

## 4 الرسم على القيمة المضافة TVA

أولاً - مفهوم الرسم على القيمة المضافة و التطور التاريخي له

أ. التطور التاريخي: إبتداءا من سنة 1970 قامت الدولة بإدخال بعض الإصلاحات الغربية ، وتتمثل في فرض رسم على الأرباح الهدف منه تدعيم الأسعار .واستمر العمل به حتى نهاية 1977 حينما صدرت قوانين جبائية تشكل في مجموعها النظام الجبائي الجزائري. حيث فرضت الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09/12/1976 على أن يسري نفاذه مع مطلع جانفي 1977 وقانون التسجيل والطابع الذي صدر بشأنه الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09/12/1976 ويسري نفاذه في 1977 . وقانون الرسم على رقم الأعمال بموجب الأمر 102-76 المؤرخ في 09/12/1976 والذي كان يشتمل :

➤ الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ( T.U.G.P )

➤ الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات ( T.U.G.P.S )

وجدير بالذكر أن هاذين الرسمين قد ألغيا وعضا بالرسم على القيمة المضافة ( T.V.A ) التي هي نظام جبائي عالمي ، أنشئ في الجزائر بموجب قانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك في مادته 65 و هذا القانون طرح القواعد العامة المتعلقة بالرسم المذكور ( T.V.A ) ، إلا أن المواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 فصلت و حدّدت كفاءات تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، و لم تدخل حيز التطبيق إلا إبتداءا من 01-04-1992 ، و ذلك لتأخر المصادقة عليها من جهة و إعطاء فرصة إستيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الضريبية ، و كذا الخاضعين لها من جهة أخرى .

ب. المفهوم:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة ذات وعاء واسع وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق او الاستهلاك النهائي، تطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا او خدمات المهن الحرة. باستثناء القطاع الاداري العمومي. وهو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون المستهلك النهائي الذي

بتحملها فعليا، فالمكلف **\*التاجر أو البائع\*** ليس سوى وسيط أو همزة وصل بينه وبين قبضة الضرائب.

**ثانيا - مميزات و خصائص T.V.A :**

**أ . مميزاتها :** تتميز T.V.A بمايلي :

- حصيلة هذا الرسم تكون كبيرة جدا ، سيما في حالة الإنتعاش الإقتصادي ، و ضعف نسبة البطالة، و إقبال المواطنين على الإستهلاك بشكل واسع .
  - هو ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو رأس المال .
  - من مميزاتا كذلك ، أن تكون متضمنة في سعر السلعة ، أي أنّ المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمنا فيها قيمة رسم T.V.A .
  - يتحمل عبأها المستهلك في نهاية المطاف .
  - هي ضريبة شاملة ، بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا ، و كذلك السلع المستوردة
- ب . خصائصها :** من نص المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال نستنتج :
- يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب التي يتحملها المستهلك ، و بالتالي فهي ضريبة غير مباشرة يدفعها عن طريق سعر شراء السلع الخاضعة لها .
  - ضريبة إقليمية : و تعتبر العملية تمت بالجزائر .
  - عند ما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر ، أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر .

**ثالثا - العمليات الخاضعة لـ T.V.A**

- أنّ تجديد مجال تطبيقها يعني البحث عن العمليات ، أو الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم ، فالمبدأ أنّ العمليات أو الأشخاص الذي تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها القانون يدخلون في مجال التطبيق ، إلاّ أنه قد تكون عملية أو شخص لا يخضع لهذا الرسم مؤقتا أو نهائيا ، فمجال تطبيق الرسم حدّد بموجب المادة 01 من قانون T.V.A .
- و الفاحص لهذه المادة يجد أنها ميّزت بين نوعين من العمليات ، فمنها ما يخضع لرسم T.V.A وجوبا، و منها ما يخضع لها إختيارا .
- أولا : العمليات الخاضعة وجوبا : و هي

أ. العمليات التي يقوم بها المنتجون : و يقصد بعبارة المنتجين مايلي :

➤ الأشخاص الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بإستخراج أو صناعة المنتوجات، و يتعهدون بالقيام بعمليات التصنيع بصفتهم صناعا أو مقاولين بقصد إخراج المنتوج في شكله النهائي ( التام ) أو الشكل المطلوب من قبل المستهلك لإستعماله أو إستهلاكه سواء أستعمل في سبيل أنتاجها مواد أولية أم لم يستعمل .

