محاضرات رسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة يفرض على الاستهلاك, و يخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي , و عليه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير التجارية, كما أنه تم إدماج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي1995 عمليات البنوك و التأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى " الرسم على عمليات البنوك و التأمين " .

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الرسم على القيمة المضافة

سنحاول في هذا المبحث تقديم عموميات حول الرسم على القيمة المضافة من خلال مفهوم , أهداف و خصائص هذه الضريبة , إضافة الفئات الخاضعة و المعفية و كذا العمليات الخاضعة و المعفية من هذه الضريبة .

1- **مفهوم , خصائص , و أهداف الرسم على القيمة المضافة :**

1- 1 **مفهوم الرسم على القيمة المضافة** : يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة يفرض على الاستهلاك , و يتحمل عبء هذه الضرائب المستهلك و ليس المؤسسة التي يكمن دورها في تحصيل و تسديد هذه الضريبة لمصلحة الجباية , مع العلم أن طريقة تحصيل هذه الضريبة تتم بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم .

1-2 **خصائص الرسم على القيمة المضافة** : يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية :

* ضريبة شاملة تفرض على السلع و الخدمات المنتجة محليا بالجزائر و كذا السلع المستوردة من الخارج , حيث تفرض على

الاستهلاك أي عند الإنفاق , حيث أن هذا الرسم متضمن في سعر السلعة , أي أن المستهلك يدفع قيمة السلعة خارج الرسم مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة , و نكتب :

المبلغ متضمن الرسم = المبلغ خارج الرسم + قيمة الرسم على القيمة المضافة .

قيمة الرسم على القيمة المضافة = المبلغ خارج الرسم X.معدل الرسم على القيمة المضافة

* ضريبة غير مباشرة تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من

طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج و توزيع السلع و الخدمات , لكن يتحمل عبئها المستهلك النهائي .

* ضريبة نسبية القيمة تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتج " الحجم أو الكمية " .

* ضريبة تعتمد على آلية الخصم " الاسترجاع " فالمؤسسة لها إمكانية استرجاع كل الرسم الذي تحملته عند الشراء عند قيامها بعملية البيع , و يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل و الرسم المتحمل .

* الرسم على القيمة المضافة يحقق مبدأ الحياد لأنه لا يؤثر على تكاليف الإنتاج , فالمستهلك النهائي هو الذي يتحمله .

* ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفع المجزأ حيث يدخل إلى الخزينة جزء جزء , و عدد الأجزاء يساوي تماما عدد عمليات التداول , أي عدد المكلفين القانونيين .

3-1 **أهداف الرسم على القيمة المضافة** : يهدف الرسم على القيمة المضافة إلى :

* تبسيط العمليات الجبائية حيث أنه يسجل منفصلا عن قيمة السلعة أو الخدمة .

* تمويل ميزانية الدولة .

* تحقيق التوازن في الأسواق , حيث يفرض بنسب عالية على السلع الكمالية و نسب منخفضة على السلع الضرورية .

* المساهمة في رفع إنتاجية الوحدات عن طريق تشجيع الاستهلاك و إمكانية استرداد الرسم على المشتريات .

* تشجيع التصدير نحو الخارج و ذلك بإعفاء السلع المصدرة من الرسم على القيمة المضافة .

2- **مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة** : يخضع للرسم على القيمة المضافة كل العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الخدماتي و الحرفي , و التي يقوم بها الأشخاص بصفة عادية أو عرضية .

2-1 **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا** : حسب المادة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال تشمل ما يلي:

* عمليات الاستيراد .

* المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون سواء أشخاص طبيعيين أو معنويين .

* المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي للمنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها (يستوردها) التجار المستوردين .

* العمليات التي يقوم بها تجار الجملة .

* المتاجرة بالمعادن الثمينة " الذهب , الفضة , البلاتين , أحجار كريمة ...الخ " ، و كذا المتاجرة في التحف الفنية الأصلية والعتيقة " تماثيل , لوحات جدارية "

* عمليات البيع بالتجزئة .

* عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة , باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي . و يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة و هذا بتوفر شرطين و هما أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة , و هذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع , إضافة إلى كون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية .

* عمليات البيع الخاصة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى .

* الأشغال العقارية .

* عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية .

* بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم , و ذلك بصفة عادية أو عرضية قصد إعادة بيعها .

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

* عمليات بناء و بيع العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة للنشاط المهني أو الصناعي أو التجاري المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية .

* التسليمات لأنفسهم .

* عمليات نقل الأشخاص أو السلع .

* مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم , محلات بيع الحلويات , قاعات الشاي , الخمارات ....الخ) .

* عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الدراسات و البحث و جميع العمليات غير المبيعات و الأشغال العقارية .

* الحفلات الفنية , الألعاب و التسليات .

* العمليات المتعلقة بالهاتف و الفاكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات .

* العمليات المنجزة ما بين الوحدات من نفس المؤسسة .

* العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين .

* العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات , باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي , و شبه الطبي و البيطري.

2-2 **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا** : حسب المادة الثالثة من قانون الرسوم على رقم الأعمال يجوز للأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الاختيار بناء على تصريحهم باكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة , و ذلك إذا كانت نشاطاتهم تخص :

* عمليات التصدير .

* الشركات البترولية .

* المؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء .

3-3 **الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة** : و هم :

* المنتجين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين .

* تجار الجملة .

* تجار التجزئة .

* الوسطاء " السماسرة " .

3-4 **الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة** : حسب المادة الثامنة من قانون الرسوم على رقم الأعمال حددت مجموعة من الإعفاءات , حيث تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية .

3-4-1 **الإعفاءات لاعتبارات اقتصادية** : و نذكر منها :

* نشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و استغلالها و تمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب , و كذا الخدمات و الأشغال الموجهة لبناء المنشآت التكرير التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سونطراك , و كذا المنجزة لحسابها و كذا الشركات البترولية المشتركة معها و مقولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع .

* حيازة تجهيزات من طرف المؤسسات المنشأة في إطار أجهزة :ANGEM , ANSEJ , CNAC ANDI

* العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع بمفهومه الجبائي .

* عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك و المؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الايجاري .

* عمليات إعادة التأمين .

* عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية .

* الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية .

3-4-2 **الإعفاءات لاعتبارات اجتماعية** , ونذكر منها :

* عمليات البيع الخاصة بالخبز , حليب الأكياس , الدقيق و السميد , السكر , زيت المائدة .

* عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية .

* العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة للمحتاجين و الطلبة , بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح .

* عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع الخاص بالتأمينات .

* عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية .

* السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري و الجمعيات ذات الطابع الإنساني , بشرط أن توزع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص يستحقون المساعدة , أو المستعملة لغايات إنسانية , و كذا التبرعات الموجهة للمؤسسات العمومية .

* المقاعد المتحركة , و العربات المماثلة الخاصة بالعاجزين , بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع , و الدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي المهيئة خصيصا للعاجزين .

* العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي أو يساوي مبلغ 100000 **دج** بالنسبة لمؤدي الخدمات , و مبلغ 130000 **دج** بالنسبة لباقي الخاضعين .

* مبيعات اللحوم و الحلي معفاة من الرسم على القيمة المضافة .

3-4-3 **الإعفاءات لاعتبارات ثقافية** : و نذكر منها :

* التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية , و بصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون .

* حيازة التجهيزات الرياضية المصنوعة في الجزائر .

* العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية للشهداء ثورة التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية .

* التنازل عن الأشياء القديمة " الآثار القديمة " و الفنية لفائدة المتاحف و المكتبات العمومية .

* الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج و طبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالثقافة .

* عملية الإبداع و الإنتاج و النشر الوطني للمؤلفات و الأعمال .

3-4-4 **الإعفاءات لاعتبارات مختلفة** , و نذكر منها :

* تجار التجزئة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة "**IFU** " .

* المزارعون و مربي المواشي .

3-5 **الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة** : الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة , و يختلف الحدث المنشأ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل , عند الاستيراد أو عند التصدير .

3-5-1 **في الداخل** :

أ- بالنسبة للمبيعات و العمليات المماثلة : يكون الحدث المنشأ للرسم عند التسليم القانوني أو المادي للبضاعة , غير أنه بالنسبة للمؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فان الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة يكون عند تحصيل الثمن كليا أو جزئيا .

ب- بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية: يكون الحدث عند التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن، أما في غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

ج- بالنسبة للأشغال العقارية: يكون الحدث عند قبض الثمن كليا أو جزئيا، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات ... الخ)، أما بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشئ للرسم عند التسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ للرسم عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ عند الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

د- بالنسبة للتسليمات للذات الخاصة بالمنقولات: يكون الحدات المنشئ للرسم عند التسليم.

ذ- بالنسبة لتقديم الخدمات عموما: يتكون الحدث المنشئ عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، وإن تعذر نبض الثمن، يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من تسليم التذكرة.

