

المحور الثالث: الرسم على القيمة المضافة

تمهيد

يعتبر المفكر الفرنسي "موريس لور" أول من استحدث نظام الرسم على القيمة المضافة سنة 1954، وهذا بغية تفادي الإخضاع المتعدد للرسوم المطبقة على الاستهلاك في مختلف المراحل، الجزائر كغيرها من دول العالم تبنت هذا الرسم بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، وهذا خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الاجمالي الوحيد على تأدية الخدمات، حيث لم يدخل حيز التطبيق إلا بحلول تاريخ 1992/4/1 وذلك لتأخر المصادقة عليه من جهة، وإعطاء فرصة لاستيعاب أحكامه لأعوان الإدارة الجبائية وكذا الخاضعين له من جهة أخرى.

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة

يقصد بالقيمة المضافة هي ذلك الفرق بين قيمة الانتاج الكلي للوحدة الإنتاجية وقيمة مستلزمات الإنتاج الوسيطة التي حصلت عليها واستخدمتها في العمليات الإنتاجية خلال فترة زمنية محددة.

الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة عامة على الاستهلاك، ويعتبر من الضرائب غير المباشرة، يكون المكلف مطالب بتسديده بمجرد توليد الحدث المنشئ، الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة، سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد، أو عند التصدير.

ثانياً: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يقصد بمجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة تحديد مختلف العمليات وكذا مختلف الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم والتي يمكن تقسيمها بصفة عامة إلى أربعة أصناف من العمليات وهي: عمليات تأدية الخدمات، عمليات بيع المنقولات، عمليات الأشغال العقارية، وعمليات التسليم للذات:

1- عمليات تأدية الخدمات: تعتبر العمليات المتعلقة بتقديم الخدمات من طرف المكلفين الخاضعين وفق النظام

الحقيقي أو النظام المبسط عمليات خاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة، والتي نذكر منها:

➤ عمليات نقل الأشخاص والبضائع

➤ عمليات الإيجار ذات الطابع التجاري

➤ العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين

➤ العمليات المنجزة من طرف أصحاب المهن الحرة (أطباء، محامين، ...)

2- عمليات بيع المنقولات: البيع هو انتقال السلع والمنتجات بين طرفين مقابل ثمن متفق عليه، حيث تعتبر هذه العمليات المحققة من طرف أشخاص خاضعين وفق أحكام النظام الحقيقي خاضعة للرسم على القيمة المضافة إلا تلك المعفاة بقوة القانون، وعليه فإن عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والمستوردين وتجار الجملة إضافة إلى المساحات الكبرى خاضعة للرسم على القيمة المضافة، في حين تم إعفاء عمليات البيع المحققة من طرف الفلاحين و تجار التجزئة الخاضعين وفق النظام الجزائي، بالإضافة إلى إعفاء بعض السلع الضرورية (الخبز، السميد، الدواء....) من الرسم على القيمة المضافة.

3- العمليات المتعلقة بالعقارات: يمكن ذكر بعض الأنشطة المتعلقة بالعقارات والخاضعة للرسم على القيمة المضافة في ما يلي:

➤ الأشغال العقارية

➤ عمليات بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص باسمهم قصد إعادة بيعها بصفة اعتيادية أو عرضية

➤ عمليات تجزئة الأراضي من أجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية

➤ العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية.

4- عمليات التسليم للذات: والتي تسمح للمكلف بالحصول على منتجات قام هو بإنتاجها وتسليمها لنفسه، أو قام ببناء عقارات بوسائله الخاصة تخصص لتغطية احتياجاته، حيث يعتبر بمثابة مورد وزبون في نفس الوقت .

من جهة أخرى يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة الخاضعين للرسم، على أن يزودوا بسلع وخدمات: للتصدير، للشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين، لمؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

ثالثاً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يقصد به الواقعة التي تولد الحقوق الجبائية للخزينة، حيث يختلف باختلاف العمليات المحققة.