➤ الأشخاص الطبيعية أو الإعتبارية ( الشركات ) التي تقوم بعمليات نهائية على السلع ( المنتوج ) كالتعليق ، التوضيب ، التوزيع ... سواء تمت هذه العمليات داخل مصانع أو خارجها ، و سواء بيعت هذه المنتجات تحت علامة أواسمهم من يقومون بهذه العمليات أم لا .

ب. العمليات التي يقوم بها تجار الجملة : و يقصد بعبارة تجار الجملة مايلي :

➤ الأشخاص الذين يبيعون لتجار آخرين .

➤ تجار التجزئة الذين يبيعون لتجار آخرين ، و الذين يتجاوز رقم أعمالهم أثناء السنة السابقة 1200.000 دج .

ت. الأشغال العقارية .

ث. المبيعات و التسليمات التي تتم على حالتها من المنتجات أو البضاعة الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة.

ج. التسليمات لأنفسهم ( إنتاج الشركة لنفسها )، مثل الأعمال التي يقوم بها الخاضعون و الموجهة إلى تلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجات مستثمراتهم.

ح. عمليات الإيجار و أداء الخدمات.

خ. بيوع العقارات و المحلات التي يقوم بها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بصفة إعتيادية أو عرضية بغرض إعادة بيعها .

د. العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار أعلاه .

ذ. عمليات التقسيم و البيع التي يقوم بها ملاك الأراضي وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع، بإستثناء تلك الأعمال الخاصة ببناء العمارات الخاصة بالسكن التي تتجز وفق شروط النوعية و السعر المطلوبين من قبل الهيئات المكلفة بالترقية العقارية .

ر. المتاجرة في الأشياء الثمينة ( ذهب ، فضة ، بلاتين ... ) و التحف الفنية الأصلية و العتيقة .

ز. أشغال الدراسات و البحوث التي تنجزها الشركات .

س. الحفلات الفنية حتى و لو كانت تحت رعاية الجمعيات الخاضعة للتشريع .

ش. الخدمات المتعلقة بالتليفون و التليكس... التي تقوم بها إدارة البريد .

ص. عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ( الأوراقة و أسواق الفلاح ) .

ثانيا : العمليات الخاضعة لـ T.V.A إختياريا :

يجوز للأشخاص الطبيعيين و الإعتباريين الخارجين عن مجال تطبيق T.V.A أن يختاروا ، و بناء على تصريح منهم إكتساب صفة الخاضعين لرسم T.V.A على أن يزودوا بسلع و خدمات :

أ . موجهة للتصدير .

ب . الشركات البترولية .

ج . مؤسسات تتمتع بنظام الإعفاء المنصوص عليها في م 09 .

و يخضع المعنيون وجوبا بالنظام الربح الحقيقي ، و يمكن طلب الإختيار ( الإنضمام ) في أي وقت من السنة ، و يقدم الإختيار إلى مفتشية الضرائب التابعين لها ، و يعتبر الإختيار نافذا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي وقع فيه الإختيار .

و يمكن أن يشمل الإختيار كل العمليات أو جزء منها ، و يمتد سريان مفعول الإختيار إلى غاية 12/31 من السنة الثالثة التي تلي السنة التي تم فيها الإختيار .

رابعا - قواعد فرض T.V.A و حق الإعفاء و الإسترجاع

إنّ فرض رسم على القيمة المضافة على العمليات سالفة الذكر ، يخضع لقواعد أساسية ، حيث يختلف الحدث المنشئ للرسم بإختلاف العمليات ، مما يؤثر على وعاء الرسم أي رقم العمال الخاضع لـ T.V.A .