3-5-2 عند الاستيراد: يكون الحدث المنشئ للرسم من إدخال البضاعة عند الجمارك، والشخص المصرح لدى الجمارك هو المدين بالرسم، أي هو الذي يتحمل دفع الحقوق والمعني بدفع الرسم.

3-5-3 عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للرسم عند تقديم المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، لكن تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

3-6 معدلات الرسم على القيمة المضافة، هناك معدلين مطبقين حاليا هما:

3-6-1 المعدل المخفض: نسبته 9% و يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي، الاجتماعي، و الثقافي.

3-6-2 المعدل العادي: نسبته 19 % ويطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات غير خاضعة للمعدل المخفض.

وعموما يمكن تلخيص أهم المنتجات والمواد الخاضعة للمعدلين المخفض والعادي في الجدول التالي:

العمليات الخاضعة للمعدل المنخفض 9%	العمليات الخاضعة للمعدل العادي 19 %
الخضر الجافة والطازجة (البطاطا، الطماطم، البصل، الثوم، الخس، الجزر، اللفت)، التمور بجميع أنواعها، الأرز، زيت الزيتون، العجائن الغذائية، الخمائر، المياه، الكهرباء والغاز الطبيعي، الحلفاء، النخالة، بيع الأحصنة الحمير، البغال، البقر، الغنم والماعز، عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات، إيجار السكنات الاجتماعية، مستغلو سيارات الأجرة، نقل المسافرين بالسكك الحديدية، تجار السلع، بائعو الأملاك، المهن الطبية، المواد الصيدلانية ذات الإستعمال البيطري، الخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الإستشفائية المعدنية، ومحطات العلاج بمياه البحر، الأفرشة الطبية المضادة للقروح، خدمات التعليم والتربية	الأثاث، الحي، الملابس، مواد البناء، الفواكه ماعدا التمور، مواد التنظيف، الآلات الكهرومنزلية، أجهزة الحاسوب، محلات بيع الحلويات، محلات بيع السكر، بناء وبيع المحلات التجارية، وسائل نقل المسافرين ماعدا النقل بالسيارات، نقل البضائع، صنع الملابس الجاهزة، القهوة، الشاي، المشروبات الغازية، الهاتف، العمولات البنكية.

المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري، الصحافة، بيع الكتب والكتيبات والمطبوعات، ألبوم أو كتب مصورة والبوم رسم وتلوين للأطفال و أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات، المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي، العروض المسرحية والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب المالية بمختلف أنواعها، خدمات الإقبال على الإنترنت، الوكيل بالعمولة والسماسرة، المستفيدون من الصفقات، مبيدات الحشرات ومبيدات الفطريات ومبيدات الأعشاب المستعملة في الزراعة، مجمعات تركيب السيارات، أجهزة الإشارة للأمن والمراقبة، أجهزة الراديو المستعملة للملاحة، أجهزة كشف الراديو المستعملة للملاحة، أدوات وأجهزة الجبارة، وأجهزة لتسهيل السمع للصم والأجهزة المحمولة على الجسم أو المزروعة فيه لتعويض نقص أو عاهة	

المثال الأول: يبيع المنتج "أ" مادة أولية إلى المنتج "ب" بمبلغ 500000 دج خارج الرسم، مع العلم أن بيع المواد الأولية يخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 9 %، يقوم المنتج "ب" بتحويلها إلى سلعة، ويبيع هذه السلعة لتاجر الجملة "ج" مبلغ قدره 600000 دج خارج الرسم، معدل الرسم على القيمة المضافة 19 %، تاجر الجملة "ج" يبيع هذه السلعة لتاجر التجزئة "د" بمبلغ 850000 دج خارج الرسم مع العلم أن "معدل الرسم على القيمة المضافة 19 % ، وأخيرا يبيع تاجر التجزئة " د " هذه السلعة إلى المستهلك | النهائي بمبلغ 1200000 دج خارج الرسم مع العلم أن تاجر التجزئة " و " غير خاضع للرسم على القيمة المضافة.

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم على القيمة المضافة النواحي الدفع في كل مرحلة، وما هو مجموع الرسم المدفوع الخزينة الدولة ؟

المبحث الثاني: الإسترجاعات والتسويات

قبل التعرض إلى مفهوم الاسترجاع لابد من الحديث عن الوثيقة القانونية التي يتم التعامل بها بين المكلفين القانونيين وهي الفاتورة، وذلك من خلال مفهومها، وصفها، وعناصرها، ثم يتم الانتقال إلى الحديث عن الإسترجاعات والتسويات.

