

دراسة ضريبة الرسم على القيمة المضافة

أولاً: الرسم على القيمة المضافة TVA.

I. مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي ويقع على عاتق المستهلك النهائي (المكلف الحقيقي) لا على المؤسسة (المكلف القانوني)، وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة للمؤسسة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الانتاج الاجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة TVA هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية ليتهاكها المستهلك النهائي.

وتتمتع هذه الضريبة بالخصائص منها¹:

❖ ضريبة غير مباشرة: لأنها لا تدفع مباشرة إلى الخزينة عن طريق المستهلك النهائي الذي يعتبر مكلف حقيقي وإنما عن طريق المؤسسة التي تضمن الإنتاج وتوزيع السلع والتي تعد المكلف القانوني.

❖ ضريبة متعلقة بالقيمة: تحسب على أساس قيمة المنتج بغض النظر عن طبيعة المنتج ونوعيته وكميته.

❖ ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم: يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بـ:

▪ حساب الرسم المستحق على المبيعات والخدمات المقدمة.

▪ خصم من هذه الضريبة الرسم الذي يتعلق بالعناصر المكونة لسعر التكلفة.

▪ دفع للخزينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم.

❖ ضريبة حيادية: كونها لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين لان المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعلياً.

II. المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة.

حسب نص المادة 01 من قانون الرسم على القيمة المضافة " تخضع لهذا الرسم عمليات البيع، الأعمال العقارية من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر وبصفة اعتيادية أو عرضية ويطبق هذا الرسم مهما كانت الوضعية القانونية للأشخاص الذين يدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى أو شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص بالإضافة إلى عمليات الاستيراد"

فمن أجل تحديد مجال تطبيق TVA يتطلب منا تحديد الأشخاص أو العمليات التي قد تكون خاضعة لهذا الرسم.

1. الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة TVA

1. العمليات الخاضعة وجوبا للرسم TVA: من خلال المادة 2 من ق TVA تخضع وجوبا العمليات التالي:

- عمليات البيع، الأشغال العقارية، تقديم الخدمات ذات الطابع التجاري الصناعي أو الحرفي.
- عمليات الاستيراد.
- عمليات خاضعة بالنسبة للأموال المنقولة:
 - ✓ المبيعات والتسليمات المنجزة من قبل المنتجين سواء اشخاص طبيعيين او معنويين .
 - ✓ العمليات المنجزة على الحال الاصيلي للمنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة المنجزة وفق شروط البيع بالجملة عن طريق التجار المستوردين.
 - ✓ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
 - ✓ المتاجرة في المعادن الثمينة " الذهب، الفضة، البلاتين، احجار كريمة ... الخ وكذا المتاجرة في التحف الفنية الاصيلة 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 للنظام الجزائي

■ العمليات الخاضعة المتعلقة بالأموال العقارية:

✓ الأعمال العقارية (الأشغال العقارية).

✓ عمليات تجزئة الأراضي لاجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية .

✓ بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الاملاك باسمهم ، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها

✓ العمليات الوسيطة في شراء أو بيع الأملاك العقارية المشار إليها في فقره اعلاه

■ عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو مخصصة لايواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء مساكن اجتماعية

■ الخدمات المقدمة وتخص العمليات التالية:

✓ عمليات النقل سواء نقل الأشخاص أو السلع.

✓ بيع منتجات الاستهلاك الفوري وهي السلع الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان " المطاعم محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي ، خمرات... الخ.

✓ عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الاخرى

✓ عمليات الإيجار، و أداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والاشغال العقارية

✓ الحفلات الفنية الالعب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الاشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.

✓ العمليات المتعلقة بالهاتف والفاكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات

✓ العمليات المنجزة ما بين الوحدات من نفس المؤسسة

✓ العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين

✓ العمليات المحققة في اطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الاشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه الطبي والبيطري.

