كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير- قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة الثالثة - تخصص مالية - الأستاذ الدكتور: جوامع إسماعين

محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة

المحاضرة الثانية: محاسبة الضرائب

الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la valeur ajouteé - TVA-

1: المفهوم ومجال التطبيق

يعتبر "الرسم على القيمة المضافة" ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق أو الاستهلاك النهائي، يطبق على العمليات التي تكتسي طابقا صناعيا أو تجاري أو حرفيا أو خدمات المهن الحرة. (باستثناء خدمات القطاع الإداري العمومي). دخل هذا الرسم حيز التطبيق في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1992.

إن "الرسم على القيمة المضافة" رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، فالمكلف القانوني (البائع) ليس سوى همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب.

تتمثل العمليات الخاضعة لـ "الرسم على القيمة المضافة" وجوبا في :

المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

الأشغال العقارية؛

عمليات البيع بالجملة؛

التسليمات لأنفسهم؛

عمليات الإيجار (مثلا مؤسسة لكراء عتاد الأشغال العمومية)؛

بيع العقارات و المحلات التجارية؛

المتاجرة في الأشياء المستعملة؛

عمليات المهن الحرة ماعدا التي تكتسي الطابعا الطبي، شبه الطبي، والبيطري؛

المهرجانات والألعاب المختلفة؛

خدمات الهاتف والتلكس؛

عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى؛

عمليات البنوك وشركات التأمين .

كما أجاز "قانون الرسوم على رقم الأعمال "للمكلفين غير الخاضعين لـ"الرسم على القيمة المضافة" أن يخضعوا لهذا الرسم بشرط أن توجه منتجاتهم إلى التصدير أو الشركات البترولية.

2: الإعفاءات2

نص قانون الرسوم على رقم الأعمال في المواد من 08إلى 13 على جملة من الاستثناءات والإعفاءات من مجال تطبيق "الرسم على القيمة المضافة" نذكر منها على سبيل المثال :

-عمليات البيع التي تخضع لرسوم غير مباشرة خاصة بها مثل: اللحوم المعنية بـ "الرسم على الذبح"، المجوهرات المصنوعة من الذهب، الفضة والبلاتين لأنها معنية بـ "رسم الضمان"...؛

-عمليات البيع بالتجزئة؛

-إعفاءات ذات طابع إجتماعي مثل: عمليات بيع الخبز، الفرينة، القمح المستعمل لصناعة الفرينة، بيع الدقيق، عمليات بيع الحليب، بعض المواد الصيدلانية، بيع السيارات والعربات والكراسي المتحركة الخاصة بالمعاقين، القروض البنكية للحصول على مسكن فردي...؛

-إعفاءات ذات طابع ثقافي مثل: التظاهرات الرياضية والثقافية والفنية؛

-إعفاءات ذات طابع إقتصادي مثل: سفن الملاحة البحرية، والمواد والمنتجات الخام والمصنعة الموجهة لصناعة هذه السفن... إلخ .

3: الحدث المنشئ لـ "الرسم على القيمة المضافة"

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين على المكلف تجاه الخزينة العمومية، ويختلف حسب طبيعة العملية:

فبالنسبة لعمليات البيع، يتمثل الحدث المنشئ لـ "الرسم على القيمة المضافة" في التسليم الفعلي أو القانوني للبضاعة، أما في حالة الأشغال العقارية، وعمليات المهن الحرة، فيكون الحدث المنشئ هو القبض الفعلي الكلي أو الجزئي لثمن الأشغال أو الخدمة .وفي حالة الاستيراد أو التصدير فإن الحدث المنشئ هو تقديم البضاعة إلى إدارة الجمارك بغرض جمركتها.

4: وعاء "الرسم على القيمة المضافة"ونسبته

يتمثل وعاء "الرسم على القيمة المضافة" في رقم الأعمال الخاضع للرسم.

تتمثل النسبة العادية (العامة) لـ"الرسم على القيمة المضافة" في 17 % من رقم الأعمال، أما النسبة المخفضة فهي 07.%

حددت المادة 23 من "قانون الرسوم على رقم الأعمال" قائمة العمليات الخاضعة للنسبة المخفضة 07 % ومنها:

-بيع المنتجات المذكورة بالتفصيل في الجدول أو مشتقاتها (مثل الأحصنة، المواشي، الأسماك، الخضر، الحبوب الجافة...)؛

-العمليات المنجزة من طرف "شركة الكهرباء والغاز" المتعلقة بالكهرباء والغاز؛

-عمليات الطباعة؛

-منتجات الأنشطة الحرفية؛

-كراء السكنات الاجتماعية؛

-خدمات الدخول إلى الإنترنات؛

-عمليات النقل بالسكك الحديدية للمسافرين؛

-الأكياس البلاستيكية المصنعة في الجزائر والموجهة لتكييف الحليب؛

... -إلخ.

5: قاعدة الخصم في تسديد "الرسم على القيمة المضافة"

إن مبلغ "الرسم على القيمة المضافة" الواجب سداده من طرف المكلف القانوني هو حاصل الفرق بين "الرسم على القيمة المضافة" على رقم الأعمال (المبيعات) و"الرسم على القيمة المضافة" على مبلغ المشتريات والخدمات والاستثمارات المشتراة في الفترة المعنية، أي

TVAالمدفوعة) TVA = المبيعات TVA – (المشتريات

لقد حدد القانون جملة من الشروط والقواعد في مجال خصم "الرسم على القيمة المضافة" وهي:

-يجب أن تكون المشتريات والخدمات والاستثمارات مبررة بفواتير؛

-يجب أن تبقى الاستثمارات هذه لمدة 05 سنوات في أصول المؤسسة؛

-يجب أن تسدد الفواتير التي يفوق مبلغ "الرسم على القيمة المضافة "فيها 100.000 دج بطريقة غير نقدية حتى يحق للمكلف خصمه (المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 التممة للمادة 30 من "قانون الرسوم على رقم الأعمال"؛

-في حالة كون حاصل الخصم سالبا) TVA) المبيعات) TVA > (المشتريات والخدمات والإستثمارات)) فإن مبلغ هذا الدين يرحل إلى الفترة اللاحقة؛

-يتم التصريح بـ رقم الأعمال وتسديد "الرسم على القيمة المضافة "المستحق خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر اللاحق للشهر المعني بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي وخلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني بالنسبة للخاضعين للنظام البسيط ونظام التصريح المراقب، وذلك أمام قباضة الضرائب عن طريق وثيقة.G50

-ترفق وثيقة G50 بجدول مفصل للفواتير التي تم استرجاع "الرسم على القيمة المضافة" فيها. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية: اسم المورد ولقبه، عنوانه، رقم سجله التجاري، رقمه الجبائي، تاريخ الفاتورة، رقم الفاتورة، مبلغ الفاتورة خارج "الرسم على القيمة المضافة"، ومبلغ "الرسم على القيمة المضافة."

ملاحظة: حتى يستفيد بائع الجملة من تخفيض رقم الأعمال الخاضع لـ TAPبنسبة 30% وكذا من حق خصم "الرسم على القيمة المضافة(TVA) "، يجب أن يودع في نهاية السنة جدولا مفصلا بزبائنه (104 (Etat أمام المفتشية. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية حول الزبائن: الاسم واللقب أو العنوان التجاري، عنوان النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم المادة الخاضعة للضريبة، رقم السجل التجاري، مبلغ عمليات البيع بالجملة، مبلغ .TVA تقدم هذه المعلومات في قرص مضغوطCD)) إلى مفتشية الضرائب عند تقديم التصريح السنوي للمداخيل ورقم الأعمال.