1 – مفاهيم أساسية حول الفاتورة

1 1 تعريف الفاتورة: هي عبارة عن وثيقة تجارية تنجز من طرف المورد "البائع" وتسليم للزبون "المشتري"، تبين مبلغ السلع والخدمات المقدمة لها قيمة قانونية باعتبارها أداة إثبات العملية البيع وشروط تنفيذها، وتنجز في نسختين على الأقل يعطى الأصل للزبون ويحتفظ بالنسخة الأخرى في قسم المحاسبة لدى المورد.

1 2 وصف الفاتورة: تقسم الفاتورة إلى ثلاثة أجزاء وهي:

1 2 1 الجزء العلوي: ويحتوي على البيانات التالية:

- اسم الفاتورة ورقم تسلسلها
- اسم وعنوان الورد ورقم سجله التجاري ورقمه الجبائي
- اسم وعنوان الزبون.
- تاريخ و مكان إنجاز الفاتورة.
- مرجع الفاتورة ويكون في أغلب الأحيان وصل الطلب هو المرجع.

1-2-2 الجزء الهيكلي: ويتعلق بتفاصيل السلعة المباعة ويضم:

- المرجع
- نوع السلعة ومواصفاتها.
- تحديد الكميات بالعدد ووحدة القياس.
- سعر بيع الوحدة
- المبلغ وهو حاصل ضرب الكمية في سعر الوحدة.

1 2 2 الجزء السفلي: ويحتوي على البيانات التالية:

- المبلغ الإجمالي خارج الرسم.
- التخفيضات التجارية
- الصافي التجاري
- التخفيضات المالية.
- الصافي التجاري.
- التخفيضات المالية
- الصافي المالي
- مصاريف النقل لا يتحملها الزبون تخفض، أما إذا تحملها البائع تضاف.

- الرسم على القيمة المضافة
- المبلغ متضمن كل الرسوم
- شروط التسليم والدفع.
- كتابة مبلغ الدفع بالأحرف بعبارة "أغلقت أو أوقفت" الفاتورة عند مبلغ ...."

1 3 عناصر الفاتورة: يمكن شرح أهم عناصر الفاتورة كما يلي:

1 3 1 المبلغ الإجمالي خارج الرسم: وهو حاصل ضرب الكمية في سعر الوحدة.

1 3 2 التخفيضات التجارية: وتأخذ ثلاثة أشكال:

- تخفيضات تمنح للزبون في حالة وجود عيب في البضاعة أو عدم تطابقها مع المواصفات المتفق عليها أوفي حالة التأخر عن موعد التسليم المتفق عليه.
- تخفيضات تمنح حسب أهمية الزبون أو عن حجم الكمية المباعة له.
- تخفيضات تمنح للزبون على مبلغ مجموع العمليات المحققة خلال دورة.

وتحسب التخفيضات التجارية كما يلي:

قيمة التخفيض التجاري= المبلغ الإجمالي خارج الرسم X نسبة التخفيض التجاري الصافي التجاري = المبلغ الإجمالي خارج الرسم – قيمة التخفيض التجاري.

مع العلم أن التخفيضات التجارية إذا وردت في نفس فاتورة البيع فإنها لا تسجل محاسبيا، وإنما يسجل الصافي التجاري فقط، أما إذا وردت في فاتورة مستقلة عن فاتورة البيع فإنها تسجل محاسبيا

1 3 3 التخفيضات المالية: هي خصم ممنوح للزبون عند التعجيل بتسديد الدين قبل التاريخ المتفق عليه.

ويحسب التخفيض المالي كما يلي:

قيمة التخفيض المالي= الصافي التجاري X نسبة التخفيض المالي.

الصافي المالي = الصافي التجاري – قيمة التخفيض المالي.

على عكس التخفيضات التجارية فإن التخفيضات المالية تسجل محاسبيا تحت حساب "ح/ 66 أعباء مالية أخرى" ضمن عملية البيع سواء وردت في فاتورة مستقلة أوفي فاتورة غير مستقلة.

لما تحتوي الفاتورة على تخفيض تجاري وتخفيض مالي، فإن الرسم على القيمة المضافة يحسب من الصافي المالي، لكنه لا يظهر في التسجيل المحاسبي، وإنما يظهر الصافي التجاري في التسجيل المحاسبي.

