كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص ماستر مهني: التسيير المالي للمؤسسات

السداسي الأول

مقياس / التسيير الجبائي للمؤسسة

الاستاذ: بلواضح الجيلاني

جباية المؤسسة هي النظام الجبائي القانوني المطبق على المؤسسات الاقتصادية لضمان إيرادات الدولة، وهي التي تغطى بواسطتها نفقات ميزانية الدولة،فالجباية تشمل كل الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى،مما يترتب على فرضها آثارا على نشاط و قرارات المؤسسة.

والنظام الجبائي لم يكتف بوضع الالتزامات والعقوبات الجبائية المقررة على المؤسسة،بل ترك لها العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل الأعباء الجبائية التي تتحملها، وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها.

فالمؤسسة تتحمل الجباية وتستعمل أقصى الوسائل والطرق والتدابير لتسييرها جيدا،دون المساس بمبادئ النظام الجبائي.

الفرع الأول:مفهوم التسيير الجبائي:

لقد تعددت تعاريف التسيير الجبائي من طرف المختصين ومن هذه التعاريف:

– عرف (PAROT) التسيير الجبائي بأنه " يتمثل في مجموع القواعد والقرارات المتبعة من طرف المؤسسة من أجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية بأقصى فعالية وبدون أخطار عالية مع قبول الاختيارات الجبائية الأكثر توافق للمؤسسة مع الأخذ في الحسبان الفرص المتاحة للسياسية العامة المواجهة لعدة اختيارات إستراتيجية".[1] وهنا تتجلىأهمية التخطيط الجبائي للأمثلية الجبائية، التي تعني تدنية الضريبة و في النهاية تعظيم النتيجة بعد الضريبة.

– عرف(M.COZIAN) التسيير الجبائي بأنه:"مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها، الجباية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي ".[2]

– عرف(T.Delahaye) التسيير الجبائي بأنه:"فن من فنون التسيير، يلجا إليه المسيرون الأكثر تدبيرا في إدارة شؤون مؤسساتهم لتخليصها من الأعباء الجبائية الإضافية، عن طريق استعمال أحسن الطرق والاختيارات الجبائية، دون المساس بمبادئ النظام الجبائي".[3]

إن التسيير الجبائي يسمح بتسيير أحسن للضريبة على مستوى المؤسسة مع استعمال طرق واختيارات خاصة للتقليل بصفة قانونية من التكلفة الجبائية، وللتسيير الجبائي مستويين :

– المستوى البسيط : هو مجموعة القواعد التقنية الأساسية التي يجب أن تعرفها المؤسسة وتطبقها.

– المستوى المعقد : ويتمثل في استعمال الجرأة والمخاطرة ، وتمثل الحد الأعلى من استعمال الجباية.

إن التسيير الجبائي للمؤسسة لا بد أن يكون محل مراجعة قانونية للتأكد من تحقق الأهداف التالية :[4]

---

[1] Parot jean claude**, stratégie d'optimisation fiscale**, encyclopédie de gestion , vol 3 , édition économica, paris, 1999 , p : 273.

[2] Michel Cozian**, les grands principes de la fiscalité de l'entreprise**, édition Dunoud, paris, 1986, p :29.

[3] Thomas Delahaye**, le choix de la voix la moins imposée**, Breuxelle, bruy lort, 1977, p : 95.

[4] الحواس زواق، **دور السياسية الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2005، ص: 83.

-التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية.

-التحقق بان المؤسسة ليست خاضعة بصفة إضافية.

-البحث عن وضع هياكل تسمح بتخفيض وتسيير أمثل للضرائب.

استنادا إلى التعاريف السابقة ينظر إلى التسيير الجبائي من ناحية سلوك المؤسسة اتجاه الالتزامات التي تفرض عليها من طرف الإدارة الجبائية، ومجموعة القرارات الجبائية المثلى التي تتلاءم ومصلحة المؤسسة من ناحية أخرى، وبالنسبة للمؤسسات الجباية تظهر كعبء وبالتالي تطبيقها للتسيير الجبائي يكون لتفادي العقوبات وتحمل ضرائب أقل.

الفرع الثاني:ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية:

ظلت المحاسبة لمدة طويلة لا تستعمل إلا من أجل غايات جبائية فالقواعد الضريبية كان لها تأثير كبير على المعايير المحاسبية وكبقية القوانين فلقد اتخذ القانون المحاسبي في الظهور والتطور.

رغم هذا التطور الذي حدث للقانون المحاسبي فقد ظلت الضريبة متعلقة به، باعتباره أداة لتسيير المؤسسات وأصبحت النتيجة المحاسبية من منظور الحصول على النتيجة الجبائية.

شهدت العقود الأخيرة ظهور فكرة تخصص الخدمات في المؤسسات بشتى أنواعها حيث أصبحت تستند الأعمال المتعلقة بالجباية إلى أشخاص متخصصين في الجباية.

ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب كل مؤسسة ، فتسيير الجباية هو الاختيار ما بين الاختيارات الجبائية المعروضة للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية :

- النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية.
- خاصية كل مؤسسة والتي تستدعي على كل منها تحليل شروطها الخاصة بالاستغلال ، فمثلا مدة الاهتلاك والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب النشاط اليومي.
- يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي.

إن تسيير الخطر الجبائي يمثل المرحلة الأولى لكل تسيير جبائي للمؤسسة، فالهدف هو السماح للمؤسسة بتحقيق مستوى كاف من الأمن الجبائي. و إن ضرورة التسيير الجيد لجباية المؤسسة يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب تسيير آني أو فوري، تسيير قصير المدى ، تسيير على المدى

الطويل، مما يستدعي معرفة التعجيل أو التأخير لخيار جبائي وذلك من منظور الحصول على أقصى ربح.

الفرع الثالث:تصحيح أخطاء التسيير: من المتعارف أن القيود المحاسبية لا يمكن أن تدخل عليها تعديلات بعد انقضاء الدورة المحاسبية أي بعد إقفال الحسابات، إلا أن هذه القاعدة العامة يمكن أن تخصص بتصحيح بعض الأخطاء المحاسبية بعد طلب تقدمه المؤسسة إلى الإدارة الجبائية يتضمن محتوى التعديلات والتصحيحات هنا التمييز بين نوعين من الأخطاء:

1-الأخطاء المحاسبية : يمكن لنا أن نجري عليها تعديلات في تاريخ لاحق.

2-أخطاء التسيير: هي في أغلب الأحيان تكون معارضة لمصلحة المؤسسة أي عند تنفيذها تؤدي إلى الإضرار بالمؤسسة.وهي الأخطاء القابلة للتصحيح والأخطاء المتعذرة التصحيح.

أ-**الأخطاء القابلة للتصحيح**: من بين مجموع الأخطاء يمكن أن نميز الأخطاء القابلة للتصحيح التالية:

- خطأ يقع في تقويم مخزون سلعة ما، والذي يؤدي إلى زيادة في قيمة هذه الأخيرة.
- القيام بحذف بعض المصادر من قبل المحاسبة.
- القيام بتقييم عناصر الميزانية بقيم غير صحيحة.
- استعمال ربط الحقوق، أي تسجيل حق سنة مالية في نشاط سنة أخرى.

ب-الأخطاء غير القابلة للتصحيح: إن المؤسسة تتوفر على إمكانية الاختيار بين عدة خيارات معروضة عليها، فاختيارها سوف يترجم كقرار تسيير متعذر التغيير.

بداية يجب التمييز بين قرارات التسيير القانونية وقرارات التسيير غير القانونية، فالأولى تحصل عليها المؤسسة من النظام الجبائي المطبق، أما الثانية فتكون من خيار المؤسسة، وهو ما يتعلق بالأخطاء الإدارية وفي هذه الحالة المؤسسة لا يمكنها إجراء أي تعديل عليها.

الفرع الرابع:أسس التسيير الجبائي للمؤسسة :يعتمد التسيير الجبائي أو التخطيط الجبائي (Tax planing)على :

اختيار الطريقة الأقل تكلفة، من خلال استعمال الفراغات أو نقاط الضعف المتواجدة بالتشريعات الجبائية والتي تظهر التهرب ضمن الواجبات الجبائية.[1] والتسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من

[1] Charle Robbez Massen, **la notice d'évasion fiscale en droit interne française**, paris,LDGI, 1990, p :76.

استعمال الجباية أي استعمال أسلوب اختياري موضوع تحت تصرف المؤسسة، فللمسيرين الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة وتحقيق أحسن نتيجة، ما دام لهم الحق في اختيار الطريق الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب التي يفرضها التشريع.

إنظهور وتطور التسيير الجبائي كان نتيجة لما يلي:

– أهمية الجباية في حياة المؤسسة، والتي تترجم بالحجم المالي الذي يتولد عن جباية المؤسسة، وهذا لكون كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يترجم دائما بحجم مالي.

– وجود بعض الإجراءات التي تترك إمكانية اختيار الامتيازات الجبائية للمؤسسة، وهو ما يوفر هوامش للتحرك الجبائي تمكن المؤسسة من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

الفرع الخامس:حدود التسيير الجبائي: إن حرية المؤسسة في تسيير جبايتها، لا تعني عدم وجود حدود يجب التقيد بها، فهناك رقابة تخضع لها المؤسسة ، والتمادي في اختراق التشريعات الجبائية قد يؤدي إلى تصفية المؤسسة ومعاقبة مسيريها، إضافة إلى أن سوء التسيير الجبائي يولد أخطارا مالية ومنه فإن للتسيير الجبائي حدود قانونية وأخرى مالية.

1–الحدود القانونية للتسيير الجبائي: يعد عدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة تعسفا قانونيا، ومفهوم التعسف في القانون الجبائي يعني كل عملية تتم في شكل عقد أو تصرف قانوني أيا كان ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح بصفة مباشرة، أو بواسطة أشخاص أو مؤسسات تعمل الإدارة الجبائية على محاربتها من أجل إعطائها صيغتها القانونية الحقيقية. فالتعسف القانوني هنا يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية :

يجب أن تكون العلمية المنجزة على شكل عقد أو تصرف قانوني أيا كان.

