هذا التصريح وذلك قبل يوم 30 أفريل من كل سنة عبر السلسلة ج رقم 4 (Gn°4) ويتوجب على هؤلاء الأشخاص إرفاق تصريحهم بالميزانية الجبائية وكشف النتائج ،مستخرجات حسابات العمليات المحاسبية، موجز لحساب النتائج،كشف طبيعة المصاريف العامة و الاهتلاكات والمؤونات المشكلة عن طريق الاقتطاع من الأرباح مع الإشارة الدقيقة لموضوع هذه الاهتلاكات والمؤونات كشف التسديدات فيما يخص الرسم على النشاط المهني، كشف يبين تخصيص كل من السيارات السياحية الظاهرة في أصولها أو التي تتحمل مصاريفها المؤسسة كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات.

تقدم الإدارة الجبائية استمارة للتصريح الممكن تسليمها الكترونيا:

حسب المادة 152 يجب على المكلفين بالضريبة أن يذكروا في التصريح مبلغ رقم أعمالهم ورقم تسجيل السجل التجاري وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء أم لا، ويمكنهم عند الاقتضاء إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم في حدود اختصاصهم بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنشطة المعمول بها وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فانه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب.

إلى جانب التصريح فإن المكلفين بالضريبة ملزمين بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

حسب المادة 153 يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم سابقا أن يقدموا في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاصة بكل سنة مالية جدولا يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو تحملت

---

[23] حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعة الجميلة ، الجزائر، 2014.

[24] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014.

بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية ويتعين على هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوبا أن يقدموا في المحاسبة وبشكل واضح طبيعة الامتيازات الممنوحة لمستخدميهم وقيمتهم.

7.2.1- آلية تسديد الضريبة على أرباح الشركات IBS :

يتم إيداع الضريبة على أرباح الشركات لدى مديرية كبريات المؤسسات مفتشية الضرائب أو مراكز الضرائب لمكان تواجد المقر الاجتماعي أو المؤسسة الرئيسية ويتم تسديدها بصفة تلقائية دون إشعار مسبق من إدارة وآخر أجال لتسديد هو 30/04/ن+1 ويتم تسديدها وفق لنظام التسبيقات les acomptesومبلغ كل تسبيق هو 30% من ربح السنة السابقة مقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق وإذا لم يتم إقفال الدورة السابقة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة (ن_2) وفي حالة بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح تم تحسب تسبيقاتها عاديا .

إن عملية التسديد تتم على شكل ثلاثة تسبيقات تدفعها الشركة بالإضافة إلى رصيد التصفية (Gn°04) في الوثيقة الرسمية رقم (G50) وتدفع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(02):تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

الأقساط	تاريخ التسديد	المبلغ
التسبيق الأول	من 20 فيفري الى 20 مارس	ربح السنة (ن-2) او (ن-1) *(معدل الضريبة) *30
التسبيق الثاني	من 20 ماي الى 20 جوان	ربح السنة (ن-1) *(معدل الضريبة) *30
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر	ربح السنة (ن-1) *(معدل الضريبة) *30
رصيد التسوية	آخر اجل 30 أفريل من السنة الموالية	ربح السنة (ن)*(معدل الضريبة) -مجموع التسبيقات

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 356

3.1- أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات .

سيتم التعرض فيما يلي إلى أهم الأحكام المشتركة بين كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي[25].

1.3.1-الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي:

تتمثل هذه الأعباء في العناصر الآتية:

- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة، لقاء مشاركته الفعلية و الفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو تشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية

[25] ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، OPU، الجزائر، 2004.

والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.

– المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية، وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة % 10 من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000دج).

– تستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين، حيث تحدد كيفيات تطبيق هذا الحكم عن طريق التنظيم.

– تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي، وتتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

–يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.

–تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة % 10 من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار(100.000.000) دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وتحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

2.3.1–الأعباء غير القابلة للخصم من الربح الجبائي[26]

تتمثل هذه الأعباء في العناصر الآتية:

– مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

–الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني،ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار(1.000.000) دج.

[26] Karima Ainouche et Med Cherif Ainouche, « La réforme des impôts sur le revenu, une nouvelle approche pour un meilleur rendement », Revue finances et développement au Maghreb, n°09, Alger, 1991.

-مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

3.3.1-فوائض القيم الناتجة عن التنازل:

-تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل على عناصر أصولها الثابتة إلى الضريبة، وذلك حسب مدتها إما فوائض قيم قصيرة أو طويلة الأجل:

-فوائض القيم القصيرة الأجل: تنتج لما يكون التنازل عن عناصر الأصول المكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات على الأكثر من تاريخ إنشائها أو إحداثها.

-فوائض القيم الطويلة الأجل: تنتج لما يكون التنازل عن عناصر الأصول المكتسبة أو المحدثة منذ أكثر من 3 سنوات من تاريخ إنشائها أو إحداثها.

-تعد أيضا مماثلة للتثبيتات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة، حصة % 10 على الأقل من رأس مال شركة أخرى، كما تعد جزء من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة منذ سنتين (02) على الأقل قبل تاريخ التنازل.

-الإخضاع الضريبي لفائض القيمة المهنية: يحسب مبلغ فائض القيمة في الربح الخاضع للضريبة بنسبة:

- 70% إذا نتج عن فائض قيمة قصير الأجل أي يعفى منها 30%.
- 35% إذا نتج عن فائض قيمة طويلة الأجل أي يعفى منها 65%.

-فوائض قيم معاد استثمارها :إذا تعهد المكلف بالضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المحققة، فإن هذه الأخيرة لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لسنة تحقيقها، ويجب أن يكون إعادة الاستثمار في التجهيزات المحددة حسب التنظيم وخلال مدّة ثلاثة (03) سنوات ابتداء من نهاية سنة تحقيق فائض القيمة، بالإضافة إلى وجوب كون المبلغ الإجمالي المعاد استثماره يساوي على الأقل مبلغ فائض القيمة مضافا إليه سعر حيازة العناصر المتنازل عنها.

-يجب أن يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

إذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للإهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة، وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الإهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس، تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه.

-لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزبا(lease-back) أو (leasing) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة .

كما لا تدخل كذلك فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضع للضريبة.

4.3.1-نظام الاهتلاك المالي:

يطبق عامة وبقوة قانون، الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات التي تستخدمها المؤسسة عند القيام بنشاطها، غير أنه يمكن استخدام طريقة الإهتلاك المالي التنازلي أو المتزايد للأصول كما يلي:

-**نظام الاهتلاك المالي التنازلي :** تستعمل طريقة الاهتلاك المالي التنازلي ففي التجهيزات التي تساهم في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة، كما يطبق الاهتلاك المالي التنازلي سنويا، على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا .

وللاستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسة أن تقوم بادلاء كتابي بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة .

-**نظام الاهتلاك المالي التصاعدي:** يحصل على الإهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن(ن+1) وتمثل "ن" عدد سنوات الإهتلاك المالي وللاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا ، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي، ويقضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الآخر.

5.3.1- التصريح بالوجود :[27]

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة .

يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب انجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وجدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

و يجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.

6.3.1- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع التصريح الخاص بالتنازل أو توقف المؤسسة عن النشاط في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لاختصاصها مقر المؤسسة المتوقفة عن النشاط أو التي يتبع لها مقر المؤسسة الرئيسية إذا

[27] Kerri Azzedine, « Fiscalité locales – diagnostic actuel et perspective de réforme », APN, 22/04/2013.

كانت الشركة المتوقفة هي فرع من فروع الشركة الأم، كما نشير إلى أنه لابد على الخاضعين للضريبة أن يبلغوا مفتش الضرائب بالتاريخ الذي أصبح أو سوف يصبح فيه هذا التنازل أو التوقف عن النشاط فعليا، ويتحدد تاريخ العشرة أيام كآجال للتصريح بالتوقف عن النشاط ابتداء من:

-اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن محل تجاري.

-اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الاستغلال إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن مؤسسات أخرى.

-اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسة إذا تعلق الأمر بالتوقف عن النشاط.

-تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد من المؤسسة.

-تطبق أحكام المادة 195وأحكام المادة196 في حالة وفاة المستغل الخاضع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، وفي هذه الحالة يقدم ذوي حقوق المتوفى المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في أجل ستة أشهر (6أشهر) من تاريخ الوفاة.

7.3.1-الزيادات في التصريح و دفع الضريبة

-الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير:

تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

تفرض زيادات تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة% 25، تخفض هذه الزيادات إلى % 10 إذا لم يتعد التأخير شهرا، وإلى20% خلاف ذلك، إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى 35.

يترتب على المكلّف الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات التصريح، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000دج وهذا كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحّتها، وفي حالة عدم

تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية25% .

يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج، إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في الأجل، تطبق زيادة بنسبة 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

-الزيادات بسبب النقص في التصريح:

تنص المادة 193 على أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

-10%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

-15%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، بحيث لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن % 50 وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب% 100، كما تطبق نسبة

100%عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

-الزيادات بسبب التأخير في الدفع:

-حسب المادة 402 فإنه يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصّل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها % 10 عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق، وفي حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين) (30يوما الموالية للأجل المحدد سابقا، تطبق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن تتجاوز هذه الغرامة زائد العقوبة الجبائية بنسبة % 10 المذكورة أعلاه، نسبة25%.

-ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها % 10 ابتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.

-ينجم عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر التي تقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها، تطبيق زيادة قدرها % 10 وتطبيق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر أو جزء منه التأخير، ابتداء من اليوم الأول للشهر الذي يلي آخر أجل لإيداع جداول الإشعار بالتسديد ودفع الحقوق الموافقة، بدون أن تفوق هذه الغرامة التهديدية زائد العقوبة الجبائية بنسبة 10 % المذكورة أعلاه، نسبة25% .

-عندما تجمع عقوبة التحصيل بنسبة % 10 مع عقوبة الدفع المتأخر للتصريح، يحدد المبلغ الإجمالي للعقوبتين بنسبة % 15 بشرط أن يتم إيداع التصريح ودفع الضريبة في آخر يوم من شهر الاستحقاق كآخر أجل.

2-الضرائب المؤجلة.[28]

شهد الوسط المهني في الآونة الأخيرة الضرورة الملحة للتركيز على الضريبة المؤجلة والتي تمثل أحد شقي العبء الضريبي الذي يعد من أهم العناصر المؤثرة في الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين أو الشركاء بحسب الأحوال.

[28] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، الجزائر، 2002.

1.2- الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة .

تعتبر الضرائب المؤجلة عبء ضريبي وعنصر مؤثر على الأرباح وعلى النتائج المتعلقة بالدورة، وذلك من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهذه الدورة.

1.1.2-تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي :

عرفت المادة 134-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي :"الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح أو الدخول قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم)أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقلة ".

و تعرف أيضا الضريبة المؤجلة "هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف و التقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة و بين الاعتراف والتقييم الجبائي لها ".

كما جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم " 12 " بهدف شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية، ويبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق لمعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما.

تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لناتج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل متطور.

2.1.2-خصائص الضريبة المؤجلة:

تتمتع محاسبة الضرائب المؤجلة بالعديد من الخصائص نذكر منها:

- الضرائب المؤجلة تتعلق بالاختلافات بين الدخل أو الربح المحاسبي والدخل الضريبي أو الربح الجبائي والتي يطلق عليها اسم الاختلافات المؤقتة .
- الضرائب المؤجلة ترتبط بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليست الماضية .
- محاسبة الضرائب المؤجلة هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية .

2.2- مجال تطبيق والأصناف والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

1.2.2-مجال التطبيق:

تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزافي فهي غير معنية .

2.2.2-تصنيف الضرائب المؤجلة:

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين فقط هما: الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم، وتعرف نوعي الضرائب المؤجلة كما يلي :

1.2.2.2- ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):

تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة "تحصل" يعني أنها ستخفض من مبلغ الضريبة المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك

-الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مم يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات

- بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية و التي يتم من خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية .

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها .

2.2.2.2-ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):

تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق .

3.2.2-التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة :

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية و حسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

1.3.2.2-ضرائب مؤجلة أصول :

تسجل الضرائب المؤجلة محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وجعل حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا .

و يتم التسجيل المحاسبي كالتالي :

133	من ح/الضرائب المؤجلة على الأصول	xxx	
692	إلى ح / فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		xxx
	إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

2.3.2.2- ضرائب مؤجلة خصوم :

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدين، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيدا معاكسا.

و يتم تسجيلها محاسبيا كالتالي:

693	من ح/فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	xxx	
134	إلى ح /الضرائب المؤجلة على الخصوم		xxx
	إثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

4.2.2-العلاقة بين الضرائب المؤجلة و النتيجة الجبائية:

ميز المعيار الدولي رقم " 12 " الضرائب على الدخل بين نوعين من الفروقات الضريبية وهما:

- الفروق المؤقتة :وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج لهذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.
- الفروق الدائمة : وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال

دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية، بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب.

و مما سبق نستنتج أن الضرائب المؤجلة عبارة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، وإيرادات وأصول وخصوم الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، ومنه الضرائب المؤجلة أتت لمعالجة الفروقات الزمنية التي تطرأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

3- المعالجـــة الجبائيـــة للنتيجـــة المحاسبيـــة.[29]

بعد تسجيل قيود التسوية وحساب النتيجة الصافية المحاسبية حسب قواعد نظام المحاسبي المالي الذي يعتمد النظرة الاقتصادية في تعامله مع الأحداث، ننتقل إلى تطبيق الأحكام الجبائية على النتيجة المحاسبية وذلك يكون في الميزانية الجبائية(الملحق رقم)4 بالتحديد في الجدول رقم9.

1.3-تحديـــد النتيجـــة الجبائيـــة

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة.

1.1.3-تعريـــف النتيجـــة الجبائيـــة :

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال

[29] قانون المالية: 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013|، 2014. 2015، 2019 و 2020.

هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة"أي أنه :

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية الدورة– قيم الخصوم في نهاية الدورة .

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172و 173على أنه" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته ".

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول.

المدمجة(الاستردادات)– الأعباء + المحاسبية النتيجة = الجبائية النتيجة التخفيضات

2.1.3–العناصر المكونة للنتيجة الجبائية[30]

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة(الاستردادات) مطروح منها بعض الأعباء(التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة).

1.2.1.3–الأعباء المدمجة (الاستردادات):

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لابد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

2.2.1.3–الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات):

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

3.2.1.3 خسائر السنوات السابقة المخصومة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانيتها المحدودة و عدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.

[30] Lamarque (J), Negrin (O), Ayrau et (L), « Droit fiscales général », LITEC, 2ème éd. 2011, Paris.

2.3- المعالجـــة الجبائيـــة لعناصـــر النتيجـــة الجبائيـــة

تتشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدمجة(الاستردادات) مطروح منها بعض الأعباء(التخفيضات) ناقص العجز المالي (الخسارة) .

1.2.3-المعالجـــة الجبائيـــة للأعبـــاء (الإعفـــاءات):

1.1.2.3 شـروط خصـــم الأعبـــاء العامـــة :

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة منها:

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها و ضمن نشاطها الاستغلالي فالعمليات الخارجة عن عمليات الاستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية، لكي تخضع إلى الضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.
- التسجيل المحاسبي للأعباء و تبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات و ذلك استنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02.

2.1.2.3-المعالجـــة الجبائيـــة للأعبـــاء العامـــة[31]

- **أعبـــاء السلـــع و المـــواد الاستهلاكيـــة**

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في
المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها، أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال أحد الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها.

- **أعبـــاء الخدمـــات** : وتتمثل فيما يلي:

-مصاريف النقل :

وهي تلك المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

-الإيجار والمصاريف المتعلقة به :

لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة الخصم، وحسب المادة 169 الفقرة1 .

-مصاريف الصيانة والإصلاح :

[31] Med Cherif Ainouche, « Contribution à une app^roche économique de la réforme fiscale dans le pays en développement, référence au cas Algérien », Thèse Doctorat, Alger, 1991.

تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

– أعباء الاشتراك في الدورات العلمية :

بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أدائها الإنتاجي ،تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب والمجلات والاشتراكات في الدورات العلمية، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها.

–هدايا مختلفة:

لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع استثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج)، وكذا الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا، أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، هذا حسب المادة169

من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1.

–أعباء المستخدمين : تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية القابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرات وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

–الأعباء الجبائية :تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على أنه :"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات .

– الأعباء المالية :تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحقت فيها هذه الفوائد، وحسب المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه : يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص ... فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المالية ..."

– مصاريف التأمين :تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة إذا وجهت لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة

–مصاريف الإشهار :يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000دج).

3.1.2.3-الإهتلاكـــــات : يشترط في جميع أنظمة الإهتلاكات ما يلي :

-أن تكون قاعدة اهتلاك الاستثمارت المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الاقتناء مضاف إليه المصاريف الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض من شرائها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة إهتلاكها ب 1.000.000دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 3

-أن يكون الإهتلاك مقيدا في المحاسبة.

4.1.2.3-المؤونـــــــــات : تتمثل شروط خصم المؤونات في:

-يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.

-يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.

-يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة.

-يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

2.2.3-المعالجـــــــــة الجبائيـــــة لعناصـــــر الاستـــــردادات:

ترفض الإدارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية:

- أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال :تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء الغير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة .

-حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم :حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجه للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنويا وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.

- مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم :لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملتزمة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

-لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة300.000 دج مع احتساب كل الرسوم.

-حصص الإشهار المالي والكفالة و الرعاية الغير قابلة للخصم: حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10 ٪ من رقم الأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج، وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من30.000.000دج ولكن لا يتعدى 10 ٪ من رقم الأعمال، ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها .

–تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة، بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فإن السقف المحدد لها هو 10 ٪ من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم.

– المؤونات والاهتلاكات الغير قابلة للخصم : تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، أيضا الاهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فإن الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 1.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

–فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70 ٪ بالنسبة لفائض القيمة قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أقل أو تساوي ثلاث سنوات، و35 ٪ بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو انجازها أكثر من ثلاث سنوات، أما إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض في أجل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة.

–حسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الاخرى المعمول بها .

3.2.3–المعالجـــــة الجبائيـــــة لخسائـــــر السنـــــوات السابقـــــة:

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

تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:

– يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.

–يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات.

–لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول .

المحور السادس:

التسيير الضريبي للتحفيزات الجبائية

المحور السادس: التسيير الضريبي للتحفيزات الجبائية

وفي إطار سياسة الاستثمار التي إعتمدت من طرف السلطات الجزائرية على سياسة التحفيز الجبائي بوضع نظام للحوافز الجبائية في شكل إعفاءات أو تخفيضات أو تسهيلات ،والذي ظهر جليا من خلال الإصلاحات الجبائية التي قامت بها ، وخصصت لها حوافز جبائية مختلفة في ظل قوانين الاستثمار الصادرة حيث قامت السلطات الجزائرية بإنشاء مؤسسات متخصصة تسهر على تسيير هذه الحوافز ،وذلك بهدف تأثير على قرارات المستثمرين وتوجيهها من جهة ،ومن جهة أخرى إستغلال الوفرات المالية الناتجة عن التحفيزات الجبائية والتي لم تدخل خزينة الدولة في العملية التمويلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك نظرا لما تعاني منه هذه المؤسسات في هذا المجال والحصول على التمويل اللازم لقيامها وتوسيع نشاطها.

إن الهدف من الإجراءات التحفيزية هو التأثير على قرار الاستثمار وتوجيهه، و خاصة الدفع بعجلة التنمية.

