الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري

- دارسة تاريخية-

أ. سعادة فاطمة الزهرة د. مسعودي خيرة

جامعة عمار ثليجي الاغواط ، الجزائر

الملخص :

الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة و ضريبة على الاستهلاك، فهو وسيلة فاعلة ومتميزة تسمح للدولة من رفع إيراداتها، و الدفع بعجلة التنمية الاقتصادية ، وأداة تمكن الدولة من خلالها في إطار سياستها المالية تحفيز الاستثمار و جذب رؤوس الاموال .لهذا انتشر هذا الرسم في معظم الدول الاوروبية و في أسيا ودول أمريكا الجنوبية و إفريقيا،

وتعتبر الجزائر من الدول التي تطبق هذا الرسم، فمن خلال هذه الورقة البحثية نحاول التعرف على الرسم على القيمة المضافة و مراحل تطبيقه في التشريع الجزائري.

الكلمات المفتاحية: **الرسم على القيمة المضافة – التشريع الجزائري – التطور التاريخي.**

***Abstract*:**

Value added tax is an indirect tax and a tax on consumption, it is an effective and distinct means that allow the state to raise its revenues, and push the pace of

economic development, and a tool through which the state through its financial policy to stimulate investment and attract capital. That's why this fee has spread in Most European countries, Asia, South America and Africa,

Algeria is one of the countries that apply this fee. Through this research paper we try to identify the value added tax and the stages of its application in Algerian legislation.

Keywords: Value Added Tax - Algerian Legislation - Historical Development.

مقدمة :

يعود الأصل التاريخي لنظام الرسم على القيمة المضافة إلى الفرنسي موريس لوري في سنة 1952 وتم تطبيقها في سنة 1954، وسرعان ما قام عدد كبير من الدول بتبني هذا الرسم، لأنه يعتبر ضريبة حديثة و ذات فعالية كما أصبحت مصدرا رئيسيا للإيرادات في غالبية دول العالم ، ويشكل هذه الرسم حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب 5 ٪ من جملة الناتج المحلي الإجمالي.

ومن بين الدول ال184 الأعضاء في المنظمتين الدوليتين أي صندوق النقد الدولي و البنك الدولي ، فإن 118 (64٪) منها تطبق نظام الرسم على القيمة المضافة ، وتشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول أمريكا اللاتينية و أبرزها البرازيل في سنة 1967، و معظم الدول الأسيوية ، وتقريبا1/2 دول القارة الإفريقية، ومعظم الدول التي كانت تشكل المعسكر الاشتراكي.

أما الدول العربية فإن الدول المغاربية كانت الأولى في تطبيق هذه الضريبة وهي تونس، الجزائر، المغرب ، كانت الدولة التونسية السباقة في تطبيقها وذلك في سنة 1986 ، تلتها المغرب سنة 1988 وبعدها الجزائر إثر الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها في نهاية الثمانينيات و بداية التسعينيات حيث طبقته1992 ، كما طبقتها لبنان و مصر و حاليا تتجه معظم

الدول العربية لسلك هذا الاتجاه ، حيث أعلنت دول الخليج أنها تعتزم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% بحلول 2018 .

ومن أبرز الدول التي لا تطبق نظام الرسم على القيمة المضافة هي الولايات المتحدة الأمريكية و الهند رغم أن معظم الاتحادات الفدرالية الكبرى، تتبنى نظام الرسم على القيمة المضافة ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يرون من يقفون ضدها بأنها نوع سهل من الضرائب ولا يمكن تطبيقه في دولة اتحادية لوجود صعوبات في تطبيقه، و فعلا فالعامل المشترك بين الولايات المتحدة الأمريكية و الهند هو أنهما دولتان فيدراليتين أي دولة مركبة .

الاشكالية:

من المعروف أن الرسم على القيمة المضافة يواجه صعوبات في حالة الدولة المركبة، ولكن هذا لا يمنع من تطبيقه، فتطبيق نظام الرسم على القيمة المضافة في عدة دول فرصة لتحسين وتطوير الإدارة العامة للجباية كما صنفها بعض مختصين الاقتصاديين أنها أقل الضرائب ضررا على النمو الاقتصادي، حيث كان لها دور فعال في دول العالم لثبات مردودها وعدم تغيرها بتغير دخل الفرد أو ثروته ،

لذلك يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ماذا يقصد بالرسم على القيمة المضافة ؟ و ماهي المراحل التي مر بها الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري ؟

هذا ما سنقوم بتوضيحه في هذه الورقة البحثية وفقا لدارسة التاريخية والدراسة الوصفية، هذا ضمن المحاور التالية:

المحور الأول: المفاهيم الأساسية للرسم على القيمة المضافة.

المحور الثاني: مراحل تطور الرسم على القيمة المضافة

المحور الأول : المفاهيم الأساسية لرسم على القيمة المضافة

تعتبر الضرائب والرسوم مورد هام للخزينة العامة ، لا يمكن لأي دولة أن تستغني عنه ، ولكنها تبحث عن الضريبة الأفضل و الأحسن ، وهذا ما يتجسد في الرسم على القيمة المضافة ،

حيث يعتبر الأفضل لعدالته وشموله و لسهولة تحصيله ، فهو يشمل النطاق الأوسع من المجتمع ولا يهدف فئة معينة دون الأخرى ، كما يتناسب مع مدى و قيمة الاستهلاك ، هذا ما سنتطرق إليه في هذا المحور .