يجب أن تكون الغاية منه إخفاء إنجاز أو تحويل ربح أو دخل وهنا يدخل العامل الكمي من أجل التبسيط والتخفيف من العبء الجبائي.[1]

تشويه الطبيعة الحقيقية للعملية كمثال على ذلك تخفيض مبالغ العقود.

2–الحدود المالية للتسيير الجبائي : تجاوز المسير للحدود القانونية، يعرض المؤسسة للخطر الجبائي والذي يترجم إلى آثار مالية ترفع الديون الجبائية للمؤسسة.

[1] الحواس زواق ، **دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2005، ص: 84.

إن اعتماد المؤسسة للتسيير الجبائي يجنبها الوقوع تحت طائلة التكلفة الجبائية الإضافية، والتي يصطلح عليها بالخطر الجبائي.

إن إجمالي الأرباح والعائدات المحققة من طرف الشخص الاعتباري أو الشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات، ويتم حسابها بعد الوصول إلى النتيجة التي تختلف في مفهومها سواء من الناحية الجبائية أو الناحية المحاسبية لذلك سنقوم بإبراز الإطار المحاسبي، وكذا الإطار الجبائي كما يلي :

الفرع السادس:الإطار المحاسبي للنتيجة :

أولا–تعريف النتيجة المحاسبية : الهدف الأساسي لكل مؤسسة هو تأمين نجاحها، هذا الهدف يكون مشروط بالنتيجة التي هي عبارة عن تتويج لمجموعة النشاطات المباشرة خلال فترة معينة تبعا للمبادئ المحاسبية، فتحدد نتيجة المؤسسة بطريقتين سواء عن طريق الميزانية حيث تحدد النتيجة عن طريق المقارنة بين الموجودات والمطالب عن طريق جدول حسابات النتائج الذي يحدد النواتج والأعباء، ونتيجة المؤسسة مرتبطة بالاستغلال العادي ومن جهة أخرى بالأحداث الدورية (خارج الاستغلال).

ثانيا–التحديد المحاسبي لنتيجة الدورة: يتم التحديد المحاسبي لنتيجة الدورة من خلال الميزانية وكذا من خلال جدول حسابات النتائج كما يلي:

1–مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية: يمكن تعريف الميزانية على أنها عبارة عن جدول مرتب و مقوم لعناصر موجودات المؤسسة ومطالبها في تاريخ معين[1]، حيث تظهر الموجودات على يمين الميزانية وتعتبر من ممتلكات المؤسسة، أما المطالب فتظهر على يسار الميزانية وتعبر عن التزامات المؤسسة، وتوجد نوعين من الميزانيات، فالأولى تسمى بالميزانية الافتتاحية وتنشأ في بداية الدورة المحاسبية أما الثانية فتنشأ عند نهاية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الختامية. فإذا كانت الموجودات أكبر من المطالب فالمؤسسة تحقق في هذه الحالة ربحا ، أما إذا كانت الموجودات أقل من المطالب فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق خسارة.

[1] شبايكي سعدان، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 10.

2–مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج: قسم المخطط المحاسبي الوطني نتيجة المؤسسة إلى خمسة مراحل هي: [1]

أ– الهامش الإجمالي(ح/80): تبعا للمخطط المحاسبي الوطني الهامش الإجمالي يحدد بإجراء الفرق بين مبيعات بضاعة والبضاعة المستهلكة .الهامش الإجمالي = مبيعات بضاعة – بضاعة مستهلكة

ب– القيمة المضافة(ح/81): تمثل المساهمة الخاصة للمؤسسة خلال صيرورة الإنتاج.

القيمة المضافة = (الإنتاج المباع + الإنتاج المخزن + إنتاج المؤسسة لنفسها + تأدية الخدمات + تحويل تكاليف الإنتاج) – (مواد ولوازم مستهلكة + خدمات) + (الهامش الإجمالي).

جـ– نتيجة الاستغلال(ح/83): القيمة المضافة لا يمكن اعتبارها نتيجة نهائية للمؤسسة بما أنها تمثل دخول توزعها المؤسسة لمختلف الشركاء الاجتماعيين الذين يساهمون في عملية الإنتاج .نتيجة الاستغلال = (القيمة المضافة + إيرادات المالية + تحويل تكاليف الاستغلال)–(مصاريف المستخدمين + ضرائب ورسوم + مصاريف مالية + مصاريف متنوعة + الاهتلاكات والمؤونات).

د– نتيجة خارج الاستغلال(ح/84):النتيجة خارج الاستغلال = (نواتج خارج الاستغلال – تكاليف خارج الاستغلال).

هـ– نتيجة الدورة (ح/88): تتمثل في النتيجة الإجمالية (للاستغلال وخارج الاستغلال) مطروحا منها الضريبة على الأرباح.

ثالثا–أعمال آخر الدورة: إن المحاسب يقوم بتسجيل ما يرد إليه من المستندات والأدلة وقرائن إثباتا للعمليات التي قامت بها المؤسسة، حيث يسجل المحاسب القيود الناتجة عن العمليات في دفتر اليومية، ثم يرحلها إلى حسابات دفتر الأستاذ، ليقوم بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، وفي خلال هذه المراحل كلها يبذل المحاسب ما في وسعه لضمان التنظيم والدقة والموضوعية، إلا أنه يجد نفسه مجبرا على إعادة النظر فيها، في نهاية الدورة، حيث غالبا ما نجد هناك عمليات تعود إلى الدورة ولكنها لم تسجل بعد، وان هناك عمليات سجلت ولكنها لا تعود للدورة، كما أن هناك أخطاء قد ارتكبت أثناء تسجيل بعض العمليات. واحتراما للمبادئ الأساسية للمحاسبة والمتمثلة في كيان الوحدة

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص: 24.

الاقتصادية، استمرارية الوحدة، وحدة القياس، الحيطة والحذر، الثبات والتجانس، الفترة المحاسبية[1].

فإنه يلزم على المحاسب القيام بعمليات الجرد وتسجيل التدهورات والقيام ببعض التعديلات.

1- الجرد والتسويات الجردية :ويقصد بالجرد الحصر والعد والإحصاء لمجموعة العناصر الخاصة بالاستخدامات والموارد والوقوف على قيمتها الحقيقية، وهناك نوعين من الجرد[2] وهما الجرد الذي يمكن بواسطته الوقوف على وضعية المؤسسة في أي وقت، وهو ما يسمى بالجرد الدائم أما الثاني فهو الجرد الدوري والذي يتم بصفة متقطعة بالإضافة إلى الجرد النهائي والذي يتصف بصفة الإلزامية[3].ويشمل الجرد والتسويات الجردية حسابات الاستثمارات، المخزونات، المدينين، الأوراق المالية، النقديات، الديون.

2-مخصصات الخسائر والتكاليف: إن مخصصات التكاليف كما يعرفها المخطط المحاسبي الوطني هي أموال تعتمد بغرض مواجهة أحداث محتملة ذات علاقة بأنشطة المؤسسة وتصنف كما يلي: [4]

أ- مخصصات الخسائر المحتملة (ح/190) : وتتشكل من :

-مخصصات الأخطار، ضمانات مقدمة للعملاء ، خسائر الصفقات ، عيوب الإنجاز.

-مخصصات الغرامات والمخالفات.

ب- مخصصات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات (ح/195): وتشمل عمليات الصيانة والإصلاحات الكبرى مثل تهيئة الأراضي والورشات.

الفرع الثاني: الإطار الجبائي للنتيجة: النتيجة الجبائية هي تلك التي تتحقق بعد خصم التكاليف التي تم تحملها خلال الدورة، وهناك مدلولين للنتيجة الجبائية.

- المدلول الأول : متعلق بجدول حسابات النتائج (حسابات التسيير والاستغلال).

- المدلول الثاني : متعلق بالوضعية المالية للمؤسسة أي الميزانية.

---

[1] عمر بوخزار ،**الدليل العلمي والبيداغوجي المخطط الوطني للمحاسبة آليات سير الحسابات عن طريق التمارين**، الجزء الأول، مطبعة وراقة عصرية، الجزائر، 1998، ص:152.

[2] الأزهر قادري ،**مبادئ في المحاسبة العامة وفق المخطط الوطني الجزائري**، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1987، ص:30.

[3] المادة 17 من الأمر رقم (35-75) بتاريخ1975/04/29 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، الجزائر.

[4] عمر بوخزار ، **الدليل العلمي والبيداغوجي المخطط الوطني للمحاسبة آليات سير الحسابات عن طريق التمارين**، الجزء الثاني، مطبعة وراقة عصرية، الجزائر، 1998، ص:66.

أولا–التعريف بالنتيجة الجبائية من خلال حسابات الاستغلال: الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات التي تنجزها كل مؤسسة من أية طبيعة كانت، بما في ذلك التنازلات التي تقع على أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو بدايته.[1]

ثانيا–التعريف بالنتيجة الجبائية من خلال الميزانية: يتكون الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية والمطاليب (الخصوم) لدى اختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة ، وتحسم الضريبة من الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال، أو الشركاء خلال هذه الفترة ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة[2].

ثالثا–تحديد النتيجة الجبائية : إن الهدف الرئيس من المحاسبة هو تسجيل مختلف التحولات التي تمس المؤسسة والتي يجب تقييدها في وثائق خاصة تمكن الإدارة الجبائية من حساب النتيجة، لذلك فإنه من المنطقي أن لا تتساوى النتيجتين بحيث أن المحاسب يعمل على إنقاص جميع الأعباء المتعلقة بالاستغلال، وحتى تضخيمها في بعض الأحيان، بهدف تقليص الربح الذي يكون خاضعا للضريبة، لذلك يمكن اعتبار النتيجة الجبائية نتيجة محاسبية متوقعة.