6: غرامات التأخير

يترتب عن التأخير في إيداع التصريح بوثيقة G50 الغرامات التالية:

-إذا تم التصريح بين تاريخ 21 و31 من الشهر تفرض زيادة نسبتها 15 % من قيمة الحقوق الواجبة الدفع المبينة في وثيقةG50 ؛

-إذا تم التسديد بين 01 و31 من الشهر اللاحق ترفع هذه الغرامة إلى 23 %؛

-تزيد هذه النسبة بـ 3 % عن كل شهر تأخير إلى أن تصل إلى 35 % كحد أقصى (15 %، 23%، 26%، 29 %، 32 %، 35.(%

ملاحظة هامة :في حالة التصريح بوثيقة ج 50 خالية من أي حقوق للدفع خارج الأجل القانوني، فإن المكلف يدفع غرامة تأخير ثابتة قيمتها 500 دج

الضريبة على أرباح الشركات Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تعريف IBS: المادة 135: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين (الضريبة على أرباح الشركات).

مجال التطبيق:

تخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية:

⇐ شركات المساهمة SPA ؛

⇐ الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL؛

⇐ المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL؛

⇐ شركات التوصية بالأسهم SCA؛

⇐ المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛

⇐ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم؛

تخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة اختيارية الشركات التالية:

⇐ شركات الأشخاص؛

* شركات التضامن SNC؛
* شركات التوصية البسيطة SCS؛
* الشركات المدنية.

حساب IBS:

حيث:

الضريبة على أرباح الشركات= الربح الجبائي x المُعدل

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإسترادات – التخفيضات

و حتى تكون الأعباء

⇐ أن تكون مبررة بالمستندات الثبوتية؛

⇐ متعلقة بنفس سنة النشاط (أن يُصرف العبء في المصلحة المباشرة للاستغلال)؛

⇐ أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافي الأصول؛

⇐ أن يُقيد العبء محاسبيا ويُدرج في نتيجة السنة المالية.

ملاحظة: الاسترادات = أعباء غير قابلة للخصم

حسب المادة 169 من (ق. ض. م و الرسوم المماثلة) تُحدد حدود الخصم كما يلي:

⇐ الهدايا ذات الطابع الاشهاري: 1000 دج للواحدة في حدود مبلغ اجمالي بقيمة 500000دج؛

⇐ الهبات و التبرعات التي لا يتجاوز مبلغها 4000000 دج سنويا؛

⇐ الكفالة و الرعاية الرياضية: 10 % من رقم الأعمال و الحد الأقصى 30000000 دج.

⇐ فيما يخص التخفيضات فتتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الرابعة.

المعدلات:

- ✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع. و يُطبق معدل إضافي يُقدر ب 10% على شركات إنتاج التبغ علاوة على المعدل العادي 19%؛
- ✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛
- ✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

و بحسب المادة 150 من ق. ض. م و الرسوم المماثلة تُحدد معدلات الاقتطاع من المصدر كما يلي:

- ✓ 10% مداخيل الديون، الودائع و الكفالات؛
- ✓ 40% مداخيل سندات الصندوق غير الاسمية أو لحاملها؛
- ✓ 20% المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير؛
- ✓ 30% المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات؛
- ✓ 10%المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية؛
- ✓ 15% عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة دائمة بالجزائر؛
- ✓ 5% بالنسبة للمداخيل المُتأتية من توزيع الأرباح؛
- ✓ 20% فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة.

التصريحات الخاصة IBS:

⇐ التصريح الشهري G50؛

⇐ التصريح السنوي للأرباح Liasse fiscale؛

⇐ التصريح السنوي G04؛

دفع IBS:

القسط = قيمة الضريبة IBS للسنة السابقة x 30%

الأقساط	تاريخ الدفع	أساس حساب القسط
القسط الأول	20 فيفري إلى 20 مارس	30% من ضريبة السنة (N-2)
القسط الثاني	20 ماي إلى 20 جوان	30% من ضريبة السنة (N-1)
القسط الثالث	20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	30% من ضريبة السنة (N-1)

ملاحظة: بالنسبة لقسط التسوية:

⇐ قسط التسوية = مبلغ IBS – مجموع الأقساط المدفوعة. وبالنسبة لتاريخ الدفع هو 20 أفريل كأقصى حد للسنة المقبلة.

⇐ في المؤسسة المنشأة حديثا، قسط IBS يُساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المُقدر ب 5% من رأس المال.

الإعفاءات:

حسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

⇐ **الإعفاءات الدائمة:**

1/ التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية؛

2/ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

3/ صندوق التعاون الفلاحي؛

4/ التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء؛

5/ الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ المنتوجات الفلاحية، وكذا اتحاداتها المعتمدة؛

6/ المداخيل المُحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته؛

7/ عمليات تصدير السلع و الخدمات؛

8/ الفرق و الهيئات التي تمارس نشاط مسرحي.

⇐ **الإعفاءات المؤقتة:**

1/ الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" لمدة 3 سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في استغلالها.

تُرفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت الأنشطة ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال. و تُمدد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة.

⇐ إذا تواجدت الأنشطة السابقة الذكر في منطقة الجنوب وتستفيد من مساعدة صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة و تطوير مناطق الجنوب و الهضاب العليا تُمدد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2/ المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة و الأسفار لمدة 10 سنوات.

3/ وكالات السياحة و الأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية لمدة 3 سنوات ابتداءا من تاريخ بداية النشاط يحدد الربح المُعفى على أساس رقم الأعمال المُحقق بالعملة الصعبة.

العقوبات و الغرامات:

⇐ في حالة عدم تقديم التصريح السنوي في آجاله أي بعد 30 أفريل من السنة (N+1) تُطبق زيادة في الحقوق بنسبة 10% إذا كان التأخير لا يتجاوز شهر. أما في الحالة التي تكون فيها مدة التأخير تتجاوز شهر وتقل عن شهرين فتُطبق زيادة تقدر ب 20%. أما إذا تجاوزت مدة التأخير شهرين فهناك زيادة تُقدر بـ 25%.

⇐ في حالة التصريحات الناقصة تُطبق العقوبات التالية حسب مبلغ الحقوق المُتهرب منها:

* 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل أو يساوي 50000 دج؛
* 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكبر من 50000 دج و أقل من 200000 دج؛
* 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر من 200000 دج.

⇐ غرامة عدم التصريح بالوجود تساوي 30000 دج.

⇐ غرامة عدم تسديد قسط التسوية بعد إرسال إشعار من إدارة الضرائب يُساوي 35%.

⇐ في حالة التأخر عن إيداع التصريح الشهري G50 تُطبق العقوبات حسب شهر التأخير أقلها 15% و أكبر عقوبة 35%.

الضريبة على الدخل الإجمالي -IRG- Impôt sur le revenu global

عموميات حول الضريبة على الدخل الإجمالي

1: مفهومها وخصائصها

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 .وقد قدم المشرع الجزائري في المادة الأولى من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تعريفا لهذه الضريبة: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي". تطبق هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف.«

تتسم هذه الضريبة بالخصائص التالية:

-ضريبة مباشرة: أي أن المكلف بها لا يمكنه نقل عبئها إلى الغير؛

-ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة على الدخل المحقق في سنة؛

-ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي فهي تعوض جميع الضرائب النوعية السابقة)قبل 1991) والتي تتمثل في "الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، "الضريبة على الأرباح غير التجارية"، "الضريبة على مداخيل الديون والودائع والكفالات"، "الضريبة على الرواتب والأجور"، "المساهمة الوحيدة الفلاحية"، "الضريبة التكميلية على الدخل."