1- التحفيزات الجبائية الممنوحة في ظل قوانين الاستثمار بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1992

1-1 الامتيازات الضريبية في إطار الإصلاح الضريبي.[32]

لم تستطيع مختلف التشريعات السابقة التي تبنتها الجزائر تحقيق الغاية المرجوة منها في مجال الرفع من حجم الإستثمارات ، والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية ، مما حدا بالسلطات الجزائرية ، وفي مرحلة ما بعد الإصلاح الضريبي الذي بدأ تطبيقه سنة 1992 ، إلى إصدار قانون الإستثمار 12/93 المتعلق بترقية الإستثمارات سنة 1993 ، حيث " كانت هذه السنة منعطفا هاما بالنسبة لسياسة الإستثمار ، وذلك من خلال صدور المرسوم التشريعي 12/93 المؤرخ في 1993/10/5 ، والذي حوى كما هائلا من التحفيزات الضريبية بلغت في مجملها 45 إجراء بين إلغاء وتعديل وإتمام ، يتعلق 27 منها بالضرائب المباشرة و 19 بالرسم على القيمة المضافة " وتلاه إصدار الأمر 03/01 المتعلق بتطوير الإستثمار سنة 2001 والذي يعتبر مكملا لما جاء به القانون 12/93 ،وقد إرتكز محتوى هذا الأمر على مجموعة من التحفيزات الضريبية التي تشجع الإستثمار بنوعيه الخاص والأجنبي من خلال محورين وهما النظام العام والنظام الإستثنائي .

سيتم التعرض فيما يلي إلى أهم التحفيزات الجبائية التي تم إصدارها في قوانين الإستثمار في الجزائر .

1- المرسوم التشريعي رقم 39-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 والمتعلق بترقية الإستثمار :

أدى توجه سياسة السلطات الجزائرية نحو الإقتصاد الحر ، إلى إصدار المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الإستثمار حيث ركز أساسا على منح إمتيازات للمستثمرين على شكل تحفيزات جبائية تسيير من قبل وكالة ترقية الإستثمارات ، وتوحيد المعاملة بين المستثمرين الأجانب والمحليين ، وبين المؤسسات العمومية والخاصة إضافة إلى إلغاء ما كان ينص عليه قانون النقد والقرض رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 فيما يتعلق خضوع الإستثمار الأجنبي المباشر إلى البنك المركزي.

2- الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الإستثمار :

[32] Ministère des finances-Direction générale des impôts/Direction des grandes entreprises », Fiscalité des sociétés intervenant dans le secteur des hydrocarbures, 11/2005.

تميز الأمر رقم 01-03 بإنشاء المجلس الوطني للإستثمار وعدة أجهزة بهدف دعم وترقية الإستثمار إضافة إلى منح إمتيازات جبائية وثم إنشاء من خلال هذا القانون المجلس الوطني للإستثمار الذي هو بمثابة جهاز إستراتيجي لدعم وتطوير الإستثمار وهو مكلف بعدة مهامات منها:

- ✓ وضع إستراتيجيات وأولويات الإستثمار وإقتراح تدابير تحفيزية للإستثمار.
- ✓ تحديد مناطق المعينة بالتنمية .
- ✓ تقترح على الحكومة كل القرارات والتدابير الضرورية لدعم الإستثمار وتشجيعه.

1-2 الإمتيازات الجبائية الممنوحة وفق الأمر 01-03 [33]

يلاحظ وجود نظامين للحوافز الممنوحة وفق الأمر 01-03 هما:

1.2.1- النظام العام للتحفيزات.

زيادة على الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام يمكن أن تستفيد الإستثمارات في إطار هذا النظام والذي يقوم على منح الإمتيازات على أساس السياسة الوطنية للإستثمار وتهيئة الإقليم وتقتصر المزايا الممنوحة للمستثمرين في هذا النظام على المراحل الأولى لإنجاز المشروع وبداية تشغيله ، والمتمثلة فيما يلي :

- تطبيق النسبة المنخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل في إنجاز كذلك الإستثمار.
- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

2.2.1- النظام الإستثنائي للتحفيزات الجبائية

يخص الإستثمارات التي تتم ضمن المناطق ذات الأولوية ، والمحددة في الإستراتيجية الوطنية لتطوير الإستثمار كالأنشطة المنتجة بإستخدام أحدث التكنولوجيات غير الملوثة والمدخرة للطاقة والمحققة للتنمية المستدامة . كما تم منح التحفيزات الجبائية عند إنشاء الإستثمار المعني وبداية الإستغلال أي هناك مرحلتين مرحلة الإنجاز ومرحلة الإستغلال (phase de réalisation , phase d'exploitation)

-الإمتيازات الممنوحة خلال مرحلة إنجاز الإستثمار : تتمثل هذه الإمتيازات في ما يلي:

- ✓ الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعرض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الإستثمار.
- ✓ تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها إثنان بالألف (2‰) فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

[33] Guide du vérificateur, DGI, 2008.

- ✓ تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف بعد تقييمها من وكالة ترقية الإستثمار فيما يخص الأشخاص المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الإستثمار.
- ✓ الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية، وذلك عندما تكون هذه السلع والخدمات موجهة لإنجاز عمليات تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
- ✓ تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة والتي تدخل مباشرة في عملية إنجاز الإستثمار.

-الإمتيازات الممنوحة خلال مرحلة الإستغلال : وتتمثل هذه الإمتيازات في :

- الإعفاء لمدة عشر سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ، ومن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة ، ومن الدفع الجزافي ، ومن الرسم على النشاط المهني .
- الإعفاء لمدة عشر سنوات (10) إبتداءا من تاريخ الاقتناء، من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار.
- منح مزايا إضافية من شأنها أن تحسن وتسهل الاستثمار مثلا تأجيل العجز وآجال الإستهلاك.

1-3 الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 و المتعلق بتطوير الإستثمار.[34]

توجد من بين الإصلاحات التي وردت في الأمر 06-08 عملية تعديل وتتميم المزايا والحوافز الممنوحة للمستثمرين بموجب الأمر 01-03 ، حيث ينص هذا الأمر على أنه تستفيد المؤسسات زيادة عن الحوافز الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها بالأمر رقم 01-03 من المزايا الجبائية الموالية بعنوان إنجاز الاستثمارات والمتمكنة في الإعفاء من:

- ✓ الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالسلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- ✓ دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني .

كما قدمت السلطات بتعديل الحوافز الجبائية الممنوحة للاستثمارات المنجزة بالمناطق المراد ترقيتها من قبل الدولة، حيث أضافت بعنوان إنجاز الاستثمار ما يلي:

- ✓ تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها إثنان بالألف (2‰) فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالسلع والخدمات غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع.

[34] نشرية شهرية للمديرية العامة للضرائب العدد: 2012/61، 2012/65، 2012/21، 2011/53، 2017/57، 2012/63، 2011/49، 2012/62، 2012/58، 2012/64، 2012/56، 2012/50.

وتستفيد المؤسسات كذلك بعد معاينة بداية النشاط التجاري من طرف إدارة الضرائب والممثلة في مفتشية الضرائب وفقا للتقسيمات الجغرافية والإدارية من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (شركات الأموال، أو شركات الأشخاص وذلك بطلب منها للإنضمام إلى نظام IBS) والرسم على النشاط المهني، وذلك بعنوان الاستغلال لمدة ثلاث سنوات (03) أما بالنسبة للاستثمارات المنجزة في المناطق المراد ترقيتها فتمنح حوافز جبائية نفسها لمدة عشر (10) سنوات إبتداءا من البداية الفعلية للنشاط التجاري.(عن طريق محضر معاينة).

أما بخصوص الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني ، لاسيما عندما تستعمل تكنولوجيات خاصة من شأنها الحفاظ على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية ، وتدخل الطاقة وتحقق التنمية المستدامة ، فإنها تستفيد بعنوان الإستثمار من الحوافز الجبائية المتممة لأمر رقم 01 -03 والمتمثلة في الإعفاء من:

- الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الإقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء عن طريق الإستيراد أو من الأسواق المحلية . للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكية العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق عليها.
- الرسم العقاري (Taxe foncière) فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.

أما بعد البداية في النشاط فإنه تمنح حوافز جبائية بالنسبة للإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد والوطني تتمثل في الإعفاء لمدة (10) سنوات إبتداءا من البداية الفعلية للنشاط من الضريبة على أرباح الشركات ومن الرسم على النشاط المهني، كما يمكن للمجلس الوطني للإستثمار أن يقرر مزايا إضافية.

1-4 الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يونيو 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008

جاء الأمر رقم 08-02 ليمنح تحفيزات جبائية للقطاع الفلاحي تتمثل في الإعفاء من:

- ✓ الرسم على القيمة المضافة لمبالغ الإيجارات المسددة في إطار عقود القرض الإيجاري المتعلقة بالمعدات الفلاحية المنتجة في الجزائر فذلك إبتداءا من 27 جويلية 2008 إلى غاية 31 ديسمبر 2018.
- ✓ الحقوق والرسوم على المواد الكيماوية والعضوية المستوردة من قبل صانعي الأدوية ذات الاستعمال البيطري.[35]

1-5 الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2009.

جاء الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية سنة 2009 ليعدل ويتمم بالقانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 من جهة أخرى وليشكل قانون المالية التكميلي لسنة 2009 من جهة أخرى .

[35] J.L.Rossignol, La gestion fiscale de l'entreprise, 2008.

قام الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 2009/07/22 بتعديل بعض التحفيزات الجبائية الممنوحة للمؤسسات الناشطة في القطاع الفلاحي والتي يمكن سردها كما يلي: [36]

- ✓ تعفى من الرسم القيمة المضافة إبتداءا من تاريخ صدور هذا الأمر إلى غاية 31 ديسمبر 2018 مبالغ الإيجارات المسددة في إطار عقود القرض الإيجاري والمتعلقة بالمعدات الفلاحية المنتجة في الجزائر والمعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والضرورية لإنجاز غرف التبريد وصوامع الحبوب المخصصة للمحافظة على المنتجات الفلاحية .
- ✓ المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر، والضرورية لتوفير والسقي للمياه والمستعملة بصورة حصرية في المجال الفلاحي .
- ✓ التجهيزات المنتجة في الجزائر والمستعملة في إنجاز الملبنات الصغيرة والموجهة إلى تحويل الحليب الطازج.
- ✓ المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والضرورية لزراعة الزيتون وتخزين زيت الزيتون.
- ✓ المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والضرورية لتجديد أدوات الإنتاج والإستثمار في الصناعة التحويلية.

2- الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل مؤسسات دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

بذلت الجزائر مجهودات مستمرة ، لتهيئة وخلق مناخ مناسب جاذب للاستثمارات المحلية والعربية والأجنبية في مجال القوانين والمراسيم التشريعية والتنفيذية والرئاسية المنظمة والمدعمة للإستثمار في الجزائر في الفترة (1994 – 2014) كذا خلق وكالات مهمة مثل وكالة ترقية الإستثمار ودعمه ومتابعته ثم خلق وكالة جديدة على غرار "الوكالة السابقة وهي الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) (وكالة ترقية الإستثمارات ودعمها ومتابعتها (APSI) وكذالك إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر كل هذه الهيئات العامة ،كان الهدف منها خلق جو مناسب لتطوير وتدعيم عمليات الإستثمار على جميع الأصعدة ، حيث قدمت السلطات الجزائرية صلاحيات واسعة لتسيير هاته الحوافز الجبائية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لمجموعة من المؤسسات المالية المتخصصة في تمويلها.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم القوانين الهامة والهيئات المتعلقة بالإستثمار في هذه الفترة.

2-1 الوكالة الوطنية لترقية الإستثمار ودعمها وترقيتها (APSI) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI).

سيتم التعرض فيما يلي إلى تعريف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ومهامها ومن ثم التحفيزات المسيرة من طرفها وقبل ذلك نتعرض إلى الوكالة الوطنية لترقية الإستثمار التي أنشئت بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93-612 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993، المتعلق بترقية الإستثمار لا سيما المواد من 7 إلى 11 وتدعيم هذا القانون بالمرسوم التنفيذي رقم 94- 319 الموافق لـ 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وسير وكالة ترقية

[36] M.H.PINARD-FABRO, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008.

الإستثمارات ودعمها ومتابعتها التي عرفها بأنها المؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي وتدعى في صلب النص بالوكالة وتوضع تحت وصاية رئيس الحكومة.

أما الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار تم إنشائها من أجل تعويض وكالة ترقية الإستثمار ودعمه متابعته بموجب الأمر رقم 01- 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، لقد تجسد الانتقال من وكالة ترقية ودعم ومتابعة الإستثمار إلى الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار في تعديلات على مستوى الإطارات المؤسساتية والتنظيمية والمتمثلة في إنشاء المجلس الوطني للإستثمار وتكون مكلفة بإستراتجيات وأولويات التطوير الإستثماري و إنشاء هياكل جهوية للوكالة التي تساهم بالتشاور مع الفاعلين المحليين في التنمية الجهوية ،تتمثل هذه المساهمة خاصة في توفير الوسائل البشرية والمادية من أجل تسهيل وتبسيط عملية الاستثمار، وكذا إنشاء لجنة طعن وزارية مشتركة مكلفة بالإستقبال والفصل في الطلبات والإنشغالات الخاصة بالمستثمرين، وأيضا مراجعة نظام التحفيز على الإستثمارات وتخفيض آجال الرد وإلغاء حد التمويل الذاتي المطلوب من أجل الحصول على المزايا.

بالمقابل تؤسس الوكالة في شكل " شباك وحيد " يجمع كل الهيئات والمؤسسات الضرائب ،بنك الجزائر ،المركز الوطني للسجل التجاري ،مصلحة الجمارك ،إدارة أملاك الدولة من العامة ،والبلدية والبيئية والشغل.

وهو يسمح بتأدية كل الإجراءات المطلوبة لإنجاز مشاريع الإستثمار ومساعدة المستثمرين في جميع المجالات الإقتصادية على إنجاز مشاريعهم ويضمن أفضل التسهيلات لعملية الإستثمار في الجزائر.

كما أن الشباك الوحيد (Guichet unique) يقوم بإبلاغ المستثمرين، بقرار منح أو رفض المزايا المطلوبة في آجال أقصاه 60 يوما وتسلم كل الوثائق المطلوبة قانونا لإنجاز الإستثمار.[37]

1.1.2-أهداف ومهام وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها وترقيتها:

تتمثل أهداف الوكالة فيما يلي:

- ✓ مساعدة المستثمرين على إنجاز مشاريعهم.
- ✓ وضع كل المعلومات الخاصة بطبيعة المحيط الإقتصادي الوطني والعالمي تحت تصرف المستثمرين.
- ✓ المساهمة في تطوير وترقية فضاءات وأشكال جديدة للإستثمار في السوق الوطنية والمناطق الحرة بالجزائر.
- ✓ تساعد المستثمرين في إستفاء الإجراءات اللازمة للاستثمار بإقامة الشباك الوحيد.

تقوم الوكالة بالمهام الآتية:

- ✓ تقرر منح المزايا المرتبطة بالإستثمارات في إطار المرسوم التشريعي 93-02 في إطار السياسة الإقتصادية الوطنية (المادة 03 من المرسوم التنفيذي 94-319) .
- ✓ تضمن متابعة إحترام المستثمرين للإلتزامات التي تعهدوا بها الإتصال مع الإدارات المعنية .
- ✓ تشعر المستثمر كتابيا بإستلام تصريح الإستثمار الذي أودعه وتبلغه ضمن الأشكال ذاتها بقرار منحه المزايا المطلوبة أو رفضها.

[37] MARGUET Christian, Le contrôle fiscal, les éditions des nouvelles fiscales bimensuelles, 1984.

- ✓ تحدد المشاريع التي تمثل أهمية خاصة للإقتصاد الوطني ،من حيث حجمها والتكونولوجيا المستعملة (المادة 04 المرسوم التنفيذي 94-319).
- ✓ تضمن تنفيذ كل تدابير تنظيمي مرتبط بالإستثمار.
- ✓ تسهر على جعل أي قرار تتخذه الوكالة إلزاما كالإدارات والهيئات الأخرى المعينة بالإستثمار.

2.1.2-مهام الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار[38]

تعتبر الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار أداة من أدوات الخاصة بالدولة في مجال تنفيذ وتطبيق السياسة الوطنية لتطوير وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، وعليه من بين أهم المهام التي أوكلت إليها:

- ✓ ترقية الإستثمارات الوطنية والأجنبية وتطويرها ومتابعتها.
- ✓ إستقبال المستثمرين المقيمين وغير المقيمين وإعلامهم ومساعدتهم في إطار مشاريعهم الإستثمارية .
- ✓ تسهيل إستفاء الشكليات التأسيسية عند إنشاء المؤسسات وإنجاز المشاريع من خلال الشباك الوحيد.
- ✓ منح المزايا المتعلقة بالإستثمار في إطار الترتيب المعمول به.
- ✓ التأكد من إحترام المستثمرين لكل الإلتزامات التي تقدم لهم خلال مرحلة الإعفاء.
- ✓ تسيير الصندوق دعم الاستثمار.

3.1.2-التحفيزات الجبائية المقدمة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

تستفيد المشاريع إستثمارات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من إعفاء وتخفيض جبائي وفقا لموقع وتأثير المشاريع على التنمية الإقتصادية والإجتماعية ،وقد تم إعداد نظامين بالمزايا ،نظام عام يطبق على الإستثمارات الحالية المنجزة خارج المناطق الواجب ترقيتها ونظام إستثنائي يطبق على الإستثمارات الحالية المنجزة في المناطق الواجب ترقيتها وتلك التي تمثل مصلحة خاصة للدولة.

وفيما يلي عرض لحوافز النظام العام والخاص.

أ- النظام العام:

تتمثل المزايا الجبائية المقدمة لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق النظام العام فيما يلي:

أ-1- المزايا المتعلقة بإنجاز إستثمار المؤسسة الصغيرة والمتوسطة :

تتمثل هذه المزايا في الإعفاء من:

- ✓ الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدامات غير المستثناة المستوردة أو المشتراة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
- ✓ رسم إنتقال الملكية فيما يخص المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المحلي.

[38] النظام الجبائي الجزائري: مديرية العلاقات العمومية والأشغال: 2009، 2012.

أ-2- المزايا المتعلقة بإستغلال إستثمار المؤسسة الصغيرة والمتوسطة :

تقدم الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ولفترة زمنية مؤقتة مقدرة بـ 03 ثلاث سنوات أو 06 ستة سنوات أو عشر 10 سنوات إعفاءات جبائية في مرحلة الإستغلال وذلك بعد معاينة المشروع من طرف مصالح الضرائب وكذلك المعاينة تمثل لنا هو الدخول الفعلي للنشاط التجاري ، ذلك الإعفاء تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر ،وذلك عن طريق شهادة الإعفاء.

ب- النظام الإستثنائي :

تتمثل المزايا الجبائية المقدمة وفق النظام الإستثنائي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فيما يلي :

ب-1- المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة :

هذا النظام يسمى بنظام المناطق الخاصة ، حيث تستفيد الإستثمارات التي تنجز في المناطق الخاصة والمصنفة حسب المناطق الواجب ترقيتها ومناطق للتوسع الاقتصادي في إطار إنجاز استثمار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تشمل المناطق الواجب ترقيتها المناطق المحرومة ، المناطق المعزولة ، المناطق الواجب تنميتها ، مناطق أقصى الجنوب ، وتشكل في مجموعها 671 بلدية من مجموع 1541 بلدية موجودة في القطر الجزائري تحتوي على 751.000 نسمة، أي بنسبة 25 % من مجموع السكان .

وحجم البطالة يمثل 333.810 بطال أي بنسبة 26 % من مجموع هذه المناطق.

تشمل هذه البلديات المناطق الجغرافية هو 150.420 نسمة يمثل 26.2 % من المناطق المراد ترقيتها وحجم البطالة بها 167.360 فردا يمثل 50.2% من المناطق المراد ترقيتها .

تشمل هذه البلديات المناطق الجغرافية التالية:

- ✓ **160 بلدية في الجنوب :**

عدد السكان بها 150.420 نسمة يمثل 26.2 % من سكان المناطق المراد ترقيتها، وحجم البطالة بها 74.550 فردا يمثل 22.3 % من المناطق المراد ترقيتها .

- ✓ **194 بلدية في الهضاب العليا:**

عدد السكان بها 145.057 نسمة يمثل 25.6 % من سكان المناطق المراد ترقيتها، وحجم البطالة بها 91.900 فردا يمثل 27.5 % من المناطق المراد ترقيتها.

- ✓ **317 بلدية من المناطق الجبلية والحدودية والمناطق الآهلة بالسكان:**

عدد السكان بها 277.649 نسمة يمثل 48.3 % من سكان المناطق المراد ترقيتها، وحجم البطالة 167.360 فردا يمثل 50.2 % من المناطق المراد ترقيتها.