1– الأعباء المدمجة: إن المؤسسة لا تستطيع خصم بعض الأعباء التي نص عليها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لذلك تدمج في النتيجة الجبائية ومن بين هذه الأعباء نجد :

– الغرامات والعقوبات الجبائية.

– الفائدة الضمنية للشركاء التي تنتج من الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة والتي تزيد عن الحدود الجبائية.

– تعويضات العطل المدفوعة الأجر والتي تكون نفقة قابلة للخصم خلال السنة الجارية

2– التخفيضات: يمكن التطرق في هذا المجال للأعباء المدمجة خلال الدورة السابقة والتي أصبحت قابلة للخصم في الدورة الحالية، وترحيل الخسارة.

الفرع السابع :الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية :

أولا–مفهوم الأعباء العامة: من كل ما ذكرناه سابقا فالنتيجة الجبائية توضح بالعلاقة التالية:

[1] المادة 140الفقرة الأولى، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

[2] المادة 140 الفقرة الثانية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

النتيجة الجبائية=النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة(المرفوضة جبائيا) – التخفيضات

النتيجة من أهم المعلومات بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسة، ومن بين الجهات الخارجية المهتمة بالنتيجة الإدارة الجبائية.ولا بد من الانطلاق من النتيجة المحاسبية (نتيجة الدورة) وإدخال بعض التعديلات عليها بالأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية للوصول إلى النتيجة الجبائية. وطبقا لأحكام النظام الجبائي " يحدد الربح الضريبي الصافي بعد خصم كل الأعباء العامة من أي طبيعة "[1].

يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال والمشرع الجبائي وضع جملة من الشروط لقابلية خصم الأعباء العامة ، بغية الوقوف في وجه محاولات الغش أو التهرب الضريبي ، لذا فغياب أحد هذه الشروط يؤدي إلى إدماج الأعباء ضمن الربح الخاضع للضريبة ومنه فهذه الشروط هي :

- يجب أن يكون العبء حقيقي ومؤكد.
- يجب أن يستخدم العبء في مصلحة المؤسسة ويدرج في حساباتها.
- يجب أن تكون الأعباء متعلقة بالسنة المالية موضوع الإدراج.

ثانيا–أصناف الأعباء العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني:

1– أعباء البضائع والمواد الاستهلاكية : تحتاج المؤسسة إلى مجموعة المواد والبضائع لمباشرة نشاطها واستخدام بعض المصاريف (رسوم جمركية، مصاريف النقل، ...) وهذا ما يستلزم إدراج هذه المصاريف ضمن تكلفة البضاعة التي تدخل إلى المخازن.

2–أعباء الخدمات : وتتمثل في أعباء النقلو الإيجار، ومصاريف الصيانة...إلخ.

3– أعباء الاشتراك في الدورات العلمية : بهدف متابعة التطور التقني والصناعي فالمؤسسة تخصص مصاريف لاقتناء المجلات والاشتراك في الدورات العلمية، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق ولا تتعدى نسبة 1% من الربح الخاضع للضريبة[2].

[1] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

[2] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

4- الهدايا المختلفة: تعتبر الهدايا غير قابلة للخصم من الربح الجبائي باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمتها مبلغ 500د ج، أما الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات.

5-أعباء المستخدمين: كل مؤسسة مهما كان شكلها القانوني تتكون من مجموعة مستخدمين يتلقون أجور ومكافآت والتي تعتبر نفقات على عاتق المؤسسة وجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، مكافآت المستخدمين من الأجراء، ومكافآت المسيرين، الأعباء الاجتماعية مثل مبالغ الاشتراكات الاجتماعية المدفوعة إلى الهيئات الاجتماعية، صناديق المعاشات والتقاعد.

6- الأعباء الجبائية: تنص التشريعات الجبائية على"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية.[1]

7- الأعباء المالية: تتشكل من الفوائد الممنوحة لفائدة الأموال المستثمرة لصالح نشاط استثمار المؤسسة، وخصم هذه الأعباء يكون من أرباح السنة التي استحقت فيها هذه الفوائد ، بالإضافة إلى المصاريف المتعلقة بالبنوك والمؤسسات المالية.

8- الأعباء الأخرى للتسيير : ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- مصاريف التأمين لفائدة المؤسسة قصد حماية نفسها من أخطار الحرائق والسرقة وهي واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح.
- مصاريف الإشهار و الكفالة و الدعاية: حيث تقوم المؤسسة بإنفاق مبالغ ضخمة في ميدان الإشهار، الدعاية بهدف زيادة حجم مبيعاتها ، وتعد هذه الأعباء واجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 %من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه 10.000.000 دج[2].

مصاريف البحث التقني والعلمي[*].

- نفقات المقر: وهي كل المصاريف المتعلقة بالإدارة العامة للمؤسسة.

---

[1] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

[2] المادة 169الفقرة الثانية، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

[*] ارجع إلى المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2008.

9-الاختلاسات والسرقات: تعتبر الاختلاسات والسرقات خسارة حقيقية للمؤسسة مما يؤدي إلى نقص في عناصر أصولها ، وبالتالي فهي واجبة الخصم من الربح الضريبي.

10-الأعباء خارج الاستغلال: ومنها نقص القيم الناتجة عن التنازل في حالة ما إذا نتج عن عملية التنازل على بعض عناصر أصول المؤسسة فتكون الأعباء أكبر من النواتج وهذا ما يؤثر على النتيجة خارج الاستغلال وبالتالي فهي خسارة قابلة للخصم من الربح الجبائي.

11-نقل عجز السنوات السابقة : ينص التشريع الجبائي على أنه:" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق فيها. إذا كان الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة ترحيل العجز ".[1] وخصم الخسارة من سنة إلى أخرى من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، يجب أن يخضع إلى شروط هي :

- إثبات العجز محاسبيا : حتى يتضح العجز ويعتبر قابلا للخصم يستوجب على المؤسسة مسك محاسبة منتظمة.
- كيفية نقل العجز : إن ترحيل العجز يكون على حساب الأرباح المحققة خلال السنوات الخمس الموالية للسنة التي حقق فيها العجز لنفس النشاط الممارس، بحيث يمكن أن تحسب هذه المدة ابتداء من أول يوم من السنة المالية التي حقق فيها العجز إلى آخر يوم من السنة المالية الخامسة.

[1] المادة 12 من قانون رقم (11-02) بتاريخ 2002/12/24 المتضمن لقانون المالية لسنة2003.

تعتبر المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع، تهدف إلى ضمان بقائها ورفع إنتاجيتها ومردوديتها، وتحقيق الربح والتحكم في التسيير والمنافسة، وبما أن المؤسسة والجباية مفهومان مترابطان، فإنه بمجرد تأسيس المؤسسة تؤخذ بعين الاعتبار من الناحية الجبائية لذلك سنتطرق إلى:

الفرع التاسع:مفهوم وخصائص المؤسسة :

أولا– مفهوم المؤسسة: قدمت للمؤسسة الاقتصادية عدة تعاريف ، ويرجع ذلك للتعدد والاختلاف في الاتجاهات الاقتصادية والأيديولوجية وكذلك للتطور الذي شهدته طرق تنظيمها وأشكالها القانونية وتشعب واتساع نشاطاتها عبر العالم ،ومن هذه التعاريف ما يلي :

– عرف(F.Perroux) المؤسسة بأنها "منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة، تستعمل رؤوس أموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته"[1].

– عرف عمر صخري المؤسسة بأنها "تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه إنتاج قيمة سوقية من خلال التجميع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج "[2].

– عرف(A.Desreumaux) المؤسسة بأنها "الوحدة التي تجمع وتنسق فيها العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي "[3].

واستنادا إلى التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي : المؤسسة هي وحدة اقتصادية مستقلة تقوم بمزج عناصر الإنتاج المختلفة من عمل ورأسمال واستهلاكات وسيطية لهدف إنتاج وبيع السلع والخدمات و يمكن القول أن المؤسسة عبارة عن اندماج لعدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، وهذا في إطار قانوني ومالي واجتماعي معين ضمن شروط اقتصادية تختلف زمنيا ومكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، وهذا الاندماج يتم بواسطة تدفقات نقدية حقيقية، وأخرى معنوية، وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالآخر إذ تتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، بينما تتمثل الثانية في الطرق والكيفيات

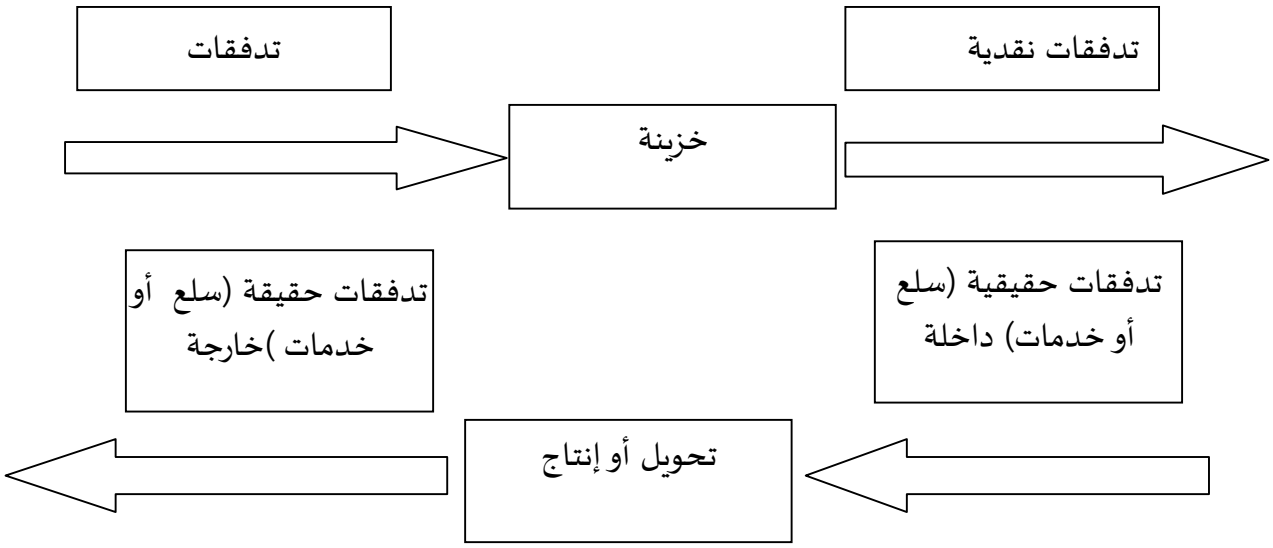
[1] François Perroux , **économie et société**: **contrainte , échange**, DON, paris , DAL , 1963 , p : 12.