-ضريبة تصريحة: بحيث يتعين على المكلف على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله (وثيقة (01 G إلى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامته قبل الفاتح أفريل من كل سنة.

-ضريبة تصاعدية: حيث تحسب على أساس جدول (Barème) بحيث يرتفع معدل الضريبة بارتفاع شرائح الدخل الإجمالي.

-ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.

2: أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

حددت المادة 02 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" أصناف المداخيل التي تشكل في مجموعها الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة وهي :

-الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية؛

-أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة)؛

-المداخيل الفلاحية؛

-المداخيل المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية (العقارات)؛

-مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛

-الرواتب، الأجور، المعاشات والربوع العمرية.

وقد حدد القانون أحكاما خاصة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لكل صنف من هذه المداخيل، وأحكاما خاصة بحساب الضريبة على مجموع هذه المداخيل.

3: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

-الأشخاص الطبعيون الذين يملكون إقامة جبائية في الجزائر (يقع موطن تكليفهم بالجزائر)؛

-الأشخاص الطبعيون الذين لا يملكون إقامة حبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري.

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

-الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي السنوي 120.000 دج؛

-السفراء والأعوان الدبلوماسيون وأعوان القنصليات ذوي الجنسية الأجنبية عندما تمنح الدول التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقصليين الجزائريين.

4: تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وحسابها

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الصافية الواجب دفعها من قبل المكلف بـ 04 خطوات:

الخطوة الأولى: تحديد الدخل الخام الإجمالي وذلك بجمع المداخيل الصافية للأصناف المذكورة سلفا؛

الخطوة الثانية: تحديد الدخل الصافي الإجمالي، وذلك بخصم بعض التكاليف المحددة قانونا من الدخل الخام الإجمالي (مثل: التأمينات الإجتماعية، فوائد القروض...)؛

الخطوة الثالثة: حساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي الصافي بالإعتماد على الجدول؛

الخطوة الرابعة: حساب الضريبة الصافية، وذلك بطرح قيمة القرض الضريبي.

5: مكان فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع المكلف لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" في مكان إقامته بالجزائر .وفي حالة تعدد محلات إقامته، يخضع للضريبة في مكان وجود مؤسسة الرئيسية.

في حالة شخص غير مقيم بالجزائر، فإن الضريبة تفرض في مكان وجود مصدر دخله بالجزائر (اقتطاع من الصدر)

تفصيل "الضريبة على الدخل الإجمالي" لكل صنف

1: "الضريبة على الدخل الإجمالي" – فئة "الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية

1-1: مفهوم "الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية"

تعتبر أرباحا صناعية، تجارية وحرفية خاضعة لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون مهنة صناعية، تجارية أو حرفية بالإضافة إلى أرباح الأنشطة المنجمية.

كما تعتبر أرباحا تجارية، صناعية وحرفية الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من الأنشطة التالية:

-عمليات الوساطة في شراء أو بيع العقارات؛

-تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بعتادها؛

-نشاط المزايدة (الراسي عليه(Adjudicataire) (، الوكيل (Concessionnaire) ومستأجروا الحقوق البلدية؛

-نشاط تربية الدواجن عندما يتخذ طابعا صناعيا؛

-نشاط الصيد البحري.

كل هذه الأصناف من المداخيل تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية إلا إذا كان الشخص الطبيعي خاضعا لنظام "الضريبة الجزافية الوحيدة.(IFU) "

1-2: الإعفاءات والتخفيضات

أ – الإعفاءات:

-تعفى من "الضريبة على الدخل الإجمالي" لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى من بداية النشاط الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب."

-ترفع مدة الإعفاء هذه إلى ست (06) سنوات إذا أقيم الاستثمار في منطقة مطلوب ترقيتها.

-إعفاء لمدة خمس (05) سنوات للأشخاص المستفيدين من إعانة "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.(Micro Crédit) "

-إعفاء لمدة 10 سنوات للحرفيين التقليديين.

كما تعفى إعفاءا دائما من "الضريبة على الدخل الإجمالي:"

-المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين؛

-الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية؛

-المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته (المادة 2 من قانون المالية 2011.(

ب – التخفيضات:

-تخفيض نسبة 35% من الربح المحقق من نشاط المخبزة؛

-تخفيض نسبة 25% من الربح المحقق من طرف الأشخاص الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، وذلك في السنتين الأوليتين من بداية ممارسة النشاط؛

-تخفيض نسبة 30% على الأرباح المعاد إستثمارها.

1-3: تحديد الربح الخاضع لـ"الضريبة على الدخل الإجمالي"

الربح الخاضع للضريبة = الإيرادات – النفقات القابلة لحسم

قد تكون الإيرادات عادية أو إستثنائية .

تتمثل النفقات القابلة للحسم في :

-مشتريات المواد والبضاعة؛

-النفقات العامة (مستخدمين، إيجار، صيانة...)؛

-الضرائب والرسوم المهنية مثلTAP :، الرسم العقاري،... (لا يجوز خصم "الضريبة على الدخل الإجمالي" ولا يجوز خصم الغرامات والعقوبات)؛

-المؤونات؛

-الإهتلاكات.

ملاحظة :

بالنسبة للسيارة السياحية، يحسب الاهتلاك على أساس قيمة شراء قصوى قدرها 800.000 دج. لا تطبق هذه القاعدة إذا كانت السيارة هي الأداة الرئيسية للنشاط مثل: وكالة كراء السيارات.

حتى تخصم هذه النفقات يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

-أن تسدد مبالغها في إطار التسيير العادي للمؤسسة (متعلقة بنشاط المؤسسة)؛

-أن تكون مقابل نفقة فعلية مدعمة بالتبريرات الكافية؛

-أن يتم إنفاقها في السنة المالية التي أحتسبت فيها.

-يجب أن لا تتجاوز مصاريف الإشهار نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية على أن لا تتجاوز مبلغ 10.000.000

ملاحظة :

في جميع الحالات، الحد الأدنى لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" هو 5000 دج مهما كانت نتيجة الدورة.

تدفع "الضريبة على الدخل الإجمالي" وفق نظام التسبيقات على شكل تسبيقين، بالإضافة إلى قسط ثالث (قسط التسوية.(

يتم تسديد الدفعتين في الآجال التالية:

-التسبيق الأول: يسدد بين 15 فيفري و 15 مارس؛

-التسبيق الثاني: يسدد بين 15 ماي و 15 جوان.

مبلغ كل تسبيق هو 30 % من مبلغ "الضريبة على الدخل الإجمالي" للسنة الماضية .

في نهاية السنة، تراسل إدارة الضرائب المكلف بدفع القسط الباقي (قسط السنوية.(

أما "الضريبة على الدخل الإجمالي" المقتطعة من المصدر (مثل IRG على الأجور) فتدفع عن طريق وثيقة G50 أو وثيقة.A G50

2: "الضريبة على الدخل الإجمالي"– فئة "الرواتب والأجور

2-1: مجال التطبيق

تفرض "الضريبة على الدخل الإجمالي" - فئة "الرواتب والأجور" على شكل اقتطاع من المصدر من المبالغ التي يدفعها المستخدم إلى المستخدم. إن المبالغ الخاضعة لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" تتمثل في الفرق بين النواتج الخام المحصلة واشتراكات الضمان الاجتماعي (حصة العامل.(

يتكون الناتج الخام من العناصر التالية:

-مكافآت رئيسية (رواتب وأجور)؛

-مكافآت ملحقة (تعويضات، منح المردودية)؛

-الامتيازات الطبيعية (العينة): الغذاء، السكن، الإنارة والتدفئة.