و يمكن الإستفادة من الإعفاء من T.V.A بشرط إستيفاء الشروط المنصوص عليها قانونا . فيحق بعد ذلك لمن إستفاد من الإعفاء حسم أو إسقاط أو حذف T.V.A التي نقلت الأصول

القابلة للإهلاك ، و فيمايلي تفصيل ذلك في مطلبين إثنين :

## ➤ قواعد فرض T.V.A يخضع لقاعدتين أساسيتين :

أ. الحدث المنشىء للرسم :

تنص المادة 14 من قانون T.V.A على أنّ الحدث المنشىء للرسم على القيمة المضافة يتكون من :

1. بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي لها .
2. بالنسبة للأشغال العقارية : من قبض الثمن كلياً أو جزئياً .
3. بالنسبة للمؤسسات الأجنبية : يتكون الحدث المنشىء للرسم من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة .
4. بالنسبة للمنقولات و الأشغال العقارية بالتخصيص: من التسليم النهائي .
5. بالنسبة للواردات : من إدخال البضاعة للجمارك ، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك .
6. بالنسبة للصادرات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين هو المصرح لدى الجمارك .
7. الخدمات: من قبض ثمن الخدمة جزئياً أو كلياً ، و الحفلات و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها تسليم التذكرة .

ب . تأسيس الرسم ( أو وعاء الرسم ) :

و يختلف الوعاء بحسب وقوعه في الداخل أو عند الإستيراد أو عند التصدير كمايلي :

أولاً : في الداخل :

يتكون رقم الأعمال الخاضع لـ T.V.A من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل

المصاريف و الحقوق و الرسوم بإستثناء T.V.A .

ويختلف بحسب طبيعة كل عملية :

أ . بالنسبة للمبيعات : يتكون من مبلغ المبيعات .

ب . بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة لـ T.V.A يتم قياس رقم الأعمال من

قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مع زيادة الفرق للمكلف الذي إستلمه و في

حالة ما إذا تمّ البيع من طرف فرع الشركة خاضعة لـ T.V.A ، أو من الشركة الأم إلى

الشركة الفرع ، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشتريّة، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشتريّة ، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشتريّة خاضعة لـ T.V.A أم لا .

أمّا في حالة ما إذا قام تاجر بالبيع لشركة ، و هو خاضع لـ T.V.A ، مع العلم شخص آخر ، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة إتخاذ القرار ، يؤسس الرسم المستحق على الثمن الذي تبيع به الشركة ، و ليس على الثمن الذي يبيع به التاجر ، سواء كانت الشركة المشتريّة خاضعة لـ T.V.A أم لا.

ج . إنتاج المؤسسة لذاتها ( أي لنفسها ):

➤ بالنسبة للأموال المنقولة : يتكون وعاء الرسم من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو ثمن الكلفة + ربح عادي للمنتوج تام الصنع .

➤ أصحاب الإمتيازات و و الملتزمين بالحقوق البلدية : يتكون مبلغ الدخل الخاضع لـ T.V.A من:

- مبلغ الإيرادات مخصوما منها مبلغ المدفوعات المدفوع للبلدية إذا كانوا يحصلون الحقوق لحسابهم الخاص .

- الأجر الثابت أو النسبي : إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية .

➤ بالنسبة للفرازين و تجار الأملاك العقارية و التجار:

يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و ثمن الشراء بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعدا T.V.A.

➤ إذا جمع شخص ما عددا من الأعمال المنصوص عليها أعلاه ، يتم تحديد رقم أعماله الخاضع

لـ T.V.A بتطبيق القواعد المنصوص عليها كل على حدة ، أي كل عمل على حدة من العمليات التي يقوم بها ( م 17 قا . T.V.A ).

## ثانيا : عند الإستيراد :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم على رقم الأعمال من قيمة المستوردات لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة H.T .

