

السنة أولى ماستر مالية وتجارة دولية

المحاضرة 03 :

الرسم على القيمة المضافة TVA

د.مزيان محمد توفيق

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة

ابتداء من سنة 1970 قامت الدولة بإدخال بعض الاصطلاحات الغربية ، وتمثل في فرض رسم على الأرباح الهدف منه تدعيم الأسعار . واستمر العمل به حتى نهاية 1977 حينما صدرت قوانين جباية تشكل في مجموعها النظام الجبائي الجزائري . حيث فرضت الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976 على أن يسري نفاذه مع مطلع جانفي 1977 وقانون التسجيل والطابع الذي صدر بشأنه الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 ويسري نفاذه في 1977 . وقانون الرسم على رقم الأعمال بموجب الأمر 76-102 المؤرخ في 09/12/1976 والذي كان يشتمل : .

1/ . على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (U.G.P.T)

2/ . على الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات (T.U.G.P.S)

وجدير بالذكر أن هذين الرسمين قد ألغيا و عوضا بالرسم على القيمة المضافة (T.V.A) التي هي نظام جبائي عالمي ، أنشئ في الجزائر بموجب قانون 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك في مادته 65 و هذا القانون طرح القواعد العامة المتعلقة بالرسم المذكور (T.V.A) ، إلا أنّ المواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 18-12-1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1990 فصلت و حدّدت كفاءات تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، و لم تدخل حيز التطبيق إلا ابتداء من 1992-01-04 ، و ذلك لتأخر المصادقة عليها من جهة و إعطاء فرصة استيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الضريبية ، و كذا الخاضعين لها من جهة أخرى .

و الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك (1)

(I) : مميزات و خصائص T.V.A و العمليات الخاضعة لها.

مادام الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) هو نوع من الضرائب غير المباشرة يحصل بمجرد تقدير الأموال الخاضعة له و ذلك عند تداولها أو استهلاكها (1) فهي تتميز بعدة مميزات و خصائص من أهمها :

(1) : مميزات و خصائص T.V.A : وسيتم بيانها كالتالي:

أ) : مميزات الرسم على القيمة المضافة: تتميز T.V.A بما يلي :

- حصيلة هذا الرسم تكون كبيرة جدا ، سيما في حالة الانتعاش الاقتصادي ، و ضعف نسبة البطالة، و إقبال المواطنين على الاستهلاك بشكل واسع .
- هو ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو رأس المال .
- أنها تكون متضمنة في سعر السلعة ، أي أنّ المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمنا فيها قيمة رسم T.V.A .
- يتحمل عبئها المستهلك في نهاية المطاف.
- هي ضريبة شاملة ، بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا ، و كذلك السلع المستوردة .

(ب) : خصائصها : ولعل من جملة الخصائص نذكر مايلي

- يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب التي يتحملها المستهلك ، و بالتالي فهي ضريبة غير مباشرة يدفعها عن طريق سعر شراء السلع الخاضعة لها .
- ضريبة إقليمية : و تعتبر العملية تمت بالجزائر. عند ما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر ، أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر.

(2) : العمليات الخاضعة لـ T.V.A

أنّ تجديد مجال تطبيقها يعني البحث عن العمليات ، أو الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم ، فالمبدأ أنّ العمليات أو الأشخاص الذي تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها القانون ،

يدخلون في مجال التطبيق ، إلا أنه قد تكون عملية أو شخص لا يخضع لهذا الرسم مؤقتا أو نهائيا ، فمجال تطبيق الرسم حدّد بموجب المادة 01 من قانون T.V.A .
و الفاحص لهذه المادة يجد أنّها ميّزت بين نوعين من العمليات ، فمنها ما يخضع لرسم T.V.A وجوبا، و منها ما يخضع لها اختيارا.