أما العناصر التالية فلا تحسب ضمن الوعاء المكون للأجر الخاضع لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي"

-تعويضات التنقل أو المهمة؛

-تعويض المنطقة الجغرافية؛

-التعويضات ذات الطابع الاجتماعي مثل: المنح العائلية (300 دج لكل طفل إذا تجاوز الأجر 15000 دج، 600 دج إذا كان الأجر أقل من 15000 دج في حدود 04أطفال (الطفل الخامس تمنح عليه 300 دج فقط)، منحة الأجر الوحيد (400 دج للزوجة التي لا تعمل)...؛

-التعويضات المؤقتة لضحايا حوادث العمل؛

-منحة البطالة؛

-منح المجاهدين وأرامل وأبناء الشهداء؛

-التعويضات الممنوحة بحكم قضائي؛

-يعفى الأعوان الدبلوماسيون والقنصليون الأجانب في حالة المعاملة بالمثل أو وجود إتفاقية.

تطبق نسبة 10 % على المبلغ الخام (قبل اقتطاع 9 %) بالنسبة لـ:

-علاوة المردودية في حالة دفعها بطريقة غير شهرية؛

-المبالغ المدفوعة لأشخاص يمارسون، بالإضافة إلى نشاطهم الرئيسي، نشاط التعليم، البحث، المساعدة المؤقتة، ساعات إضافية...؛

-المراجعات (Les rappels) والتعويضات والمنح والعلاوات المجمعة؛

تطبق نسبة 15% بالنسبة للمبالغ المدفوعة لأجراء يقع موطن تكليفهم خارج الجزائر على شكل حقوق المؤلف.

2-3: تسديد "الضريبة على الدخل الإجمالي"– فئة "الرواتب والأجور"

تدفع الاقتطاعات من المصدر الخاصة بـ "لضريبة على الدخل الإجمالي" على "الرواتب والأجور" عن طريق وثيقة 50 G أو G50) A G50 Aبالنسبة للإدارات العمومية وكذا المكلفين الخاضعين لـ "لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة"، وغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بصفة عامة) خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لكل شهر بالنسبة لأرباب العمل الخاضعين للنظام الحقيقي، أو خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي بالنسبة للخاضعين للنظام المبسط وكذا لنظام التصريح المراقب.

ملاحظة :

بالنسبة للأجراء الذين يملكون دخلا آخر ينتمي إلى الفئات الأخرى، يلزمون بتقديم تصريح بالدخل الإجمالي قبل 01/04/ن+1 إلى مفتشية الضرائب عن طريق وثيقة .G01 وفي هذه الحالة تمثل مبالغ "الضريبة على الدخل الإجمالي "المقتطعة من المصدر على "الرواتب والأجور" قرضا ضريبيا يخصم من المبلغ الإجمالي لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي."

4: "الضريبة على الدخل الإجمالي" - فئة "مداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية"

يقصد بـ "مداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية" المداخل الناتجة من إيجار عقارات مبنية (عمارة، شقة، محل تجاري، منزل...) أو غير مبنية)أراضي). قد يكون إيجار العقارات لغرض السكن أو لأغراض تجارية.

-في حالة إيجار عقار لاستعمال سكني، فإن مداخيل الإيجار تخضع لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" بنسبة 07% من قيمة الإيجار دون تخفيض. وتعفى من "الضريبة على الدخل الإجمالي" إذا كان الإيجار لفائدة طلبه.

-في حالة إيجار عقار لاستعمال تجاري أو مهني فإن نسبة "الضريبة على الدخل الإجمالي" هي 15 % من قيمة الإيجار دون أي تخفيض (مبلغ الإيجار الخام.(

يوزع ناتج "الضريبة على الدخل الإجمالي" على "مداخيل إيجار العقارات" بين ميزانية الدولة والبلدية بنسبة 50 % لكل منهما.

5: "الضريبة على الدخل الإجمالي" - فئة "ريوع رؤوس الأموال المنقولة IRG / revenus de capitaux mobiliers"

5-1: أرباح الأسهم والحصص الاجتماعية والإيرادات المماثلة

تعتبر كأرباح خاضعة لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" - فئة "ريوع رؤوس الأموال المنقولة" عائدات الأسهم والحصص الاجتماعية والإيرادات المماثلة الموزعة من طرف:

-الشركات ذات الأسهم(SPA) ؛

-الشركات ذات المسؤولية المحدودة(SARL) ؛

-الشركات المدنية المؤسسة على شكل شركات ذات أسهم؛

-شركات الأشخاص وجمعيات المساهمة التي اختارت الخضوع إلى النظام الجبائي لشركات الأموال (اختارت الخضوع لـ "الضريبة على أرباح الشركات.("IBS""

يتمثل وعاء "الضريبة على الدخل الإجمالي" على هذه الأرباح في المبالغ الخام الموزعة من طرف الشركات المذكورة .

تخضع هذه الأرباح الموزعة لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" وفق نظام "الاقتطاع من المصدر" وذلك بتطبيق النسب التالية :

-اقتطاع 10 % من الأرباح الموزعة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر؛

-اقتطاع 15 % من الأرباح الموزعة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر؛

-تعفى الأرباح الموزعة على الأشخاص المعنويين المقيمين في الجزائر من أي اقتطاع من المصدر (تجمع الشركات.(

5-2: إيرادات الديون، الودائع والكفالات

تتمثل الإيرادات الخاضعة لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" في:

-فوائد القروض؛

-فوائد الودائع النقدية والاحتياطات؛

-فوائد الكفالات النقدية؛

-فوائد الحسابات الجارية؛

-فوائد السندات.

يتمثل الوعاء الخاضع لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" في المبالغ الخام لهذه الفوائد دون إجراء أي تخفيض.

تخضع هذه الفوائد لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" وفق نظام الاقتطاع من المصدر بتطبيق النسب التالية:

-اقتطاع من المصدر نسبة 10 % على فوائد القروض والودائع والكفالات؛

-اقتطاع نسبة 50 % من الفوائد الناتجة عن السندات مجهولة الاسم (سندات لحاملها)؛

-اقتطاع من المصدر على الفوائد الناتجة عن دفاتر أو حسابات الادخار بنسبة:

% 01 *إذا كان مبلغ هذه الفوائد أقل أو يساوي 50.000 دج؛

% 10 *إذا تجاوز مبلغ هذه الفوائد 50.000 دج.

6: "الضريبة على الدخل الإجمالي" - فئة "المداخيل الفلاحية "

ملاحظة :

في حالة طلب الخضوع المشترك لـ "الضريبة على الدخل الإجمالي" بين الزوج وزوجته فإنهما يستفيدان من تخفيض نسبة 10% على الوعاء الخاضع (الدخل الصافي الإجمالي(

الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'activité professionnelle –TAP

1: المفهوم ومجال التطبيق -

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر.

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري" و"الرسم على النشاط غير التجاري" في رسم واحد سمي "الرسم على النشاط المهني"، أحكامه مذكورة في المواد من 217 إلى 228 من قانون "الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة."

يطبق هذا الرسم على:

*الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات ؛

*الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة.(

2: وعاء "الرسم على النشاط المهني"، نسبته و توزيع حصيلته -

حسب ما جاء في المادة 59 من قانون المالية 2022، فان معدل الرسم على النشاط المهني هو 1.5%، و الذي يدفع شهريا إلى مصالح الضرائب.

هذا المعدل يرتفع إلى نسبة 3% فيما يتعلق بالدوران الناتج عن نشاط النقل عن طريق خط أنابيب الهيدروكربونات.