[2] عمر صخري ، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 24.

[3] André Desreumaux**, théorie des organisations**: **les essentielles de la gestion de l'entreprise**, édition management, 1999, p :09.

والمعلومات المستعلمة في تسيير ومراقبة الأولى. ويرتكز نشاط المؤسسة على نشاط إنتاجي وتبادلي يمكن إبرازه من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم(01):التدفقات الداخلة و الخارجة للمؤسسة



المصدر :.P.conso, A.Boukhezar **, la gestion financière** , O.P.U , Alger,1984 , p :13

يوضح لنا هذا الشكل أن أي تدفق مادي أو معنوي في اتجاه معين (إلى الداخل أو الخارج) يقابله تدفق نقدي معاكس، وهذه التدفقات ليست عفوية بل هي نتيجة لمجموعة متشابكة ومعقدة من العلاقات التقنية والاقتصادية والقانونية داخل المؤسسة،[1] ولكي تستطيع المؤسسة تسيير هذه التدفقات يجب عليها التحكم في التسيير المالي الذي يتخذ التسيير الجبائي كأساس ودعامة له.

ثانيا–خصائص المؤسسة:من خلال مفهوم المؤسسة يمكن استخلاص بعض الخصائص:

- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي وجدت من اجلها.
- خضوع المؤسسة لقوانين السوق.
- السعي لتحقيق الربح.
- القدرة على التكيف مع الظروف المحيطة بها (السوق ، الجباية ، العمالة ، ...الخ).
- ضمان الموارد المالية للاستمرار في نشاطها.

[1]P conso . A Boukhezar **, la gestion financière** , O.P.U , Alger,1984 , p: 17.

- التحديد الواضح للأهداف والسياسيات وأساليب العمل.
- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها للحقوق والصلاحيات وعليها واجبات ومسؤوليات.
- المساهمة في التنمية الاقتصادية.

الفرع العاشر:الأشكال القانونية للمؤسسة: يمكن التمييز بين شكلين للمؤسسة وهما :

أولا–المؤسسة الفردية (الشخص الطبيعي): يملك المؤسسة الفردية شخص طبيعي الذي عن طريق موارده المالية الشخصية المحدودة، يمارس نشاطه الاستغلالي و يكون هذا المستغل مسؤولا بصفة فردية وكلية عن أملاك ونتائج مؤسسته في حالة الإفلاس، وفي والواقع تعد المؤسسة الفردية الشكل الأبسط من أنواع المؤسسات، فإنشاءها لا يتطلب إجراءات أو شروط قانونية معينة ما عدا التسجيل أو القيد في السجل التجاري.

ثانيا–الشركة (الشخص المعنوي): تعرف الشركة على أنها"عقد يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من مال أو عمل أو نقد ، بهدف اقتسام ما قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي لمنفعة مشتركة يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك ".[1]وللشركات أقسام عديدة فهناك شركات أشخاص وشركات أموال وتجمع الشركات.

1–شركات الأشخاص: وهي تقوم على الاعتبار الشخصي بين الشركاء مثل المعرفة والثقة والقرابة و النسب والمصاهرة والخبرةو الحرفة وغيرها من الاعتبارات الشخصية فهي نموذج لتطور الملكية الفردية إلى الملكية الجماعية ، وذلك من خلال تجمع عدد من الأفراد ذوي الثقة في بعضهم البعض ، للقيام الجماعي بالأعمال الصناعية والمالية والتجارية وتنقسم شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع :

أ–شركات التضامن : وهي النموذج الفذ لشركات الأشخاص وقد نظم القانون التجاري الجزائري أحكام هذه الشركة في المواد (551 إلى 563) وقد عرفها كما يلي :

" شركة التضامن عقد بين شخصين أو عدة أشخاص مسؤولين بصفة شخصية يتفقون على الاتجاه معا والتعامل تحت عنوان معين لها ويلتزم جميع أعضائها بديون الشركة على جميع أموالها

[1] محمد فريد العريبو جلال وفاء البدي، **قانون الأعمال**، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1990، ص: 239.

بالتضامن من غير قيد أو حد، للشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة"[1].

انطلاقا من هذا التعريف يمكن استخلاص بعض خصائص هذه الشركات على النحو التالي[2] :

- لهذه الشركة اعتبار شخصي، حيث تتألف من شخصين أو أكثر تكون بينهم ثقة متبادلة.
- يكتسب كل شريك صفة التاجر بمجرد تأسيس الشركة وإعلانها ولو لم يكن في حياته تاجرا، كما يكون الشريك مسؤولا مسؤولية مطلقة عن ديون الشركة وحقوقها والتزاماتها رغم أنه يساهم بحصة مالية محددة.
- عنوان الشركة يتألف من أسماء الشركاء المتضامنين.
- تنحل شركة التضامن بوفاة أو إفلاس أو استقالة أحد الشركاء أو الحجز عليه ما لم يرد شرط مخالف في القانون الأساسي يقضي باستمراريتها.
- أسهمها غير قابلة للتنازل أو التداول إلا بموافقة جميع الشركاء ورضاهم.

ب–شركة المحاصة :هي شركة خفية تنشأ بين الشركاء وفقا للاعتبارات الشخصية وليس لها اسم ولا عنوان ولا مقر ولا شخصية معنوية ولا ذمة مالية مستقلة عن الشركاء إنما تعد شركة حسب اتفاق الشركاء، وإذا تصرف أحد الشركاء لصالح الشركة فلا يكون نائبا ولا ممثلا للشركة، وإنما يتصرف باسمه ولحسابه الخاص أمام الغير ولا يجوز له ذكر الشركة، وإلا كانت باطلة وفقا للقانون.[3]

ج–شركة التوصية البسيطة: تشبه شركة التوصية إلى حد كبير شركة التضامن من حيث تكوينها إذ تعتبر بمثابة عقد يتم بين شريكين أو أكثر مسؤولين مسؤولية تضامنية و بين شريك واحد أو أكثر خارجين عن إدارة الشركة يسمون شركاء موصين، يتعامل هؤلاء تحت عنوان محدد ومشترك، يتألف من أسماء كل الشركاء المتضامنين أو من اسم واحد منهم أو أكثر، ويظهر اسمها مع العنوان بالأحرف الأولى (ش . ت).[4]

---

[1] المادة 551 الفقرة 01 من القانون التجاري الجزائري.الجزائر،2000.

[2] J Pierre Casimir**, droit des affaires,** édition Sirey, paris ,1987, p: 84 – 86**.**

[3] عمار عمورة ، **الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري**، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص:215.

[4] باوني محمد، **قانون الأعمال**، دروس مقدمة لطلبة الماجستير علوم تجارية، تخصص إدارة أعمال، المركز الجامعي العربي التبسي، تبسة ، لجزائر، 2006.

2-شركات الأموال: تعتمد المشاريع الكبرى أساسا على ضخامة رؤوس الأموال، وهذا من أجل تمويل العمليات الاستثمارية، ومن ثم كان من الضرورة خلق نوع من الشركات التي لا تقيم وزنا للاعتبار الشخصي للشريك، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تكوين شركات الأموال[1]،وفيما يلي أنواعها:

أ-شركة المساهمة :هذه الشركة تمثل النموذج الفذ لشركات الأموال العملاقة التي تتمتع بالإدارة ووجود جمعية عامة ومدير لمجلس الإدارة ومراقبون ماليون لا يقلون عن ثلاثة، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة، رأسمالها يقل عن خمس ملايين دينار جزائري، ويقسم إلى أسهم متساوية ولا يجوز أن يكون رأسمالها إلا حصة نقدية أو عينية وليس عمل، وكل من يكتسب في لأسهم بحصص يعد شريكا يتحمل الربح والخسارة وأسهمها قابلة للتداول، وهي تخضع في تأسيسها للشروط الشكلية والموضوعية ويكون لها اسم مرفق بالأحرف الأولى (ش.م) مقرها وعنوانها.[2]

ب-شركة التوصية بالأسهم:هي شركة تضم نوعين من المساهمين، شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر ومسؤول دائما وبصفة متضامنة عن يون الشركة، ومن جهة أخرى شركاء موصين مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بمعدل حصصهم[3]. ونشير أن رأسمالها يقسم إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول.

جـ-الشركة ذات المسؤولية المحدودة:تعرف هذه الشركة على أنها " تؤسس بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص "[4]. ويتولى إبرام العقد التأسيسي جميع الشركاء بأنفسهم أو من ينوب عنهم، حيث لا يتصف الشريك بصفة التاجر، كما يجوز إنشاءها بإرادة منفردة وتسمى هذه الحالة مؤسسة الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.

ويقسم رأسمالها إلى حصص متساوية وكل شريك مسؤول بقدر حصته من رأسمال وأسهمها قابلة للتداول في الأسواق المالية، ويتم تحديد المدير للشركة ولها جمعية العامة من خلال المساهمين الذين يتخذون مختلف القرارات بالأغلبية فيما يخص نشاط الشركة ورأسمالها وانحلالها وتعديلها،

---

[1] المرجع نفسه.

[2] المرجع نفسه.

[3] عمار عمورة، مرجع سابق، ص:216.