تتكون مناطق التوسع الإقتصادي من الفضاءات الجيو – إقتصادية ، التي تنطوي على خصائص مشتركة من الموارد الطبيعية والبشرية ، والهياكل القاعدية الكفيلة بتسهيل إقامة مشاريع إنتاج السلع والخدمات، والهدف من تكوين هذه المناطق هو الوصول إلى إبراز بعض المناطق التي تحتوي على عناصر ذات حيوية إقتصادية على المدى المتوسط والقصير .

يسمح للمستثمر في نظام المناطق الخاصة الإستفادة من المزايا الضريبية التالية :[39]

ب.1.1- في مرحلة إنجاز الإستثمار:

تستفيد الإستثمارات إبتداءا من تاريخ قرار منح الإعتماد في مدة لا تتجاوز 3 سنوات من الإمتيازات التالية :

- ✓ الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بمقابل لكل المشتريات العقارية.
- ✓ تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها 0.5 % فيما يخص العقود التأسيسية للمؤسسات، الزيارات في رأس المال.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز الإستثمار سواء أكانت مستوردة أو محصل عليها من السوق المحلية إذا كانت هذه السلع والخدمات معدة لإنجاز عمليات خاصة لهذا الرسم .

ب.1.2-في مرحلة الإستغلال:

- ✓ الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، والرسم العقاري، طيلة فترة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات هذا النشاط الفعلي.
- ✓ تخفيض 50 % من النسبة المخفضة للأرباح المعاد إستثمارها أي تطبيق نسبة 16.50 % وهذا بعد إنقضاء فترة الإعفاء.
- ✓ الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني حسب رقم الأعمال المحقق من الصادرات وهذا بعد إنقضاء فترة الإعفاء المؤقت المحدد سابقا بين 5 و 10 سنوات.

ج- نظام المناطق الحرة :

تعرف المنطقة الحرة على أنها " منطقة تمارس فيها أنشطة صناعية، وخدمات أو أنشطة تجارية تقع في مساحات مضبوطة، حدودها قد تشمل على مطار، أو ملك وطني، أو تقع بالقرب من ميناء، أو مطار، أو مناطق صناعية .

يوفر الإستثمار في المناطق الحرة للمستثمر الحق في الإمتيازات الضريبية التالية:

- ✓ الإعفاء فيما يخص النشاط على كل الضرائب والرسوم والإقتطاعات ذات الطابع الجبائي وشبه الجبائي، أو الجمركي بإستثناء الحقوق والرسوم المتعلقة.
- ✓ بالسمات السياحية غير المرتبطة بإستغلال المشروع ، والمساهمات والإشتراكات في نظام القانون للضمان الإجتماعي .
- ✓ الإعفاء من الضرائب لعائدات رأس المال الموزع والناتجة عن نشاطات إقتصادية تمارس في المناطق الحرة.

د- نظام الجنوب الكبير:

يتألف الجنوب الكبير من المساحة الإقليمية للولايات الأربعة التالية : تمنراست، أدرار، تندوف، إليزي

يستفيد كل مستثمر عن نشاط مقام ومنجز في هذه المناطق بالمزايا الضريبية التالية:

[39] P.Bougon et M.Vallée, Audit et gestion fiscale, éd. Clef.Atd, 1986.

د.1- مرحلة الإنجاز:

- ✓ الإعفاء من حق نقل الملكية بمقابل على العقارات التي تدخل في إنجاز الإستثمار.
- ✓ تطبيق معدل منخفض يقدر بـ 0.5 % فيما يخص الحق الثابت على العقود التأسيسية لشركات والزيادات في رأس المال.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار سواء أكانت مستوردة أو محصلا عليها من السوق المحلية عندما تدخل هذه السلع والخدمات في عمليات خاضعة للرسم .
- ✓ تطبيق النسبة المخفضة 3 % في مجال الحقوق الجمركية على المواد المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.

د.2-مرحلة الاستغلال:

- ✓ الإعفاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، و الرسم العقاري.
- ✓ تخفيض المعدل المخفض على الأرباح المعاد استثمارها بصفة دائمة إلى 16.5 % بدلا من 33 % وهذا بعد انقضاء فترة العشر سنوات من الإستغلال.
- ✓ الإعفاء بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني في حالة التصدير، وهذا حسب رقم الأعمال الناتج عن الصادرات.

4.1.2- الامتيازات الضريبية الممنوحة للإستثمار حسب القانون الضريبي العام.

تشمل هذه الإمتيازات مجموعة من الإجراءات الضريبية تكون مدرجة ضمن القوانين الضريبية والمالية والتي يمكن قراءة أهمها فيما يلي:[40]

1.4.1.2-تخفيض معدل الضريبة على الأرباح

بهدف تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات، تم تخفيض معدل الربح على أرباح الشركات إلى 42% سنة 1992 بعدما كان 50 % في سنة 1991، ثم إلى 38 %منذ 1993 إلى غاية 1997 ثم (23 % 26% ثم 25%) إلى يومنا هذا.

وبغرض تشجيع تجهيزات المؤسسات، أو إنشاء وحدات جديدة فإن المشرع الضريبي الجزائري يأخذ بمعدل مخفض للسماح للمؤسسات التي ترغب في إعادة إستثمار أرباحها المحققة بصفة كلية أو جزئية، هذا المعدل كان 5 % حسب قانون المالية لسنة 1992 والذي أصبح 33 % مع قانون المالية لسنة 1995، ثم أصبح 15 % منذ 1999، حيث تم إلغاء المعدل المخفض و بقي فقط عند الشخص الطبيعي.

[40] KHELASSI Réda, Précis d'audit fiscal, BERTI Edition, Alger, 2013.

2.4.1.2-إعفاء القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات في حالة إعادة إستخدامها

تشكل القيم الزائدة من وجهة النظر الضريبية أرباحا إستثنائية ، وفي هذا الإطار، يجب أن تضاف إلى الأرباح الضريبية للمؤسسة، غير أن القانون الضريبي يعاملها معاملة خاصة بحيث تخضع منها : 70 % إذا كانت ناتجة عن إستثمار مكتسب منذ ثلاث سنوات على الأقل، و35 % عندما تكون ناتجة عن إستثمار تم الحصول عليه منذ أكثر من ثلاث سنوات.

وبهدف تشجيع إستثمار المؤسسات، يعفى القانون الضريبي هذه القيم الزائدة كلية من الإدراج في الربح الضريبي بشروط ، تتمثل في إرفاق التصريح السنوي بتعهد وإلتزام المؤسسة بإعادة إستثمار مبلغ يساوي على الأقل مبلغ القيمة الزائدة مضافا إليه سعر تكلفة العناصر المتنازل عليها.

3.4.1.2-في مجال الرسم على القيمة المضافة: وبهدف تشجيع الصناعات التقليدية تم إدراج ضمن المعدل المخفض 7 % الآتي:

- الزرابي التقليدية .
- مواد السلال المصنوعة باليد.
- مواد زاربي الحبل ،والقفف المصنوعة باليد.
- الخزف المصنوع من التربة المطهية أو الصلصال.
- منتجات جلدية، منتجات خشبية منقوشة يدويا، مجوهرات تقليدية.

4.4.1.2-إعفاء الصادرات من الرسم على القيمة المضافة

بهدف التأثير على تكوين الأسعار، ومن ثم السماح لها بتحقيق منافسة في الأسواق الدولية.

5.4.1.2-الإعفاء الدائم من الضريبة

على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا الشركات المختلفة التي تمارس تمارس نشاط في القطاع السياحي.

6.4.1.2-السماح للمؤسسات بتطبيق أسلوب الإهتلاك التناقص إبتداءا من سنة 1989

مع العلم أنه إلى غاية 1987 (متضمنة) لم يكن يسمح للمؤسسات إلا بنظام الإهتلاك الخطي .

يعمل الإهلاك المتناقص على تخفيض نفقات الاستثمار من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة بوتيرة أسرع من الخطي، ويطبق الإهتلاك المتناقص (التنازلي) على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج على مستوى المؤسسات ، غير المباني السكنية والورشات والمحلات المخصصة للنشاط المهني المكتسبة أو المبنية إبتداءا من 1 يناير سنة 1988.

كما يطبق على المؤسسات التابعة للقطاع السياحي ، بخصوص المباني والمحلات المخصصة لممارسة نشاط سياحي ،وعلى العموم يحدد التنظيم قائمة التجهيزات الخاضعة لهذا النمط من الإهتلاك.

يستثنى من هذا النوع من الإهتلاك ، الأملاك التي كانت مستعملة وقت إقتنائها ، وكذا الأملاك التي نقل المدة العادية لإستعمالها عن ثلاث سنوات ، وحتى تستفيد المؤسسة من الإهتلاك المتناقص يجب توفر الشروط التالية:

- ✓ أن تكون خاضعة لنظام الربح الحقيقي.

- ✓ تقديم طلب صريح لإدارة الضرائب للسماح بتطبيق هذا النمط من الإهتلاك ، يوضع فيه طبيعة وتاريخ حيازة ، أو إنشاء هذه القيم المنقولة .
- ✓ أن تكون مدة الإستعمال العادية للإستثمارات الخاضعة لهذا الإهتلاك على الأقل ثلاث سنوات ، إبتداءا من تاريخ حيازتها أو إنشائها.

تحسب مخصصة الإهتلاك المتناقص بتطبيق معدل متناقص مناسب على سعر تكلفة الإستثمار، وهذا المعدل يتم الحصول عليه بضرب معدل الإهتلاك الخطي بمعامل متغير حسب مدة استخدام الاستثمار وتحدد المعاملات من طرف القانون الضريبي كالآتي:

الجدول رقم (03) : المعاملات الجبائية المطبقة في نظام الإهتلاك المتناقص

المدة العادية لإستعمال التجهيزات	المعاملات الجبائية
من ثلاث إلى أربع سنوات	1.5
من خمس إلى ست سنوات	2
أكبر من ست سنوات	2.5

المصدر : تم إعداد الجدول إعتماد على قانون المالية لسنة 1989

وعليه يكون الاهتلاك متناقصا.

وبهذا تحسب مخصصات الإهتلاك المتناقص بتطبيق المعدل المتناقص على النحو التالي:

- ✓ المخصصة الأولى تحسب على أساس القيمة القابلة للإهتلاك وبدون تطبيق قاعدة الحصة النسبية "Prorata temporis".
- ✓ المخصصات اللاحقة تحسب على أساس القيمة المتبقية من الأصل الثابت.

2-2- الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (A.N.S.E.J)

تعتبر الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب من أهم المؤسسات المالية و الإدارية لدعم الشباب.

1.2.2-تعريف الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب

أنشئت الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996 ، المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب و تحديدا قانونها الرئيسي ، و قد عدل هذا المرسوم بمرسوم آخر و متمم رقم 03-288 المؤرخ في 06 سبتمبر 2003 ، تتمتع هذه الوكالة بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي ، توضع تحت سلطة رئيس الحكومة و يتولى الوزير المكلف بالتشغيل المتابعة بجميع نشاطاتها. تهتم هذه الوكالة أساسا بمساعدة الشباب في التخلص من ظاهرة البطالة و دفعهم إلى عامل الشغل. يمكن إنشاء فروع جوهرية أو محلية بناءا على قرار مجلسها التوجيهي.[41]

2.2.2-مهام الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب

تتمثل الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب في المهامات الآتية:

[41] PIGE, BENOIT, Gouvernance, contrôle et audit des organisations. Ed Eonomica, 2008.

- ترافق وتدعم وتتابع أصحاب المشاريع في إطار تطبيق مشاريعهم الاستثمارية.
- تقوم بتسيير تخصصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لاسيما منها الإعانات وتخفيض نسب الفائدة في حدود العلاقات التي يضعها الوزير المكلف بالتشغيل.
- تبلغ الشباب ذوي المشاريع الذين ترشح مشاريعهم للإستفادة من قروض البنوك والمؤسسات المالية بمختلف الإعانات والإمتيازات الممنوحة لهم عن طريق الصندوق الوطني لعدم تشغيل الشباب.
- تتبع الاستثمارات التي ينجزها الشباب ذوي المشاريع مع الحرص على إحترام دفاتر الشروط.
- تشجيع كل أشكال الأعمال الرامية إلى ترقية تشغيل الشباب من خلال التكوين والتشغيل والتوظيف الأولي، عن طريق إبرام إتفاقيات مع كل هيئة أو مؤسسة ترغب في ذلك، تضع تحت تصرف الشباب ذوي المشاريع ،كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والتقني والتشريعي والتنظيمي المتعلق بممارسة نشاطاتهم ومن أجل السير الحسن لمصالح الوكالة فإنها تقوم بـ :

تكليف مكاتب دراسات متخصصة ولحساب الشباب ذوي المشاريع الاستثمارية وهيئات مماثلة أجنبية واستغلال كل الدراسات والمعلومات المتصلة بهدفها والمتعلقة بالتجارة المماثلة التي أجريت في بلدان أخرى.

تقوم الوكالة بتقديم إلى المجلس الوطني للإستثمار، إلى السلطة الوصية كل تقرير وإقتراح تدابير مرتبطة بتطوير الاستثمار.

3.2.2-أحكام أخرى خاصة بالوكالة

تحول حافظة المشاريع التي كانت تحوزها وكالة ترقية الإستثمارات ودعمها ومتابعتها إلى الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

تحول أيضا إلى الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار كل عناصر الذمة المالية المنقولة والعقارية التي كانت تحوزها وكالة الترقية الإستثمارية ودعمها ومتابعتها وكذلك المستخدمون العاملون بها.

يعتبر إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ، في سنة 1996 من بين الأسس والأطر القانونية المسخرة لإستثمار الشباب وتعتبر من دعائم الأساسية للقانون الجديد لترقية وتدعيم الإستثمار في الجزائر الذي يعتبر كمناخ ملائم وموافق للإصلاحات الإقتصادية والمالية التي تشجع الإستثمار الخاص والإستثمار الأجنبي على حد سواء وهو من بين الأحجار الأساسية لبناء قواعد إقتصادية السوق .

4.2.2-التحفيزات الجبائية المقدمة من طرف الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنشأة بدعم من الوكالة من مزايا جبائية وشبه جبائية من مرحلة الإنجاز ومرحلة الإستغلال وكذلك في حالة توسيع النشاط ، تتمثل هذه المزايا فيما يلي :

1.4.2.2- المزايا المتعلقة بمرحلة إنجاز الإستثمار للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتمثل المزايا المتعلقة بمرحلة إنجاز إستثمار المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الإعفاء من :

- ✓ الرسم على القيمة المضافة للحصول على معدات التجهيز والخدمات التي تدخل في إنجاز الإستثمار.
- ✓ حقوق تحويل الملكية عند الحصول على العقارات المخصصة لممارسة النشاط وحقوق التسجيل المنشئة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- ✓ إضافة إلى تخفيض نسبة 5 % من الحقوق الجمركية على معدات التجهيز والمستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

2.4.2.2 – المزايا المتعلقة بإستغلال إستثمار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتمثل أو تشمل المزايا المتعلقة لهذه المرحلة (مرحلة الإستغلال)، الإعفاء الكلي من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني ومن الرسم العقاري على البنايات الإضافية المخصصة لنشاط المؤسسة المصغرة وهذا لفترة ثلاث (03) سنوات من بداية الإنطلاق الفعلي للنشاط وستة (06) سنوات بالنسبة للمناطق الخاصة.

2-3 الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)

سيتم التعرض فيما يلي إلى تعريف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والإمتيازات الجبائية المقدمة من قبله.

1.3.2-تعريف الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة

قامت السلطات بإحداث إعانات ذوي المشاريع البالغين في العمر ما بين 30 سنة و 50 سنة , التي يسيرها الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة بهدف تشجيع إنشاء مؤسسات إنتاجية .

يقدم الصندوق صيغة التمويل الثلاثي للإستثمارات التي لا يتجاوز مبلغ خمسة 5 مليون دينار وذلك بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 04-02 المؤرخ في 03 جانفي 2004 .

2.3.2-الامتيازات الجبائية المقدمة من قبل الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة

يحصل المستفيد من إعانة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة على الإمتيازات الجبائية في مرحلة الإنجاز وفي مرحلة الاستغلال الآتية.

1.2.3.2 – الامتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإنجاز .

تتمثل الإمتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإنجاز في الإعفاء من رسم نقل الملكية بالنسبة للمشتريات العقارية المنجزة في إطار عملية الإستحداث ، والإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات والخدمات المتعلقة مباشرة بإنجاز الإستثمار إضافة إلى تطبيق المعدل المخفض 5 % فيما يخص الحقوق الجمركية بالنسبة للتجهيزات والخدمات المتعلقة مباشرة بإنجاز الإستثمار.

2.2.3.2 – الإمتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإستغلال .

تتمثل الإمتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإستغلال في الإعفاء الجبائي لمدة (3) سنوات الأولى لكل من:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الرسم على النشاط المهني.
- ✓ الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

2-4 الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)

سيتم كذلك التعرض فيما يلي إلى تعريف بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وكذا الامتيازات الجبائية المقدمة لها.

1.4.2-التعريف بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

تم إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 04-14 والمؤرخ في 22 جانفي 2004 وقد عدل بواسطة مرسوم تنفيذي آخر وهو متمم له الموافق لـ 22 مارس 2011.

تملك الوكالة هيئة تحت إسم "صندوق الضمان المشترك للقروض المصغرة " الذي يقوم بضمان القروض التي تمنحها البنوك والمؤسسات المالية المدخر فيه لفائدة المقاولين الذين تلقوا إشهار بإعانات الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ،ومن أجل ضمان تنفيذ المهام المسندة إليها ،وجدت 49 فرع تغطي كافة أرجاء الوطن مدعمة بخلايا المرافقة على مستوى الدوائر ،فيما يمثل صندوق الضمان إطار مكلف بالدراسات على مستوى كل فرع ولائي .

يضمن الفرع الجهوي الرابطة الوظيفية بين المديرية المركزية والفروع المحلية (الفروع الولائية) تتشرف هذه الهيئة على حوالي خمس (05) فروع ولائية وهي تقوم بدور التنسيق والمتابعة الأنشطة ولهذا الغرض تم إنشاء شبكة تضم 10 فروع جهوية تشرف على مجمل الفروع الولائية وتمثل هذه الهيئة النموذج المناسب لتنفيذ العمل الجواري لتقليص الآجال.[42]

2.4.2-أهداف الوكالة

من أهم أهداف الوكالة الوطنية لتسير القرض المصغر:

- ✓ محاربة البطالة والتوجه نحو الصناعات التقليدية والحرف الخاصة لدى مختلف الفئات.
- ✓ إستقرار سكان الأرياف في مناطقهم الأصلية بعد خلق نشاطات إقتصادية ، ثقافية ، منتجة للسلع والخدمات المدارة للمداخيل .
- ✓ تنمية روح المقاولة لأجل الإندماج الإجتماعي.

3.4.2-صيغ التمويل

تشرف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر في إطار القرض المصغر على تسيير صيغتين للتمويل:

- ✓ قرض بدون فوائد تمنحها الوكالة والتي لا تتجاوز 100.000 دج .
- ✓ قرض لا يتجاوز 1.000.000 بتركيبة مالية مع إحدى البنوك ،حيث الجدول التالي بوضوح ذلك.

[42] قانون رقم الأعمال: 2014.

الجدول رقم (04): مختصر لأنماط التمويل .

قيمة المشروع	صنف المقاول	المساهمة الشخصية	القرض البنكي	قرض الوكالة	نسبة الفائدة
لا تتجاوز 100.000دج	كل الأصناف (شراء المواد الأولية)	%0	-	%100	-
لا تتجاوز 1.000.000 دج	كل الأصناف	%1	% 70	%29	5% من النسبة التجارية مناطق خاصة (الجنوب والهضاب العليا)
	كل الأصناف	%1	%70	%29	10% من النسبة التجارية بقية المناطق.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على صيغ التمويل للوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

يمكن أن يصل القرض من 100.000 دج إلى 250.000 دج على مستوى ولايات الجنوب.

4.4.2-الإمتيازات الجبائية المقدمة من قبل الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

يحصل المستفيد من الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر على الإمتيازات الجبائية في مرحلة الإنجاز وفي مرحلة الإستغلال .