أولا : العمليات الخاضعة وجوبا : و هي :

1. العمليات التي يقوم بها المنتجون : و يقصد بعبارة المنتجين ما يلي:

1.1. الأشخاص الذين يقومون لصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ، و يتعهّدون بالقيام بعمليات التصنيع بصفتهن صناعا أو مقاولين بقصد إخراج المنتج في شكله النهائي (التّام) أو الشكل المطلوب من قبل المستهلك لاستعماله أو استهلاكه سواء أستعمل في سبيل إنتاج مواد أولية أم لم يستعمل .

2.1. الأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية (الشركات) التي تقوم بعمليات نهائية على السلع (المنتج) كالتعليق ، التوضيب و التوزيع ... سواء تمت هذه العمليات داخل مصانع أو خارجها ، و سواء بيعت هذه المنتجات تحت علامة أواسهم من يقومون بهذه العمليات أم لا .

2. العمليات التي يقوم بها تجار الجملة : و يقصد بعبارة تجار الجملة ما يلي :

ا. الأشخاص الذين يبيعون لتجار آخرين .

ب. تجار التجزئة الذين يبيعون لتجار آخرين ، و الذين يتجاوز رقم أعمالهم أثناء السنة

السابقة 1200.000 دج.

3. الأشغال العقارية .

4. المبيعات و التسليمات التي تتم على حالتها من المنتوجات أو البضاعة الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفق الشروط البيع بالجملة.

5. التسليمات لأنفسهم (إنتاج الشركة لنفسها) مثل الأعمال التي يقوم بها الخاضعون و الموجهة إلى تلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجات مستثمراتهم .

6. عمليات الإيجار و أداء الخدمات.

7 . بيوع العقارات و المحلات التي يقوم بها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بصفة اعتيادية أو عرضية بغرض إعادة بيعها.

8 . العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار أعلاه.

9 . عمليات التقسيم و البيع التي يقوم بها ملاك الأراضي وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع، باستثناء تلك الأعمال الخاصة ببناء العمارات الخاصة بالسكن التي تنجز وفق شروط النوعية و السعر المطلوبين من قبل الهيئات المكلفة بالترقية العقارية .

10 . المتاجرة في الأشياء الثمينة (ذهب ، فضة ، بلاتين ...) و التحف الفنية الأصلية و العتيقة.

11 . أشغال الدراسات و البحوث التي تنجزها الشركات.

12 . الحفلات الفنية حتى و لو كانت تحت رعاية الجمعيات الخاضعة للتشريع.

13 . الخدمات المتعلقة بالتليفون و التلاكس، التي تقوم بها إدارة البريد .

14 . عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى (الأروقة و أسواق الفلاح) .

ثانيا : العمليات الخاضعة ل **T.V.A** اختياريا :

يجوز للأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الخارجين عن مجال تطبيق **T.V.A** أن يختاروا ، و بناء على تصريح منهم اكتساب صفة الخاضعين لرسم **T.V.A** على أن يزودوا بسلع و خدمات :

أ . موجهة للتصدير.

ب . الشركات البترولية .

ج . مؤسسات تتمتع بنظام الإعفاء المنصوص عليها في م 09.

و يخضع المعنيون وجوبا بالنظام الربح الحقيقي ، و يمكن طلب الاختيار (الانضمام) أي وقت من السنة ، و يقدّم الاختيار إلى مفتشية الضرائب التابعين لها ، و يعتبر الاختيار نافذا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي وقع فيه الاختيار.

و يمكن أن يشمل اختيار كل العمليات أو جزء منها ، و يمتدّ سريان مفعول الاختيار إلى غاية 12-31 من السنة الثالثة آلي تلي السنة آلي تمّ فيها الاختيار.

(II) : قواعد فرض T.V.A و حق الإعفاء و الاسترجاع :

إنّ فرض رسم على القيمة المضافة على العمليات السالفة الذكر ، يخضع لقواعد أساسية ، حيث يختلف الحدث المنشئ للرسم باختلاف العمليات ، مما يؤثر على وعاء الرسم أي رقم العمال الخاضع لـ T.V.A .