توزع حصيلة "الرسم على النشاط المهني" على: البلدية، الولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية، وذلك وفق التوزيع التالي

3: التخفيضات والإعفاءات

3-1: **التخفيضات**

يطبق على رقم الأعمال الخاضع لـ "الرسم على النشاط المهني" التخفيضات التالية: (المواد 219، 219 مكرر من ق.ض.م.ر.م(

أولا: تخفيض 30% بالنسبة للنشاطات التالية

-رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة بشرط إيداع جدول الزبائن، عدم إيداع الجدول يؤدي إلى فقدان التخفيض، أما الأخطاء والتصريح الكاذب فيعرض المكلف إلى غرامة من 1000 دج إلى 50.000 دج؛

-رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لمنتجات يتضمن سعر بيعها ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛

-رقم الأعمال المحقق من طرف تجار التجزئة الذين لديهم صفة أعضاء في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، وأرامل الشهداء، و ذلك في السنتين الأوليتين من النشاط شرط أن يكون المكلف خاضعا للنظام الحقيقي؛

-عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين وتجار الجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا

ثانيا: تخفيض 50% بالنسبة لـ

-رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة لمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على أزيد من 50% من الحقوق غير مباشرة؛

-رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض الأدوية الإستراتيجية المحددة قانونا (مذكورة في المرسوم التنفيذي 31/96 المؤرخ في 1996/01/15 (والتي يتراوح هامش الربح فيها بين 10% و 30%

ثالثا: تخفيض 75% بالنسبة لـ رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت

ملاحظة

لا تمنح هذه التخفيضات (30% ، 50% ، 75 %) إلا على رقم الأعمال المحصل بطريقة **غير نقدية**

3-2: **الإعفاءات**

يعفى من "الرسم على النشاط المهني:"

– 1رقم الأعمال المحقق من بيع منتجات الاستهلاك الواسع المدعمة بميزانية الدولة؛

– 2رقم الأعمال المحقق من عمليات التصدير (بيع، نقل، سمسرة)؛

– 3رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض المواد الإستراتيجية عندما لايتجاوز هامش الربح فيها 10% (مرسوم 31/26)؛

– 4رقم الأعمال المحقق من العمليات التي تتم بين المؤسسات التابعة لنفس المجمع ؛

– 5رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والمطاعم...؛

– 6إعفاء لمدة 03 سنوات من ر.ن.م للأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيدون من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، وترفع هذه المدة إلى 06 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة في المناطق الخاصة المحددة قانونا؛

– 7الإعفاء من "الرسم على النشاط المهني" المنصوص عليه في قانون الاستثمار الجزائري (إعفاء من "الرسم على النشاط المهني" لمدة 03 سنوات بالنسبة للنظام العام، ولمدة 10 سنوات بالنسبة للنظام الإستثنائي.(

4: تسديد "الرسم على النشاط المهني" ومكانه 2

4-1: التسديد الشهري

يقوم المكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي بدفع "الرسم على النشاط المهني" خلال الـ 20 يوما التي تلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، وذلك عن طريق

G50 Aأو G50وثيقة

4-2: التسديد الثلاثي

يقوم المكلفون الخاضعون للنظام "المبسط" وكذا لنظام "التصريح المراقب "بدفع "الرسم على النشاط المهني" خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني.

ملاحظة

يلزم المكلف بالتصريح بوثيقة ج 50 حتى ولو لم يحقق أي رقم أعمال خلال الفترة المعنية بالتصريح

4-3: مكان دفع الرسم على النشاط المهني

يتم دفع "الرسم على النشاط المهني" على مستوى قباضة الضرائب التي تنتمي إليها البلدية التي تقع فيها المؤسسة أو فروعها، أي أن كل فرع من فروع المؤسسة يقوم بدفع "الرسم على النشاط المهني" إلى قباضة الضرائب التي يقع في إقليمها

5: تقييم الرسم على النشاط المهني

إن "الرسم على النشاط المهني" ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة ولا يتم نقلها إلى الغير)المكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي). ورغم ضآلة معدله، إلا أنه يعتبر عبء ثقيلا على المؤسسة، ويرجع ذلك على أنه يحتسب على أساس رقم الأعمال المحقق ولا يراعي نتيجة المؤسسة، أي أن هذه الأخيرة مطالبة بدفعه سواء حققت ربحا أو خسارة، كما أن هذه الضريبة لا تمنح حق الخصم كما هو الحال بالنسبة لـ"الرسم على القيمة المضافة"، أي أن تكلفتها نهائية على عاتق المكلف، يضاف عبؤها إلى "الضريبة على أرباح الشركات" و"الضريبة على الدخل الإجمالي"

الإنتقال النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

1- مفهوم النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

- **تعريف النتيجة المحاسبية**

النتيجة المحاسبية تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من اجلها، الا وهي تحقيق إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الاحداث والأعباء التى تترتب عنها تتفاعل فيما بينها للخروج في الأخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية، علما ان هذه الاحداث تتعلق بالعمليات العادية المخول للمؤسسة القيام بها، والعمليات الغير عادية التي تقوم بها المؤسسة في اطار ما تمليه الظروف الاقتصادية، مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تمليها السوق او المحيط على أصول وخصوم المؤسسة، وتعرف:

- **اقتصاديا:** هي تلك القيمة المضافة المحققة من خلال تحقيق الأرباح والفوائد من طرف هذه الأخيرة ومن المعلوم أن مجموع القيم المضافة يساوي إلى الناتج الداخلي؛
- **محاسبيا:** عبارة عن نتائج عمليات الاستغلال ونتائج عمليات خارج الاستغلال للخروج في نهاية الأمر إلى النتيجة المحاسبية وذلك بعد طرح الضريبة على الأرباح (في حالة تحقيق الربح).

- **تعريف النتيجة الجبائية**

لم يشر المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن ملاحظة تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية والمرتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والثاني متعلق بحسابات الاستغلال:

- **من حيث حسابات الاستغلال:** وفق المادة 140 الفقرة (02) من(ق.ض.م) فإن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته؛
- **من حيث حسابات الميزانية:** وفق لأحكام المادة 140 الفقرة (02) من(ق.ض.م) فإن " الربح الصافي يشكل من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى افتتاح أو اختتام الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، و تحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض من قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة، والمؤونات، فروق السعر في حالة تدني قيمة الدينار.

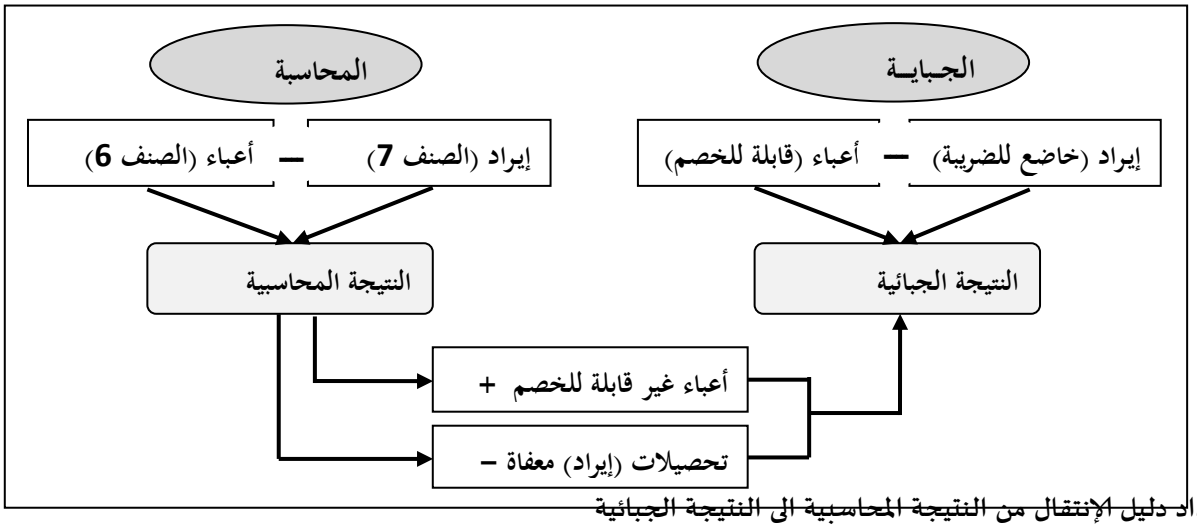
2- العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