1.4.4.2 - الإمتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإنجاز :

تتمثل الإمتيازات الجبائية في مرحلة الإنجاز في الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات والخدمات المتعلقة مباشرة بإنجاز الإستثمار والإعفاء من رسم نقل الملكية للمشتريات العقارية المنجزة في إطار عملية الإستحداث

2.4.4.2 - الإمتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الاستغلال:

تتمثل الامتيازات الجبائية الخاصة بمرحلة الإستغلال في الإعفاء الجبائي لمدة ثلاث 3 سنوات بكل من:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الرسم على النشاط المهني.
- ✓ الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

5.2- الأطر القانونية الأخرى لتشجيع وضمان الإستثمارات في الجزائر

بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 94 – 319 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وسير وكالة ترقية الإستثمارات ودعمها ومتابعتها المذكور سابقا، جاءت عدة مراسيم تنفيذية أخرى وأوامر وأنظمة قانونية إلى غاية سنة 2002 على غرار المرسوم التشريعي الأساسي رقم 93 – 12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993،

والمتعلق بترقية الإستثمار والتي كانت تهدف كلها إلى تدعيم وتنظيم وترقية الإستثمار في الجزائر في مرحلة الإصلاحات الإقتصادية التي ترمي إلى تأسيس قواعد إقتصاد السوق وتحرير الإقتصاد الجزائري، نذكر منها :

1.5.2- المرسوم التنفيذي رقم 94 – 320 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتعلق بالمناطق الحرة .

إن هذا المرسوم يحدد كيفيات تطبيق أحكام المادة 34 من المرسوم التشريعي رقم 93 -12 المتعلق بترقية الإستثمار، وهو متعلق بالمناطق الحرة ويهدف إلى ما يلي: [43]

أ- تحديد إمتياز المنطقة الحرة ، وتسييرها الممنوحة الإستغلال إلى الأشخاص المعنويين العموميين، أو الخواص على أساس إتفاقية وعن طريق المزايدات الوطنية والدولية في إطار أنظمة التجارة الخارجية والجمارك والصرف والتشغيل المعمول بها.

ب- كما أعطى هذا المرسوم حرية التصدير والإستيراد ، للمتعاملين في المناطق الحرة فيما يتعلق بالبضائع والخدمات التي يستلزمها إقامة المشروع.

ج- خضوع المناطق الحرة للحراسة الجمركية وخضوع كل الأشخاص ووسائل النقل للمراقبة الجمركية عند الدخول أو الخروج من المنطقة الحرة.

د- كما حدد هذا المرسوم نظام التشغيل المتعلق بالمناطق الحرة ،فيما يتعلق بتوظيف المستخدمين التقنيين والإطارات من ذوي الجنسية الأجنبية .

2.5.2- المرسوم التنفيذي رقم 94-312 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 والمتعلق بشروط تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها:

يتضمن هذا المرسوم شروط تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها حيث تصنف المناطق الخاصة إلى مناطق يجب ترقيتها ، ومناطق للتوسع الإقتصادي

أما المناطق المطلوب ترقيتها، يتم تعيينها وضبط حدودها في إطار الكيفيات المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 21 -321 المؤرخ في 14 سبتمبر 1991 والمتضمن كيفيات تحديد المناطق الواجب ترقيتها في إطار قانون التهيئة العمرانية .

أما مناطق التوسع الإقتصادي، فإنها تتكون من الفضاءات الجيو إقتصادية ، التي تنطوي على خصائص مشتركة من التجانس الإقتصادي والإجتماعي ، وتزخر بطاقات من الموارد الطبيعية والبشرية والهياكل القاعدية الكفيلة بتسهيل إقامة أنشطة إقتصادية لإنتاج السلع والخدمات ، أما هذه المناطق تحدد وفقا للتحليل الذي يأخذ بعين الإعتبار المنشآت الأساسية ، والمؤشرات المتمثلة في المواد المائية – التطهير – ووسائل الإتصال والإتصالات السلكية واللاسلكية والتزويد بالطاقة .

3.5.2-المرسوم التنفيذي رقم 94 – 322 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتعلق بمنح إمتياز أراضي الأملاك الوطنية الواقعة في مناطق خاصة في إطار ترقية الإستثمار:

يحدد هذا المرسوم شروط إمتياز أراضي الأملاك الوطنية الخاصة بالدولة لإنجاز مشاريع الإستثمار الواقعة في

[43] قانون التسجيل: 2014.

مناطق خاصة " المناطق الواجب ترقيتها ومناطق التوسع الإقتصادي " ومن هذه الشروط يجب أن تكون الأراضي المعنية متوفرة أي غير مخصصة ولا محتمة التخصيص لأغراض إحتياجات سير المصالح العمومية ، أو لإنجاز مشاريع التجهيزات العمومية (المادة 2 من المرسوم 94 – 321) يقدم طلب منح الإمتياز الذي يبين فيه بدقة مساحة القطعة الأرضية المطلوبة وموقعها وتصريح الإستثمار للسلطة الإدارية قصد دراسته ويمنح الإمتياز لمدة تتراوح بين 20 و 40 سنة قابلة للتجديد حسب الكيفية المقررة في دفتر الشروط .

ويقصد بالإمتياز هو العقد ،الذي تخول بموجبه الدولة مدة معينة حق الإنتفاع بقطعة أرضية متوفرة تابعة لأملاكها الخاصة ، شخصا طبيعيا أو معنويا يخضع للقانون الخاص مقيما أو غير مقيم ، أو مؤسسة عمومية إقتصادية لتستعمل تلك الأرض أساس في إقامة مشروع إستثمار في منطقة خاصة .

4.5.2-المرسوم التنفيذي رقم 94-323 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 الذي يحدد الحد الأدنى للأموال الخاصة المتعلقة بالإستثمارات :[44]

يحدد هذا المرسوم ، الحد الأدنى للأموال الخاصة ، المقررة ضمن خطة التمويل ، المذكورة في المادة 13 من المرسوم التشريعي رقم 93 – 12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993 والمتعلق بترقية الإستثمار وفي هذا الصدد يقصد بالأموال الخاصة المساهمة والأولوية برأس المال المستثمر فيما يتعلق بالإستثمارات الجديدة .

ويحدد الحد الأدنى للأموال الخاصة بالنسبة لمبلغ الإستثمار المراد إنجازه حسب هذا المرسوم كما يلي :

- ✓ 15% من المبلغ الإجمالي للإستثمار ، إذا كان هذا الإستثمار يقل أو يساوي 2 مليون دينار جزائري.
- ✓ 20 % من المبلغ الإجمالي للإستثمار ، إذا كان هذا الإستثمار يفوق 2 مليون دج ويصل أو يساوي 10 ملايين دج.

ب-30%من المبلغ الإجمالي للإستثمار ، إذا كان هذا الإستثمار يفوق 10 ملايين دج

أما في حالة الإستثمارات التي وضعت حيز الإستغلال ،فإن الأموال الخاصة المعرفة في الأمر رقم 75- 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة ،يجب أن لا يقل عن 30% من الكلفة الفعلية لهذه الإستثمارات .[45]

5.5.2-الأمر رقم 01 – 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار

إن هذا الأمر يحدد النظام الذي يطبق على الإستثمارات الوطنية ،الأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية ،المنتجة للسلع والخدمات ،وكذا الإستثمارات التي تنجز في إطار منح الإمتياز و الرخصة .

وجاء هذا الأمر ينص على الإمتيازات الضريبية والجمركية التي تستفيد منها الإستثمارات المنجزة في النظام العام وهي كما يلي :

- ✓ تطبيق النسبة المخفضة للحقوق الجمركية المتعلقة بالسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.

---

[44] قانون الطابع: 2014.

[45] قانون الجمارك: 2014.

- ✓ الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الإستثمار المعني .

كما نص الأمر رقم 01 – 03 على النظام الإستثنائي المتعلق بالإمتيازات الخاصة بالإستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وكذا الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني خاصة إذا كانت تستعمل تكنولوجيات من شأنها أن تحافظ على البيئة ،وفي هذا المضمار فإن المجلس الوطني للإستثمار هو الذي يحدد هذه المناطق المذكورة.

وتستفيد هذه المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة من مزايا على مرحلتين كما يلي:

- ✓ **مرحلة إنجاز الاستثمار:**

وهي نفس المزايا الموجودة في النظام العام المتعلقة بدفع حقوق نقل الملكية والرسم على القيمة المضافة والحقوق الجمركية بالإضافة إلى :تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها 2‰ فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

- ✓ **مرحلة إنطلاق الاستغلال:** تترتب عنها المزايا التالية:

الإعفاء لمدة 10 سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة والرسم على النشاط المهني.

الإعفاء لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ الإقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار.

ونص هذا الأمر أيضا على الضمانات الممنوحة للمستثمرين في المواد 14 و 15 و 16 و 17 حيث يعامل الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الأجانب نفس المعاملة مع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الجزائريين في مجال الحقوق والواجبات المتعلقة بالإستثمار .

كما ذكر الأمر رقم 01 – 03 ، الأجهزة الجديدة للإستثمار في الدولة الجزائرية وهي المجلس الوطني للإستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI) وحدد مهام كل جهاز من هذه الأجهزة .

لقد تمت المصادقة على إتفاقية تشجيع وضمان الإستثمار ، بين دول المغرب العربي المشكلة من (الجزائر – تونس – ليبيا – المغرب – موريتانيا)في الجزائر بتاريخ 23 يوليو سنة 1990 ، جاء ذلك تطبيقا للمادة الثالثة من معاهدة إنشاء إتحاد المغرب العربي .

ومن ثم فإن تشجيع الإستثمارات وضمانها بمقتضى هذه الإتفاقية ، يدعم التنمية ويعزز التبادل التجاري ، والمنافع المشتركة بين بلدان الإتحاد ، وكذلك يمنح رؤوس الأموال والاستثمارات بكل بلد من هذه البلدان معاملة جيدة وبذا تكون الجزائر قد دخلت أول مرة في تاريخها ، في إطار إتفاقية متعددة الأطراف في ميدان الاستثمارات.

وقد نصت هذه الإتفاقية على كيفية معاملة الاستثمار في هذه البلدان والضمانات المالية والقانونية والقضائية الممنوحة لها في هذا الإطار.

6.5.2-معاملة الاستثمارات

لقد بينت الإتفاقية أن يشجع استثمار رؤوس الأموال في كافة المجالات غير الممنوعة على مواطني البلد المضيف ،وغير المقصورة عليهم وفي حدود نسبة المشاركة ،كما تتعهد بتمكين المستثمر من الحصول على التسهيلات والضمانات المقررة بموجب هذه الإتفاقية في المادة الثانية ،وعن كيفية معاملة الاستثمار في إطار تقديم الإمكانيات من أجل إنجاز المشروع وتقديم التسهيلات التالية:

- إصدار التراخيص والموافقات اللازمة لقيام الاستثمار واستيراد المعدات والمواد اللازمة للمشروع.
- الحصول على الأراضي اللازمة للمشروع بالبيع أو الإيجار.
- تقديم خدمات المرافق والمنافع العامة.
- عدم تحمل الاستثمار الرسوم التأسيسية المختلفة ورسوم وأجور الخدامات أكبر مما يتحمله الاستثمار الوطني.

وفي هذا الصدد لا يتدخل الطرف المتعاقد ،في إدارة الاستثمار أو سياسة الإنتاجية أو المالية أو الوظيفية ويحق للمستثمر أن يتصرف بحرية في الاستثمار بجميع أوجه التصرف القانونية.

المحور السابع:

المخاطر الجبائية في المؤسسة

المحور السابع: المخاطر الجبائية في المؤسسة

1- الخطر وارتباطه بمحيط المؤسسة الاقتصادي و الجبائي

نشأة الخطر بمختلف أنواعه له علاقة مباشرة باتخاذ القرارات داخل المؤسسة، ومن بينها الخطر الجبائي الذي ينشأ من تسيير جبايتها و الذي ينعكس بصورة مباشرة على علاقتها بالإدارة الجبائية التي تفرض رقابة بعدية على تصريحات المؤسسة الاقتصادية.[46]

1-1 الخطر و تسييره في المؤسسة

الخطر ملازم لنشاط المؤسسة في اتخاذ قراراتها، لذا يجب عليها معرفته، تسييره و التحكم فيه لتخفيض ضرره

1.1.1- مفهوم الخطر

أصبح الخطر مرافق لكل أنشطة المؤسسة. وكل فشل في تقديره أو تجنبه يعتبر فرصة للمنافسين، و يختلف مفهومة بالنسبة للفرد و كذا المؤسسة.

1.1.1.1- تعريف الخطر: عدة تعاريف أعطيت له من طرف الاقتصاديين و علماء العلوم السلوكية و الإخصائيين و بحسب الزاوية التي ينظر إليه منها و كذا بحسب التخصص منها:

أ- تعريف رقم 01: يعرفه الاقتصادي نايت KNIGHT للخطر هو حالة عدم الت كا المكن قياسها". حسب هذا التعريف هناك فرق بين حالة عدم التأكد و الخطر، فعدم التأكد يشمل كل الحالات التي يشك فيها الفرد من إمكانية تحقق حادث معين مع عدم قدرته على تحديد الاحتمالات المختلفة لتحقق الحادث، اما في حالة القدرة على حساب الاحتمالات فيسمى خطر.

ب - تعريف رقم 02: " الخطر هو الخسارة المحتملة في الدخل أو الثروة نتيجة وقوع خطر معين " ان هذا التعريف مبني على أساس الإحتمال و ليس على أساس عنصر عدم التأكد منه

ث- تعريف رقم 03: الخطر هو فرصة حصول أمر ما يكون له تأثير على الأهداف و يتضمن إمكانية حدوث الخسارة أو الربح أو تغيير ما هو مخطط له، نتيجة لوجود عدم اليقين بعد مسار عمل معين.

2.1.1.1- تصنيفات الخطر المؤسسة في تفاعلها مع محيطها الخارجي فهي عرضة لعدة اخطار هدد كيانها و استمراريتها، كذلك توجد أخطار داخل المؤسسية. هذه الأخطار في الغالب لا يمكن القضاء عليها، لذا يجب على المؤسسة التعامل معها بحذر و محاولة تقليص نسب حدوثها. توجد عدة تصنيفات للمخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة من بينها:

أ- تصنيف الخطر حسب مسببه و نتائجه: يقسم إلى نوعين:

الأخطاء العامة (أو الأساسية): المسبب الرئيسي لهذه الأخطار في الغالب هي الظروف الطبيعية و ليس الأفراد، و الخسائر تمس الأفراد و الممتلكات بصفة عامة و الخسائر غير محددة مثل التضخم، الحروب و الإضطرابات السياسية و الإجتماعية و مسؤولية التحكم في هذه الأخطار يقع على عاتق الدولة.

[46] R.YAICH, L'impôt sur les sociétés 2007 : maitrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007.

الأخطار الخاصة: على عكس الأخطار العامة، فإن هذه الأخطار يكون العنصر المسبب لها هو الفرد و النتائج تقع على نفسه أو ممتلكاته .

ب- تصنيف الخطر بحسب طبيعته : يصنف إلى ما يلي:

مخاطر المضاربة : تنشأ بفعل الإنسان و لأجله، مستغلا تغيرات الأسعار في السوق لتحقيق الأرباح. إذن إتخاذ القرار في هذه الحالة يكون على أساس إذا لم تقع الخسارة فسوف يتحقق مكسب. هذا الخطر مبرر استمرارية المؤسسية، و يعتبر مقبول ذا كانت نسب تحقيق الربح معقولة مقابل إمكانية تحقيق خسارة.

الأخطار البحتة : تجنب الخسارة لا يعني تحقيق ربح لأن السبب في الغالب يكون مصدره خارجي، و الهدف هو التقليل من أسباب وقوعه من خلال محاولة التحكم في الظواهر المسببة له. المؤسسة تنظر لهذا الخطر كتكلفة يجب تفاديها أو على الأقل العمل على تخفيضها.

ت- التصنيف بحسب مصدره: هذا التقسيم هو الأكثر دلالة و استعمالا من طرف المؤسسة، نبرزه في الجدول التالي

مخاطر داخلية		
المؤسساتية والشركة -المحيط السياسي -محيط القانوني -محيط الاجتماعي -محيط المؤسساتي -القوانين -آليات تثبيت الأسعار -المحيط الاقتصادي و المالي	السوق - توقعات زبون سوق - التطور التكنولوجي - الأسواق المالية	الكوارث - الكوارث الطبيعية - حوادث ذات طبيعة خارجية / إضرابات خارجية

مخاطر تشغيلية			
تجارية	**الإنتاج**	**مالية**	**موارد بشرية**
- الإستراتيجية - إشباع زبائن/ خدمات - نوعية المنتوج /سلامة المنتوج -التسييير التجاري	- الآلات الإنتاجية - قنوات التوزيع - المناولة - الإلتزام التنقليمي - التحكم في تكاليف	- مخاطر السوق (التقلبات أسعار الفائدة، أسعار المواد الأولية) - التمويل/ الحزينة - جباية جمارك - التأمين - المحاسبة	- تسيير الكفاءات و المعرفة - التقييم | الحافز - التسيير الإداري - العلاقات الاجتماعية/ مناخ العمل - سلامة العاملين

القانون	شراء	الأمن/ الأمان/ المحيط	أنظمة المعلومات و التكنولوجيا
– قانون المنافسة – الإلتزام التنظيمي – متابعة الدعاوي القضائية – التفاوض و الإتفاقيات التعاقدية – معرفة التعاقد	– سلسلة المواد – موارد المتوج – مشتريات جيدة و خدمات	– خاطي لتكنولوجية – مخاطر تشغيلية من –مخاطر النقل – أمان جيد للأفراد – المحيط –التلوث	– الكفاءة – أمان المعلومة – قيادة المشاريع – تسيير التحولات – استغلال التكنولوجيا – التمكين / فصل المهام
الصورة – صورة/ اتصال		**السلوك** – الأخلاق – الغش – إحترام الإجراءات	
إستراتيجية – تسيير و توجيه			
إستراتيجية التطور –اليقضة الإستراتيجية –اليقضة التكنولوجية / البحث و التطوير الإدراك –النظافة (نحسب التلويث) الصناعية – الإقتناء/ التخلي –التحكم في المؤسساتية / المشاريع المشتركة – تسيير المشروع	**تسيير/ المنشأة** –فعالية المنشأة / تسيير المسؤوليات – تسيير المتغيرات –خطة إستمرارية النشاط – تسيير الأزمة	**توجيه/ الكفاءة** – ملازمة المؤشرات – مراقبة المصالح	

المصدر: Pascal Kepebel, management des risques , édition d ' organisation , paris, France, 2009, p20.

يعتبر تصنيف الأخطار بحسب مصدرها أكثر التصنيفات دقة و استخداما من طرف المؤسسة، لأن معرفة مصدر الخطر المباشر يؤدي بالمؤسسة إلى وضع خطط لمواجهته مباشرة. على عكس التصنيفات العامة التي تضى عدة أخطار في خانة واحدة مما يؤدي إلى استهلاك موارد أكبر لمواجهة كل الأخطار.

3.1.1.1- مفاهيم مشابهة للخطر

غالبا ما يستعمل مصطلحي الخطر و المجازفة بالتبادل مع بعضها البعض مع مصطلح المخاطرة، بالرغم من وجود إختلاف لغوي بينهم. بحيث الخطر هو السبب في الخسارة الحادثة، فهو يمثل مصدرا للمخاطرة، أما المجازفة تزيد من فرص نشوء خسارة من خطر ما، أي أنه من الممكن أن يكون تصرف خطر أو مجازفة.

أما المخاطرة فهي النتيجة المحتملة الناتجة من الخطر إعتمادا على شدة الخطر و قدرته الكامنة على إحداث الضرر و كذا معدل تكراره.

2.1.1- تسيير و إدارة المخاطر

حديث لعلم الإدارة، يهدف إلى تخفيض تكلفة الخطر انطلاقا من معرفته مسبقا و محاولة هو مدخل التحكم فيه.

1.2.1.1 مفهوم تسير و إدارة المخاطر

أ- تعريف رقم 01: "مسار لتحديد و تقييم و التصرف و مراقبة الأحداث الكامنة، المحتملة أو الوضعيات التي توفر تطمينا معقولا فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة.

ب- تعريف رقم 02: عرفه معهد إدارة المخاطر IRM على أنها الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منظم لمواجهة الأخطار، المصاحبة لأنشطتها، جاد في تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط و من محفظة كل نشاط".

ت- تعريف رقم 03: " إدارة المخاطر هي عبارة عن تنظيم متكامل يهدف إلى مواجهة الخطر باستعمال أحسن الوسائل و بأقل تكلفة عن طريق العمل على اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، ثم تحادد وسائل المواجهة و اختيار أفضلها".