2. العمليات الخاضعة اختياريا للرسم TVA: حسب المادة 3 من ق TVA

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم TVA على أن يزودو بسلع أو الخدمات :

- ينجز عمليات خاصة بالتصدير
 - يقومون بعمليات تسليم للشركات البترولية
 - يقومون بعمليات تسليم للمكلفين بالرسم الاخرين.
 - المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42.
- يخضع المعنويون وجوبا لنظام الربح الحقيقي

III. الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة.

المادة : 8 تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

1. عمليات البيع المتعلقة بما يأتي:

- أ. المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة - ؛
- ب أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط؛
- ج مصنوعات الذهب، والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء - المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليها بموجب المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة.

2. العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي أو يساوي 15.000.000 دج

3. العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم- المماثلة.

الإعفاءات لاعتبارات اقتصادية:

- عمليات اعادة التامين
- عقود التامين المتعلقة باخطار الكوارث الطبيعية
- الابل
- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرص الإيجاري
- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات انتاج وطبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة
- المنتجات الكيماوية والعضوية الداخلة في صناعة الأدوية التي تستوردها شركات قطاع الصناعة الصيدلانية المعتمدة من طرف مصالح الوزارة المكلفة بالصحة. ولا يستفيد من هذا الاعفاء المنتجات الداخلة في صناعة ادوية الرفاهية

الاعفاءات لاعتبارات اجتماعية

4. عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الاختباز المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسמיד.
5. عمليات البيع المتعلقة بالحليب، وزبدة الحليب بما في ذلك حليب الاطفال.
6. عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للدوية.
7. العمليات المحققة في اطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.
8. المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي المهياة خصيصا للعاجزين .
9. السلع المرسله على سبيل التبرعات للهلل الأحمر الجزائري والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني، اذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الاشخاص الذين يستحقون المساعدة أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسات العمومية
10. عقود تامين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات.

11. عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من اجل اقتناء أو بناء مساكن فردية .
12. عمليات البيع المتعلقة بالحبوب الخاصة بامراض المعدة ذات التعريفات الجمركية الفرعية رقم 90 21 90 00
13. الاعفاءات لاعتبارات ثقافية
14. العمليات التي يكون هدفها إقامة نصب تذكاري لشهداء ثورة التحرير الوطني أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.
15. التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.
16. عمليات الابداع والانتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي .

IV. قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة ومعدلاته

قبل التطرق إلى طريقة حساب TVA سوف نستعرض بعض المفاهيم الهامة المرتبطة ب TVA والمتمثلة فيما يلي:

1. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة TVA: هو الحدث الذي يولد الحقوق الجبائية للخزينة وعليه فإن الحدث المنشئ يتغير بتغير طبيعة العملية ويتضح ذلك كمايلي :

- بالنسبة للمبيعات يتمثل الحدث المنشئ من التسليم القانوني والمادي للبضاعة. غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث المنشئ للرسم التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن ، تكون الحدث المنشئ للرسم من تحصل الثمن كليا او جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانون أو المادي للبضاعة
 - بالنسبة للأشغال العقارية والخدمية يتمثل الحدث من قبض الثمن الكلي أو جزئيا.
- بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف المؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطهم، تكون الحدث المنشئ للضريبة بالتسليم القانون أو المادي للملك إلى المستفيد.
- وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب، التسليبات بمختلف انواعها، يمكن أن تكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر القبض، من تسليم التذكرة.

■ بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات والأشغال العقارية فإن الحدث المنشئ للرسم يكون عند التسليم.

■ بالنسبة للصادرات يكون الحدث بتقديم البضاعة للجمارك أما بالنسبة للواردات بإدخال البضاعة المستوردة لدى الجمارك.

2. وعاء الرسم على القيمة المضافة TVA: وهو عبارة على رقم الأعمال (المبيعات) المحقق الذي يتحدد بثمان البضائع أو الأشغال أو الخدمات المقدمة بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسم باستثناء الـ TVA ذاتها.

الأعباء والتكاليف التي تضاف إلى أساس الفرض الضريبي:

- ✓ مصاريف النقل عندما لا تسجل في الفاتورة بصفة منفصلة (أي منجزة من طرف الغير).
- ✓ مصاريف التغليف ونخص هنا الغلافات غير المسترجعة أو التالفة باعتبارها عنصرا من عناصر السلعة.
- ✓ الحقوق والرسم (شحن، تخلص من الجمارك...) باستثناء الرسم TVA
- ✓ المصاريف التي تشكل عبئاً للاستغلال مكافأة الوسطاء الذين ساهموا في البيع، العمولات، السمسرات...