يكمن دور وهدف المحاسبة في تسجيل مختلف العمليات والأحداث التي تمس المؤسسة وتقييدها في وثائق خاصة بها، حتى تمكن المصالح الجبائية من الاستناد إليها في حساب النتيجة الجبائية، ومن المنطق أن لا تتلاقى النتيجتين حيث أن النتيجة المحاسبية هي نتيجة العمليات المحاسبية التجارية البحتة وبتطبيق القواعد الجبائية نتوصل إلى النتيجة الجبائية ومن هذا فإن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية معدلة على اعتبار بعض الأعباء ستضاف وبعض الموارد ستخصم، وبمكن حساب النتيجة الجبائية من خلال العلاقة الموالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)- التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) – العجز المالي السابق (خسارة).

ويمكن إدارج هذه العلاقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية



3- إعداد دليل الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

عند تحديد النتيجة المحاسبية وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، تقوم المؤسسة بإجراء التعديلات اللازمة للنتيجة المحاسبية من اجل حساب النتيجة الجبائية أي تحديد الوعاء الضريبي، وتنتهج الخطوات الآتية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + المسترجعات (الأعباء المدمجة) – الخصومات (التخفيضات) – العجز المالي السابق.

3-1- المستجرعات (المستردات- الأعباء المدمجة)

حسب المواد 141، 168 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CID)، لحساب المبالغ المدرجة في هذا البند، يجب:

- إعداد قائمة بالعناصر التي تشكل هذا العبء واستخراج مبالغها من الاعباء المحاسبية؛
- إجراء مقارنة بين الأعباء المسجلة محاسبيا مع سقف الوعاء الضريبي؛
- حساب الفارق الإيجابي المسجل (أعباء محاسبية - سقف الوعاء الضريبي).

- **أعباء مخصومة من الوعاء الضريبي (خصم جزئي)**

- الأقساط السنوية لإهتلاك السيارات السياحية: PTTC = 100.000 دج (قانون المالية 2010)؛

- منحة الهدايا الإعلانية: (500 دج/للوحدة)؛
- المنح والتبرعات لأغراض إنسانية: (200.000 دج/السنة)؛
- الكفالة والرعاية: تفوق 10% من رقم الأعمال مع حد أقصى 30.000.000 دج/للسنة؛
- التبرعات لصالح البحث العلمي: (01 % من أرباح) (قانون المالية التكميلي 2009: تكاليف البحث والتطوير 10% مع سقف 100.000.000 دج).

- **أعباء غير قابلة للخصم (استثنائية)**

- الضريبة على ارباح الشركات (ضرائب مستحقة، ضرائب مؤجلة)؛
- الغرامات والعقوبات؛
- هدايا أخرى غير موجه للإعلان؛
- مصاريف غير مهنية (اعباء خارج الاستغلال)؛
- المصاريف المالية غير قابلة للخصم الضريبي؛
- رسوم تكوين مهني (01% تكوين متواصل) و(01% تمهين)؛
- رسوم على سيارات المؤسسات (قانون المالية 2010)؛
- مساهمات المعدات والتجهيزات (المنح تتجاوز 20 % من قيمة المساهمات)
- مسترجعات أخرى.

3-2- الخصومات (التخفيضات)

حسب المواد 147 و 147مكرر، 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CID)، من اجل حساب النتيجة الجبائية تكون الخصومات (إجمالية، جزئية او محدودة مع الوقت)، وتنتج عن:

- خسارة سابقة: تقرير عن 4 سنوات (قانون المالية 2010)؛
- الأرباح (الارباح الموزعة على الشركاء)؛
- مساهمات المعدات والتجهيزات (المنح لا تتجاوز 20 % من قيمة المساهمات)؛
- مكاسب للتعيين (القيمة المضافة):
  - ❖ قصيرة الأجل (- 3 سنوات): خاضعة بنسبة 70% (30%)؛
  - ❖ طويلة الأجل (+ 3 سنوات): غير خاضعة بنسبة 65% (35%).
- خصومات أخرى (إعفاءات، تخفضيات).

الضرائب المؤجلة

1- تعريف الضرائب المؤجلة

حسب المادة (2-134) من النظام المحاسبي المالي: "الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة للارباح قابلة للدفع ضريبة مؤجلة خصوم (او قابلة للتحصيل) ضريبة مؤجلة أصول (خلال سنوات مالية مستقبلية)، تسجل فالميزانية وحسابات النتائج."

2- نشأة الضرائب المؤجلة عن الفروقات بين النتيجة المحاسبية والجبائية

يترتب عن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية فروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، هذه الفروقات تنتج عن اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمننتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع، ومن أشهر الحالات التي تنتج عنها فروق مؤقتة في المؤونات واحتساب الاهتلاكات، وتشمل الفروق:

- **الفروق المؤقتة:** تنتج عن عمليات قامت بها المؤسسة والتي يترتب عليها في المستقبل فارق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، ويتوجب على المؤسسة من أجل تصحيح هذه الإنحرافات تبويبها إما أصل أو خصم ضريبي يوصف بأنه مؤجل (أي انه في المستقبل يترتب عنه دفع مبالغ مستحقة أو مبالغ تسترد من الضرائب)، فإثبات الضريبة المؤجلة (أصل أو خصم) يضمن ان تكون كل العمليات المحاسبية وأثارها الجبائية مسجلة في نفس الدورة والعكس صحيح، ولا يقتصر أثر الفروقات المؤقتة على قائمة الدخل فقط كما هو في الفروقات الدائمة بل يمتد الأثر الى قائمة الميزانية، وقد تكون:

- **فوراق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي التي تولد مبلغ خاضع للضريبة في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (عجز ضريبي للسنة الآتية) في وقت تكون القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم يمكن تحصيلها؛
- **فوراق مؤقتة قابلة للخصم:** وهي التي تولد مبلغ سيكون قابل للخصم في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (عجز ضريبي للسنة الآتية) في وقت تكون القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم يمكن تحصيلها.

- **الفروق الدائمة:** فروقات تتعلق بالنواتج والتكاليف والتي تعتبر نهائية بسبب التشريعات الجبائية، وتظل مستمرة طلما بقيت التشريعات الجبائية الخاصة بها سارية المفعول دون تعديل، وكل تعديل في التشريعات المتعلقة بهذه الفروقات قد تتحول لفروقات مؤقتة، وتأثير هذه الفروقات يكون على قائمة الدخل (حساب النتيجة) فقط ولا يمتد لقائمة الميزانية، حيث أن المؤسسة تتخلص من أثار هذه الفروقات في سنة حدوثها بالتحميل لنتيجة الدورة دون ترك اثر على الميزانية، وتشمل:

- **تكاليف لا تخصم جبائيا بصورة نهائية:** بعض التكاليف لا تقبل بصورة دائمة وليس لها أثر جبائي مستقبلي، **مثل** إستبعاد خصم عقوبات التأخير، أو بعض المصروفات التي تزيد على الحد القانوني من وعاء الضريبة ولا تمثل فروقات مؤقتة بل دائمة لا يترتب عليها ضرائب مؤجلة؛
- **نواتج لا تخضع جبائيا بصورة نهائية:** بعض النواتج تعفى وتستبعد بصورة نهائية بنص تشريعي ولا يطلب من المؤسسة تسديد الضريبة عن هذه النواتج في المستقبل، فلا يترتب عنها ضرائب مؤجلة، مثل بعض الإعانات المستلمة، بعض النواتج التي تتم بين فروع الشركة الأم حسب تشريع خاص بها.