2.2.1.1- أهمية تسيير الخطر

أهمية تسيير الخطر تنبع أساسا من الاتجاه المتنامي نحو زيادة حدة الأخطار نتيجة عدة عوامل منها:

أ- أثار السلم les effets d echelle : ناتجة عن التراكم المرتبط من تشغيل المشروع؛

ب - التطور التكنولوجي : أصبح المحيط يتميز بالتنافسية و بحث كل المؤسسات عن التميز ساعد على ظهور أخطار خاصة مع التوجه الحديث إلى استكمال التكنولوجيا خاصة التكنولوجيات الحديثة التي يكون التحكم فيها في مراحله الأولى؛

ت- العولمة: هي الحدث الأبرز في السنوات الأخيرة لما تتميز به من إنتاج و ارتباط و تداخل الأسواق و المصالح بين الدول و المؤسسات ما رفع نسبة الخطر خاصة الأخطار المرتبطة بالتسيير

ث- زيادة مسؤولية المؤسسات: زيادة حجم الأعمال و العلاقات مع أصحاب المصالح في المؤسسات أنشأ خطر ما يسمى بخطر المسؤولية .

3.2.1.1- كيفية إدارة المخاطر

أ- تحديد الهدف : تمثل أول خطوة في عملية إدارة المخاطر، حيث تحتاج المؤسسة أن الى اقصى منفعة ممكنة، وتعتبر كذلك كوسيلة لتقييم الأداء الهدف الأساسي لإدارة الخطر هو محاولة حماية أنشطة المؤسسة من الأخطار أو الخسائر المتوقعة التي تعيق تحقيق الأهداف حيث:

1- تجنب خسائر الضخمة التي يمكن أن تسبب مشاكل للمؤسسة والمتعلقة بأنشعلتها التي يمكن أن ينتج عنها الإفلاس.

2- توفير الحماية اللازمة للعاملين بالمؤسسة من الإصابات، الوفاة، المرض. أما اعتبارات التكلفة وكفاءة استخدام الموارد أو تكوين علاقات عامة جيدة التي يجب أن ينظر إليها على أنها أهداف فرعية و ليست أساسية .

ب- حديد و اكتشاف الخطر: تقوم المؤسسة بإعداد و تبويب شامل للأخطار المختلفة التي يتوقع أن حدث في المؤسسة خلال المراحل المختلفة للنشاط، و تبوب على أساس موضوع الخطر مثل أخطار الأشخاص، أخطار

الممتلكات. أو نوع الخطر كالأخطار المباشرة و الغير مباشرة، بالإضافة إلى تبويب مسميات الخطر و العوامل المساعدة للخطر و أهميته و طرق مواجهته. يتم كل ذلك بإعداد دليل الخطر التي يوضح الأخطار و العوامل المسببة له و أفضل الطرق لمواجهتها.

ت- تقييم الخطر:

بعد تبويب المخاطر، على المؤسسة القيام بإجراء دراسة مقارنة بين تقدير المخاطر و المقاييس المعتمدة من طرفها. هذه المقاييس قد تضم عوائد و تكاليف ذات علاقة بالخطر، متطلبات قانونية، اجتماعية، إقتصادية و حتى بيئية، و كذا إهتمامات أصحاب المصالح.

إن الهدف من التقييم هو الوصول بالمؤسسة إلى قناعة فيما يتعلق بهذه الأخطار، هل يتم قبولها أو معالجتها؟

ث - مقابلة الخطر:

في هذه المرحلة يتم اتخاد قرار إستراتيجية و تقنية مواجهة الخطر، التي قد تكون التحاشى، الخفض، الإحتفاض، أو التحويل. عند المفاضلة بين الطرق لإختيار أفضلها تدرس المؤسسة حجم الخسارة المحتملة، إحتمال حدوثها، و ماهي الموارد التي سوف تكون متاحة لتعويض هذه الخسارة باستعمال تقنية ما.

أي أن المؤسسة سوف تقوم بتقييم للعوائد و التكاليف المرتبطة باختيار كل تقنية ثم إتخاد القرار.

3.1.1- مفهوم الخطر الجبائي

ينظر للخطر الجبائي كأحد أهم الأخطار الذي يجب على المؤسسة معرفته و تسييره.

1.3.1.1- تعريف الخطر الجبائي

بعرف الخطر الجبائي على أنه تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها القواعد الضريبية.

المفهوم العام للخطر الجبائي تشمل معنيين. الأول كلاسيكي يتنمل في عدم الإمتثال الطوعي للقواعد الضريبية، في حين الثاني يتمثل في عدم الفعالية الذي يشير إلى سوء فهم القواعد التي يمكن أن تؤدي إلى فقدان ربح مهم. كذلك يوجد خطر فقدان الفرصة.

الخطر الجبائي مصدره الطبيعي هو تعقد القواعد الجبائية المطبقة، و في بعض الأحيان القواعد تكون غير مستقرة و لكن واضحة تسمح للمؤسسة بفهمها في إطار سياسة ضريبية.

2.3.1.1- نطاق الأخطار الجبائية

بحسب مقاربة price noterhouse cooper، المخاطر الجبائية يمكن تحليلها وجمعها في سبه است، ضمن محفظة الخطر الجبائي للمؤسسة. هي:

أ- مخاطر الصفقات les risques de transactions: كل صفقة تقابلها ضريبة، بالإضافة الى تعقد الصفقة و عدم تداولها، أو غير نمطيتها، يمكن أن ينشأ عدم اليقين الجبائي، و بالتالي المخاطر الجبائية المؤسسة معرضة لأخطار الصفقات في حالات معينة مثل:

- عدم توفر في الوقت المناسب المهارات الجبائية عند إجراء الصفقة؛
- غياب إطار عام لسياسة المؤسسة يفصل بين ما هو مقبول و ما هو غير ذلك؛

– عدم معرفة الممارسات الإدارية؛

– غياب الإدراك للمخاطر المقترنة بالصفقات و الوثائق القانونية.

الصفقات محفوفة بالخطر بسبب أن الإجراءات التي تضعها المؤسسة هي في الغالب من أجل العمليات الجارية (شراء، بيع، إيداع التصريحات .... إلخ). المؤسسة بحاجة لمعرفة إلى أي عملية يجب متابعتها بمراجعة جبائية عميقة و بالتالي توقع الفرصة المحتملة.

ب– مخاطر الوضعية les risques de situation: الخطر الجبائي يتوقف مدى تأثيره و احتمال حدوثه على فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية مقابل هذه الحالة. بالإضافة، هذا الإحتمال يكون مرتفع عندما تكون المؤسسة في بعض الحالات هي السبب في تقديم إشارة قوية لإجراء رقابة جبائية عليها مثل:

– مؤسسة تعمل في قطاع مشهور بأنه سيء أو مؤسسة ذات سمعية سيئة؛

– مؤسسة مهمة ؛

– مؤسسة غالبا ما تكون في وضعية دائنة متكررة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات؛

– مؤسسة غير مستقرة إجتماعيا؛

– خلاف خطير ما بين الشركاء ينشأ عنه العديد من الدعاوى القضائية

– مؤسسة متهمة (و معظم هذه التهم بجهولة)؛

– التصريحات المودعة من طرف المؤسسة تكشف عن تناقضات بعد مراقبات موجزة؛

– إرتفاع ثروة الشركاء و / أو المسيرين و التي لا تتفق مع المداخيل المصرح بها .

ت– المخاطر التشغيلية les risque operationnels: الخطر الجبائي التشغيلي يتعلق بالمخاطر الكامنة وراء تطبيق القوانين و اللوائح الضريبية التي تحكم العلميات اليومية للمؤسسة. تشمل جميع الخدمات و المستخدمين، المعنيين بالجباية و ليس فقط وظيفية جباية المؤسسة (التوزيع، العبور، محاسبة المخزونات المستخدمين، الخزينة و المالية ... إلخ).

المخاطر المرتبطة بهذا الشكل من العمليات الجارية، هي واحدة من أمثلة الخطر التي لها نتائج جد مهمة.

ث– مخاطر التهاون les risques de complaisance: هو الخطر المرتبط بدرجة احترام القوانين و اللوائح السارية المفعول. في الواقع كل خرق للتشريع الضريبي هو مصدر للخطر الجبائي.

هذا الخطر يتبع الوظيفية التالية:

– نوعية إجراءات تسجيل البيانات المحاسبية الجبائية و مراجعتها (المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية)؛

– موثوقية نظام المعلومات؛

– الكفاءات الضريبية للمستخدمين المتدخلين؛

– إجراءات اليقظة الجبائية (العلم بالقوانين الجديدة، اللوائح، عقيدة و ممارسات الإدارة الجبائية).

ج– مخاطر المحاسبة les risques comptable: المحاسبة هي أداة توليف و حساب القاعدة الجبائية للرقابة الجبائية و بالتالي اكتشاف الفشل الجبائي découverture de défaillances fiscales. تمثل كذلك خيارات

الإدارة و التي لها تبعات ضريبية (نظرية الإحالة théorie de Taffectation التخفيض المادي، إختيار الطرق المحاسبية ... إلخ). و تظهر باعتبارها المصدر الأول للخطر الجبائي. و لكن كذلك كأداة لإضفاء الطابع الرسمي على فرص المؤسسة.

ح- مخاطر التسيير les risques de manerent:

- عدد قليل من المؤسسات توثق الطابع الرسمي لتسيير الخطر الجبائي. في هذه الحالة، الخطر الرئيسي يقع على عاتق المستخدمين الذين يقومون بتوثيقها؛

- غياب الطابع الرسمي و الإتصال في سياسة تسيير الخطر الجبائي قد يعرض المؤسسة لعصوبات، إذا كان المستخدمون القائمون على تطبيقها يقررون الإستقالة من المؤسسة بدون استخلافهم.

خ- خطر السمعة risque de réputation: السمعة الحسنة بالنسبة للمؤسسة هي واحدة من الأصول الأكثر قيمة في مجال الجباية، و هي ثمرة احترام المؤسسة اللوائح الضريبية المطبقة، تشكل بالنسبة للمؤسسة علامة أمان ضامنة لإنحياز إيجابي من جهة الإدارة الجبائية، لأن مواقف هذه الأخيرة غالبا ما يتم تحديدها من سمعة المستخدم أو المؤسسة او المنظمة التي تتعامل معها. و هو نفسه مع الإدارة الجبائية، الموردون، الزبائن و جميع الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة.

1-2 مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

هناك عدة تصنيفات للخطر بحسب الزاوية التي ينظر إليه منها، أهم تصنيفات الباحثين تتمثل فيها يلي:[47]

1.2.1- الخطر الجبائي خلال مراحل نشاط المؤسسة

1.1.2.1- الخطر الجبائي في مرحلة الإستغلال

ينشأ الخطر الجبائي خلال هذه المرحلة من التأثيرات التي يمكن أن تخافها جباية المؤسسية على الخزينة، رأس المال العامل و إحتياجات رأس المال العامل، أي أن الخطر الجبائي ينعكس بصورة مباشرة على وضعية التدفقات النقدية.

فالخزينة مثلا تتأثر بعامل الجباية، بسبب أن مختلف الضرائب و الرسوم التي يجب حصرها و تسيير وقت سدادها و دفعها للإدارة الجبائية، لأن أي تأخير يعرض المؤسسة لخطر دفع غرامات و تكاليف إضافية تؤثر سلبا على تدفقاتها النقدية .

أما فيما يخص الخطر الجبائي على رأس المال العامل، لا يظهر مباشرة و لكن هو متضمن في العناصر المكونة له، مثلا الإستثمارات التي تظهر بالقيمة الصافية في الميزانية، في حالة تسريع الإهلاك فإنه سيؤدي إلى انخفاض قيمة الإستثمارات و ارتفاع قيمة الأموال الدائمة و بالتالي ارتفاع رأس المال العامل.

الخطر الجبائي على احتياجات رأس المال العامل، يظهر مثلا من خلال قاعدة التفاوت الشهري للرسم على القيمة المضافة.

[47] SCHICK, PIERRE. Mémento d'audit interne : methode de conduite d'une mission. Dunod, 2007.

2.1.2.1- الخطر الجبائي في مرحلة التمويل

الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية يتوقف على قدرتها في تشكيل التوليفة المثلى للهيكل المالي و كيفية استخدام مصادرها التمويلية بما يؤدي إلى تحقيق الثروة و الرفع من معدل النمو عن طريق استخدام أصلها الإقتصادي. إذن يعتبر الهيكل المالي العنصر الأساسي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

تعتبر الضريبة من أدوات السياسة الإقتصادية للدولة، هذا المفهوم الجديد على خلاف المفهوم القديم الذي ينظر إليها على أساس أنها أداة لتوفير الأموال فقط. هذه النظرة جاءت بعد صدور مقال لمىٹر سنة 1963 حول زيادة الإستدانة (الإقتراض من شأنها زيادة قيمة المؤسسة بسبب الوفر الضربي للفوائد. لأن هذه الأخيرة الضريبة) تندرج ضمن الأعباء و بالتالي سوف تؤدي إلى انخفاض الأرباح الخاضعة للضريبة أقل مما لو لم تكن هناك ضرائب. لكن في سنة 1977 كتب أن هذه الخاصية (الوفر الضريبي) تفقد مزاياها بسبب الضرائب الشخصية التي يدفعها المستثمرون حملة الأسهم.

لكن نظرية العالمين De Angelo et Masulis سنة 1980 أدرجت الوفر الضريبي ضمن الأعباء الأخرى على عكس الفوائد حيث أخذا بعين الإعتبار ضرائب المؤسسة و ضرائب الأشخاص كمتغير جديد، أما الوفرات الضريبية فتعتبر من الأعباء الأخرى المرتبطة بالإستثمار (الإهتلاكات + الأعباء الضريبية). حيث يفترض هذا النموذج وجود علاقة عكسية بين الوفرات الضريبية الأخرى (تعتبر بديل تام للوفر الضريبي للقوائد و نسبة الديون.

في سنة 1988 قدم Dammon ET Senbet نموذج يعتبر أن الإستثمار و الوفرات الضريبية الأخرى المرتبطة به تعتبر متغيرات داخلية (بدلا عن كونها خارجية حسب النموذج السابق)، بحيث حسب هذا النموذج لا تتوقف العلاقة بين الوفرات الضريبية الأخرى و الديون على أثر الإحلال و إنما كذلك على أثر الدخل بحيث تكون العلاقة بين الوفرات الضريبية الأخرى و نسبة الديون علاقة موجبة عندما يكون تأثير الدخل أكبر من تأثر الإحلال و العكس صحيح.

إذن المؤسسة في حالة اتجاهها نحو استخدام الوفر الضريبي في التمويل قد يعرضها إلى خطر التعرض للعقوبات من طرف الإدارة الجبائية نتيجة التأخر في تسديد مستحقاتها الضريبية .

3.1.2.1- الخطر الجبائي في مرحلة الإستثمار

قرار الإستثمار من أصعب القرارات التي تتخذها المؤسسة نظرا لتأثيره على مصير المؤسسة ككل، لذا يجب على المؤسسة أن تأخذ المتغير الجبائي كأحد المتغيرات الرئيسية في اتخاد القرار الإستثماري من خلال معرفة الإمتيازات الممنوحة في إطار قانون الإستثمار. بالإضافة إلى سياسة التحفيز الضريبي للدولة (مجموعة الإجراءات و التسهيلات الممنوحة ذات الطابع التحفيزي) . من أجل تجنب الخطر الذي يمكن أن ينشأ عن سوء الإختيار الإستثماري بالإضافة إلى تحمل تكلفة الفرصة الجبائية البديلة.

2.2.1- المصادر الخارجية للخطر الجبائي

1.2.2.1- تعقد القوانين الجبائية

التشريع الضريبي يهدف من خلال مجموع القوانين و الإجراءات إلى تحديد وعاء ضربى يكون مصدرا التمويل الخزينة العامة للدولة، التعديلات التي تحدث في التشريع الضريبي الذي يكون بحسب توجيهات و احتياجات الدولة تؤثر على المؤسسة في حالات كثيرة من خلال :

- إحداث تعديلات مستمرة يجعل من الصعوبة رصدها ومتابعتها من طرف مسيري المؤسسات أو موظفي الجباية؛
- إرتفاع العبء الضريبي بسبب كثرة الضرائب يجعل المؤسسة تفكر في سلوك طرق غير قانونية لتفادي تسديد الضرائب المستحقة.

فعلى سبيل المثال لا الحصر، قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تضمن 43 إجراءا ضريبيا أما قانون المالية لسنة 2010 تضمن 36 إجراءا ضريبيا.

إن عدم استقرار التشريع الضريبي يخلق نوعا من التذبذب في المنظومة التشريعية يجعل المؤسسة تواجه الخيل

2.2.2.1- العلاقة بين المحاسبة و الجباية

يكمن إبراز أربع أنواع من المقاربات النظامية التي تربط بين المحاسبة و الجباية.

أ- المقاربة الأولى: علاقة قوية و مباشرة: الربح الضريبي هو الربح المحاسبي بدون إجراء أي تعديلات عليه، هذه المقاربة قليلة التطبيق بسبب خصم الغرامات و العقوبات التي تأخذ الطابع الجبائي.

ب- المقاربة الثانية: علاقة قوية و غير مباشرة: إعداد الحسابات السنوية يكون وفقا للمعايير المحاسبية و الإلتزامات الجبائية، أي أن المؤسسة لا تقوم بالتسجيل المحاسبي إلا ما يتوافق مع المحاسبة الجبائية.

ت- المقاربة الثالثة : علاقة وسيطة بين المقاربتين الأولى و الثانية: تحديد الربح الضريبي إنطلاقا من الربح المحاسبي مع إدخال تعديلات، و هذا هو ما هو معمول به في الجزائر.

ث- المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين: أي لا يوجد علاقة بين المحاسبة و الجباية فما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، في هذه الحالة المؤسسة نظريا تطبق القواعد الجبائية بدون الرجوع إلى النتائج المحاسبية. هذه المقاربة نظرية أكثر لأن ما هو موجود في الواقع العملي يفرض وجود علاقة و لو كانت بطريقة غير مباشرة و نسبية

نظرا للإختلاف بين المقاربات و معايير قياس النتائج، فمن الطبيعي وجود اختلافات بين المحاسبة و الجباية، لكن الإختلاف لا يعني عدم التوافق، فنقطة إنطلاقا حساب النتيجة الجبائية ينشأ من الربح المحاسبي. لحل الخلاف بين المحاسبة و الجباية يمكن إبراز القاعدة التالية:

- القاعدة المحاسبية التي يتم صياغتها في النظام المحاسى تصطدم مع قاعدة أخرى تختلف نتيجتها بحسب قاعدة جبائية صريحة، في هذه الحالة يطبق مبدأ الإستقلالية، أي أن معيار المحاسبة المطبق يستبعاد لغرض تحديد النتيجة الجبائية.

ومع ذلك كل القواعد المحاسبية في النظام المحاسبي التي لا تصطدم مع أي نص صريح في القانون الجبائي سوف تعتبر كقاعدة مشتركة بين المحاسبة المالية و القانون الجبائي.**

3.2.2.1- الشك و عدم اليقين القانوني لدافعي الضرائب

عدم اليقين القانوني هو مصدر العديد من الظواهر خاصة عدم الإستقرار و غموض القوانين الضريبية.

مثال على عدم اليقين في تفسير مواد قانون الضرائب إستبعاد المؤسسات الخاسرة من خصم الأرباح المعفاة من الضرائب. حسب قانون الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات، المشرع غالبا ما يستخدم الصيغ "خصم من الريح الخاضع للضريبة" أو "التحديد الريح الخاضع للضريبة، الإقتطاع مقبول" أو "هي إقتطاعات من أجل تحديد الريح الخاضع للضريبة". دوما استعمل هذه الأنواع من التعابير "هو اقتطاع لتحديد النتيجة الجبائية"، بالإضافة إلى استخدام صيغة للدلالة على استبعاد أعباء غير قابلة للإقتطاع أو الخصم من النتيجة الخاضعة هي "غير مقبولة من أجل تحديد الربح".[48]

هذا البند غير دقيق و يمثل إتجاه جديد نحو مبدأ العقيدة الإدارية la doctrine administrative متناقضة تماما مع روح المشروع، شروط إقتطاع الأرباح غير الخاضعة من الأرباح الخاضعة و بالتالي يوجد نوعين من الجباية، الأولى مع المزايا المخصصة للمؤسسات التي تحقق أرباح و الأخرى معاقبة للمؤسسات التي لم تحقق أرباح و هذا يتعارض مع مبادئ المساواة أما القانون و العدالة الضريبية التي يكفلها الدستور

3.2.1- المصادر الداخلية للخطر الجبائي

1.3.2.1- مخاطر ناتجة عن الإجراءات المتبعة

الوقاية من الخطر الجبائي بشكل منهجي يكون من خلال تكييف طرق و إجراءات ضريبية مع بعضها البعض. فالإجراءات الضعيفة أو الغير مناسبة مع الإحتياجات الجبائية للوحدة فإنها سوف تعزز إرتفاع الخطر، لذا يجب إنشاء إجراءات جبائية (إجراءات لإعداد التصريحات الجبائية، إجراءات متعلقة بالإقتطاع من المصدر، ... إلخ) و التحقق من فعاليتها من خلال استعمال طرق رقابية .

