

## المحاضرة الرابعة: الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA

أهداف المحاضرة : تهدف هذه المحاضرة إلى تمكين الطلبة من.

- تحديد مفهوم الرسم على القيمة المضافة.
- تبيان الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة والحدث المنشئ له.
- التعرف على أهم الإعفاءات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.
- تحديد مجال تطبيق الحق في الحسم وأهم شروطه.

تمهيد :

أنشئ الرسم على القيمة المضافة سنة 1954 بفرنسا بعد ما كانت تفرض عدت ضرائب على المؤسسات لقيامها بعملية تداول السلع والخدمات مما أدى إلى وصول السلع والخدمات للمستهلك بأسعار مرتفعة، لهذا ظهرت الحاجة إلى تنظيم هذه الضريبة وجعلها موحدة بين الوسطاء المكلفون بجمع هذه الضريبة وتسديدها إلى الدولة أو الجهات المختصة وبعد تاريخ إنشائها فإن قائمة الدول المتبينة للرسم على القيمة المضافة في امتداد، حيث أنشئ الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بمقتضى القانون رقم 90-39 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 في مادته 65 ولم يدخل حيز التطبيق إلا ابتداء من تاريخ 01/04/1992.

أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة TVA وخصائصه

1. مفهوم القيمة المضافة VA : تعرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي/ العام والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات حيث الاستهلاكات الوسيطة هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع خلال فترة محددة من الزمن، وتعرف كذلك بأنها القيمة المتحققة من الفرق بين قيمة المخرجات وقيمة المدخلات لأي عملية إنتاج أو بيع أو تقديم خدمات.

2. مفهوم الرسم على القيمة المضافة TVA:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، ويعتبر من الضرائب غير المباشرة حيث ينتقل عبئها الضريبي بين المكلف القانوني (أشخاص طبيعية او معنوية) إلى غاية تحميلها للمكلف النهائي وهو المستهلك، تكون المؤسسة مطالبة بتسديدها بمجرد توليد الحدث المنشئ الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة .

3. خصائص الرسم على القيمة المضافة TVA: يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية :

- أ. ضريبة حقيقية: نظراً لأنها تمس استعمال الدخل أي عملية الإنفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ب. ضريبة غير مباشرة: لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي، وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد المكلف القانوني.
- ج. ضريبة نسبية القيمة: لأنها تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج نوعية وكمية.
- د. ضريبة تركز على آلية الخصم: يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بـ

- حساب الرسم المستحق على المبيعات أو الخدمات المقدمة،

- خصم من هذه الضريبة الرسم الذي مس العناصر المكونة لسعر التكلفة،
- دفع الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم لفائدة الخزينة إذا كان الفرق موجب، أما إذا كان الفرق يساوي الصفر فإنه لا توجد تسوية أما إذا كان الفرق سالب فإن لدينا ضريبة مؤجل خصمها للفترة اللاحقة.
- هـ. **ضريبة حيادية:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة حيادية لأن المستهلك الأخير/النهائي هو الذي يتحملها فعليا، ولا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين .
- ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA :** يشمل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA العمليات والأشخاص الخاضعين لهذا الرسم والذين تتوفر فيهم المواصفات المنصوص عليها في القانون، بموجب المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 1. الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة TVA:** هم الأشخاص المكلفين بجمع هذا الرسم من المستهلك النهائي ودفعه لمديرية الضرائب أي الوطاء وهم المكلفين القانونيين الذين يحملون الرسم لزيائهم ويخضع للرسم على القيمة المضافة :
  - المنتجين،
  - تجار الجملة،
  - تجار التجزئة،
  - مقدمو الخدمات،
- 2. العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA:** يطبق الرسم على القيمة المضافة على المكلفين القانونيين السابق ذكرهم ويستحق الرسم على القيمة المضافة وجوبا على العمليات التالية :
  - أ. **العمليات الخاصة بالمنقولات :**
    - المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون،
    - العمليات المنجزة وفق شروط البيع بأكمله التي يقوم بها المستوردون.
    - العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.
    - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.
    - عمليات البيع بالتجزئة،
    - عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.
    - عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المماثلة.
  - ب. **العمليات الخاصة بالعقارات:**
    - الأشغال العقارية،
    - عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،
    - بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو

عرضية قصد إعادة بيعها،

- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية،
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.
- ج. التسليمات لأنفسهم للذات:**
- عمليات تثبيت القيم المنقولة.
- الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.
- د. أداء الخدمات :**
- عمليات نقل الأشخاص أو السلع.
- مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان.
- الأشغال الشكلية.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسليمات.
- العمليات المتعلقة بالهاتف والتليكس.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة
- العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.
- هـ. عمليات البيع المنجزة إلكترونياً.**

**ثالثاً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة TVA :** الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد دفع الرسم على القيمة المضافة من المكلف القانوني بعد جمعه للخرينة، ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل أو عند الاستيراد أو التصدير.

### 1. في الداخل :

- أ. بالنسبة للإنتاج أو البيع والعمليات المماثلة: يتكون الحدث المنشئ من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة أو معا .
- ب. بالنسبة للبناء والأشغال العقارية: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- ج. بالنسبة للخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- د. بالنسبة للتسليمات للذات :

- فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من التسليم باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

- أما فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأولي لهذه الأملاك.

**2. عند الاستيراد:** يتمثل الحدث المنشئ بالنسبة لعمليات الاستيراد في جمركة السلع والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك بالسلع محل الجمركة.

**3. عند التصدير:** يتمثل الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة لعمليات التصدير في تقديم المنتجات للجمارك، ويتمثل المدين في الشخص المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

## رابعاً: الأسس الخاصة للرسم على القيمة المضافة والمعدلات المطبقة

1. الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة: يشمل الأساس على القيمة المضافة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.
2. معدلات الرسم على القيمة المضافة: حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة ب:
  - أ. المعدل العادي : 19% يطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض.
  - ب. المعدل المخفض: 09% يطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاجتماعي والثقافي، والتي حددها المشرع الجبائي الجزائري في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

خامساً: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة TVA تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة ويمكن تقسيم أهم العمليات التي تستفيد من إعفاءات كما يلي :

1. بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل: يمكن حصر أهم العمليات التي تعفى من الرسم على القيمة المضافة كما يلي:
  - العمليات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة،
  - العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة،
  - المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم،
  - مصنوعات الذهب، الفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان .
  - العمليات الخاضعة لبيع المواد ذات الاستهلاك الواسع كالخبز، الحليب، الشعير، الدقيق...
  - عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
  - العربات الموجهة للمعطوبين والعاجزين، والمقاعد المتحركة،
  - المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددها التنظيم، والمتعلقة خصوصاً بنشاطات التنقيب عن الذهب ،
  - المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة الوطنية سوناطراك.
  - السلع المرسلّة على سبيل هبات، وكذا الهبات الممنوحة تحت أي شكل من الأشكال إلى الهلال الأحمر الجزائري، الجمعيات ذات الطابع الإنساني والتي تكون موجهة للتوزيع مجاناً على المنكوبين أو المحتاجين، أو المستعملة لغايات إنسانية، كذلك تلك الهبات الممنوحة للمؤسسات العمومية،
  - التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون،
  - عمليات الإيداع و النتاج و النشر الوطني للمؤلفات و الأعمال على الحامل الورقي،
  - عمليات إعادة التأمين،
  - عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية،
  - المطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهملها الربح، التي تقدم خدمات ووجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة للمحتاجين والطلبة.

- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل إقتناء أو بناء مساكن فردية،
- عمليات القروض البنكية للصيرفة الإسلامية بصيغ "المرابحة"، و"الاستصناع"، و"الإجارة المنتهية بالتمليك".
- 2. بالنسبة للعمليات التي تتم عند الاستيراد:** يمكن حصر أهم الإعفاءات فيما يلي
  - المنتجات المستوردة عند الاستيراد، والمعفاة عند بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة .
  - البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة المؤقتة للحقوق الجمركية المحددة،
  - الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية،
  - ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.
  - المواد والمنتجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومدارس التدريب المعتمدة.
  - البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري بهذا العمل .
- 3. بالنسبة للعمليات التي تتم عند التصدير:** يمكن حصر أهم العمليات فيما يلي :
  - عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، بشرط تقييد هذه العمليات حسب تسلسلها وترتيبها الزمني في المحاسبة والسجلات المنصوص عليها في القانون.
  - عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