3- حالات إثبات الضرائب المؤجلة

إن إثبات حالات الضرائب المؤجلة على تقسيماتها أي (ضرائب مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة خصوم)، حيث يتم الإعتماد في تحديد الضرائب المؤجلة على أسلوب الميزانية المتضمن مقارنة القيمة المحاسبية لعناصر الميزانية مع القيمة الجبائية لنفس العناصر، أو على أسلوب جدول الحسابات النتائج الذي يعتمد على مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي،وفي كلا الاسلوبين فإن الفروقات تكون متطابقة، وبصفة عامة فإن تحليل هذه الفروقات تعطي حالات متعلقة بالضرائب المؤجلة منها:

3-1- التحليل حسب جدول الميزانية: وهو الأسلوب المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي، ويتم خلاله مقارنة القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية كل من عناصر الأصول والخصوم وترتكز طريقة الميزانية للالتزام على الفروق المؤقتة التي تكون بين القاعدة الضريبية للأصل او التزام هي المبلغ الذي يعزى الأصل او الالتزام للأغراض الضريبية.

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): تحديد الضرائب المؤجلة وفقا لأسلوب الميزانية

البيـــان	القيمة المحاسبية > القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية < القيمة الجبائية
أصـــول	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
خصـــوم	ضريبة مؤجلة أصوم	ضريبة مؤجلة خصوم

المصدر: بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالحي بوعلام، **مرجع سابق**، ص: 292.

3-2- التحليل حسب جدول حسابات النتائج: ترتكز طريقة جدول حسابات النتيجة لالتزام على فروق التوقيت التي تمثل الفروق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة او اكثر لاحقة حيث ان النتيجة الضريبية هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة محددة وفقا للقواعد الضريبية للبلد وتسمح بحساب عبء او ناتج الضريبة الحالية الضريبة المؤجلة، حيث يتم مقارنة اثر العمليات المحاسبية مع اثرها الجبائية المستقبلية لتحديد الفروقات المؤقتة (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي وبحث الفروقات المؤقتة) فإذا كان مبلغ الضريبة الذي سوف:

- يترتب أكبر من مبلغ الضريبة المسجل من واقع العمليات المحاسبية: يكون الفارق خاضع للضريبة يترتب عليه **خصم ضريبي مؤجل**؛
- يدفع أقل من مبلغ الضريبة المسجل من واقع العمليات المحاسبية: تسترد الضرائب على الفارق يترتب عليه **أصل ضريبي مؤجل**.

وفي مستوى تقديم الحسابات يفصل ما بين الضرائب المؤجلة كأصل والديون الدائنة الضريبية الجارية ويفصل بين ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة وديون الضريبة الجارية وديون الضريبة غير الجارية.

4- تقسميات الضرائب المؤجلة وتسجيلها محاسبيا

بعض العمليات لا تخضع للاقتطاع الضريبي وتدخل وتعاد في حساب النتيجة الجبائية بطريقة نهائية وتكون فوارق دائمة، ولا تنتج عنها الضريبة المؤجلة، وعلى العكس هناك عمليات أخرى تولد فوارق مؤقتة تؤدي إلى عدم توافق بين ما توصلت اليه المحاسبة مقارنة مع النتيجة الجبائية، ومن أجل محو هذه الاختلافات بين القيم المحاسبية والقيم الجبائية، تظهر لاحقا (بعد غلق السنة) الضريبة المؤجلة، هذه الاخيرة تكون في:

- ضرائب مؤجلة خصوم (مبالغ قابلة للتسديد في دورات لاحقة)؛
- ضرائب مؤجلة في الأصول (مبالغ قابلة للتحصيل في دورات لاحقة).

فالضرائب المؤجلة ليست لها تأثير على النتيجة الجبائية، وتنقسم الضرائب المؤجلة إلى صنفين:

4-1- ضرائب مؤجلة أصول (الفروق المؤقتة المستردة)

وتمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات اللاحقة رغم انها (أي مبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، مثل: الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات وبعض الأعباء (مثل عبء العطل مدفوعة الاجر) لا تخفض من النتيجة الجبائية سنة ادراجها (السنة n) بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية (السنة n+1) والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية (للمؤسسة حقوق في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية).

وتتضمن العبء لم يسدد بعد (حسب دوراتها)، وتأخذ قيمتها تبعا للفوراق المسجلة والضريبة المحددة، ويكون التسجيل المحاسبي:

- **إثبات تسجيل الأعباء (الفرق المؤقت) ضمن الضرائب المؤجلة (حـ/133)**

- يكون القيد:

رقم الحساب		البيـان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		**من حـ/** ضرائب مؤجلة على الأصول	×××××	
	692	**إلى حـ/** فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		×××××
		(حـ/133 = الفرق المؤقت × IBS %)		

- **إثبات ترصيد الضرائب المؤجلة (حـ/133)**

- يكون القيد:

رقم الحساب		البيـان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		**من حـ/** فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	×××××	
	133	**إلى حـ/** ضرائب مؤجلة على الأصول		×××××

4-2- ضرائب مؤجلة خصوم (الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة)

تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم انها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، مثل: بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة n) ولا تحصل الا خلال دورات لاحقة (السنة n+1) وهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية (للسنة n) بل فالنتيجة الجبائية (للسنة n+1) عليه ففي نهاية (السنة n) فان على المؤسسة ان تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعينة خلال (السنة n+1) أي ان على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم او التزام ضريبي مؤجل.

وتتضمن إيراد لم يقبض (حسب دوراتها)، وتأخذ قيمتها تبعا للفوراق المسجلة والضريبة المحددة، ويكون التسجيل المحاسبي:

- **إثبات الإيرادات (الفرق المؤقت) ضمن الضرائب المؤجلة (حـ/134)**

- يكون القيد:

رقم الحساب		البيـان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		**من حـ/** فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	×××××	
	134	**إلى حـ/** ضرائب مؤجلة على الخصوم		×××××
		(حـ/134 = الفرق المؤقت × IBS %)		

- **إثبات ترصيد الضرائب المؤجلة (حـ/134)**

- يكون القيد:

رقم الحساب		البيـان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		**من حـ/** ضرائب مؤجلة على الخصوم	×××××	
	693	**إلى حـ/** فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		×××××

5- إعداد الوثائق الجبائية (عرض الضرائب المؤجلة والمعلومات الواجب ظهورها بالملحق)

عند عرض الحسابات في الميزانية يجب الفصل بين الضرائب المؤجلة خصوم عن الضريبة الجارية الدائنة (ضريبة مستحقة الدفع)، كما يجب الفصل عند العرض بين الضرائب المؤجلة أصول والضريبة الجارية المدينة (تسبيقات على الضريبة المدفوعة)، ومن أجل توضيح المبالغ الظاهرة في الميزانية وحساب النتائج يتوجب التطرق في الملحق للمعلومات التالية:

- نشأة الضرائب المؤجلة؛
- مبلغ الضرائب المؤجلة؛
- تاريخ انتهاء صلاحية الضرائب المؤجلة أصول؛
- طريقة حساب الضرائب المؤجلة؛
- كيفية الادراج في الحسابات.