✓ الإيرادات الملحقة وهذا في الحالات التالية:

- بيع الأغلفة المستلمة غير المسترجعة .
- بيع الفضلات الصناعية الجديدة.
- كل الخدمات المختلفة التي صارت ملحقة.

العناصر التي تحذف من القاعدة الضريبية:

✓ التخفيضات الممنوحة لسعر البيع .

✓ حقوق الطوابع الجبائية.

✓ المبلغ المودع بالأمانة على الاغلفة التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.

✓ المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع.

3. حالات إعادة دفع الرسم المسترجع:

يجب إجراء التسوية وإعادة دفع الرسوم المسترجعة على TVA في الحالات التالية:

أ. قاعدة الحصة النسبية "بالنسبة للمنقولات": عندما يتم التنازل عن عناصر المنقولات قبل انقضاء مدة الاحتفاظ بالمنقولات. وتتم كمايلي TVA التي تطالب بها الخزينة = TVA المسترجعة X (خمس سنوات - مدة الاحتفاظ) / 5 .

ب. قاعدة نهاية حق الخصم : في هذه الحالة كون إن عملية الاسترجاع "الخصم" قد تمت، على المكلف إعادتها إلى الخزينة عن طريق التسوية ويمكن تلخيص حالات التسوية بفعل هذه القاعدة فيما يلي

✓ في حالة اختفاء البضائع والسلع " السرقة، الضياع، التلف، وجود عيب في البضاعة".

✓ عندما تخصص السلع والمواد للاستعمال الشخصي.

✓ عند تخصيص السلع والمنقولات لقطاع النشاط الذي ليس له الحق في التخفيض " عمليات معفاة ."

✓ العمليات المعتبرة غير قابلة للتسديد النهائي .

✓ عند التوقف عن النشاط بصفة نهائية وفقدان صفة خاضع للTVA.

ج. قاعدة اختلاط النشاط: حيث أن المكلف يحقق نشاطين جزء منه خاضع والجزء الآخر غير خاضع، وان نسبة الاختلاط للنشاط تعبر على الجزء الخاضع، حيث نعتمد نسبة اختلاط النشاط للسنة السابقة في عمليات الاسترجاع وبشكل مؤقت، وفي نهاية السنة محل الدراسة نحدد نسبة اختلاط النشاط النهائية " الحقيقية" ثم نقوم بالتسوية

التسوية = TVA المسترجعة X (النسبة المؤقتة - النسبة النهائية)

4. معدلات الرسم على القيمة المضافة:

حدد حاليا معدلين على القيمة المضافة وهما: المعدل العادي والمعدل المخفض.

أ. المعدل العادي 19% : يطبق هذا المعدل على المنتوجات والبضائع والخدمات والعمليات التي لا تخضع بصراحة إلى المعدل المخفض 9%.

ب. المعدل المخفض 9%: تمثل السلع والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي، الاجتماعي أو الثقافي، إذ يطبق على المنتوجات الأموال، الأدوات والبضائع المشار إليها في المادة 22 من ق TVA والتي تمنح حق الخصم

V. حساب الرسم على القيمة المضافة TVA :

1. آلية حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة شهريا أو فصليا وذلك باتباع الخطوات التالية:

- ✓ نحسب الرسم المستحق على المبيعات بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم.
- ✓ نستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات مع احترام المواعيد الزمنية.
- ✓ حساب الرسم وذلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم للمشتريات ونجد ثلاث حالات:

أ. الرسم المستحق أكبر من الرسم القابل للخصم يستلزم على المؤسسة دفع الفرق في أجل أقصاه العشرين من الشهر /الفصل الموالي.

ب. الرسم المستحق = الرسم القابل للخصم يستلزم لا يوجد تسوية.

ج. الرسم المستحق أقل من الرسم القابل للخصم يستلزم يتم مقاصة للرسم المستحق على المبيعات للأشهر القادمة. Préconte اعتماد.

ملاحظة يثبت الحد الذي لا يمكن بعده تسديده للضرائب والرسوم مهما كانت طبيعتها نقدا بمائة الف 100.000 دج .