و يمكن الاستفادة من الإعفاء من T.V.A بشرط استيفاء الشروط المنصوص عليها قانونا . فيحق بعد ذلك لمن استفاد من الإعفاء حسم أو إسقاط أو حذف T.V.A التي تقلت

الأصول القابلة للإهلاك ، و فيما يلي تفصيل ذلك في مطلبين اثنين :

(3) : قواعد فرض T.V.A يخضع لقاعدتين أساسيتين :

أ. الحدث المنشئ لرسم :

تنص م 14 من قانون T.V.A على أنّ الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتكون من

- بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي لها .
- بالنسبة للأشغال العقارية : من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة للمؤسسات الأجنبية : يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للمنقولات و الأشغال العقارية بالتخصيص : من التسليم النهائي .
- بالنسبة للواردات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين بالرسم هو المصريح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين هو المصريح لدى الجمارك .
- الخدمات : من قبض ثمن الخدمة جزئيا أو كليا ، و الحفلات و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها تسليم التذكرة.

ب . تأسيس الرسم (أو وعاء الرسم) :

و يختلف الوعاء بحسب وقوعه في الداخل أو عند الاستيراد أو عند التصدير كما يلي :

أولاً : في الداخل :

يتكون رقم الأعمال الخاضع ل **T.V.A** من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناء **T.V.A** .

ويختلف بحسب طبيعة كل عملية :

أ . بالنسبة للمبيعات : يتكون من مبلغ المبيعات .

ب . بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة ل **T.V.A** : يتم قياس رقم الأعمال من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مع زيادة الفرق للمكلف الذي استلمه و في حالة ما إذا تمّ البيع من طرف فرع الشركة خاضعة ل **T.V.A** ، أو من الشركة الأم إلى الشركة الفرع ، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية ، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشترية ، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشترية خاضعة ل **T.V.A** أم لا .

أمّا في حالة ما إذا قام تاجر بالبيع لشركة ، و هو خاضع ل **T.V.A** ، مع العلم شخص آخر ، أو يمارس فيها وظائف تحوّل له سلطة اتخاذ القرار ، يؤسس الرسم المستحق على الثمن الذي تباع به الشركة ، و ليس على الثمن الذي يبيع به التاجر ، سواء كانت الشركة المشترية خاضعة ل **T.V.A** أم لا .

ج . إنتاج المؤسسة لذاتها (أي لنفسها) :

1 . بالنسبة للأموال المنقولة : يتكون وعاء الرسم من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو ثمن الكلفة + ربح عادي للمنتوج التام الصنع .

2 . أصحاب الامتيازات و الملتزمين بالحقوق البلدية : يتكون مبلغ الدخل الخاضع ل **T.V.A** من :

أ . مبلغ الارادات مخصوما منها مبلغ المدفوعات المدفوع للبلدية إذا كانوا يحصلون الحقوق لحسابهم الخاص .

ب . الأجر الثابت أو النسبي : إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية .

3 . بالنسبة للفرّازين و تجار الأملاك العقارية و التجار :

يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و ثمن الشراء بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعدا **T.V.A** .

4 . إذا جمع شخص ما عددا من الأعمال المنصوص عليها أعلاه ، يتم تحديد رقم أعماله الخاضع

ل **T.V.A** بتطبيق القواعد المنصوص عليها كل على حدة ، أي كل عمل على حدة من العمليات التي يقوم بها (م 17 ق ا . **T.V.A**) .

ثانيا : عند الاستيراد :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم على رقم الأعمال من قيمة المستوردات لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة **H.T** .

ثالثا : عند التصدير .

يتكون المبلغ الخاضع ل **T.V.A** من قيمة البضائع الموجهة للتصدير بما فيها الحقوق و الرسوم باستثناء **T.V.A** .

3 . تخصص لإنتاج منتجات موجهة للتصدير .

4 . تخصص لقطاع مستفيد من الإعفاء من **T.V.A** .

5 . يجب أن تسجل هذه المواد في دفاتر المحاسبة بسعر شرائها أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله .

6 . في حالة عدم الاحتفاظ أو التخلّي عن صفة المدين من قبل المؤسسة خلال الأجل السابق ذكره ، تلتزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم خلال السنوات المتبقية .