هذه الإجراءات يجب أن يكون هدفها هو تدنية إحتمال و تأثير المخاطر الكامنة. أما المخاطر المتبقة ينبغي قياسها لتقييم فعالية إجراءات تسيير الخطر و تحكيم فعاليتها.

2.3.2.1- مخاطر ناتجة عن المستخدمون

المستخدمون معرضون لخطر الإهمال، الجهل أو عدم الكفاءة، أو فقدان التعاون و الروح الجماعية. ينبغي عليهم أن يكون سلوكهم ناتج عن الإمتثال الطوعي للقانون الجبائي. فالخطر الجبائي و التسيير الإستباقي موجودة في صميم قيم المؤسسة، فضمان المهارات الجبائية و المؤهلات الشخصية ليست مطلوبة فقط في المؤسسة عند توظيف مستخدمين مؤهلين، ولكن يجب التدريب البعدي و المستمر لهم.

3.3.2.1- المخاطر الناتجة عن العلميات التشغيلية

العمليات التشغيلية غالبا ما تولد مخاطر في التموين، التخزين و احترام القانون، توظيف و تسريح المستخدمين، الشحن و الفوترة للزبائن، كما يمكن أن تنشأ الأخطار من خلال العلميات داخل المجموعات.

4.3.2.1- المخاطر الناتجة عن استخدام التكنولوجي

[48] Stéphanie Thiery-Dubuisson, L'Audit, édition la Découverte. Thierry Lambert, Contrôle fiscal, édition Puf , 1998.

ينظر إلى موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية من زاويتين مختلفتين الأولى ترى أن إخضاع الصفقات التي يتم إبرامها عبر الشبكة هو كبح للنمو التكنولوجي، في حين أن الثانية هي إعفاء المعاملات الإلكترونية هو تقليل الموارد الدولة بسبب أن المؤسسات أصبحت تفضل هذه الوسيطة لسرعتها و تكلفتها المنخفضة.

بالإضافة إلى اقتصار أغلب الأنظمة الضريبية على المعاملات التجارية التقليدية مما يجعلها محدودة الكفاءة و من صعوبة بمكان تطبيق و إسقاط المفاهيم القانونية المألوفة و الجارية على التجارة الإلكترونية.

المواجهة هذا الإشكال ظهر في الإتحاد الأوروبي فكرة تحصيل الضريبة على أساس كمية البيت (bits الرقيمة التي يتم استخدامها في انتقال المعلومات أو عقد هذه الصفقات. هذا الرسم يشبه إلى حد بعيد الرسم على الإنتاج و الإختلاف بينهما أنه رسم لا يستهدف منتوج محدد بذاته.

لكن هذه الضريبة وجهت لها عدة إنتقادات منها:

– ترصد المعلومات المتدفقة عبر الشبكة قد يمس بالحريات و سرية المعلومات؛

– هذه النتائج قد تكون مضللة و غير دقيقة، فمثلا هناك بعض السلع و الخدمات لا تستهلك إلا القليل من البت و بالتالي المؤسسة سوف تتحمل ضريبة متدنية رغم قيمتها الحقيقة الكبيرة، و العكس قد تكون هناك سلع و خدمات تستهلك الكثير من البيت و بالتالي تتحمل عليها ضريبة كبيرة رغم أهميتها الحقيقية المنخفضة؛

– كذلك تطبيق هذه الضريبة يطرح مشكل الإزدواج الضريبي.

سلاسل تمارين و حلولها

السلسة رقم 01

الرسم على القيمة المضافة TVA

تمرين 01:

ضع علامة (**X**) أمام السلع، المنتجات أو الانشطة التي تخضع للمعدل المخفض (9%)

الباقوليات	☐	سيارة أجرة	☐
السكن	☐	قهوة	☐
محل تجاري	☐	الكتاب المدرسي	☐
فواكه	☐	نقل البضائع	☐
الخضروات الطازجة	☐	نقل المسافرين	☐
زيت المائدة	☐	خدمات الإعلام الآلي	☐
زيت الزيتون	☐	قاعة حفلات	☐
الحلويات	☐	الفلاحين، ومربي الماشية	☐
الكهرباء	☐	خياطة الملابس	☐
الهاتف	☐	الحلويات التقليدية	☐
مياه الشرب	☐	الأدوية	☐
الدقيق	☐	الأجهزة الكهرو منزلية	☐
محل حلويات	☐	مواد البناء	☐
فرينة	☐	الخدمات السياحية	☐
اللحوم الحمراء	☐	الصحف والمجلات	☐
الحليب	☐	الإطعام	☐
كمبيوتر	☐	الفحص الطبية	☐
المعدات الصناعية	☐	الحرف التقليدية	☐
وسائل النقل	☐	الاستشارات القانونية	☐
السكر	☐	المشروبات الكحولية	☐

تمرين 02:

ضع علامة (**X**) أمام السلع، المنتجات أو الانشطة المعفاة من الرسم على القيمة المضافة (TVA)

الباقوليات	☐	سيارة أجرة	☐
السكن	☐	قهوة	☐
محل تجاري	☐	الكتاب المدرسي	☐
فواكه	☐	نقل البضائع	☐
الخضروات الطازجة	☐	نقل المسافرين	☐
زيت المائدة	☐	خدمات الإعلام الآلي	☐
زيت الزيتون	☐	قاعة حفلات	☐
الحلويات	☐	الفلاحين، ومربي الماشية	☐
الكهرباء	☐	خياطة الملابس	☐
الهاتف	☐	الحلويات التقليدية	☐
مياه الشرب	☐	الأدوية	☐
الدقيق	☐	الأجهزة الكهرو منزلية	☐
محل حلويات	☐	مواد البناء	☐
فرينة	☐	الخدمات السياحية	☐
اللحوم الحمراء	☐	الصحف والمجلات	☐
الحليب	☐	الإطعام	☐
كمبيوتر	☐	الفحص الطبية	☐
المعدات الصناعية	☐	الحرف التقليدية	☐
وسائل النقل	☐	الاستشارات القانونية	☐
السكر	☐	المشروبات الكحولية	☐

تمرين 03:

قام بائع أجهزة كهرومنزلية ببيع تلفاز ملون بمبلغ 58.000 دج خارج الرسم (HT)، وتم منح خصم يقدر ب 3%.

المطلوب:

- أحسب ال TVA المفوترة من قبل البائع

تمرين 04:

قام تاجر مواد البناء بفوترة المنتجات التالية لزبونه:

- الإسمنت: 120.000 دج خارج الرسم (HT)
- الحديد الموجه للبناء: 80.000 دج خارج الرسم (HT)
- النقل: 20.000 دج خارج الرسم (HT)

المطلوب:

- أحسب ال TVA المفوترة.

تمرين 05:

قامت مختصة تجميل بفوترة يوم 07/03/2019 لزبونتها مبلغ 19.000 دج HT، وتم التحصيل بعد شهرين (ماي 2019)، ولم يكن أي تحصيل خلال شهر مارس.

المطلوب:

- أحسب الTVA الواجب دفعها خلال شهر مارس 2019.
- خلال أي شهر تكون ال TVA المفوترة في مارس 2019 مدفوعة للخزينة العمومية.
- ما هو آخر أجل لإيداع تصريح الرسم على القيمة المضافة لشهر مارس 2019؟

تمرين 06:

سجلت الشركة ذات المسؤولية المحدودة "**SARL LE GOURMET**" لبيع المنتجات الغذائية في سطيف خلال شهر جويلية العمليات التالية:

- بيع حليب الأكياس لمطعم مدرسي: 40.000 دج TTC.
- بيع بقوليات: 90.000 دج TTC (التحصيل كان في الشهر التالي).
- تحصيل فاتورة 27 فيفري لبيع كعك الحلويات ب 56.000 دج TTC.
- فاتورة النقل: 18.500 دج TTC التحصيل تم في شهر ديسمبر.
- تحصيل فاتورة النقل التي تم القيام بها في 15 أفريل مبلغها: 23.500 دج TTC.

المطلوب:

- إعداد التصريح المتعلق بالرسم على القيمة المضافة لشهر جويلية.

تمرين 07:

سجلت مؤسسة أشغال عمومية خلال شهر أوت العمليات التالية:

- شراء حديد موجه للبناء : 150.000 دج TTC.
- حيازة على سيارة سياحية ب: 1.500.000 دج TTC.

- شراء الإسمنت ب: 220.000 دج TTC.
- دفع فاتورة كهرباء مبلغها: 24.000 دج TTC.
- حيازة شاحنة ب: 1.800.000 دج TTC.
- فوترة محلات تجارية مقدرة ب: 9.750.000 دج TTC (التحصيل تم في نوفمبر).
- تحصيل متعلق ببناء الساكنات مقدر ب: 10.750.000 دج TTC (فاتورة رقم 2018/ 07).

المطلوب :

- إعداد التصريح المتعلق بالرسم على القيمة المضافة لشهر أوت.

تمرين 08:

قام موزع منتجات غذائية بالتصريح خلال شهر العناصر التالية:

- فاتور خارج الرسم (HT) ب: 1.500.000 دج (19% TVA).
- فاتور خارج الرسم (HT) ب: 2.000.000 دج (19% TVA).
- شراء سيارة سياحية ب: 1.800.000 دج TTC.
- شراء باقوليات ب: 100.001 دج TTC (الدفع نقدا).
- شراء حلوى ب: 100.000 دج TTC (الدفع نقدا).

المطلوب:

- أحسب ال TVA مستحقة الدفع (الواجبة الدفع).

تمرين 09:

صرحت صاحبة صالون حلاقة للسيدات خلال شهر جوان 2018 بالعناصر التالية:

- الإيرادات: 50.000 دج TTC.
- الرسم على المشتريات المدفوع : 38.000 دج.

المطلوب:

- إعداد التصريح الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة لشهر جوان.
- ما هو آخر أجل لإيداع التصريح الضريبي؟

تمرين 13:

قام خباز حلويات باقتناء فرن خلال السنة (موجه لطهي الخبز والحلويات) بمبلغ: 800.000 دج TTC؛ الرسم على القيمة المضافة المدفوع تم خصمه بالكامل خلال نفس شهر إقتنائه.

وفي نهاية السنة، ينبغي على هذا الخباز أن يسوي وضعه الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA.

ويجدر الإشارة إلى أن رقم الأعمال المحقق المبيعات خلال السنة كان موزع على النحو التالي:

- رقم الأعمال (خبز): 30.000.000دج.
- رقم الأعمال (حلويات): 1.900.000 دج ITC.

المطلوب:

- ماهو النظام الضريبي الذي ينطبق على هذا المكلف؟
- أحسب قيمة الرسم على القيمة المضافة التي تدفع الخزينة العمومية.

تمرين 14:

صرحت صاحبة ورشة الخياطة الملابس النسائية خلال شهر فيفري 2019 بما يلي:

- شراء سيارة لنقل العمال ب: 900.000 دج TTC.
- تحصيل مبلغ فاتورة تاريخها 2017/ 04 / 15 ب: 470.000 دج TTC.
- مبيعات بقيمة: 138.000 دج TTC.

المطلوب:

- قم بإعداد التصريح الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة لشهر فيفري 2019.

تمرين 15:

صرح ميكانيكي السيارات خلال الثلاثي الأول بالعناصر التالية:

- مبيعات ب: 180.000 دج HT التحصيل كان في أفريل 2019).
- تحصيلات ب: 200.000 دج HT.
- شراء زيوت التشحيم ب: 70.000 دج HT (الدفع نقدا).
- شراء أدوات ب: 102.000 دج TTC (الدفع نقد).

المطلوب:

- أحسب ال TVA الواجبة الدفع.
- ما هو آخر أجل لإيداع التصريح الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة؟

تمرين 16:

يتم إيداع التصريح الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة للأشخاص المكلفين بالضريبة كل شهر وذلك عندما يكون رقم الأعمال للسنة الماضية:

- ☐ أكبر من 10.000.000 دج.
- ☐ أصغر من 30.000.000 دج.
- ☐ أكبر من 30.000.000 دج.

تمرين 17:

تتمثل الحصة **quota** الممنوحة للبلديات فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة خارج عمليات الاستيراد في النسب التالية:

- %80
- %100
- %20

تمرين 18:

قدم تاجر مواد غذائية بالجملة طلب يسعى فيه إلى تعويضه التسبيق المتعلق بالرسم على القيمة المضافة المتراكم والمقدر ب: 200.000 دج.

المطلوب:

– أدرس الطلب المقدم.

تمرين 19:

كان لموزع معدات مطبخ خلال الثلاثي الأول تسبيق متراكم متعلق بالرسم على القيمة المضافة قيمته: 29.000 دج. أصل هذا التسبيق مبرر بالمبيعات خارج الرسم (HT) للشركات التي تم تأسيسها تحت جهاز "**ANSEJ**" .

المطلوب:

– أدرس الطلب المقدم.

تمرين 20:

كان الشركة استيراد تسبيق متراكم متعلق بال **TVA** قدره: 1.000.000دج، بحيث يعود وجوده إلى 5 سنوات وهو ناتج عن مبيعات خارج الرسم موجهة لقطاع معفي.

المطلوب:

– أدرس طلب تعويض ال TVA المقدم من طرف الشركة.

Solution des exercices série N°= 1

Exercice N°=1 :

Mettre une croix aux biens, produits ou activités soumises aux taux réduits de 7% :

⊗	Légumes secs	⊗	Transport par taxi
⊗	Logement	ϒ	Café
ϒ	Local commercial	⊗	Livre scolaire
ϒ	Fruits	ϒ	Transport de marchandises
⊗	Légumes frais	ϒ	Transport de voyageurs
ϒ	Huile de table	ϒ	Prestations informatiques
⊗	Huile d'olive	ϒ	Salle des fêtes
ϒ	Confiserie	ϒ	Agriculteurs et éleveurs
⊗	Electricité	ϒ	Confection de vêtements
ϒ	Téléphone	⊗	Gâteaux traditionnels
⊗	Eau potable	ϒ	Médicaments
ϒ	Semoule	ϒ	Appareils électroménagers
ϒ	Pâtisserie	ϒ	Matériaux de construction
ϒ	Farine	⊗	Prestations touristiques
ϒ	Viande rouge	⊗	Presse et revue
ϒ	Volaille	ϒ	Restauration
ϒ	Lait	⊗	Consultation médicale
ϒ	Micro-ordinateur	⊗	Artisanat traditionnel
ϒ	Equipements industriels	ϒ	Consultation juridique
ϒ	Matériel de transport	ϒ	Boissons alcoolisées
ϒ	Sucre	ϒ	Meuble

Exercice N° 2 :

Mettre une croix aux biens, produits ou activités exonérés de TVA

ϒ	Légumes secs	ϒ	Transport par taxi
ϒ	Logement	ϒ	Café
ϒ	Local commercial	ϒ	Livre scolaire
ϒ	Fruits	ϒ	Transport de marchandises
ϒ	Légumes frais	ϒ	Transport de voyageurs
⊗	Huile de table	ϒ	Prestations informatiques
ϒ	Huile d'olive	ϒ	Salle des fêtes
ϒ	Confiserie	⊗	Agriculteurs et éleveurs
ϒ	Electricité	ϒ	Confection de vêtements
ϒ	Téléphone	ϒ	Gâteaux traditionnels
ϒ	Eau potable	⊗	Médicaments
⊗	Semoule	ϒ	Appareils électroménagers
ϒ	Pâtisserie	ϒ	Matériaux de construction
⊗	Farine	ϒ	Prestations touristiques
⊗	Viande rouge	ϒ	Presse et revue
ϒ	Volaille	ϒ	Restauration
⊗	Lait	ϒ	Consultation médicale
ϒ	Micro-ordinateur	ϒ	Artisanat traditionnel
ϒ	Equipements industriels	ϒ	Consultation juridique
ϒ	Matériel de transport	ϒ	Boissons alcoolisées
⊗	Sucre	ϒ	Meuble

Exercice N° 3 :

- PHT après déduction de la remise : 58.000 × 3% = 1.740
- CA Taxable : 58.000 – 1.740 = 56.260
- TVA facturée : 56.260 × 17% = 9.564 DA

Exercice N° 4 :

TVA facturée :

- Ciment : 120.000 × 17% =20.400
- Rond à béton : 80.000 × 7% = 5.600
- Transport : 20.000 × 17% = 3.400
- Total TVA : 20.400 + 5.600 + 3.400 = 29.400 DA

Exercice N° 5 :

- CA soumis à la TVA au titre de la déclaration du mois de Mars 2011 NEANT.
- La TVA grevant la facture du 07/03/2011 doit être réservée au trésor public au titre du mois de Mai 2011.
- La déclaration du mois de Mars portant la mention « NEANT » doit être déposée au plus tard le 20/04/2011.

Exercice N° 6 :

Déclaration du mois de juillet :

- **TVA collecté :**

- Lait en sachet : exonéré.
- Légumes secs :

CA HT : 90.000/1,07 = 84.112 TVA : 84.112 × 7% = 5.887

- Gâteaux et confiserie : opération déjà taxée en Février 2009.
- Transport facturée en juillet :

Le fait générateur n'est pas constitué ; l'opération sera taxée au titre du mois.

- Facture encaissée en juillet : CA HT : 23.500/1,17 = 20.085 TVA : 20.085 × 17% = 3.414

- **Total TVA collectée :** 5.887 + 3.414 = 9.301 DA

TVA déductible : NEANT.

TVA à réserver au trésor : 9.301 DA

Exercice N° 7 :

- **TVA collectée :**

- Situation logements :

- CA HT : 10.750.000/1,07 = 10.046.728
- TVA : 10.046.728 × 7% = 703.270

- Situation locaux commerciaux :

Fait générateur non constitué : CA à intégrer dans la déclaration de Novembre.

- **TVA déductible :**

- Rond à béton :

- PHT : 150.000/1,07 = 140.186
- TVA : 140.186 × 7% = 9.813

- Véhicule de tourisme : TVA non déductible
- Ciment :

PHT : 220.000/1,17 = 188.034

- TVA : 188.034 × 17% = 31.965

- Redevance électrique :

- PHT : 24.000/1,07 = 22.429
- TVA : 22.429 × 7% = 1.570

- Camion :

- PHT : 1.800.000/1,17 = 1.538.461
- TVA : 1.538461 × 17% = 261.538
- Total des taxes déductibles : 9.813 + 31.965 + 1.570 + 261.538 = 304.886

- **TVA à payer :**

703.270 – 304.886 = 398.384 DA

Exercice N° 8 :

- **TVA collectée :**
  - TVA produits à 17% :

TVA : 1.500.000 × 17% = 255.000

  - TVA produits à 7% :

TVA : 2.000.000 × 7% = 140.000

  - Total TVA collectée : 395.000

- **TVA déductible :**
  - Légumes secs :

PHT : 100.001/1,07 = 93.458 TVA : 93.458 × 7% = 6.542

  - Confiserie : TVA non déductible (il ne constitue pas l'outil principal)

- **TVA à payer :**

395.000 – 6.542 = 388.458 DA

Exercice N° 9 :

Déclaration du mois de juillet :

- TVA sur recettes :

- Recettes HT : 50.000/1,17 = 42.735
- TVA : 42.735 × 17% = 7.264

- TVA déductible : 38.000
- Précompte : 7.264 – 38.000 = - 30.736 DA
- Date limite de dépôt de la déclaration G50 : 20/07/2009.

Exercice N° 10 :

Déclaration du mois de Janvier 2009 :

- CA HT : 1.900.000/1,17 = 1.623.931
- TVA / ventes : 1.623.931 × 17% = 276.068

- Régularisation rétrocession machine :

- TVA déductible : PHT : 50.000/1,17 = 444.444

TVA : 444.444 × 17% = 75.555

- TVA à réserver : 75.555 × (2/5) = 30.222

- Taxes déductibles : 159.000
- TVA à payer : (276.068 + 30.222) – 159.000 = 147.290 DA
- Lieu de dépôt de la déclaration G50 : Recette impôts de Mostaganem (siège social).