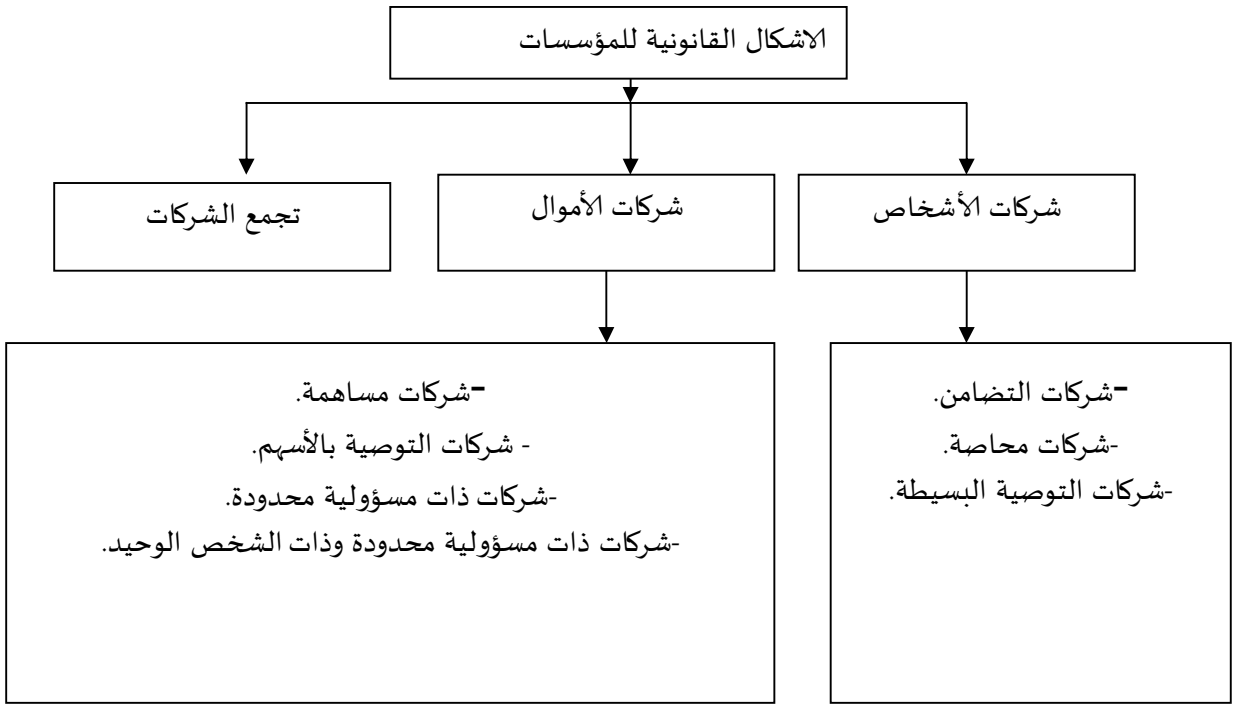
[4] المادة 564 من القانون التجاري الجزائري، 2000.

ورأسمالها لا يقل عن 30 ألف دج، ويشار لهذه الشركة بالأحرف الأولى من اسمها مع عنوانها ومقرها ورأسمالها[1].

3-تجمع الشركات: ورد في تعريف تجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري على أنه :" يجوز لشخصين معنويين أو اكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل المادية الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته ". وترتكز العلاقة الموجودة بين الشركات المكونة للتجمع على وجود شركة رئيسية تسمى بـ: " الشركة الأم " تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 90 % أو أكثر، حصصا في الشركات التابعة لها وتسمى " بالشركات الفرع "[2].

مما سبق يمكن توضيح الأشكال القانونية للمؤسسات في الشكل الموالي:

الشكل رقم(02):أنواع المؤسسات حسب شكلها القانوني.



[1] محمد باوني، مرجع سابق .

[2] المادة 796 من القانون التجاري الجزائري، 2000.

المصدر: **بالاعتماد على القانون التجاري** جزائري، المواد 551-796، الجزائر، 2000، بتصرف.

جباية المؤسسة هي مجمل الاقتطاعات المالية الإجبارية التي تفرضها إدارة الضرائب على المؤسسة، وتتوقف هذه الاقتطاعات على طبيعة الشكل القانوني للمؤسسة، نوع نشاطها، حجم نتائجها، وعلى هذا الأساس سنتناول:

الفرع الحادي عشر:النظام الجبائي للمؤسسة : إن اختيار الشكل القانوني للمؤسسة لا يجب أن يكون أساس معايير واعتبارات جبائية لكن على أساس إستراتيجية شاملة ومتكاملة يحددها المسير انطلاقا من جميع العناصر المتعلقة بالتسيير المالي.

أولا– المؤسسة الفردية(الشخص الطبيعي): تتمتع المؤسسة الفردية باختيار أحد أنظمة الإخضاع الجبائي التالية:

1- اختيار نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمةالمضافة والرسم على النشاط المهني.[1]

1-مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :[2]

- الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، وكذلك التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية مبلغ:15.000.000 دج.

ويستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي:

1-أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي

2-أنشطة أستيراد السلع والبضائع

3-أنشطة البيع حسب شروط الجملة

4-الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء

5-الأنشطة الممارسة من طرف العيادات الطبية ومخابر التحاليل الطبية

6-أنشطة الاطعام والفنادق المصنفة

[1] المادة رقم13 من قانون رقم 14-10 المؤرخ في: 30-12-2014 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015.

[2] المادة رقم14 من قانون رقم (20-07)المؤرخ في: 2020/07/04 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2020.

7-عمليات إعادة رسكلة المعادن

8-الأشغال العمومية والبناء والري

ملاحظة أولى:عندما يقوم مكلف بالضريبة في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة باستغلال عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة بصفة منفصلة ما دام أن رقم الأعمال الإجمالي السنوي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف :15.000.000دج.

ملاحظة ثانية: في الحالة المخالفة يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

2-الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة:

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

-المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.

-مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.

- يعفى الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا لمدة 10 سنوات من الضريبة الجزافية.

غير أنهم يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى للضريبة الجزافية الوحيدة والمقدر بمبلغ: 10.000دج عن كل سنة مالية[1]، ويخصص مجموع ناتج الحد الأدنى من الضريبة المفروضة لفائدة البلدية.

-تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمرون الذين ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة الجزافية لمدة 03 سنوات ابتداءا من تاريخ الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى 06 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذهِ المدة ب:سنتين02 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب على عدم احتراما التعهدات المرتبطة بعدد مناصب العمل، سحب اعتماد الإعفاء والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

غير أن الشباب المستثمرون يبقون ملزمين بدفع الضريبة الجزافية الوحيدة والمقدر بنسبة 50 % من الحد الأدنىالسابق الذكر عن كل سنة مالية.[2]

3-معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

[1]المادة رقم16 من قانون رقم 14-10 المؤرخ في: 30-12-2014 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015.

[2]المادة رقم14 من قانون رقم 14-10 المؤرخ في: 30-12-2014 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015.

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

-معدل 05 % من رقم الأعمال السنوي بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

-معدل 12 % من رقم الأعمال السنوي بالنسبة للأنشطة الأخرى.

4- توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة:

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كمايلي:[1]

- ميزانية الدولة 49 %
- غرفة التجارة و الصناعة 0,5 %
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية و الحرف 0,01 %
- غرفة الصناعة التقليدية و المهن 0,24 %
- البلديات 40,25 %
- الولاية 05 %
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية 05 %

5- دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:[2]

-الدفع الكلي للمبلغ المستحق وقت اكتتاب التصريح التقديري

-الدفع المجزأ وفق الآجال التالية:

50 %من المبلغ الكلي عند ايداع التصريح التقديري

25 %من المبلغ الكلي قبل تاريخ 15 سبتمبر من السنة المعنية بالضريبة

25 %من المبلغ الكلي قبل تاريخ 15 ديسمبر من السنة المعنية بالضريبة

2- اختيار النظام الحقيقي: يمكن للمكلف الذي يمسك محاسبة نظامية أن يختار الخضوع لنظام الربح الحقيقي، كما يمكن الإشارة إلى أنه في حالة تجاوز رقم الأعمال للحد المذكور سابقا أو في حالة تعلق النشاط ببيع بالجملة، فإن النظام الحقيقي يصبح تطبيقه إجباريا.كما يمكن ضمن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يطلب الخضوع للنظام الحقيقي ولو لم يتعد رقم أعماله الحد المذكور، شرط أن يمسك محاسبة نظامية مع تقديم كل المستندات والوثائق المبررة لعملياته ولرقم أعماله.

[1] تعليمة رقم001وم/م ع ض/م ع/2015 بتاريخ 19جانفي 2015 متعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة.

[2] المادة 17 من قانون رقم (20-07)المؤرخ في: 2020/07/04 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2020.

ثانيا–الشركة (الشخص المعنوي):نظرا لأهمية رقم أعمال الشركات والوسائل المستعملة في تحقيق الربح، والأخذ بعين الاعتبار أيضا القدرات التنظيمية لهذه الشركات فإن نظام فرض الضريبة هو نظام الربح الحقيقي الذي هو عبارة عن الربح المحاسبي المستعمل في تقييم الوعاء الضريبي الذي لا يمكن أن يكون تعسفيا أو جزافيا.[1]

1–بالنسبة لشركات الأشخاص: توزع النتيجة في شركة الأشخاص بين الشركاء تناسبيا مع حصصهم في رأسمالها، ويتم فرض الضريبة على هذه النتيجة على مستوى كل شريك، أين تخضع مداخيلهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو في فئة الأرباح غير التجارية بتطبيق الجدول التصاعدي وبالتالي يخضع الشركاء شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي بالتناسب مع حصصهم من الأرباح.