### سادسا: الحق في الحسم / الخصم

- 1. شروط الحسم / الخصم:** إن نظام الحسم/ الخصم المتعلق بالرسم على القيمة المضافة يتوقف على أساس توفر الشروط التالية:
  - يجب أن يرفق التصريح الشهري برقم الأعمال (سلسلة G 50 ) كشف يحتوي على مجموعة من المعلومات، بالنسبة لكل مورد، وتتمثل هذه المعلومات في :
    - رقم التعريف الجبائي،
    - اللقب والاسم أو التسمية الاجتماعية، والعنوان،
    - رقم التسجيل في السجل التجاري،
    - تاريخ ومرجع الفاتورة،
    - مبلغ المشتريات المنجزة والخدمات المقدمة.
    - مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصوم.
  - ويمكن إدراج الرسم الذي تم إغفال خصمه في التصريحات اللاحقة إلى غاية 20 ديسمبر من سنة الإغفال، ويجب أن يسجل بشكل منفصل عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح.
  - وفي حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية .

- أما بالنسبة لعمليات خصم / حسم الرسم على القيمة المضافة للفاخرة التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج، والمسددة نقداً ، فإنه لا يمكن أن تتم هذه العملية عملية الخصم.
- عدم التنازل لمدة 5 سنوات عن الاستثمارات بداية من تاريخ اقتنائها ودخولها في الخدمة.
- 2. العناصر المستثناة من الحق في الحسم / الخصم:** تستثنى من الحق في الحسم:
  - السلع والخدمات المستعملة للخدمة الخاصة أو نشاط غير خاضع للرسم.
  - الأموال العقارية المقتنية أو المنشأة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة،
  - الرسم على القيمة المضافة المطبق على السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تمثل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
  - المنتجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات.
  - كما أنه تستثنى أيضاً من الحق في الخصم/ الحسم كل العمليات التي تستفيد من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة أو التي تنجز من طرف أشخاص يستفيدون من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- 3. التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة TVA** يتوجب على شخص مسجل بصفته خاضع للرسم على القيمة المضافة، أن يبعث بتصريحات شهرية عن طريق (سلسلة G 50) ويدفع للزينة الضريبة المستحقة عن هذا الرسم

**التمرين رقم 01:** قامت مؤسسة EXTRA (SARL) التجارية بالعمليات التالية.

خلال شهر جانفي 2023.

1. تحملت مصاريف مختلفة بقيمة 200.000 دج HT تم تسديدها نقداً.
2. قامت بعملية شراء مباني بقيمة 2.000.000 دج TTC بشيك.
3. قامت بعملية شراء برنامج محاسبي بقيمة 500.000 دج TTC بشيك.
4. قامت بعملية شراء بضاعة بقيمة 2.500.000 دج TTC بشيك.
5. قامت بعملية بيع بضاعة بقيمة 3.000.000 دج HT بشيك.

وخلال شهر فيفري 2023 .

1. تحملت مصاريف توثيق أحد العقود بقيمة 100.000 دج HT بشيك.
2. تحملت مصاريف تأمين بقيمة 200.000 دج HT بشيك.
3. قامت بعملية بيع بضاعة بقيمة 2.000.000 دج HT بشيك.

**المطلوب:** أجب عن ما يلي.

1. سجل جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة ويظهر فيها TVA.

2. القيام بتسوية رصيد (TVA) الرسم على القيمة المضافة الخاص بشهر جانفي و فيفري وتسجيله محاسبيا، مع إدراجه في وثيقة G50 الخاصة بكل شهر.

**التمرين رقم 02:** أظهرت محاسبة أحد المؤسسات التجارية المعلومات التالية خلال شهر مارس 2023.

1. قرض ضريبي للرسم على القيمة المضافة TVA بقيمة 120.000 دج.
2. رقم اعمال خارج الرسم للشهر بقيمة 1500.000 دج.
3. مشتريات من السلع والخدمات بقيمة 300.000 دج HT.
4. رسم على القيمة المضافة للاستثمارات بقيمة 40.000 دج.

**المطلوب:** القيام بتسوية رصيد (TVA) الرسم على القيمة المضافة الخاص بشهر مارس وتسجيله محاسبيا، مع إدراجه في وثيقة G50 الخاصة بذات الشهر.