وتتكون هذه الوثائق من الميزانية (أصول وخصوم) وجدول حسابات النتائج و13 جدول ملحقا للإفصاح والإعلام، حيث:

- الميزانية الضريبية تحمل نفس الشكل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مختلف مقارنة بالنظام المحاسبي المالي (SCF) نظرا لاعتبارات التنظيم الجبائي؛
- فيما يخص 13 جدول الملحقة مطابقة لمدونة الحسابات، وهي مقاربة لعدة حالات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) مغ إضافة في عددها (17جدول حسب SCF).

فالوثائق المالية والجداول الملحقة يجب أن تكون مدونة وفق توجيهات المشار إليها في المديرية العامة للضرائب.

ويتم عرض القوائم المالية من طرف كل المؤسسات ضمن نموذج خاص بإدارة الضرائب (Liasse Fiscale)، وبناءا على معطيات الخصومات والمسترجعات يتم إعداد جدول الخاص بالنتيجة الجبائية رقم (09) ضمن الجدول الجبائية:

الوثيقة الجبائية رقم 09 (Tableau de détermination du résultat fiscal)

I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)	**ربـــح**	
	خسـارة	
II. الاستردادات (المسترجعات)		
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
- حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم		
- حصص الاشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم		

- الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم		
- الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم		
- مؤوونات غير قابلة للخصم		
- الاهتلاكات الغير قابلة للخصم		
- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم		
- الاهتلاكات الغير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك مستأجر)(المادة 27 ق.م.ت.2010)		
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض الؤجر) (المادة 27.ق.م.ت.2010)		
- **الضريبة على أرباح الشركات**	**الضريبة الواجب دفعها على النتائج**	
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
- خسائر القيمة غير قابلة للخصم		
- الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		
- استردادات أخرى		
مجموع الاستردادات		
III. الخصومات		
- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة CID 173)		
- حواصل وفوائض القيمة المتاتية عن تنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتاتية عم الأسهم او حصص opcvm هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة.		
- المداخيل المتاتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات او تلك المعفاه صراحة (CID147)		
- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27ق.م.ت.2010)		
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستاجر) (المادة 27 ق.م.ت 2010)		
- تكملة الاهتلاكات		
- خصومات أخرى ( )		
مجموع الخصومات		
IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.م)		
- عجز سنة ×× 20		
- عجز سنة ×× 20		
- عجز سنة ×× 20		
- عجز سنة ×× 20		
المجموع القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (I + II - III – IV)	**ربـح**	
	خسارة	

المصدر: معلومات مستخرجة من الموقع: [http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/liasse_fiscale_fr_V2.0.pdf]، تاريخ الإطلاع: 2019/04/20 (16:20)، بتصرف.

–

حل المثال التطبيقي:

حساب النتيجة الجبائية لسنتي (n) و(n+1)

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + المسترجعات – الخصومات - العجز المالي السابق.

النتيجة الجبائية (n) = 320 + (150+15+43+25+08+ 120) - (75+10) – (250+380) = **- 34**

النتيجة الجبائية خلال السنة n هي عجز بـ - 34

النتيجة الجبائية (n+1) = 220 + (50+03+07+10+20) – (90+01) - 34 = **200**

النتيجة الجبائية خلال السنة n+1 هي ربح بـ 200

حساب الضريبة المؤجلة السنة (n):

في السنة n: النتيجة كانت عجز إذا لا يوجد ضرائب على ارباح الشركات تستحق الدفع.

في السنة n+1: النتيجة الجبائية كانت **200 إذا** ضرائب على ارباح الشركات تستحق الدفع 200×25% = 50.

في السنة n: الضريبة المؤجلة المتوصل إليها تساوي مجموع الفوارق المؤقتة التي تم تطبيقاها في معدل الضريبة 25%.

التفصيل	المبالغ	الضرائب المؤجلة	
		طبيعتها	المبالغ
أتعاب المدفوعة خلال العالم التالي	150	أصول	37.5
+ خسائر القيم المترتبة عن الزبائن والموردين بالعملة الصعبة	15	أصول	3.75
+ مؤونة العطل المدفوعة الأجر	43	أصول	10.75
+ مخصصات الأجور المتغيرة وأقساط الحافز	120	أصول	30
المجموع الجزئي	**328**	/	**82**
- ايرادات القيم المترتبة عن الزبائن والموردين بالعملة الصعبة	- 10	خصوم	- 2.5
المجموع الكلي	**318**	/	**79.5**

حسب الجدول:

الضريبة المؤجلة (التغيرات) = (المجموع الكلي × نسبة الضريبة على الارباح)

الضريبة المؤجلة (التغيرات) = 318 × 25% = 79.5

إعادة إضافة الضريبة المؤجلة للأصول المتوصل إليها في عمليات السنة **n** هي:

= (عجز النتيجة الجبائية السنوات السابقة × نسبة الضريبة على الارباح)

= - 34 × 25% = 8.5

خصم الضريبة المؤجلة والتي تم معينتها في العجز الداخلي هي:

= (عجز النتيجة المالية السنوات السابقة × نسبة الضريبة على الارباح)

= (250+380) × 25% = 157.5

لتكون بصفة إجمالية التغير الضريبة المؤجلة هي: (X)

الضريبة المؤجلة (التغيرات) = 79.5 + 8.5 + 157.5 = - 69.5

هذه القيمة سيتم تسجيلها محاسبيا في السنة (n)كما يأتي:

- ويكون القيد:

رقم الحساب		البيـان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		**من حـ/** ضرائب مؤجلة على الأصول	**69.5**	
	692	**إلى حـ/** فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		**69.5**

التبرير الضريبي: ويكون التأكد:

العناصر	المبالغ
النتيجة الجبائية	0.00
الضريبة المؤجلة (التغيرات)	69.50
ضرائب على أرباح الشركات للفوارق الدائمة	10.5
الضريبة على نتائج الانشطة العادية	**80**

النتيجة الجبائية للسنة n سالبة، فالضريبة على ارباح الشركات لا شيء.

فروق دائمة: 25+ 8- 75 = -42 وبالتالي ضرائب على أرباح الشركات للفوارق الدائمة: - 42 × 25% = - 10.5.

الضريبة على نتائج الانشطة العادية: 320 × 25% = 80 .

حساب الضريبة المؤجلة للسنة (n+1):

التفصيل	التغير في قيمة المبالغ بين السنتين	الضرائب المؤجلة	
		طبيعتها	المبالغ
أتعاب المدفوعة خلال العالم التالي	50	أصول	12.5
+ خسائر القيم المترتبة عن الزبائن والموردين بالعملة الصعبة	03	أصول	0.75
+ مؤونة العطل المدفوعة الأجر	07	أصول	1.75
+ مخصصات الأجور المتغيرة وأقساط الحافز	20	أصول	05
المجموع الجزئي		/	**20 -**
- ايرادات القيم المترتبة عن الزبائن والموردين بالعملة الصعبة	01 -	خصوم	0.25 -
المجموع الكلي	**79**	/	**19.75**

حسب الجدول: (نفس الاجراءات في السنة n)

الضريبة على نتائج الانشطة العادية: 220 × 25% = 55

النتيجة الجبائية: 200

ضريبة على أرباح الشركات: 50

حساب الضريبة المؤجلة: 79- 34 = 45 × 25% = 11.25 .

الفروق الدائمة: 15+ 10- 90 = - 65 وبالتالي ضرائب على أرباح الشركات للفوارق الدائمة: - 65× 25% = - 16.25

الضريبة على نتائج الانشطة العادية = الضريبة الواجب دفعها +/- التغير في الضريبة المؤجلة – ضريبة ارباح الشركات للفوارق الدائمة.

الضريبة على نتائج الانشطة العادية = 50 +16.25 - 11.25 = 55 .