2–بالنسبة لشركات الأموال: من الناحية الجبائية يخضع الربح السنوي المحقق في شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS). أما إذا قررت الشركة توزيع الرصيد المتبقي كليا أو جزئيا على الشركاء فإن المشرع قد أسس نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة و يتمثل في:

– إذا كان المستفيد من الأرباح الموزعة عبارة عن شركة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) فإن الأرباح الموزعة تعفى من الضريبة.

– إذا كان المستفيد من عملية توزيع الأرباح عبارة عن شخص طبيعي خاضع لضريبة الدخل الإجمالي، فإن الأرباح الموزعة تخضع للاقتطاع من المصدر بمعدل 15% ذو طابع تحريري مطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.[2]

3–بالنسبة لتجمع الشركات:من الناحية الجبائية، لا يعتبر المشرع الجزائري فروعا للتجمع إلا الشركات ذات الأسهم وبالتالي تخضع شركات الأسهم وحدها لنظام تجمع الشركات[3]. وطبقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب لمباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، فإن كل الشركات التي اختارت الخضوع لنظام التجمعات حسب الشروط المنصوص عليها، يمكن أن تختار نظام الميزانية الموحدة، أي إنشاء ميزانية موحدة فيما بينها.وبالتالي فقد سمح المشرع الجزائري

[1] المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2008.

[2] المادة 15 قانون رقم (11-02) بتاريخ: 2002/12/24 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.

[3] Ministère des finance, direction générale des impôts, circulaire N° 07/97 du 13 avril 1997.

بتجميع أرباح الشركات الأعضاء في التجمع، مع الاحتفاظ بأحقية استرجاع التكاليف، كما أن اختيار نظام تجميع الأرباح لا يجوز إلا في حالة طلب اختياره من طرف الشركة الأم، ويكون بدون رجعة ولمدة أربعة سنوات إلا في حالة انقضاء الاستفادة.

وتجدر الإشارة إلى أن مجمعات الشركات تستفيد من تدابير جبائية ترمي إلى تشجيعها نذكر منها:[1]

-إخضاع الأرباح للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض بنسبة 15 % يتعلق الأمر بالأرباح الناتجة عن الأسهم أو عن حصص الشركات والأموال الأخرى المنقولة والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90 % في رأسمال شركات أخرى من نفس المجموعة.

-الإعفاء من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات المستفيدة من النظام الجبائي لتجمع الشركات من اجل الاندماج في المجموعة.

-إعفاء أرباح الأسهم من الضريبة على أرباح الشركات، هذه الأرباح التي تحققها الشركات عند اشتراكها في رأسمال الشركات الأخرى الأعضاء في نفس المجموعة.

-إعفاء فوائض قيم التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي لنفس المجموعة من الضريبة على أرباح الشركات.[2]

-الاستفادة من تخفيض 50 % من الرسم على النشاط المهني.

الجدول رقم (01) يلخص النظام الجبائي للربح وهذا فيما يخص الضريبة المباشرة بالنسبة لأهم الأشكال القانونية للمؤسسات السائدة في النظام الجزائري.

الجدول رقم (01) : النظام الجبائي للربح بالنسبة لأهم الأشكال القانونية للمؤسسات.

طبيعة المؤسسة	النظام الجبائي للربح	مكافأة الشركاء والمسيرين	فوائد الحساب الجاري للشركاء
مؤسسة فردية	خاضع لضريبة الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي التصاعدي أو الضريبة الجزافية الوحيدة.	غير قابلة للخصم من الربح الخاضع	---

[1] الدليل الجبائي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2005.

[2] المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2008.

شركة الأشخاص	خاضع لضريبة الدخل الإجمالي باسم كل شريك تناسبيا مع حصته في رأسمال الشركة بتطبيق الجدول التصاعدي.	غير قابلة للخصم	غير قابلة للخصم
		قابلة للخصم من الربح في حالة اختيار نظام الضريبة على أرباح الشركات	غير قابلة للخصم
الشركة ذات المسؤولية المحدودة	خاضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل19أو23أو26 % .	قابلة للخصم من الربح	قابلة للخصم من الربح
شركة المساهمة	خاضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل19أو23أو26 % .	قابلة للخصم من الربح	قابلة للخصم من الربح

المصدر : بالاعتماد علىقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020. (بتصرف).

الفرع الثاني عشر: تحليل التأثير الجبائي على نتائج واختيارات المؤسسة.

أولا– المعالجة الجبائية للنتيجة: بعد أن تحدد المؤسسة النتيجة الجبائية، حسب الأحكام الجبائية بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم إلى النتيجة المحاسبية وبطرح الإيرادات غير الخاضعة، يبقى عليها أن تطبق الاختيارات التالية:

1–حالة عدم التعهد بإعادة استثمار الأرباح: يتم إخضاع النتيجة الجبائية للضريبة على الأرباح الشركات بتطبيق الضريبة على أرباح الشركات بالمعدل المناسب للنشاط 19أو23أو26 % .و بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من النتيجة الجبائية نحصل على أرباح صافية بعد الضريبة، إما يتم توزيعها على المساهمين ويتم إخضاعها للضريبة على مداخيل القيم المنقولة بمعدل 15 % ، وإذا لم يتم توزيعها خلال أجل أقصاه ثلاث سنوات، وإلا قامت الإدارة الجبائية بتسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة في حالة مخالفة هذا الأجل.[1]

2–حالة التعهد بإعادة استثمار الأرباح: تخضع النتيجة الجبائية التي قررت المؤسسة إعادة استثمارها في شكل عقارات أو منقولات إلى المعدل المخفض 12.5 %[2] والمحقق من طرف شركات الأموال بشرط احترام الالتزامات المتمثلة فيما يلي :[1]

[1]Ministère des finances, DGI**, fiscalité des valeurs mobilieres**, Alger, 2004.

[2] المادة 142 و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2008.

-مسك محاسبة نظامية.

-تحديد وذكر الأرباح الخاضعة للمعدل المخفض في التصريح السنوي للنتائج.

-إرفاق قائمة الاستثمارات المنجزة مع بيان طبيعتها ، سعر تكلفتها، وتاريخ قيدها في الأصول.

-يجب أن تبقي هذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات على الأقل.

-يجب أن يتم الاستثمار خلال السنة المالية التي استفادت من المعدل المخفض.

-يجب أن تكون هذه الاستثمارات واردة في قائمة المنقولات والعقارات التي تتيح الاستفادة من المعدل المخفض والمحددة عن طريق التنظيم[2].

ثانيا-التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات: يمكن أن تقوم المؤسسة لأسباب معينة، ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية، معنوية أو مالية، تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر من جهة والذي يمثل ايراد المؤسسة ذات الطابع الاستثنائي ومن جهة أخرى القيمة المحاسبية الصافية بين ثمن البيع والقيمة المحاسبية الصافية، فإذا كان هذا الفرق موجبا يتعين تحقيق فائض قيمة وفي حالة كونه سالبا فهذا يدل على وجود ناقص قيمة. و يوجد نوعان من فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة القصير المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث سنوات على الأقل، و فائض القيمة الطويل المدى، والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة أكثر ثلاث سنوات.والجدول التالي يوضح المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازلات:

الجدول رقم (02)النظام الجبائي لفوائض القيم الناتجة عن التنازلات.

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة	الحصة المعفية من الضريبة
فائض قيمة قصير المدى	أقل من ثلاث سنوات	% 70	% 30
فائض قيمة طويل المدى	أكثر من ثلاث سنوات	% 35	% 65

المصدر : بالاعتماد على المواد 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2008. (بتصرف).

[1]Mohamed Barki **, comptabilité fiscale de l'entreprise**, Alger , Maison des livres , 2003 , p M 81, 82.

[2] المرسوم رقم (270-92)بتاريخ 1992/07/06يحدد قائمة الاستثمارات العقارية وغير العقارية التي تخول الحق في نسبة الضريبة المخفضة على الأرباح المعاد استثمارها.

نستنتج من الجدول السابق أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة.يحسب مبلغها في حدود 70 % أو 35 % على التوالي من الربح الخاضع للضريبة (هذا في حالة عدم قرارها بإعادة الاستثمار هذه الفوائض).أما إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته إلى سعر التكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات لا يدخل فائض القيمة المذكور ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.وفي حالة العكس ووفقا لالتزام المكلف بالضريبة ، ينقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل ثلاث سنوات[1].

ثالثا– التأثير الجبائي على الاهتلاكات وتشكيل المؤونات :

1–التأثير الجبائي على الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة [2]، لكن هذا الخصم مرتبط باحترام جملة من الشروط الأساسية المتمثلة في[3] :

أ–لا تطبق الاهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور:فإذا كان التدهور ناتجا عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن، فإن المؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يستوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الاهتلاك.وعلى هذا الأساس لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام أو الزمن، يتعلق الأمر بالمحلات التجارية والأراضي.

ب– أن تتعلق الاهتلاكات بعناصر مبينة في أصول الميزانية:لا يمكن للاهتلاك المطبق على الاستثمار قابل للاهتلاك، أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا الاستثمار في قيم أصول المؤسسة.

جـ– أن تثبت الاهتلاكات محاسبيا:حتى في انعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الاهتلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تقيد هذه الاهتلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة محاسبية، ضمن التكاليف في حساب المخصصات الاهتلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الاهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها.

د– يقتضي أن تفصل الاهتلاكات في جدول خاص: يظهر هذا الجدول الأصول الثابتة المهتلكة ومبالغ الاهتلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.

---

[1] Mohamed Barki, op cit , p : 22.

[2] Christine collette**, initiation a la gestion fiscale des entreprise**, édition Ellipses, paris, 1994,p: 76.

[3] Ministère des finances, DGI**, Guide fiscale et comptable des amortissements**, Alger, 2004, P : 18 – 19.

هـ- يستوجب أن ترافق الاهتلاكات قيمة التدهور الفعلي: وعلى هذا الأساس يعاد دمج الاهتلاكات المبالغ فيها في النتائج الخاضعة.

