جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

المستوى: سنة ثالثة
التخصص : محاسبة وجباية
السنة الجامعية: 2025/2026

المحاضرة السادسة: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي ويعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق والمتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P) وذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته للإصلاحات التي عرفها الاقتصاد الوطني.

أولا: مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة :

يعتبر هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة :

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية فعالة لعصرنة الاقتصاد الوطني وواسع التطبيق في الدول المتقدمة والنامية لما يتمتع به من خصائص وهي :

2-1- توسيع مجال التطبيق : يعتبر مجال تطبيق الرسم جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة لـ : **(T.U.G.P)** و **(T.U.G.P.S)** وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.

2-2- توسيع مجال الخصم : يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذا الرسم إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ولم يقتصر هذا في الخصم المادي والمالي بل تعداه أيضا إلى عمليات القطاع الإداري والتجاري،وهذا ما يوسع مجال التعامل بالفواتير للاستفادة من حق الخصم وبذلك يساعد على مكافحة التهرب الضريبي.

2-3- تقليص عدد المعدلات : جاء نظام الرسم على القيمة المضافة ليعوض 18 معدلا في نظام الرسوم على رقم الأعمال بـ 04 أربع معدلات وهي 7%، 13%، 21%، 40 % إلا أن المعدلات انخفضت وتقلص عددها لتصبح في سنة 2001 معدلين فقط وهما 7% و 17 % .ولم تتغير إلى غاية سنة 2017 لتصبح 9% و 19 %.

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يشمل مجال تطبيق الرسم كل العمليات والأشخاص الخاضعين كما يلي:

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى فئتين :

1-1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا:

العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة هي :

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر؛
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المعتمدة وكذا تجارة التجزئة؛
- باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة؛

يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر فيها الشروط الآتية:

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة : وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجمع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص؛

1-2- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يمارسون بعض الأنشطة المتواجدة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الخضوع إراديا بناءا على اختيارهم للرسم على القيمة المضافة، عندما:

- ينجزون عمليات خاصة بالتصدير.
- يقومون بعمليات التسليم لـ :

- الشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم، الآخرين.
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

2- الأشخاص خاضعون للرسم على القيمة المضافة:

يعتبر كل شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة كل من يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وهؤلاء الأشخاص هم:

2-1- المنتجون:

ويقصد بلفظ المنتجين الأشخاص الذين يقومون بالعمليات التالية :

– الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.

– الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيبها التجاري النهائي، مثل الترزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.

– الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و2 أعلاه.

2-2- تجار الجملة :

يعتبر بيعا بالجمة الأشخاص الذين يقومون بالعمليات التالية:

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

2-3- تجار التجزئة التابعين لنظام الربح الحقيقي:

يقصد بعبارة تاجر التجزئة، التجار الذين يقومون بعمليات البيع حسب شروط البيع بالتجزئة، غير أن تجار التجزئة الخاضعين للنظام الجزافي معفون من مجال الرسم على القيمة المضافة.

2-4- الشركات الفرعية:

تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

ثالثا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لبعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام عادة خاضعة للرسم.كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية، وهي:

1- في المجال الاقتصادي : الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".

2- في المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق، .. إلخ)، الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين، ..إلخ.

3- في مجال الثقافي : تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون. وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

تستثني من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج.

رابعا: قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته

1- أساس فرض الرسم :

يقصد بأساس فرض الرسم القاعدة التي يحسب على أساسها مبلغ الرسم،ويعتبر أساس فرض الرسم كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي قدمت له الخدمة أو السلعة.

غير أنه يستبعد من أساس فرض الرسم بعض العناصر في حالة فوترتهم للزبون كما يلي :

- التخفيضات والحسومات المالية والإنتقاصات الممنوحة وحسوم القبض.
- حقوق الطوابع الجبائية.
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

وقد تم تحديد قواعد خاصة لتعيين الأساس الخاضع للرسم فيما يخص:

1-1- عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات البترولية :

- في مرحلة الإنتاج، سعر البيع عند خروجه من المصنع.
- في مرحلة التوزيع، وفق لشروط البيع بالجملة، هامش البيع بالجملة.

1-2- الأشغال العقارية :

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات ووضعيات الأشغال والفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

1-3- عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة والعقارات :

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من :

- بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.
- أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات، من ثمن تكلفة الإنجاز.

1-4- أصحاب الإمتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من :

- مبلغ الإيرادات المخصوم منها الإلتزام المدفوع للبلدية إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص؛
- الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية؛

1-5- وكلاء النقل ووسطاء العبور :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مجمل المبالغ المقبوضة من قبلهم، غير أنه يمكن الخصم من رقم أعمالهم الخاضع للرسم :

- مصاريف النقل عندما يقوم به الغير؛

- مصاريف شحن وتفريغ السلع؛
- مصاريف التحميل؛
- الحقوق والرسوم المدفوعة عند الاستيراد.

