

المحور الثالث: الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة

تمهيد:

قامت العديد من الدول بتبني الرسم على القيمة المضافة منذ ظهورها سنة 1954، وذلك نظرا لخصائصها التي توحى بالبساطة في التطبيق والشفافية وغيرها، وبالنسبة للجزائر فقد تم تأسيس هذا الرسم بناء على قانون المالية لسنة 1992، وهو ما ألقى الرسوم على رقم الأعمال، التي تنفرع إلى الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي لتأدية الخدمات (TUGPS) والرسم على عمليات البنوك والتأمينات (TOBA)، على اعتبار أن الرسم على رقم الأعمال تعرض للعديد من الانتقادات تعلقت بتعدد معدلاته ومحدودية مجال تطبيقه، علاوة على العدد الكبير من الإعفاءات الموجودة في نظامه.

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يشير مفهوم القيمة المضافة إلى تلك الزيادة الناتجة عن قيمة الإنتاج المباع بعد خصم التكاليف الوسيطة لدى المؤسسة الاقتصادية، أو بمعنى آخر هي ما تم إضافته من قيمة إنتاجية بعد استهلاك واستخدام المستلزمات الإنتاجية للمؤسسة الاقتصادية. وعليه فإن الرسم على القيمة المضافة، هو عبارة عن ضريبة تفرض بشكل غير مباشر على حركة السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة وبنسب مختلفة، ويتميز الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة تفرض على الإنفاق ويتحملها المستهلك النهائي، كما أنه ضريبة قيمية كونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة،

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

إن تحديد مجال الرسم على القيمة المضافة يقودنا إلى معرفة العمليات الخاضعة لهذا الرسم وكذا الأشخاص الخاضعين له كما يلي:

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة: وهنا نفرق بين نوعين من العمليات الخاضعة، فمنها ما يخضع وجوبا ومنها

ما يخضع اختيارا وذلك من خلال ما نص عليه قانون الرسوم على الأعمال في مادتيه الأولى والثانية

أ- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا وتتمثل في ما يلي:

- عمليات البيع والأشغال العقارية والمتعلقة بالنشاطات الناعية والتجارية أة الحرفية التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين
- عمليات الاستيراد
- العمليات المتعلقة بممارسة النشاط الحر
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة
- عمليات البيع الممارسة في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي،
- عمليات الايجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية،
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها

ب- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا وتتمثل إجمالاً في العمليات التالية:

- عمليات التصدير
- العمليات المنجزة لفائدة الشركات البترولية، المكلفون الآخرون بالرسم
- المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء

2- **الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:** إن الاخضاع ناتج عن تحقيق العملية بطريقة مستقلة والتي تتعلق بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي، بمعنى آخر يخضع الأشخاص الذين مارسوا نشاطهم في مجال العمليات الخاضعة للرسم المذكورة آنفا إلى الرسم على القيمة المضافة وبذلك فهم يتمثلون غالبا في:

- **المنتجون:** وهم الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعات أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي، أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا، كما يعتبر منتجون الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توبيخها التجاري النهائي، مثل الترزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.

كما يعتبر منتجون الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، ينبغي التنبية إلى أن هناك فرق بين المنتج الجبائي والمنتج الاقتصادي، حيث نجد أن المزارع مثلا، يعتبر منتجا اقتصاديا لكنه ليس بمنتج جبائي نظرا لكون نشاطه لا يدخل ضمن الأعمال ذات الطابع التجاري.

وحسب المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، لا بد أن نفرق بين ثلاثة أنواع من المنتجين الجبائيين:

- 1- **المنتجون المباشرون:** وهم الذين يقومون بأعمال الانتاج بأنفسهم
- 2- **المنتجون بالاحلال:** وهم الذين يحلون محل المنتج في القيام ببعض العمليات المرتبطة بأعمال الانتاج،
- 3- **المنتجون بواسطة الغير:** وهم الأشخاص الذين لا يقومون بأعمال الانتاج بأنفسهم بل يسندونها لأشخاص آخرين لكن لحساباتهم الخاصة وليس لحساب الغير.

- **تجار الجملة:** ويقصد بهم التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع أو بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة.

- **تجار التجزئة:** وهم الأشخاص الذين يقومون بعملية البيع والشراء بالتجزئة

- **الشركات الفرعية:** وهيكل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو

عدة فروع من هذه الشركة

ثالثا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الإعفاءات بمثابة إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات، ولذلك فهي تستجيب غالبا لمجموعة من الاعتبارات في المجالات الاقتصادية، الثقافية والاجتماعية.

- ففي المجال الاقتصادي: تتعلق الإعفاءات بشكل خاص، بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية، والبحث عنها واستغلالها وتمييعها ونقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تجزها المؤسسة الوطنية "سوناطراك"

- وفي المجال الاجتماعي: تشمل الإعفاءات المنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الحليب، الخبز، الدقيق، ..) والأدوية والمطاعم المدعمة التي لا يهمها تحقيق الربح، وكذا السيارات الموجهة للمعطلين

- أما في المجال الثقافي: فتتعلق الإعفاءات بالتظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار التظاهرات الوطنية والدولية للتعاون.