نصت م 41 من ق **T.V.A** على أنه يستثنى من الحق في الخصم الرسم الذي أثقل :

أ. السلع و الخدمات و المواد و العقارات و المحلات التي لم تستغل لحاجيات استغلال النشاط الخاضع ل **T.V.A**.

ب. السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ج. السلع و الخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزائي.

د. الأملاك العقارية التي أكتسبها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزائي .

هـ. الخدمات و المنتجات المقدمة كهدايا و تبرعات.

و. الخدمات و قطع الغيار و اللوازم لتصليح الأملاك المستثناة من حق الخصم .

حساب معدلات **T.V.A**:

و يختلف معدّل **T.V.A** و اختلاف العمليات و المواد ، فمنها ما يخضع لمعدل عادي **21 %** ، و منها ما يخضع للمعدل المنخفض **13 %** ، و منها ما يخضع للمعدل المنخفض الخاص **7 %** .

. المعدل العادي (**21 %**) و تخضع له العمليات و المواد التالية :

. الأعمال التي يقوم بها قاعات الحلاقة المصنفة في فئة " م " ، وأنشطة المبيعات في عين المكان ، و الإيجارات و المفروشة.

. السيارات

. الدراجات النارية باستثناء ذات العجلات الثلاثة (المعوقين ، **13 %**).

. الحفلات الموسيقية و قاعات التسلية بمختلف أنواعها و السينما.

2. المعدل المنخفض :

. تجهيزات الكاتب .

. دواجن حية.

. لحوم الدواجن.

. الألبان و مشتقاتها.

. البيض .

. أجهزة الهاتف ، و أجهزة الإرسال بالراديو .

. المعدل المنخفض الخاص : و تخضع لهذا المعدل :

. الخضر ، حبوب العصافير ، ... إلخ ، باستثناء السميد من القمح الصلب الخاص

بصناعة الخبز .

. السكر . المياه . الإسمنت . الغاز . الطاقة الكهربائية .

. بيع الجرائد . بناء محلات سكنية .

. السماسرة .

(4) : الإعفاء و الاسترجاع :

تنص م 42 من ق T.V.A على ما يلي : " يمكن أن يستفيد من الإعفاء من T.V.A بشرط أن يستوفي الشروط المنصوص عليها في المواد 43-49 ، اقتناء المنتجات و المواد و الخدمات التي يتم تحديدها قائمتها بمقتضى قانون المالية .

و يجب على المستفيدين من عملية الشراء بالإعفاء على اعتماد يقدمه المدير الجهوي للضرائب .
تسلم رخصة الشراء بالإعفاء ، أو الاستيراد بالإعفاء لحصة سنوية من السلع لا يمكن أن يتعدى مبلغها :

أما قيمة البيع للسلع التي تخضع عادة للرسم المسلحة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية الجديدة .

و إما مبلغ المشتريات من المنتجات من نفس النوع خلال السنة المنصرفة بزيادة 15 % .
عندما تقدم مؤسسة حديثة النشأة وثيقة الشراء بالإعفاء تمنح لها رخصة لمدة ثلاثة أشهر ،
و تراجع فيما بعد هذه الرخصة لتحديد الحد الأقصى من الإعفاء من الرسم إلى نهاية السنة
المدينة .

شروط الإعفاء :

نصت م 46 من القانون المذكور أنّ منح الاعتماد يتوقف على :

. مسك المحاسبة .

. تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة كما تنص

المادة 47 أيضا على أنه عندما تمنح رخصة الشراء بالإعفاء :

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم لبناء على تقديم المستفيد للوثيقة التي حصل عليها مؤشرا أو مصلحة الجمارك ، و هذه الشهادة تتضمن التزام المستفيد بدفع الضريبة عند استعمال المنتجات ليس للأغراض التي منحت من أجلها رخصة الشراء بالإعفاء و يجب أن تتضمن الرخصة أن يقدموا في نهاية السنة المالية و في يوم 01/15 على الأكثر إلى مكتب الرسوم على رقم الأعمال كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المحزونات من المنتجات أو السلع التي اشتروها بالإعفاء ، و الباقية في حوزتهم بتاريخ 01-01 منتصف الليل.