2 – الإسترجاعات: كل التطبيقات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لابد أن تتوفر على الرسم على المبيعات والرسم على المشتريات لأنهما شرط لازم لعمل آلية الإسترجاع "الخصم" ونكتب:

TVA الخزينة=TVA المبيعات –TVAالمشتريات

ولاسترجاع الرسم على القيمة المضافة لابد من استخدامها في عمليات خاضعة. وهو نوعان: 2-1 الإسترجاع المادي: ويتعلق مباشرة المواد والمخزونات وتقديم الخدمات "أصول غير قابلة للاستهلاك"، ويتحقق هذا النوع من الإسترجاع بتوفر الشروط التالية:

- ضرورة ظهور الرسم على فواتير الشراء أو وثائق الإستيراد.
- ضرورة خضوع الإسترجاعات لقاعدة التفاوت الشهري، وتعني هذه القاعدة أنه لا يسمح بالإسترجاع المادي خلال نفس الشهر الذي تحققت فيه الرسوم على المشتريات، وإنما يتم استرجاعها في الشهر الموالي.
- الرسوم التي يمكن استرجاعها هي الرسوم على المشتريات والخدمات المتعلقة بالمنتجات الموجهة للبيع بالإضافة إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية والخدمات.
- الخضوع لقاعدة الحيلولة دون التصادم، وهدف هذه القاعدة هو تحديد استرجاع الرسم على القيمة المضافة بصفة عامة، فلا يسمح باسترجاع الرسم الذي تحملته المشتريات إلا إذا كان مبلغه مساوي أو أقل من المبلغ الذي دخل فعلا في المبيعات.

2 – 2 الاسترجاع المالي: يتعلق هذا النوع من الاسترجاع بحيازة الاستثمارات التي تدخل في العملية الإنتاجية ونذكر منها: التجهيزات، المكاتب، المباني الإدارية، التجارية والصناعية، وأجهزة الهاتف، الفاكس، والإعلام الآلي ... الخ، وتتمثل شروط الاسترجاع المالي فيما يلي:

- حيازة هذا الاستثمار في شكل محدد بضمان يمنح الحق في استرجاع الآلات المخصصة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- ضرورة الاحتفاظ بهذه الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ حيازتها.
- الاستثمار المالي يسترد خلال نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الاستثمار

إن اختلال أي من الشروط سواء الخاصة بالاسترجاع المادي أو المالي يؤدي إلى القيام بعملية التسويات.

2 – التسويات: يمكن تعريف التسوية على أنها إعادة النظر في عملية خصم "استرجاع" تمت فعلا، حيث يجب إعادة جزء أو كل TVA المخصومة إلى الخزينة، وذلك وفقا للحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي. ويمكن تلخيص الأحداث المبررة للتسوية وفقا للحالات التالية:

- قاعدة حماية الحق في الخصم "قاعدة المصد".
- قاعدة الحصة النسبية "التحصيص".

- قاعدة اختلاط النشاط

3-1 قاعدة حماية الحق في الخصم: وفقا لهذه القاعدة لا يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد والمنتجات غير المستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وفي حالة كون عملية الإسترجاع "الخصم" تمت فعلا على المكلف إعادتها إلى الحزينة عن طريق التسوية، والتسوية وفقا لهذه القاعدة تتم دائما لصالح الخزينة وهي خاصة بالمشتريات ويمكن تلخيص حالات التسوية بفعل هذه القاعدة فيما يلي:

- حالات اختفاء السلع "السرقة، الضياع، التلف، وجود عيب في البضاعة"، ونستثني منها اختفاء السلع في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.
- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة مثل استعمال السلع والخدمات لأغراض خاصة، أو تحقيق عمليات معفاة.
- العمليات المعتبرة غير قابلة للتسديد النهائي.

3-2 قاعدة الحصة النسبية: مضمونها أن الحزينة تطالب المكلف بإرجاع TVA المشتريات عن الأصول المتنازل عنها قبل خمس سنوات من شرائها، والتسوية بفعل هذه القاعدة تكون دائما لصالح الخزينة،

3- 3 قاعدة اختلاط النشاط: حيث أن المكلف يحقق حجم نشاط كلي جزء منه خاضع والجزء الآخر غير خاضع، وأن نسبة الإختلاط للنشاط المعطاة تعبر دائما عن الجزء الخاضع، حيث تعتمد نسبة اختلاط النشاط للسنة السابقة في عمليات الاسترجاع و بشكل مؤقت، وفي نهاية السنة محل الدراسية نحدد نسبة اختلاط النشاط النهائية "الحقيقية"، ثم نقوم بعملية التسوية مقارنة النسبة النهائية بالنسبة المؤقتة. وهنا نميز بين ثلاثة حالات:

- تساوي النسبتين لا تكون هناك تسوية.
- النسبة المؤقتة أكبر من النسبة النهائية. التسوية تكون بالفرق بين النسيبتين بالقيمة المطلقة، وتكون هنا لصالح الخزينة.
- النسبة المؤقتة أقل من النسبة النهائية. التسوية لصالح المكلف بالفرق بين النسبتين. ونكتب:

التسوية= | TVA المسترجعة للنسبة المؤقتة- TVA المسترجعة للنسبة النهائية | التسوية= TVA المسترجعة X | النسبية المؤقتة – النسبة النهائية |