و- أن يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: هذا الشرط يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الاستغلالي.

ز- يعتبر الاهتلاك من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة أخرى يعتبر الاهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي الهدف من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة[1].

حـ- وبهدف تحفيز الاستثمارات ادخل الإصلاح الجبائي ابتداء من قانون المالية 1989 نظام الاهتلاك المتناقص ونظام الاهتلاك المتزايد، علاوة على النظام الخطي، فنظام الاهتلاك المتناقص يسمح بتسريع الاهتلاك خلال السنوات الأولى مما يترتب عن ذلك مزايا من الناحية الجبائية والمالية. فمن الناحية الجبائية يسمح هذا النظام بتحقيق وفرات جبائية على الأرباح خلال السنوات الأولى نظرا للزيادة المعتبرة للأعباء المخصومة من الربح الخاضع، ومن الناحية المالية بما أن الاهتلاك يعتبر عبئا غير مدفوع فإن المؤسسة تجد له مقابلا في الخزينة وبالتالي تستعمل المبالغ المتاحة لتمويل استثمارات جديدة، أما نظام الاهتلاك المتزايد فهو يسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة، فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحا متصاعدة.

2- التأثير الجبائي على تشكيل المؤونات :تعرف المؤونات بأنها جزء من أرباح المؤسسة التي تخصص لتغطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير القابلة للاهتلاك أو خسارة أو أعباء متوقعة.

تخضع المؤونات إلى غرار الاهتلاكات إلى قواعد وشروط نص عليها التشريع الجبائي بهدف تفادي ممارسات غير قانونية للمؤونات وهي :[2]

أ- أن تكون المؤونة محددة بدقة : يجب أن يحدد ويحسب مبلغ الأعباء والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاقا من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضوعية ، مما يقصي المؤونات الجزافية.

[1] Christine Collette , op cit , P : 89.

[2] Ministère des finances, DGI, **Traitement fiscale des provisions**, Alger ,1997 , P:5 – 12 .

ب–الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة : فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها ومبلغها فيجب تسجيلها محاسبيا على أساس لفقه، إذا لا يجوز استعمال حساب مخصصات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.

أن تنشأ التكاليف أو الخسارة خلال الدورة الجارية: بمعنى أن كل مؤونة مكونة من خلال سنة مالية لتغطية أعباء ناتجة عن حادث نشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية.

جـ–قابلية التكلفة المحتملة للخصم : بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لا يمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم.

د– التسجيل المحاسبي للمؤونات: بمعنى عدم تسجيل المؤونات محاسبيا ينجم عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها ، ويتعين على المكلفين أن يقدموا بناءا على طلب الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبية اللازمة لإثبات المؤونات[1].

هـ–بيان المؤونات في الكشف الخاص بها:رغم كون المؤونة مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة في انتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذا امتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج.

مبدئيا يتعلق المصير الجبائي للمؤونات المكونة بالشروط المتعلقة بخصمها، بحيث أن كل مؤونة تتوفر فيها شروط قابلية الخصم تعد في نظر القانون الجبائي غير قانونية مما يترتب عن ذلك إعادة إدماجها في الربح الخاضع من طرف المؤسسة نفسها أو عند الاقتضاء من طرف الإدارة الجبائية[2].

و يميز المخطط المحاسبي الوطني بين نوعين من المؤونات:

- مؤونة تدهور عناصر الأصول:حسب المخطط المحاسبي تكون المؤونات لإظهار القيمة الحقيقية للأصول، ويمكن أن نميز بين أربعة أنواع لمؤونات التدهور:

–مؤونة تدهور الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك مثل (المحل التجاري، والأراضي ...الخ).

–مؤونة تدهور المخزونات:المؤسسة تشكل المؤونة إذا كانت قيمة المخزون عند إقفال الدورة أقل من قيمته الحقيقية.

[1] Maurice Coziane **, précis de fiscalité des entreprise**, édition litec , paris 2001 , P: 97.

[2]Maurice Coziane , op cit , P : 97.

-مؤونة تدهور السندات: المؤسسة تشكل مؤونة لما تكون قيمة السند عند إقفال الدورة أقل من القيمة الحقيقية.

- مؤونة تدهور الحقوق: على المؤسسة تشكيل مؤونة لا يكون خطر عدم التسديد للحقوق محددا.

- مؤونة الأعباء والخسائر: ويميز المخطط المحاسبي بين نوعين من هذه المؤونات:

-مؤونة الخسائر المحتملة.

-مؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات .

رابعا- التأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات:

1- تعريف إعادة تقييم الاستثمارات: إعادة تقييم الاستثمارات هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف مراحل الميزانية (الاستثمارات مثلا) بالأخذ بعين الاعتبار التضخم والتدهور المستمر للعملية الوطنية.إن إعادة التقييم هي تسوية قيمة الاستثمار للتقرب أكثر من القيمة الحالية حيث تخفض الاهتلاكات مبالغ معتبرة من الضريبة مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم[1].

2- ميدان تطبيق إعادة التقييم: تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 103/90 على أنه يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والهيئات العمومية وغيرها منذ مسكها للحسابات على الشكل التجاري أن تعيد تقييم استثماراتها القابلة للاهتلاك.

3-مراحل تطبيق إعادة التقييم: يتم حساب فرق إعادة التقييم وفقا للمراحل التالية:[2]

أ- إعادة تقييم القيمة الأصلية: تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة التاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق إعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس هو القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة.

ب- إعادة تقييم حصص الاهتلاكات: تصبح الحصص السنوية للاهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة الأولى التي سجلت فيها ثم تحسب مجموع الاهتلاك المعدل.

[1] Ministère des finances, DGI**, La réévaluations des immobilisations**, Alger, 2001,P: 2.

[2] Mohamed Barki , op cit , P : 159 – 160.

ج- استخراج فرق إعادة التقييم: يتمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم، ويقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في إحتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة.[1]

د- الاهتلاكات المستقبلية: تهتلك الاستثمارات المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار الذي أعيد تقييمه مع العلم أن مدة الاستعمال الإضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كحد أقصى.تقييم الاستثمارات يتم عن طريق القيمة السوقية وتحت إشراف خبير مختص ومعتمد .

هـ- إعادة التقييم المطبقة: إعادة التقييم التي عرفها حسب التشريع الجزائري هي:

- إعادة التقييم الأولى حسب المرسوم التنفيذي رقم 90/103 بتاريخ:1990/03/27.
- إعادة التقييم الثانية حسب المرسوم التنفيذي رقم 93/250بتاريخ:1993/10/24.
- إعادة التقييم الثالثة حسب المرسوم التنفيذي رقم 96/336بتاريخ:1996/10/13.
- إعادة التقييم الرابعة حسب المرسوم التنفيذي رقم 07/210بتاريخ:2007/07/04.

تسجل فروق إعادة التقييم مع امتياز الإعفاء الضريبي على فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم المطبقة.[2]

الفرع الثالث عشر: الالتزامات الجبائية والمحاسبية للمؤسسة .

توجد التزامات عديدة تقع علي عاتق المكلف فمنها تقديم التصريحات بمختلف أنواعهاالدورية والسنوية في الآجال المحددة قانونيا حسب النمط الضريبي المفروض، مسك دفاتر محاسبية، تسديد الضريبة ...إلخ، وفيمايلي أهم الالتزامات الواجبة على المكلفين بالضريبة:

1- أهم التصريحات الضريبية :

1-1-**التصريح بالوجود في بداية النشاط (مطبوع من نوع8 N° Série G):** يجب على المكلف بالضريبة سواءا كان شخص طبيعي أو معنوي أن يقدم في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطه إلى إدارة الضرائب المختصة اقليميا تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه له، ويعاقب المكلف الذي لايقدمالتصريح بالوجود بدفع غرامة جبائية محددة بـــ 30.000 دج.

[1] المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2008.

[2] Mohamed Barki, op cit , p:155.

1-2-**التصريح الشهري** (Série G N° 50 et Série G N° 50Aet Série G N° 51) : -
يجب أن تكتتب خاصة من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ، النظام المبسط (المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS والمؤسسات الفردية أو مؤسسات الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG)
و الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة الجزافية (IFU) و الإدارات العمومية.
بحيث يقدم التصريح لإدارة الضرائب خلال 20 يوما الموالية للشهر المصرح به .

1-3- **التصريح السنوي للضريبة علي أرباح الشركات** (Série G N° 4) : يتعين على المؤسسة أن تكتتب كحد أقصى30 أفريل من كل سنة لدى إدارة الضرائب الموجودة بمكان مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة إلى أرباح الشركات الخاص بالسنة المالية السابقة، حيث يجب أن يتضمن هذا التصريح على الميزانية الجبائية ، كشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني و كشفا أخر مفصلا للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

1-4-**التصريح السنوي للدخل الاجمالي** (Série G N° 1) : يكتتب هذا التصريح من طرف :
- الأشخاص الطبعيين التابعين للنظام الحقيقي و الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي، حرفي أو فلاحي.
- الأشخاص الطبعيين الذين يحققون مداخيل ناتجة عن ايجار العقارات المبنية و غير المبنية بما في ذلك الأراضي الفلاحية.
- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- الأشخاص الطبيعيين اللذين يمارسون المهن الحرة و الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر،إضافة إلى ذلك يكتتب الاشخاص الطبيعيين اللذين يمارسون المهن الحرة و الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر تصريح سنوي من نوع (Série G N° 13) و يتم تقديم هذا التصريح اجباريا كحد أقصى 30 أفريل من كل سنة،

1-5-**التصريح السنوي للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)** (Série G N° 12) :المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مطالبين باكتتاب تصريح خاص قبل 1فيفري من كل سنة بمقر مركز الضرائب التابعين له اقليميا.