Exercice N° 11 :

Ets AMINA
Gros en Alimentation
Générale, Rouïba RC N°
: …….
NIS : ……..
CB : ……..

Rouïba, le 15/07/2009

Doit :

M. Massinissa
Commerçant détaillant
TAMAZIRT
RC N° :…….
NIS :…….

Mode de règlement : Espèces.

FACTURE N° : 31/2009

Réf	Désignation de Marchandise	Unité	Quantité	Prix unitaire	Montant total
01	Semoule d'importation	25 Kg	50 sacs	900	45.000
02	Huile végétale floréal	05 L	60 bidons	500	30.000
03	Riz chinois	50 Kg	20 sacs	5.000	100.000
04	Transport	-	-	-	12.000
				Montant HT	187.000
				Remise 2%	3.740
				Net Commercial	183.260
				TVA 7%	6.860
				TVA 17%	6.997
				TTC	197.117
				Timbre Fiscal	1.971
				Montant total	**199.088**

Arrêtée la présente facture à la somme de : Cent Quatre Vingt Dix Neuf Mille Quatre Vingt Huit Dinars.

Signature Cachet

Exercice N° 12 :

Déclaration de Janvier 2010 :

- **TVA achat :** Néant
- **TVA collectée :**
  - Rond à béton : CA HT : 230.000/1,07 = 214.953

TVA : 214.953 × 0,07 = 15.046 DA

  - Don : reversement de TVA : 48.000 × 0,17 = 8.160
- **TVA à payer :** 15.046 + 8.160 = 23.206 DA

Exercice N° 13 :

- **Taxe déductible :**
  - R HT Four : 800.000/1,17 = 683.760 DA
  - TVA acquittée : 683.760 × 17% = 116.239 DA
- **TVA collectée :**
  - CA HT (pâtisserie) : 1.900.000/1,17 = 1.623.931 DA
  - 1.623.931/(1.623.931+20.000.000) = 0.075 (7,5%)
  - TVA déductible : 116.239 × 7.5% = 8.717 DA
- **TVA à reverser au trésor :**

116.239 – 8.717 = 107.522 DA

Remarque : Avant l'intervention de la LF pour 2011, le chiffre d'affaires imposable à retenir pour le calcul de prorata est libellé en TTC.

Exercice N° 14 :

Déclaration Février 2010 :

- **TVA achat :**
  - Véhicule de transport : TVA non déductible
- **TVA collectée :**
  - Facturation : CA HT : 138.000/1,17 = 117.948

TVA : 117.948 × 0,17 = 20.051

  - Encaissement : TVA déjà acquittée en Avril 2009.

Exercice N° 15 :

1) Calcul de la TVA :

- **Taxe déductible :**
  - P HT : 70.000
  - TVA : 70.000 × 17% = 11.900 DA
- **TVA collectée :**
  - CA Taxable : 200.000 DA
  - TVA : 200.000 × 17% = 34.000 DA
- **TVA à payer :** 34.000 – 11.900 = 22.100 DA

Remarque :

- ✓ CA facturé soumis à TVA au titre du 2éme trimestre 2011
- ✓ TVA grevant l'outillage non déductible (Facture dont le montant est supérieur à

100.000 DA réglée en espèces)
2) Date limite de dépôt et paiement de la TVA : 20/04/2011.

Exercice N° 16 :

La déclaration TVA pour les redevables les personnes physiques est souscrite mensuellement lorsque le chiffre d'affaires de l'année précédente est :

- ϒ Supérieure à 5.000.000 DA
- ϒ Inférieure à 10.000.000 DA
- ⊗ Supérieure à 10.000.000 DA

Exercice N° 17 :

La quote-part de la commune en matière de TVA (opération hors importation) correspond à :

ϒ 80%
⊗ 10%
ϒ 20%

Exercice N° 18 :

La demande présentée ne peut recevoir de suite favorable ; il ne s'agit pas d'un cas de remboursement de TVA énumérés par l'article 50 du CTCA.

Exercice N° 19 :

Bien qu'il s'agisse d'un cas de remboursement de TVA, la demande ne peut néanmoins recueillir de suite favorable ; le montant du précompte cumulé est inférieure à 30.000 DA tel qu'édicté par l'article 50 bis du CTCA.

Exercice N° 20 :

Bien qu'il s'agisse d'un cas de remboursement, la société ne peut recueillir de suite favorable pour cause de prescription

السلسة رقم 02

الرسم على النشاط المهني TAP

تمرين 01:

صرحت الصيدلية "**X**" خلال شهر جوان **2019** بالعناصر التالية:

– رقم الأعمال المتأتي من المنتجات الصيدلانية هو: 520 350 2 دج.

– رقم الأعمال المتأتي من الأدوية للأمراض المزمنة هو: 000 020 1 دج.

– رقم الأعمال خارج الرسم المتأتي من المنتجات صيدلانية غير علاجية هو: 000 800 دج.

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه.

2– ما هو آخر أجل لإيداع التصريح الضريبي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة G50؟

3– كيف يتم تقسيم نتاج (حاصل) الرسم على النشاط المهني TAP؟

التمرين 02:

صرحت محطة خدمات "**Y**" خلال شهر جويلية **2019**:

– رقم الأعمال المتأتي من البنزين والمازوت يقدر ب 000 580 3 دج.

– رقم الأعمال خارج الرسم للزيوت الصناعية هو: 000 350 1 دج.

– رقم الأعمال خارج الرسم المتأتي من المقهى هو: 000 290 دج.

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه (المستحق).

التمرين 03:

صرحت شركة ذات الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة («Z» EURL) لبيع المواد الغذائية بالجملة خلا شهر ماي 2019 بما يلي:

– مبيعات خارج الرسم للعدس قدرها: 000 1950 دج؛ ومنح خصم يقدر ب 2% (تم التحصيل يوم 2019/07/15)

– تحصيل مبلغ الفاتورة (رقم 2019/ 5 / 5 ليوم 2019/ 02 / 15 المتعلقة بنقل البضائع): 000 240 دج TTC.

– مبيعات دقيق الخبز قدرها: 000 520 2 دج.

– فاتورة نقل قدرها: 500 38 دج TTC (حصل مبلغها يوم 2019/ 08 / 05).

– مبيعات الباقوليات قدرها: 000 650 دج TTC (التحصيل نقدي وفوري).

– مبيعات من الدقيق المستورد قدرها: 000 589 دج.

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه.

2– ما هو آخر أجل لتسوية حقوق الرسم على النشاط المهني؟

التمرين 04:

صرح بائع تجزئة للتبغ خلال شهر جانفي 2019 برقم أعمال خارج الرسم قدره: 000 800 دج.

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني لشهر جانفي 2019.

التمرين 05:

صرح بائع جملة للتبغ خلال شهر فيفري 2019 برقم أعمال خارج الرسم قدره: 000 000 4 دج.

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني لشهر فيفري 2019.

التمرين 06:

قامت الشركة ذات المسؤولية المحدودة **La SARL Export Algérie**" بتصدير منتجات مصنعة لألمانيا وحققت رقم أعمال قدره:

000 000 40 دج

المطلوب:

1– أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه.

التمرين 07:

ضع علامة (**X**) أمام المنتجات التي تستفيد من الإعفاء الدائم من الرسم على النشاط المهني TAP:

–منتجات الحرف التقليدية

– اللحوم

– الطحين المستورد

– تصدير الأحجار الكريمة الثمينة)

– الباقوليات

– الدقيق

– العجائن الغذائية

– الحليب

التمرين 08:

صرحت شركة ذات الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة " L'EURL FIFI" للبيع بالتجزئة للسلع الرياضية خلال شهر نوفمبر **2019** برقم أعمال يقدر ب 450 000 دج TTC.

المطلوب:

1- أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه.

التمرين 09:

صرح وكيل الفواكه والخضروات خلال شهر برقم أعمال قدره 2 000 000 دج حيث 800 000 دج تم تحصيلها نقدا.

المطلوب:

1- أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه.

التمرين 10:

صرحت صاحبة صالون حلاقة للسيدات خلال سنة 2019 برقم أعمال يقدر ب 120 000 دج خارج الرسم؛ حيث أن صاحبة هذا الصالون لم تقم بإيداع التصريح الضريبي للرسم على النشاط المهني G50 خلال السنة المعنية.

المطلوب:

1- أحسب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه (مستحق الدفع).

حل السلسة رقم 02

الرسم على النشاط المهني TAP

التمرين 01:

– المنتجات الصيدلانية:

• رقم الأعمال الخاضع للرسم: 520 350 2 x 50%= 260 175 1 دج (تطبيق تخفيض 50%).

•TAP : 260 175 1 x 2% = 505 23 دج.

– المنتجات الصيدلانية غير علاجية:

• TAP: 000 800 2x % = 000 16 دج.

– المنتجات الصيدلانية للأمراض المزمنة: معفاة.

– إجمالي الرسم على النشاط المهني "TAP" هو : 505 23 + 000 16 = 505 39 دج.

– آخر أجل لإيداع التصريح الضريبي للرسم على النشاط المهني "G50" هو:20 جويلية 2009.

– تقسيم حاصل (نتاج) الرسم على النشاط المهني يكون كالتالي:

- 1.30% : للبلدية
- 0.59 %: للولاية.
- 0.11 %: للصندوق المشترك للسلطات المحلية.

التمرين 02:

– البنزين والمازوت:

• رقم الأعمال الخاضع للرسم: 000 580 3 × 25% = 000 895 دج (تطبيق تخفيض 75%).

• TAP: 000 895 x 2 % = 900 17 دج.

– الزيوت الصناعية:

• TAP: 000 350 1 x 2% = 000 27 دج.

– المقهى:

• TAP: 000 290 x 2 % = 5800 دج.

– إجمالي الرسم على النشاط المهني "TAP" هو: 900 17 + 000 27 + 800 5 = 700 50 دج.

التمرين 03:

– العدس:

• رقم الأعمال خارج الرسم بعد الخصم: 000 950 1 × 98% = 000 1911 دج.

• رقم الأعمال خارج الرسم بعد تخفيض 30% (البيع بالجملة): 000 1911 × 70% = 700 337 1 دج.

• TAP: 700 337 1x 2% = 754 26 دج.

– نقل السلعة (الفاتورة رقم5/2009): العملية خضعت للضريبة في فيفري 2009.

– دقيق الخبز: معفي.

– فاتورة النقل:

• رقم الأعمال خارج الرسم: 500 38 /1.17 = 905 32 دج.

• TAP: 905 32 x2%= 658 دج.

– الباقوليات:

• رقم الأعمال خارج الرسم: 000 650 / 1.07 = 476 607 دج.

• رقم الأعمال خارج الرسم بعد تطبيق تخفيض 30%: 476 607 × 70% = 233 425 دج.

• TAP: 233 425x 2% = 504 8 دج.

– الدقيق المستورد: معفي.

– إجمالي الرسم على النشاط المهني "TAP" هو : 754 26 + 102 4 + 658 + 504 8 = 018 40 دج.

– آخر أجل لإيداع التصريح الضريبي للرسم على النشاط المهني "G50" هو:20 جوان 2009.

التمرين 04:

تصريح جانفي 2010 رقم الأعمال الخاضع للرسم: 000 800 x 70% (بعد تخفيض 30%) = 000 560 دج.

• TAP: 000 560 x 2% = 200 11 دج.

التمرين 05:

تصريح فيفري 2010

– رقم الأعمال الخاضع للرسم: 000 000 4 × 50% (بعد تطبيق تخفيض 50%) = 000 000 2 دج.

– TAP: 000 000 2x 2% = 000 40 دج.

التمرين 06:

رقم الأعمال المتأتي من التصديرات معفي من الرسم على النشاط المهني TAP.

التمرين 07:

المنتجات المعفاة من الرسم على النشاط المهني TAP هي:

– الطحين المستورد

– الدقيق

– الحليب

التمرين 08:

تصريح نوفمبر 2010

- رقم الأعمال خارج الرسم: 000 450 / 1.17 = 615 384 دج.
- TAP: 615 384 x 2% = 7692 دج.

التمرين 09:

- رقم الأعمال الذي يستفيد من التخفيض: 000 2000 - 000 800 = 000 200 1 دج.
- تخفيض 30%: 000 200 1 x 30% = 000 360 دج
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني: 000 800 + (000 1200 - 000 360) = 000 640 1دج
- TAP: 000 640 1 × 2%= 800 32 دج.

التمرين 10:

- الحقوق العادية وهي الرسم على النشاط المهني TAP: 000 120 × 2% = 400 2 دج.
- عقوبة التأخر في السداد : 2400 × 35% = 840 دج.
- المجموع الواجب دفعه: 400 2+ 840 = 240 3دج.

السلسة رقم 03

الضريبة على أرباح الشركاتIBS

تمرين 01:

صرحت الشركة ذات المسؤولية المحدودة لخدمات الإعلام الآلي المتواجدة بولاية تيزي وزو خلال سنة 2019 بالعناصر التالية:

- رقم الأعمال: 000 000 30 دج.
- الهامش الخام: 000 000 10 دج.
- الأعباء المصرح بها:

• تبرعات لفائدة الجمعية "نساء في محنة" قدرها: 000 280 دج.

. هدية إشهارية: 100 ساعة ب 600 دج/للواحدة.

• راتب زوجة الشريك الإداري: 000 20 دج/للشهر (غير مصرح بها للضمان الاجتماعي).

• رعاية لحساب الجمعية الثقافية "ITIS" : 000 100 3 دج.

• الرسم على النشاط المهني TAP: 000 700 دج حيث 000 100 دج هو مبلغ عقوبة التأخير في التسديد.

• الخسارة المتبقية من نشاط سنة 2014: 00 25 دج.

• الأجيو البنكي: 500 10 دج.

• مخصصات الإهتلاك السيارة سياحية تم الحيازة عليها يوم 2019/ 07 / 01 ب: 000 1400 دج TTC، ومعدل الإهتلاك المطبق هو: 20%، ويساوي: 658 119 دج.

• إيجار المحلات وورش الإسكان ب: 000 200 دج.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" الواجب دفعها.

2- أين يتم إيداع التصريح الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" السنوية؟

3- ما هو آخر أجل لإيداع هذا التصريح الضريبي؟

التمرين 02:

صرحت شركة ذات شخص وحيد ذات مسؤولية محدودة (EURL) والتي مقرها الاجتماعي متواجد بولاية وهران خلال سنة **2019** بالعناصر التالية:

- ربح ناتج من نشاط بناء السكن الاجتماعي التساهمي بقسنطينة قدره: 000 350 9 دج.
- ربح ناتج من بناء محلات تجارية بسعيدة قدره: 000 880 7 دج.
- ربح متأتي من نشاط نقل السلع بعنابة قدره: 000 1500 دج.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS** الواجب دفعها.

2- أين يتم إيداع التصريح الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات "**IBS**"؟

التمرين 03:

صرحت شركة الاستراد المنتجات الغذائية بالجزائر "**SNC**" خلال سنة 2019 بالعناصر التالية:

- الربح المحقق من النشاط الرئيسي يقدر ب 000 2950 دج.

- المؤسسة تنازلت يوم 2019/ 10 / 01 عن شاحنة التوزيع بمبلغ قدره: 000 1600 دج (تمت حيازتها يوم 2018 / 04 / 30 بمبلغ قدره 000 1800 دج TTC).

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "IBS" الواجب دفعها. ملاحظة: ال "SNC" هي التي اختارت التعامل بالنظام الضريبي IBS.

التمرين 04:

صرحت شركة ذات أسهم والتي مقرها الاجتماعي كائن بالبليدة خلال سنة **2018** بخسارة قدرها: 000 650 دج.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" الواجب دفعها .

التمرين 05:

صرحت شركة ذات أسهم خلال سنة **2019** بربح صافي قدره: 000 1600 دج والمتحصل عليه من نشاط بناء السكنات (**LSP**).

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS** الواجب دفعها.

التمرين 06:

صرحت شركة الاستيراد والتصدير "**SNC**" خلال سنة **2019** بربح صافي قدره: 000 000 15 دج حيث 000 000 9 دج متحصل عليها من تصدير منتجات الحرف التقليدية.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" الواجب دفعها. ملاحظة: ال "**SNC**" هي التي اختارت التعامل بالنظام الضريبي **IBS**.

التمرين 07:

صرحت الشركة ذات المسؤولية المحدودة للأشغال العمومية خلال سنة **2019** بما يلي:

- مبيعات: 000 000 20 دج **TTC** (تم التحصيل في فيفري 2020).

- ربح متحصل عليه من الرقم الأعمال التالي: 000 2500 دج (مع العلم أنه لم يتم بعد تحصيل هذا المبلغ).

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" الواجب دفعها.

التمرين 08:

صرحت شركة ذات شخص وحيد ذات مسؤولية محدودة (**EURL**) ببداية نشاطها يوم 2019/ 12 /15 ؛ والتصريح بالوجود لم يتم إيداعه حتى يوم 2020/ 01 / 20 .

المطلوب:

1- ما هي العقوبة التي تتحملها الشركة؟

التمرين 09:

صرحت شركة ذات أسهم لصنع السلع الرياضية خلال سنة 2019 بربح صافي قدره: 000 900 دج؛ والتصريح السنوي تم إيداعه يوم 2020/ 15 / 01.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "IBS" الواجب دفعها.

التمرين 10:

صرحت شركة ذات شخص وحيد ذات مسؤولية محدودة (**EURL**) بربح صافي خلال النشاط الذي قامت به وهو البيع بالجملة للقطاع الغيار وقدره: 000 1750 دج.

وقد تنازلت الشركة بتاريخ 2019/ 07 / 01 على شاحنة بمبلغ يقدر ب 000 1900 دج والتي تم حيازتها يوم 2018 / 01 / 02 بمبلغ 2.000.000 دج خارج الرسم (**HT**).

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" الواجب دفعها.

التمرين 11:

صرحت شركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (L ' EURL Maison Confort) بالعناصر التالية:

- الرقم الأعمال الإجمالي: 000 000 22 دج والموزع على النحو التالي:
  - أشغال البناء: 000 000 10 دج.
  - تأجير المعدات: 000 000 12 دج.
- الربح الصافي: 000 600 2 دج.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "IBS" الواجب دفعها. ملاحظة: التصريح السنوي للنتائج تم إيداعه في 02 ماي من السنة الموالية، سنة تحقيق رقم الأعمال.

التمرين 12:

صرحت شركة صنع قطاع الغيار والتي تم إنشائها في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار "**ANDI**" خلال سنة 2019 بالعناصر التالية:

- رقم الأعمال: 000 000 30 دج.
- الربح الصافي: 000 000 2 دج.

واستفادت الشركة من قرار الإعفاء مدته 3 سنوات فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات "**IBS**" وذلك إبتداءا من سنة **2017**، وشرعت خلال سنة 2020 بعملية توسيع نشاطها بمساهمات جديدة قدرت ب 000 000 4 دج، مع العلم أن المساهمات القديمة قدرت ب: 000 000 6 دج. والجدير بالذكر أن الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار **ANDI** قد أبلغته بقرار الإعفاء والتي مدته سنتين إبتداءا من سنة 2020.

المطلوب:

1- أحسب الضريبة على أرباح الشركات "IBS" الواجب دفعها.

التمرين 13:

صرحت شركة تم إنشائها في إطار الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة "**CNAC**" بربح صافي قدره: 000 500 دج. والجدير بالذكر أن الشركة قد استفادت من إعفاء لمدته 3 سنوات لكنها قامت بإيداع ميزانيتها الجبائية بعد الآجال القانونية بمدة شهرين.

المطلوب:

أحسب الضريبة على أرباح الشركات "**IBS** الواجب دفعها.

Solution des exercices série N°= 3

Exercice N° 1 :

• Charges déductibles :

* Dons : 200.000 (le reste soit 80.000 DA étant rejeté)
* Cadeaux publicitaires : 100 x 500 = 50.000 (le montant du cadeau est limité à 500DA l'unité)
* Sponsoring: 3.000.000 DA (limité à 10% du chiffre d'affaires)
* TAP: 600.000 DA (les pénalités soit 100.000 DA ne sont pas déductibles)
* Agios bancaires : 10.500 DA
* Dotation à l'amortissement (véhicule tourisme) : dès lors que ce véhicule ne constitue pas l'outil principal pour l'exercice de l'activité, il y'a a lieu de retenir 800.000 DA, soit :
* (1.000.000/5) x (6/12) = 100.000 DA (les 6/12 représentent les six mois d'utilisation du véhicule)
* Loyers : 200.000 DA
* Total charges déductibles :

200.000 + 50.000 + 3.000.000 + 600.000 + 10.500 + 100.000 + 200.000 = 4.160.500DA

* Bénéfice net : 10.000.000 – 4.160.500 = 5.839.500 DA 1. IBS: 5.839.5000 x 25% = 1.459.875 DA.