## ثالثا : عند التصدير

يتكون المبلغ الخاضع لـ T.V.A من قيمة البضائع الموجهة للتصدير بما فيها الحقوق و الرسوم بإستثناء T.V.A .

- تخصص لإنتاج منتجات موجهة التصدير .
  - تخصص لقطاع مستفيد من الإعفاء من T.V.A .
  - يجب أن تسجل هذه المواد في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله .
  - يجب أن تحفظ لمدة 05 سنوات .
  - في حالة عدم الإحتفاظ أو التخلي عن صفة المدين من قبل المؤسسة خلال الأجل السابق ذكره ، تلتزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم خلال السنوات المتبقية .
- نصت م 41 من ق T.V.A على أنه يستثنى من الحق في الخصم الرسم الذي أثقل :
- أ- السلع و الخدمات و المواد و العقارات و المحلات التي لم تستغل لحاجيات إستغلال النشاط الخاضع لـ T.V.A .
- ب- السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لإستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة .

ت- السلع و الخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي .

ث- الأملاك العقارية التي أكتسبها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي .

ج- الخدمات و المنتجات المقدمة كهدايا و تبرعات .

ح- الخدمات و قطع الغيار و اللوازم لتصليح الأملاك المستثناة من حق الخصم .

## ➤ حساب معدلات T.V.A \*

و يختلف معدّل T.V.A و إختلاف العمليات و المواد ، فمنها ما يخضع لمعدل عادي 19 % ، و منها ما يخضع للمعدل المخفض 9 % ،

- المعدل العادي ( 9 % ) و تخضع له العمليات و المواد التالية المذكورة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

### ثانيا الإعفاء و الإسترجاع :

تنص م 42 من ق T.V.A على مايلي : " يمكن أن يستفيد من الإعفاء من T.V.A بشرط أن يستوفي الشروط المنصوص عليها في المواد 43-49 ، إقتناء المنتجات و المواد و الخدمات التي يتم تحديد قائمتها بمقتضى قانون المالية .

و يجب على المستفيدين من عملية الشراء بالإعفاء على إعتداد يقدمه المدير الجهوي للضرائب .

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء ، أو الإسترداد بالإعفاء لحصة سنوية من السلع لا يمكن أن يتعدى مبلغها :

- أمّا قيمة البيع للسلع التي تخضع عادة للرسم المسلحة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية الجديدة .

. و إمّا مبلغ المشتريات من المنتجات من نفس النوع خلال السنة المنصرفة بزيادة 15 %.

عندما تقدم مؤسسة حديثة النشأة وثيقة الشراء بالإعفاء تمنح لها رخصة لمدة ثلاثة أشهر ، و تراجع فيما بعد هذه الرخصة لتحديد الحد الأقصى من الإعفاء من الرسم إلى نهاية السنة المدينة .

### ➤ شروط الإعفاء :

نصت م 46 من القانون المذكور أنّ منح الإعتماد يتوقف على :  
. مسك المحاسبة .

- تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة كما تنص المادة 47 أيضا على أنه عندما تمنح رخصة الشراء بالإعفاء :

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم لبناء على تقديم المستفيد للوثيقة التي حصل عليها مؤشرا أو مصلحة الجمارك ، و هذه الشهادة تتضمن إلتزام المستفيد بدفع الضريبة عند إستعمال المنتجات ليس للاغراض التي منحت من أجلها رخصة الشراء بالإعفاء و يجب أن تتضمن الرخصة أن يقدموا في نهاية السنة المالية و في يوم 15/01 على الأكثر إلى مكتب الرسوم



على رقم الأعمال كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات من المنتجات أو السلع التي إشتروها بالإعفاء، و الباقية في حوزتهم بتاريخ 01-01 منتصف الليل .

**ملاحظة :**

نصت المادة 49 على أنه : في حالة مخالفة الأحكام المتعلقة برخص الشراء بالإعفاء المسلمة طبقا للقانون يترتب عن ذلك فضلا عن العقوبات المالية المنصوص عليها في المواد 150-149-139-116 من قانون T. V.A ، السحب المؤقت أو النهائي للإعتماد.