تطبيق 1:

لنفرض مكلف بالضريبة يقوم بصنع وبيع زراي صوفية، نشاطه موجه خاصة الى التصدير ، ولعدة اسباب لم يطلب هذا الشخص الاستفادة من نظام الشراء بالاعفاء يحمل ملف الجبائي سنة 2003 مايلي:

- مشتريات فيفري 2003 /الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم يقدر ب: 39400

دج

- اعتماد دفعة سابقة ب: 402990 دج

- رقم الاعمال عند التصدير (مفصلا بالشهر) تصدير فيفري 2003 يقدر ب: 940300

دج

المطلوب: حساب مبلغ الرسم على القيم المضافة المصرح به؟

الحل:

- مجموع الرسوم الواجب دفعها

$940300 * 17\% = 159851$ دج

- مجموع الرسوم المحسومة من المشتريات هي:

$$39400 \text{ دج} + 402990 \text{ دج} = 442390 \text{ دج}$$

- الفرق بين مجموع الدفع ومجموع الحسوم :

$$442390 \text{ دج} - 159851 \text{ دج} = 282539 \text{ دج}$$

تطبيق 2

- توقف النشاط في 2003/03/31

- رقم الاعمال لشهر مارس 2003 يقدر بـ: 675000 دج

- دفعات مسبقة (1997 الى 2002) قدرت بـ: 205000 دج

- مشتريات مارس 2003 الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم قدر بـ: 65000 دج

- مخزون 2003/03/31 لا شيء

المطلوب: حدد التسوية الجبائية للرسم على القيمة المضافة ؟

الحل:

- المبلغ الواجب الدفع:

$$\text{مبيعات خاضعة للرسم: } 675000 * 17\% = 114750 \text{ دج}$$

مخزون خاضع للرسم : لا شيء

- المسموح للحسم : الاعتماد: 250000 دج

$$\text{الاعتماد} + \text{الحسم على المشتريات} = 205000 \text{ دج} + 65000 \text{ دج} = 270000 \text{ دج}$$

- الفرق بين المبلغ الواجب الدفع والمسموح للحسم :

$$114750 \text{ دج} - 270000 \text{ دج} = 155250 \text{ دج}$$

- حد التسديد: 38500 دج - 25400 دج = 13100 دج

- فرق غير قابل للتسديد: 155250 دج - 65000 دج = 90250 دج

تمارين مقترحة:

تمرين 1: لنفرض استثمار مقتنى في جوان 2001 والذي ترتب عنه عند الاقتناء خصم الرسم على القيمة المضافة ب: 20000 دج

- إذا تم بيع هذا الاستثمار 20 ماي 2003 بعد الاقتناء يجب على المدين ان يقوم بدفع التسوية

- المطلوب: حدد مبلغ التسوية الجبائية؟

تمرين 2: لنفرض صانع عتاد يقوم بلا تمييز بتسليمات للقطاعين الصناعي والبترولي المستفيد من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، حيث يبين ملفه الجبائي في 310 جويلية 2003 الوضعية التالية:

- مشتريات فيفري 2003 ن الرسم القابل للخصم 212750 دج

- رسم على القيمة المضافة مرحل (اعتماد) 897350 دج

- مبيعات مارس 2003 خاضعة للرسم على القيمة المضافة 1890000 دج بنسبة 17%.

- مبيعات للقطاع البترولي مبررة عن طريق الشهادات الشراء بالاعفاء 2312000 دج (ويتعلق الامر عادة بأملاك خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 %)

المطلوب: حدد مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع؟

تمرين 3: توقف النشاط في 2003/03/31

- مشتريات لشهر 2003/02 الرسم القابل للخصم 17500 دج

- مشتريات لشهر 2003/02 الرسم القابل للخصم 21000 دج

- مبيعات شهر مارس 2003 مبلغ الرسم هو: 20400 دج

- مخزون 2003/03/31 الرسم على القيمة المضافة: 5000 دج

المطلوب: حدد التسوية الجبائية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.؟