2. Lieu de souscription de la déclaration annuelle : Mékla (siège social).

3. Date limite de souscription de la déclaration : 30/04/2011.

Exercice N° 2:

* Bénéfice globale taxable : 7.880.000 + 1.500.000 = 9.380.000
* Bénéfice exonéré : 9.350.000

1. IBS: 9.380.000 x 19% = 1.782.200 DA
2. Lieu de souscription du bilan : Oran (siège social)

Exercice No 3:

*PHT camion : 1.600.000/1.17 = 1.367.521

*Amortissements pratiqués :

2007: (1.367.521/5) x (8/12)= 182.336

2008 : (1.367.521/5) x (9/12) = 205.128

Totale amortissement : 182.336 + 205.128 = 387.464

- Valeur nette comptable : 1.367.521 - 387.464 = 980.057
- Plus value brute : 1.600.000 - 980.057 = 619.943
- Plus value taxable : 619.943 x 70% = 433.960
- Bénéfice imposable : 2.950.000 + 433.960.= 3.383.960
- IBS : 3.383.960 x 25% = 845.990 DA

Exercice N° 4 :

- Déficit : 650.000
  - Droits IBS dus: 5.000 DA (minimum d'imposition)

Exercice N° 5:

***** TAP : NEANT (le bénéfice réalisé est exonéré de TAP)

Exercice N° 6:

* BIC activité d'export: 9.000.000 : exonéré de TAP
* BIC taxable : 15.000.000 - 9.000.000 = 6.000.000 DA
* IBS : 6.000.000 x 25% = 1.500.000 DA

Exercice N° 7 :

Le fait générateur en matière d'IBS étant la facturation ; par conséquent il y'a lieu de taxer le bénéfice bien que l'opération ne soit pas encaissés.

* IBS: 2.500.000 x 19% = 475,000 DA

Exercice N° 8:
Dés lorsque la société a souscrit sa déclaration d'existence au-delà du délai de 30 jours à compter du début d'activité, une amende de 30.000 DA sera mise à sa charge.

Exercice N°9:
* Droits simples IBS: 900.000 x 19% = 171.000 DA
* Pénalité : 171.000 x 10% = 17.100 DA

Exercice No 10 :
Amortissements pratiqués :
- 2008: 2.000.000/5 = 400.000
- 2009: 400.000 x 6/12 = 200.000
- Total : 600.000

* VNC : 2.000.000 - 600.000 = 1.400.000
* Plus value dégagée : 1.900.000 - 1.400.000 = 500.000
* Plus value taxable : 500.000 x 70% = 350.000 (plus value à court terme)
* Bénéfice global : 1.750.000 + 350.000 = 2.100.000
* IBS: 2.100.000 x 25% = 525.000 DA

Exercice N° 11 :
* Droits simples IBS: 2.600.000 x 25% = 650.000 DA
* Pénalités pour dépôt tardif de bilan : 650.000 x 10% = 65.000 DA
* Total a payer : 715.000 DA

Exercice No 12 :
* Prorata d'exonération : 4.000.000/6.000.000 = 0.66 (66%)
* Bénéfice exonéré : 2.000.000 x 66% = 1.320.000 DA
* Bénéfice imposable : 2.000.000 - 1.320.000 = 680.000 DA
* Montant de BS : 680.000 x 19% = 129.200 DA

Exercice N° 13:
* Droits simples IBS: Exonérée en vertu de la décision délivrée par la CNAC.
* Pénalité de retard : 5.000 DA.

Série des exercices N° 4

Exercice N° 1 :

Une ETB a déclaré au titre de l'exercice 2008 les bases suivantes :

- Chiffre d'affaires : 6.950.000
- Bénéfice résultant de l'activité principale construction de logements socio participatifs (LSP) : 580.000
- Bénéfice tiré de l'activité accessoire (location d'engins de travaux de bâtiments) : 190.000

Travail à faire :

1) Calculer les droits IRG.
2) Quelle est la date limite de souscription de la déclaration sur le revenu ?

Exercice N° 2 :

Un exploitant de carrière a déclaré au titre de l'exercice 2008 un bénéfice net de 350.000 dont 200.00 ont été réinvestis.

Travail à faire : Calculer les droits IRG dus.

Exercice N° 3 :

Un médecin a réalisé au titre de l'exercice 2008 un bénéfice non commercial de 270.000, son épouse Karima libraire en a réalisé 300.000, les deux époux ont convenu d'opter pour une imposition commune.

Travail à faire :

1) Calculer les droits IRG
2) Dans le cas où ils n'optent pas à cette formule, quels seraient les droits à la charge de chacun d'eux ?
3) Quelle conclusion tirez-vous ?

Exercice N° 4 :

Un commerçant a déclaré au titre de l'exercice 2008 un bénéfice net de 120.000, son fils Kamel âgé de 14 ans a encaissé une somme de 150.000 au titre de sa participation à une compagne de publicité à la télévision.

Travail à faire : Calculer les droits IRG dus.

Exercice N° 5 :

Un architecte a déclaré au titre de l'exercice 2008 un bénéfice non commercial de 120.000, sa fille âgée de 10 ans a perçu au titre de sa participation au tournage d'un film la somme de 140.000.

Travail à faire : Calculer les droits IRG.

NB : Boukhalfa a sollicité une imposition séparée pour le revenu réalisé par sa fille.

Exercice N° 6 :

Un fabriquant de chaussures a déclaré au titre de l'exercice 2008 les éléments suivants :

- Chiffre d'affaires : 7.850.000
- Bénéfice brut : 2.890.000
- Charges déclarées :
  - Salaire de l'épouse : 360.000 (non déclaré à la sécurité sociale).
  - Don à une association caritative : 310.000
  - Sponsoring au profit du club sportif ASTO : 800.000
  - Cadeaux publicitaires : 120.000
  - Défit exercice 2007 : 30.000
  - Salaire personnel déclaré à la sécurité sociale : 480.000
  - Cotisation sociale CNAS : 176.000 dont 8.000 de pénalités de retard.

- Cotisation sociale CASNOS : 21.600
- Consommation électrique : 86.000 dont 16.000 concerne sa résidence.

Travail à faire :

1) Déterminer le bénéfice taxable à l'IRG.
2) Calculer les droits IRG.

Exercice N° 7 :

Un demeurant à Chlef a déclaré au titre de l'exercice 2008 les revenus suivants :

- Revenu tiré de la profession d'architecteur à Alger : 450.000
- Location d'un logement meublé à Boumerdes : 300.000
- Bénéfice tiré de l'exploitation d'un kiosque à tabac à Tadmait : 120.000 (suivi au réel).

Travail à faire :

1) Calculer les droits IRG.
2) Où doit-elle souscrire la déclaration IRG ?
3) Quelle est la date limite de souscription de cette déclaration ?

Exercice N° 8 :

Calculer les droits IRG sur les bases d'imposition suivantes :

- 100.000
- 190.000
- 370.000
- 1.200.000
- 3.500.000

Exercice N° 9:

Soit une personne a déclaré au titre de l'exercice 2008 les éléments suivants :

- Bénéfice tiré de l'exercice de l'activité de serrurier : 200.000
- Rétrocession du camion le 02/08/2008 pour 1.350.000 (acquis le 30/03/2005 pour 1.8000.000 TTC).

Travail à faire : Calculer les droits IRG.

Exercice N° 10:

Une exploitante d'une boulangerie a déclaré un bénéfice net de 400.000 au titre de l'exercice 2008.
Travail à faire : Calculer les droits IRG. NB : Fadhila prépare exclusivement du pain.

Solution des exercices série N°= 4

Exercice N° 1 :

- Bénéfice tiré de la construction LSP : exonéré.

1) IRG sur bénéfice tiré de la location d'engins : 14.000
2) Date limite de souscription de l'IRG : 31/03/2009

Exercice N° 2 :

- Bénéfice non réinvesti : 350.000 – 200.000 = 150.000
- Bénéfice réinvesti taxable : 200.000 × 65% = 130.000 (application abattement de 35%).
- Bénéfice taxable : 150.000 + 130.000 = 280.000 DA
- IRG : 32.000

Exercice N° 3 :

- 1ère hypothèse : imposition commune
  - Bénéfice globale : 270.000 + 300.000 = 570.000
  - Bénéfice taxable : 570.000 × 90% = 513.000
  - IRG : 93.900
- 2 ème hypothèse : impositions séparées
  - Koceila : BNC : 270.000 ; IRG : 30.000
  - Karima : BIC : 300.000 ; IRG : 36.000
  - Total IRG : 30.000 + 36.000 = 66.000
- Conclusion : le montant de l'IRG issu de l'imposition commune est plus important que celui résultant des impositions séparées, il est donc conseillé aux époux de ne pas opter pour l'imposition commune ; le législateur algérien doit revoir.

Exercice N° 4 :

- Bénéfice globale taxable : 120.000 + 150.000 = 270.000 DA
- IRG : 30.000
- Date limite de souscription de la déclaration de l'IRG : 31/03/2009.

Exercice N° 5 :

- Taxation de revenu du père :
  - Base BNC : 120.000
  - IRG : 5.000 DA (minimum d'imposition)
- Taxation du revenu de la fille :
  - Base BNC : 140.000
  - IRG : 5.000 DA (minimum d'imposition)

Exercice N° 6 :

- Charges déductibles :
  - Salaire du conjoint : non déductible car non déclaré à la sécurité sociale.
  - Don : 200.000
  - Frais de sponsoring : 785.000 (limité à 10% du chiffre d'affaires)
  - Cadeaux : 120 × 500 = 60.000
  - Déficit : 30.000
  - Salaire personnel : 480.000
  - Cotisation CNAS : 176.000 – 8.000 = 168.000 (pénalité non déductibles)
  - Cotisation CASNOS : 21.600
  - Consommation électricité : 86.000 – 16.000 = 70.000 (la consommation personnelle n'étant pas une charge déductible).

- Total charges déductibles : 200.000 + 785.000 + 60.000 + 30.000 + 480.000 + 168.000 + 21.600 + 70.000 = 1.814.600.

1) Bénéfice net : 2.890.000 – 1.814.600 = 1.075.400
2) IRG correspondants : 262.620

Exercice N° 7 :

- Bénéfice global : 450.000 + 300.000 + 120.000 = 870.000
1) IRG correspondants : 201.000
2) Lieu de souscription de la déclaration IRG : Chlef (lieu du domicile)
3) Date limite de souscription de cette déclaration : 31/03/2009.

Exercice N° 8 :

Base d'imposition	**IRG correspondant**
100.000	5.000 DA (minimum d'imposition)
190.000	14.000
370.000	51.000
1.200.000	300.000
3.500.000	1.093.000

Exercice N° 9 :

- PHT camion : 1.800.000/ 1.17 = 1.538.461
- Dotation annuelle à l'amortissement : 1.538.641/ 5 = 307.692
- Amortissement total :
  - [307.692 × 3] + [307.692 × (4/12)] = 923.076 + 102.564 = 1.025.640
- Valeur net comptable : 1.538.461 – 1.025.640 = 512.821
- Plus value dégagée : 1.350.000 – 512.821 = 837.179
- Durée de conservation : 3ans et 4 mois (plus value à long terme)
- Plus value taxable : 837.179 × 35% = 293.012
- Bénéfice imposable : 200.000 + 293.012 = 493.012
- IRG correspondants : 87.903

Exercice N° 10 :

- Bénéfice taxable : 400.000 × 65% = 260.000 (application abattement de 35%)
- IRG correspondants : 28.000

قائمة المراجع

قائمة المراجع المستخدمة

1- باللغة العربية:

- ✓ إسحق إبراهيم منصور، "نظرية القانون والحق"، 1990.
- ✓ الجريدة الرسمية رقم (59) الصادرة في 2006/09/24 المتعلقة بالتنظيم الجديد للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب (حالة DGE).
- ✓ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2012.
- ✓ عبد المجيد قدي، "الأزمة الاقتصادية العالمية واقع دول العالم الثالث"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الجزء 35، رقم 2، 1997.
- ✓ عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية – حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، الجزائر، 1995.
- ✓ فراوي محمد، "هيكلة الجباية المحلية ومردودها"، يوم برلماني حول الجباية المحلية في الإصلاح الجبائي"، APN، 2013/04/22
- ✓ قانون الإجراءات الجبائية: 2014
- ✓ قانون التسجيل: 2014.
- ✓ قانون الجمارك: 2014.
- ✓ قانون الضرائب الغير مباشرة: 2014.
- ✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2014.
- ✓ قانون الطابع: 2014.
- ✓ قانون المالية: 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013|، 2014. 2015، 2019 و 2020.
- ✓ قانون رقم 07/79 الصادر في 1979/06/21 المتعلق بالجمارك.
- ✓ قانون رقم 10/98 الصادر في 1998/08/22 المتعلق بالجمارك.د
- ✓ قانون رقم الأعمال: 2014.
- ✓ محفوظ لعشب، سلسلة القانون الاقتصادي، OPU، الجزائر، 1997.
- ✓ محمدي صبيحة، "إصلاح المالية والجباية المحليتين وسبل تعزيزها"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، دالي إبراهيم، العدد 2011/23.
- ✓ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.jov.dz.
- ✓ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضع للرقابة: منشورات 2013.
- ✓ حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعة الجميلة ، الجزائر، 2014.
- ✓ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، OPU، الجزائر، 2004.

✓ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، الجزائر، 2002.
✓ نشرية شهرية للمديرية العامة للضرائب العدد: 2012/61، 2012/65، 2012/21، 2011/53، 2017/57، 2012/63، 2011/49، 2012/62، 2012/58، 2012/64، 2012/56، 2012/50.
✓ النظام الجبائي الجزائري: مديرية العلاقات العمومية والأشغال: 2009، 2012.

2- اللغة الأجنبية:

- Aurelieu Baudu, « Droit fiacal 2013/2014 », 2ème éd. Lextenso, Paris, 2013.
- Bouderbal (A), « La réforme fiscale évolution et perspectives mutation », Revue éditée par la chambre nationale de commerce, Alger, n°7, 1994.
- Boukheddin Kenza, « La structure et le rendement de la fiscalité locale », Revue algérienne des finances publiques, n°02, 12/2012.
- Bouvier (M), « Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt », LGDI, 11ème éd. 2012, Paris.
- Cherif Rahmani, « Les finances des communes algériennes », 2ème éd. Casbah, 2009.
- Circulaire n°419/DGD/SP/D420 du 22/03/2008, concernant le code de douane, Alger.
- Cozian (M), De Boixy (F), « Précis de la fiscalité des entreprises », LITEC, 34ème éd. 2011.
- Grand Guillot (B et F), « L'essentiel du droit fiscal », 14ème éd. Gralino éditeur, 2013.
- Gros Claude (J), Marchessou (P), « Procédure fiscales », 8ème éd. Dalloz, 2011, Paris.
- http://www.djelfa.info/vb/showthread.php.2014.
- Karima Ainouche et Med Cherif Ainouche, « La réforme des impôts sur le revenu, une nouvelle approche pour un meilleur rendement », Revue finances et développement au Maghreb, n°09, Alger, 1991.
- Kerri Azzedine, « Fiscalité locales – diagnostic actuel et perspective de réforme », APN, 22/04/2013.
- Lamarque (J), Negrin (O), Ayrau et (L), « Droit fiscales général », LITEC, 2ème éd. 2011, Paris.
- Med Cherif Ainouche, « Contribution à une app^roche économique de la réforme fiscale dans le pays en développement, référence au cas Algérien », Thèse Doctorat, Alger, 1991.
- Ministère des finances-Direction générale des impôts/Direction des grandes entreprises », Fiscalité des sociétés intervenant dans le secteur des hydrocarbures, 11/2005.
- Guide du vérificateur, DGI, 2008.
- J.L.Rossignol, La gestion fiscale de l'entreprise, 2008.
- M.H.PINARD-FABRO, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008.
- MARGUET Christian, Le contrôle fiscal, les éditions des nouvelles fiscales bimensuelles, 1984.
- P.Bougon et M.Vallée, Audit et gestion fiscale, éd. Clef.Atd, 1986.
- KHELASSI Réda, Précis d'audit fiscal, BERTI Edition, Alger, 2013.
- PIGE, BENOIT, Gouvernance, contrôle et audit des organisations. Ed Eonomica, 2008.
- R.YAICH, L'impôt sur les sociétés 2007 : maitrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007.
- SCHICK, PIERRE. Mémento d'audit interne : methode de conduite d'une mission. Dunod, 2007.
- Stéphanie Thiery-Dubuisson, L'Audit, édition la Découverte. Thierry Lambert, Contrôle fiscal, édition Puf , 1998.

الفهرس

الفهرس

المحور الأول: مفهوم التسيير الضريبي وأهدافه.	02
1- قواعد أخلاقيات المهنة	03
1.1- الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة	03
2.1- القواعد العامة لسلوك العون الموجود في خدمة الدولة	03
2- قواعد المسؤولية	03
1.2- المسؤولية المهنية	03
2.2- المسؤولية الجزائية	04
3.2- المسؤولية التأديبية	04
المحور الثاني: نظام المعلومات الضريبية.	10
1-مفهوم النظام المعلومات الضريبية.	11
2- الهيكل التنظيمي لإدارة المعلومات	11
المحور الثالث: التسيير الضريبي المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية	12
1- الهدف من التسيير الضريبي	13
2- متغيرات محيط المؤسسة ذات العلاقة بالتسيير الجبائي.	13
3- الخيار الجبائي و علاقته بالتسيير الجبائي	14
4- مبادئ و حدود التسيير الجبائي	14
1.4- مبادئ التسيير الجبائي	14
2.4- حدود التسيير الجبائي	15
5- الفعالية الجبائية للمؤسسة	16
1.5- الخيار الاستراتيجي و الخيار التكتيكي	16
2.5- قيادة الضريبة	17
المحور الرابع: التسيير الضريبي لمختلف عمليات المؤسسة الاقتصادية	20
1- الرسم على القيمة المضافة TVA	21
1-1 مجال التطبيق	22
1-2 الأساس الخاضع للضريبة ومعدلات التطبيق	22
1-3 الإعفاءات من نظام TVA	23
2- الرسم على النشاط المهني TAP	24

1.2-مجال التطبيق	24
2.2-الأساس الخاضع للرسم ومعدل الخضوع:	24
3.2- الإعفاءات من دفع هذا الرسم	24
4.2- مثال تطبيقي	25
5.2- الالتزامات المحاسبية والجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص الرسم على النشاط المهني	25
6.2- التخفيضات	26
7.2- الفعل المنشأ	26
8.2- التصريحات الجبائية	26
المحور الخامس: النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية	28
1-الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات	29
1.1-الضريبة على الدخل الاجمالي	29
2.1- الضريبة على أرباح الشركات.	36
3.1- أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات .	43
2-الضرائب المؤجلة	48
1.2- الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة	49
2.2- مجال تطبيق والأصناف والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة	49
3- المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية	51
1.3-تحديد النتيجة الجبائية	51
2.3- المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية .	53
المحور السادس: التسيير الضريبي للتحفيزات الجبائية	57
1- التحفيزات الجبائية الممنوحة في ظل قوانين الاستثمار بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1992	58
1-1 الامتيازات الضريبية في إطار الإصلاح الضريبي	58
1-2 الإمتيازات الجبائية الممنوحة وفق الأمر 01-03	59
1-3 الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 و المتعلق بتطوير الإستثمار	60
1-4 الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يونيو 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008	61
1-5 الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2009.	61

2- الحوافز الجبائية الممنوحة من قبل مؤسسات دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .	62
2-1 الوكالة الوطنية لترقية الإستثمار ودعمها وترقيتها (APSI) والوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI).	62
2-2- الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (A.N.S.E.J)	69
2-3 الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)	71
2-4 الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)	72
5.2- الأطر القانونية الأخرى لتشجيع وضمان الاستثمارات في الجزائر	73
المحور السابع: المخاطر الجبائية في المؤسسة	78
1- الخطر وارتباطه بمحيط المؤسسة الاقتصادي و الجبائي	79
1-1 الخطر و تسييره في المؤسسة	79
1-2 مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	85
سلاسل تمارين و حلولها	90
قائمة المراجع	120