حساب نسبة الإسترجاع : ( PRORATA )

➤ قاعدة الخصم وغرامات التأخير:

أولاً: قاعدة الخصم في تسديد الرسم على القيمة المضافة

إن مبلغ "الرسم على القيمة المضافة" الواجب سداده من طرف المكلف القانوني هو حاصل الفرق بين "الرسم على القيمة المضافة" على رقم الأعمال (المبيعات) و"الرسم على القيمة المضافة" على مبلغ المشتريات والخدمات والاستثمارات المشتراة في الفترة المعنية، أي:

المدفوعة TVA = المبيعات TVA - المشتريات TVA

لقد حدد القانون جملة من الشروط والقواعد في مجال خصم "الرسم على القيمة المضافة" وهي:

- يجب أن تكون المشتريات والخدمات والاستثمارات مبررة بفواتير؛

- يجب أن تبقى الاستثمارات هذه لمدة 05 سنوات في أصول المؤسسة؛

- يجب أن تسدد الفواتير التي يفوق مبلغ "الرسم على القيمة المضافة" فيها 100.000 دج بطريقة غير نقدية حتى يحق للمكلف خصمه (المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 التممة للمادة 30 من "قانون الرسوم على رقم الأعمال")؛

- في حالة كون حاصل الخصم سالبا (TVA المبيعات) < TVA (المشتريات والخدمات والإستثمارات)) فإن مبلغ هذا الدين يرحل إلى الفترة اللاحقة؛

- يتم التصريح برقم الأعمال وتسديد "الرسم على القيمة المضافة" المستحق خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر اللاحق للشهر المعني بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي وخلال الـ 20 يوما

الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني بالنسبة للخاضعين للنظام البسيط ونظام التصريح المراقب، وذلك أمام قباضة الضرائب عن طريق وثيقة G50.

ترفق وثيقة G50 بجدول مفصل للفواتير التي تم استرجاع "الرسم على القيمة المضافة" فيها. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية: اسم المورد ولقبه، عنوانه، رقم سجله التجاري، رقمه الجبائي، تاريخ الفاتورة، رقم الفاتورة، مبلغ الفاتورة خارج "الرسم على القيمة المضافة"، ومبلغ "الرسم على القيمة المضافة". "علما أن هذا الشرط ألغية سنة 2017 بمقتضى قانون المالية.

**ملاحظة:** حتى يستفيد بائع الجملة من تخفيض رقم الأعمال الخاضع لـ TAP بنسبة 30% وكذا من حق خصم "الرسم على القيمة المضافة (TVA)"، يجب أن يودع في نهاية السنة جدولا مفصلا بزبائنه (Etat) 104 أمام المفتشية. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية حول الزبائن: الاسم واللقب أو العنوان التجاري، عنوان النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم المادة الخاضعة للضريبة، رقم السجل التجاري، مبلغ عمليات البيع بالجملة، مبلغ TVA. تقدم هذه المعلومات في قرص مضغوط (CD) إلى مفتشية الضرائب عند تقديم التصريح السنوي للمداخيل ورقم الأعمال.

#### ثانياً: . غرامات التأخير

يترتب عن التأخير في إيداع التصريح بوثيقة G50 الغرامات التالية:

- إذا تم التصريح بين تاريخ 21 و31 من الشهر تفرض زيادة نسبتها 15 % من قيمة الحقوق الواجبة الدفع المبينة في وثيقة G50؛

إذا تم التسديد بين 01 و31 من الشهر اللاحق ترفع هذه الغرامة إلى 23 % تزيد هذه النسبة بـ 3 % عن كل شهر تأخير إلى أن تصل إلى 35 % كحد أقصى (15 %، 23 %، 26 %،

29 %، 32 %، 35 %)

#### ملاحظة هامة:

في حالة التصريح بوثيقة ج 50 خالية من أي حقوق للدفع خارج الأجل القانوني، فإن المكلف يدفع غرامة تأخير ثابتة قيمتها 500 دج.