كما تمس الإعفاءات أيضا المنتجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان. بالإضافة إلى أن الأشخاص الذين لم يبلغوا المستويات القسوى للخضوع للضريبة المحددة قانونا، والتي تعادل 100000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و130000 دج بالنسبة لبقية الخاضعين، يستفيدون من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

رابعاً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

ويقصد به الواقعة التي ينتج عنها أن يصبح المكلف ملزماً بالدين تجاه الخزينة العمومية، ويختلف حسب طبيعة العملية فيما إذا كانت محققة داخل الوطن أو لها ارتباطها بالخارج.

1- في الداخل: ويتكون الحدث المنشئ للرسم من:

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة من التسليم القانوني والمادي للبضاعة، زفيما يخص ماء الشرب من طرف مؤسسات التوزيع، فإن الحدث المنشئ يتكون من المقبوضات الكلية أو الجزئية للسعر،
- بالنسبة للأشغال العقارية، يتكون من قبض المبلغ كلياً أو جزئياً فيما يخص صفقات الأشغال، وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها بالجزائر، وبالنسبة لمبلغ الرسمالذي يبقى مستحقاً عند انتهاء الأشغلا بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة،
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات الخاضعة للضريبة ومن الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة يتكون الحدث المنشئ من التسليم، وبالنسبة لتأدية الخدمات بقبض المبلغ جزئياً أو كلياً.

2- عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ للرسم بجمركة البضائع، والمدين بالرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة هو المصرح لدى الجمارك.

3- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للرسم من المنتجات الخاضعة للرسم المخصصة للتصدير بمجرد تقديم هذه المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصص للتصدير.

خامساً: الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

1- معدلات الرسم على القيمة المضافة: عرفت عدة تغييرات مذ تأسيس الرسم سنة 1992، حيث كانت هناك ثلاثة معدلات تمثلت في:

- المعدل العادي 21%

- المعدل المخفض 13%

- المعدل المخفض الخاص 7%

وتم تعديلها ضمن قانون المالية لسنة 1997، ثم أصبحت معدلين فقط حسب قانون المالية لسنة 2001 هما المعدل العادي ب 17% والمعدل المخفض ب 7%.

وآخر تعديل كان بموجب قانون المالية لسنة 2017 كما يلي:

- معدل مخفض 9% ويتم تطبيقه على السلع والخدمات التي تشكل منفعة خاصة على المستوى الاجتماعي والاقتصادي وحتى الثقافي

- معدل عادي 19% ويتم تطبيقه على مختلف العمليات التي لا تخضع للمعدل المخفض

2- أساس الرسم: ويقصد به القاعدة الخاضعة للضريبة أو الوعاء الضريبي الذي يفرض عليه الرسم، وهو يتكون أساساً من سعر البيع أو الأشغال أو الخدمات مضافاً إليها كل الحقوق باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

وتتمثل المصاريف الواجب إضافتها في الأساس الخاضع للرسم:

- مصاريف النقل إذا كانت على عاتق البائع،

- مصاريف التغليف في حالة بيع السلع بغلافات غير قابلة للاسترجاع،

- العمولات، السمسمرات، منح التأمين وكل المصاريف المدفوعة من طرف البائع وتفوتر للزبون.
- أما العناصر المستثناة من الأساس الخاضع للرسم، وهي التي تخصم منه تتمثل في:
 - التخفيضات والحسومات المالية والانقاصات الممنوحة وحسوم القبض،
 - حقوق الطوابع الجبائية،
 - المبلغ المودع بالأمانة على الغلافات الواجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ،
- المصروفات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضاعة الخاضعة للرسم، والتي تخضع للرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حدة
- هذا بشكل عام، غير أن بعض العمليات الأخرى، فقد تم تحديد قواعد خاصة لتعيين الأساس الخاضع للرسم، تتمثل هذه العمليات في:
 - عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية:
 - في مرحلة الانتاج، سعر البيع عند خروجه من المصنع،
 - مرحلة التوزيع وفقا لشروط البيع بالجملة، هامش البيع بالجملة
 - الأشغال العقارية: يتكون رقم الأعمال الخاضع من مقدار الصفقات والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه
 - عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة والعقارات: حيث يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من:
 - بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربحعادي للمنتوج المصنع،
 - التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات من ثمن تكلفة الانجاز،
 - وكلاء النقل ووسطاء العبور: يتكون المبلغ الخاضع من مجموع المبالغ المقبوضة من قبلهم، غير أنه يمكن الخصم من رقم أعمالهم الخاضع للضريبة:
 - مصاريف النقل عندما يقوم بها الغير
 - مصاريف شحن وتفريغ السلع،
 - مصاريف التحميل
 - الحقوق والرسوم المدفوعة عند الاستيراد
 - المؤسسات التابعة: يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري سواء كان غير خاضع أو معفي من الرسم على القيمة المضافة
 - بائعو السلع المنقولة وما شابههم: ويتكون وعاء الضريبة الخاضع للرسم من حاصل الفرق بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم وسعر الشراء (السعر المفوتر للبائع المكلف بالرسم)
 - عند الاستيراد: يتكون المبلغ الخاضع للرسم من القيمة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.
 - عند التصدير: يتشكل الأساس من قيمة البضائع عند التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية باستثناء الرسم على القيمة المضافة.