1- العمليات المحققة في الداخل:

- أ- المبيعات والعمليات المماثلة: يتشكل الحدث المنشئ من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة.
- ب- المبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: يتشكل الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ت- الأشغال العقارية وتقديم الخدمات و الأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية، فإن الحدث المنشئ يتشكل من قبض الثمن سواء كان قبل أو بعد الفوترة، كلياً أو جزئياً.
- ث- التسليم للذات: يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم في حالة المنقولات، ومن الاستعمال الأول في حالة الأملاك العقارية

2- عند الاستراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

3- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للرسم والموجهة للتصدير بمجرد تقديمها للجمارك،

المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

رابعاً: تصفية الرسم على القيمة المضافة

يتم حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة من خلال تطبيق معدلات ضريبية محددة حسب طبيعة السلع

والخدمات على الوعاء الضريبي خارج الرسم.

1- معدلات الرسم على القيمة المضافة

تحدد حالياً معدلات الرسم على القيمة المضافة بـ:

➤ 9% (معدل مخفض): يطبق على المنتجات والخدمات التي تكتسي فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي،

الاجتماعي والثقافي للدولة..، والمذكورة على سبيل الحصر في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

➤ 19% (معدل عادي): يطبق على المنتجات والخدمات غير خاضعة للمعدل المخفض.

2- حساب الرسم على القيمة المضافة

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة باتباع الخطوات التالية:

➤ **الخطوة الأولى:** حساب الرسم المستحق على المبيعات من خلال ضرب معدل TVA المناسب في رقم الأعمال

خارج الرسم، حيث يشمل رقم الاعمال (الاساس) الخاضع من:

• **ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم**

على القيمة المضافة ذاته. ويتكون من:

○ بالنسبة لعمليات البيع من المبلغ الإجمالي للمبيعات؛

○ بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة

مقابل تلك المسلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء وذلك بين يدي كل طرف في التبادل؛

○ بالنسبة للتسليمات للذات من الأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة، أو من

ثمن التكلفة مضافا إليها ربح عادي للمنتج المصنع، وللأموال العقارية من ثمن تكلفة الانجاز؛

○ بالنسبة لتجار الأملاك العقارية والمتاجر يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن

البيع و ثمن الشراء بما فيه المصاريف والحقوق والرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

➤ **بالنسبة لعمليات الاسترداد:** يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها

الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة

➤ **بالنسبة لعمليات التصدير:** يتكون الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة للمنتجات الخاضعة للرسم من قيمة

البضائع عند التصدير بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة

➤ **الخطوة الثانية:** استخراج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة مع احترام الأجال القانونية؛

➤ **الخطوة الثالثة:** حساب الرسم الواجب تسديده، وذلك بحساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات،

والرسم القابل للخصم على المشتريات؛ حيث يمكن التمييز بين ثلاث حالات:

• **الحالة الأولى:** قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة يجب على

المكلف أن يسدد مبلغ الرسم الواجب دفعه لدى قابض الضرائب المختص إقليميا في أجل أقصاه

العشرون اليوم الأولى من الشهر اللاحق؛

- الحالة الثانية: قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم، وفي هذه الحالة لا يدفع المكلف أي مبلغ، لكن هذا لا يعفيه من إيداع التصريح الشهري في الأجل القانونية.
- الحالة الثالثة: قيمة الرسم المستحق أقل من قيمة الرسم القابل للخصم، وفي هذه الحالة للمكلف حق اتجاه إدارة الضرائب، حيث لا يدفع أي مبلغ، ويتم تسوية ذلك الحق من خلال المتابعة للرسم المستحق على المبيعات للأشهر القادمة. كذلك هذا لا يعفيه من إيداع التصريح الشهري.