1-6- المجزئون للأراضي وتجار الأملاك العقارية :

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن البيع وثمن الشراء زائد المصاريف والحقوق والرسوم المسددة من طرف المقتني ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

1-7- عند الاستيراد : يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع من طرف المرسل له مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتأمين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.

1-8- عند التصدير : يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة.

2- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة :

الحدث المنشئ للرسم هو الواقعة الذي يتولد عنها الدين نحو الخزينة العمومية ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير.

2-1- في الداخل:

أ- **بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة :** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ب- **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية :** من التحصيل الكلي أو الجزئي . في غياب التحصيل ، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة

ج- **بالنسبة للأشغال العقارية :** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. ويقصد بالقبض، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. غير أنه، عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشىء من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

د- بالنسبة للتسليمات للذات :

- فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشىء من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.
- فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكوم الحدث المنشىء من الاستعمال الأول لهذه الأملاك

ذ- بالنسبة لتقديم الخدمات : يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ر- **عند الإستيراد :**يتكون الحدث المنشىء من جمركة السلع. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

ز- **عند التصدير** :يتكون الحدث المنشىء للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لذى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

3- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة :

- **9% (معدل مخفض)** : يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.
- **19ض% (معدل عادي)** : يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض بـ 09%.

خامسا- نظام الحسومات ونظام الشراء بالإعفاء وتوزيع الرسم :

يتمثل نظام الحسومات ونظام الشراء بالإعفاء فيما يلي:

1-نظام الحسومات :

يتوقف الحسومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للرسم يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية.

يعتبر الحق في الحسم رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للرسم. ولا يستفيد من هذا الحق سوى الخاضعين ويخص الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية.

1-1- مجال تطبيق الحق في الحسم:

إن العمليات القابلة للخصم هي عمليات البيع، الأشغال العقارية، وتقديم الخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

بعبارة أخرى إن الرسم على القيمة المضافة المثقلة للمواد، والمنتجات أو الخدمات يكون غير قابل للحسم إلا إذا كانت هذه الأخيرة مستعملة في عملية خاضعة فعلا لهذا الرسم.

1-2- السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:

يستثنى من الحق في الخصم، الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل:

- السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.
- السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
- المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات؛
- الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم؛
- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والرقص، وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد استهلاكية بأسعار مرتفعة؛
- بائعو الأملاك وما شابههم؛
- المستفيدون من الصفقات؛

– الوكلاء بالعمولة والسماسرة؛

– مستغلو سيارات الأجرة؛

– العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها؛

2– نظام الشراء بالإعفاء :

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يحسم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المستحق من العملية المنجزة.

غير أنه، في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للشخص حسم هذا الرسم الذي أثقل مشترياته، ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء.

2–1– مفهوم الشراء بالإعفاء :

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح للأشخاص الذين ليسوا بإمكانهم حسم الرسم المدفوع على الشراء، الحق في الشراء بدون الرسم على القيمة المضافة، كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية.

2–2– العمليات المستفيدة من الشراء بالإعفاء من الرسم :

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على :

1– المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم بنشاطات البحث و/أو الاستغلال أو النقل عن طريق الأنابيب للمحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير.

2– المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

– مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ".

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية لنشاط.

2–3– الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء :

وتتكون أساسا من منح الاعتماد وإجراءاته:

2–3–1– منح الاعتماد :

تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا ويتوقف منح الاعتماد على :

– مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني؛

– تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبيت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع الاعتماد؛

– يطالب بهذا الإجراء الأخير، في كل سنة عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية؛

2-3-2- إجراءات منح الاعتماد :

تودع طلبات منح الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا والذي بدوره يحول الملف إلى المدير الجهوي للضرائب التابع له في أجل مدته ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الملف.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

3- توزيع حصيلة الرسم :

يوزع حاصل الرسم على القيمة المضافة المحققة في الداخل كما يلي:

– 75% لفائدة الدولة؛

– 10% لفائدة البلديات؛

– 15% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

:ملاحظة

تحديثات قانون المالية 2025

تغيير الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع التي يقوم بها المرقون العقاريون (المادة 59 من ق.م 2025)

استبدل قانون المالية لسنة 2025 الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة عللى مبيعات العقارات ذات الاستعمال السكني والتجاري أو المهني والمحلات ذات الاستعمال الصناعي التي يقوم بها المرقون العقاريين، بالتحصيل الكلي أو الجزيء لثمن الملكية، بدلا من التسليم القانوني أو المادي للعقار

الأستاذ: قطـاف نـبيـل