1-6-**التصريح السنوي بالأتعاب المدفوعة للغير** : في اطار ممارسة نشاط صناعي، تجاري أو غير تجاري و في حالة الدفع للغير تكون المؤسسة ملزمة بالتصريح للمبالغ المدفوعة من خلال كشف يرفق بالتصريح الخاص بالربح أو الدخل و الذي يتضمن الإسم و اللقب، النشاط، العنوان و المبلغ المدفوع لكل مستفيد.

1-7- **التصريح في حالة التنازل أوالتوقف عن النشاط أوالوفاة فيما يخص الضريبة علي الدخل الإجمالي:**

أ – في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط لكل أو جزء من النشاط ، يكتتب تصريح إجمالي للمداخيل و كذا تصريح خاص بمدخول النشاط، و هذا خلال 10 أيام من تاريخ التنازل أو التوقف.

ب– في حالة وفاة المكلف يكون ذوي الحقوق ملزمين باكتتاب كل من التصريح الإجمالي و التصريح الخاص بمدخول النشاط الممارس و هذا خلال 06 أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.

1–8–التصريح في حالة التنازل، أوالتوقف عن النشاط فيما يخص الضريبة علي أرباح الشركات: المكلفين الخاضعين للضريبة علي أرباح الشركات ملزمين خلال 10 أيام من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط باكتتاب تصريح التنازل أو التوقف بمقر إدارة الضرائب التابعين لها إقليميا.

1–9– فيما يخص الضريبة الجزافية الوحيدة : يتم اكتتاب التصريح الخاص بالتوقف خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ شطب السجل التجاري.

2– تسديد الحقوق:

2–1– فيما يخص الضريبة الوحيدة الجزافية :

–الدفع الكلي للمبلغ المستحق وقت اكتتاب التصريح التقديري

–الدفع المجزأ وفق الآجال التالية:

50 %من المبلغ الكلي عند ايداع التصريح التقديري

25 %من المبلغ الكلي قبل تاريخ 15 سبتمبر من السنة المعنية بالضريبة

25 %من المبلغ الكلي قبل تاريخ 15 ديسمبر من السنة المعنية بالضريبة

2–2–فيما يخص الضريبة علي الدخل الإجمالي: توجد طريقتين لتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي هما:

أ– **نظام الأقساط الجزئية المؤقتة:** عندما يكون مبلغ الضريبة المستحق للسنة السابقة يتجاوز 1.500 دج ، ففى هذه الحالة يمكن التسديد باستخدام الأقساط الجزئية المؤقتة وفق المواعيد التالية:

جدول رقم (02): التسبيقات المؤقتة للضريبة على الدخل الإجمالي.

التسبيق	قيمة التسبيق	أجل الدفع	ملاحظة
التسبيق الأول	ضريبة (ن–1) × 30%	من 20 فيفري إلى 20 مارس من سنة ن+1	ن : تمثل سنة الاستغلال
التسبيق الثاني	ضريبة (ن–1) × 30%	من 20 ماي إلى 20جويلية من سنة ن+1	

المصدر: المادة 355من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

يتم دفع رصيد التصفية من طرف نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة عن طريق التصريح السنوي الذي يشكل ظهره جدول إشعار بالدفع.

رصيد التصفية = الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة – مجموع التسبيقات.

ب- نظام الاقتطاع من المصدر : المداخيل التابعة لضريبة الدخل الإجمالي و الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر هي :

- الرواتب و الأجور المدفوعة من طرف المستخدم.
- الأرباح غير التجارية مثل المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية فردية ليس لها إقامة مهنية في الجزائر مقابل تقديم خدمات.
- مداخيل إيجار العقارات.
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

2-3-**فيما يخص الضريبة علي أرباح الشركات** : الضريبة علي أرباح الشركات تحسب و تدفع من طرف المكلف نفسه، بحيث يسدد من جهة الأقساط الثلاثة و من جهة أخرى رصيد التصفية. و يكون التسديد باستخدام الأقساط الجزئية المؤقتة وفق المواعيد التالية:

جدول رقم (03): التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	قيمة التسبيق	آخر أجل لدفع التسبيق	ملاحظة
التسبيق الأول التسبيق الثاني التسبيق الثالث	ضريبة سنة (ن-1) × 30 % ضريبة سنة(ن-1) × 30 % ضريبة سنة(ن-1) × 30 %	15 مارس من سنة (ن + 1) 15 جوان من سنة (ن + 1) 15نوفمبر من سنة (ن +1)	ن : تمثل سنة الاستغلال

المصدر : المادة 355 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012، (بتصرف).

أما رصيد التصفية فيستحق يوم تقديم التصريح السنوي، و فيما يخص مبلغ كل تسبيق فيساوي 30 % من الضريبة المفروضة في السنة السابقة.

رصيد التصفية = الضريبة على أرباح الشركات المستحقة - مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة.

أما فيما يخص نظام الإقتطاع من المصدر فالأرباح الخاضعة لهذا الإقتطاع فهي :

– المداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية و يتم الإقتطاع من طرف المتعامل الإقتصاديالجزائري خلال كل تسديد لفائدة المؤسسة الأجنبية.

– مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

2-4-فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP):

يخضع المكلف لتسديد الرسم على النشاط المهني عندما يكون رقم الأعمال الخاضع أو الإيرادات المهنية للسنة السابقة تتجاوز الحدود المبينة **بالجدول رقم(04)** التالي :

الأنشطة	رقم الأعمال الخاضع	مقبوضات
– انتاج ، بيع و شراء	أكبر من 80.000	/
– خدمات	/	أكبر من 50.000
– مهن حرة	/	أكبر من 15.000

يسدد الرسم قبل 20 يوم الأولى من كل شهر فيما يخص نشاط الشهر السابق المعني بالنشاط.

3- مسك الدفاتر المحاسبية :

على اعتبار أن ثقة الإدارة الضريبية في المكلفين هي أساس العلاقة بينهما كانت الوسيلة في تحصيل معظم الضرائب و الرسوم هي تصريحات المكلفين أنفسهم، و لما كانت هذه التصريحات تحرر بمعرفة المكلفين بعيدا عن أعين الإدارة الضريبية،كانت مظنة التهرب قائمة لا محالة. وعليه فإن التشريع الضريبي ركز على بعض التزامات المكلفين من بينها وجوب مسك دفاتر و سجلات محاسبية منتظمة يقيدون فيها أول بأول قيمة تعاملاتهم اليومية، بيعا و شراء وكذا مختلف العمليات الأخرى و احتفاظهم بهذه الدفاتر و السجلات لمدة معينة كذلك، فإذا أرادت الإدارة الضريبية التأكد من صدق ما جاء بتصريحات المكلفين، كان سبيلها إلى ذلك هو التأكد من مطابقتها لما ورد بدفاترهم و سجلاتهم .

ومن هنا كان الالتزام بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة من الالتزامات الأولية التي يلتزم بها المكلفون فور ممارسة أي نشاط، ولو لم يمارسوا أي تعاملات ضريبية، كما أن انتظام الدفاتر والسجلات يعني إمساكها طبقا للقواعد الفنية المعترف بها في مجال المحاسبة، حيث تنص المادة 9 من القانون التجاري على أن:

" كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية، يُقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يُراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"

و يجب عليه أيضا أن يُجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مقاولته، و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج، و تُنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد.

كما يتم إمساك كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض او تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، و ترقيم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد، بالإضافة إلى كل هذا نصت المادة 12 من نفس القانون أن تحفظ هاته الدفاتر و المستندات لمدة عشر سنوات، تُرتب و تُحفظ المراسلات الواردةوالصادرة طيلة نفس المدة.

الفرع الرابع عشر: حقوق المكلف

أهم حقوق المكلف تتمثل في :

1- الحق في عدم قيام الإدارة الجبائية بأية إجراء تسوية دون إشعار المكلف بذلك و هذا حتى يتسنى له تأكيد أو رفض هذه التسوية وذلكبتقديم التبرير في حالة الرفض .

2- الحق في الحصول علي معلومة كاملة ، واضحة و صحيحة بحيث يجب علي أعوان الضرائب الإجابة علي مختلف الانشغالات الضريبية للمكلف، و احترام الإجراءات الخاصة بالاستقبال و الإعلام و تقديم المساعدة للمكلف عند اكتتاب التصريحات المختلفة .

بالإضافة إلي نشر الإدارة الضريبية لعدة وثائق معدة خصيصا لمختلف أصناف المكلفين بالضريبة و يتم تسليمها مجانا ، كما يمكن الاتصال عبر الهاتف للحصول علي أية معلومةضرورية.

المؤسسة باعتبارها شخص معنوي أو طبيعي يقوم بنشاطات وأعمالا تجارية وصناعية فهي ملزمة بمسك الدفاتر التجارية واليومية التي تسجل من خلالها عملياتها اليومية، كما تقوم سنويا بعمليات الجرد لعناصر الأصول والخصوم[1]، يجب أن تكون محاسبتها مطابقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، مترجمة من قبل مترجم معتمد إذا أمسكت بلغة أجنبية، وهذا بطلب من إدارة الضرائب، كما يجب أن تكون محاسبة المؤسسة مطابقة لتقنيات المخطط الوطني المحاسبي، و أن تمسك وفق ترتيب متسلسل دون بياض أو شطب. وبالتالي فإن الالتزامات المحاسبية هي تلك الإجراءات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة الماسكة للدفاتر المحاسبية المتمثلة في اليومية العامة، دفتر الجرد، الميزانية الافتتاحية، الميزانية الختامية، ميزان المراجعة، الفواتير، اليوميات المساعدة و جدول حسابات

[1] المواد 10-11من القانون التجاري، الجزائر، 2000.

النتائج، وغيرها من المستندات القانونية،كما ألزم القانون الاحتفاظ بها على الأقل لمدة عشر سنوات في المؤسسة[1] لتتمكن الجهات المخولة قانونا بالرجوع إليها عند الحاجة مما يضمن حقوق المؤسسة والغير في آن واحد.

[1] المادة 12من القانون التجاري، الجزائر، 2000.