شروط الاستفادة من الحسم:

- يجب ان تكون الخدمات والمشتريات والاستثمارات مبررة بفواتير
- استعمال المنتجات والسلع والخدمات في العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
- عدم التنازل عن الاستثمارات لمدة 05 سنوات بداية من تاريخ الاقتناء
- يجب ان تسدد الفواتير التي يفوق مبلغها 1.000.000 دج بكل الرسوم بطريقة غير نقدية
- يجب ان يرفق التصريح بالرسم على القيمة المضافة (G50) على متن وسيط الكتروني بكشف يحتوي على

المعلومات التالية والخاصة بكل مورد:

- رقم التعريف الجبائي، حيث يجب المصادقة عليه (التأكد من مدى الوجود الفعلي لرقم التعريف الجبائي)
- اللقب والاسم او التسمية الاجتماعية
- العنوان
- رقم التسجيل في السجل التجاري
- تاريخ ومرجع الفاتورة
- مبلغ المشتريات المنجزة او الخدمات المقدمة
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصص

يتمثل التصريح الجبائي المستعمل للتصريح بالرسم على القيمة المضافة في السلسلة (G50) على مستوى الإدارة الجبائية التي يتبع لها مقر المؤسسة ، وذلك خلال العشرين يوم الأولى التي تلي نهاية عمليات الشهر المعني بالتصريح ، أو

خلال خلال العشرين يوم الأولى التي تلي نهاية عمليات الفصل المعني بالتصريح بالنسبة للمكلفين الخاضعين وفق النظام المبسط.

خامسا: تسوية الرسم على القيمة المضافة

تتضمن عملية التسوية إرجاع إلى الخزينة العمومية الرسم على القيمة المضافة المخصوم ، وهذا في حالة عدم احترام القوانين الخاصة بعملية الخصم، حيث تتم عملية التسوية وفق 3 قواعد :

1- قاعدة المصدر: والتي تكون في الحالات التالية:

- إختفاء السلع
- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة مثل: استعمال مشتريات للأغراض الشخصية أو استعمالها في إنجاز عمليات معفاة؛
- العمليات المعتبرة غير قابلة للتسديد النهائي (المؤسسة باعت بدون قبض الثمن)

2- قاعدة الحصة النسبية: وتكون في حالة عدم الاحتفاظ بالأصول لمدة 5 سنوات للتنازل عنها؛

الرسم الذي يجب إرجاعه = الرسم المسترجع $\times \frac{5}{n}$ حيث n تمثل المدة التي لم تستوفي الشرط القانوني.

3- قاعدة التوقف عن النشاط: عند التوقف عن النشاط يجب إرجاع الرسم المسترجع عن السلع والخدمات

الباقية إلى الخزينة العمومية

سادسا: التزامات المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

تتمثل التزامات المكلفين المدينين بالرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

1- التصريح بالوجود وإظهار رقم التعريف الجبائي

يعتبر التصريح بالوجود من التصريحات الواجبة على المكلفين بالضريبة وذلك في اجل لا يتعدى ثلاثين يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط، يترتب على هذا التصريح حيازة المكلف على رقم التعريف الجبائي الواجب ظهوره على كل الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني مثل الفواتير

2- إصدار الفواتير وتسجيلها في سجل الإيرادات: يتعين على المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، الذين يسلمون بضائع أو منتجات أو خدمات إلى مدينين آخرين ، أن يسلموا لهم فاتورة أو وثيقة تحل محلها، حيث يجب إظهار في الفاتورة وبصفة منفصلة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به.

3- مسك محاسبة منتظمة وقانونية: وهذا حسب ما ينص عليه القانون التجاري خاصة المواد من 9 إلى 11 منه، والتي تشمل أساسا:

➤ دفتر عام مرقم وموقع عليه؛

➤ سجل الجرد مرقم وموقع عليه؛

➤ الوثائق المثبتة للعمليات المسجلة في المحاسبة.

4- ايداع التصريحات الشهرية والسنوية والخاصة بالنظام الحقيقي.

وهذا حسب الحالة: إما شخص طبيعي أو معنوي