أولا: مفهوم و أهداف الرسم على القيمة المضافة:

نعالج في هذا الجزء، فرعين الفرع الأول نتناول فيه المقصود من الرسم على القيمة المضافة في الجزائر، ثم نتعرف على أهداف الرسم على القيمة المضافة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة:

قبل التطرق إلى تعريف الرسم على القيمة المضافة، يمكن إعطاء لمحة وجيزة عن تاريخ الرسم على القيمة المضافة في العالم.

تاريخ الرسم على القيمة المضافة: يعود ظهور الرسم على القيمة المضافة سنة 1916بألمانيا، باقتراح من **F.VONSEMENS** والتي كانت تطبق بمعدل نسبي على مجموع رقم المبيعات لمؤسسة من المؤسسات خلال فترة معينة [1]

ثم تطورت هذه الضريبة بعدة تقنيات خاصة في فرنسا، حيث اعتبروا أن هذه الضريبة هي من إبداع فرنسا، وقد عرف التشريع الضريبي الفرنسي أربعة أنظمة للضرائب عل الاستهلاك والانفاق وهي : [2]

- رسم تراكمي على رقم الأعمال في 1920.
- الرسم الوحيد على الانتاج في 1936، وهو ضريبة تراكمية.
- رسم وحيد على الانتاج يدفع مجزأ ابتاءا من 1948، يسمح بموجبه بالاسترجاع المادي للؤسوم فقط (الاسترجاع المادي يتعلق بالرسوم المدفوعة على مشتريات المواد الأولية دون المشتريات من السلع الاستثمارية، إذا استرجاع الرسوم المفروضة عليها يسمى بالاسترجاع المالي.

- الرسم على القيمة المضافة الذي يعود فيه الفضل الى الفرنسي موريس لوريه الذي وضع قواعده، وتم استحداث هذا الرسم بموجب القانون الصادر في 10 أفريل 1955 بمعدل يساوي 20بالمئة مع معدلات مرتفعة على التوالي 23 بالمئة و25 بالمئة، ومعدلات منخفضة على التوالي 6 بالمئة و10 بالمئة، ولقد سمح هذا الرسم في صورته الأخيرة بالاسترجاع المادي والاسترجاع المالي في آن واحد.

و يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عالمية، فهي بالإضافة إلى تطبيقها في دول الاتحاد الأوربي، وهي مطبقة في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية باستثناء الولايات المتحدة.

تعريف الرسم على القيمة المضافة

بداية و قبل إعطاء تعريف للرسم على القيمة المضافة ، لا بد من الإشارة إلى التداخل بين هذه الأخيرة و الضريبة على رقم الأعمال ، وهي التي تمس البضاعة عند انتقالها ما بين المنتج والوسيط و المستهلك، فعندما تمر البضاعة بعدة مراحل إنتاجية و تجارية ابتداء من المنتج ثم الوسيط وصولا إلى المستهلك، يتم فرض رسم وفق نسب مستوية معتدلة و قليلة ، حيث تفرض في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة [3].

أما الرسم على القيمة المضافة وهو من أهم الرسوم غير المباشرة ،تفرض على الاستهلاك[4]

وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي ،التجاري ،الحرفي ، وكذلك الحر و تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير التجارية [5]، يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك لا على المؤسسة ، فهي تلعب دورا الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب ، وهي السمة المحددة لهذا الرسم [6]،كما تم إدماج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي 1995 على عمليات البنوك والتأمين ،التي كانت خاضعة لرسم آخر ،ويسمى الرسم على عملية البنوك والتأمين.

وقد عرف دليل إحصاءات مالية الحكومة ضريبة القيمة المضافة بأنها" ضريبة على السلع أو الخدمات تقوم المؤسسات بتحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر".

فالرسم على القيمة المضافة هو الرسم العام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي ....الخ ، وهو يقع كليا على المستهلك و يحصل كلما حدثت عملية خاضعة للضريبة[7].

تطرقنا إلى مفهوم الرسم على القيمة المضافة ، ولكن لابد أن نشير إلى مفهوم القيمة المضافة ومقصود بالضريبة على زيادة القيمة فهذه الأخيرة ، تتخذ من الثروة (الثابتة و المنقولة) وعاء لها، فتفرض على الزيادة التي تطرأ على القيمة العقارية أكثر من المنقولة لصعوبة إخضاع الأموال المنقولة للضريبة ، بشكل دقيق فضلا عن أهميتها الإدارية [8]،

أما القيمة المضافة فهي الفرق بين الإنتاج العام و الاستهلاك الوسيطي للسلع و الخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع و الخدمات الآتية من المتعاملين.

الفرع الثاني: أهداف الرسم على القيمة المضافة: هناك عدة أهداف تصبوا اليها القيمة المضافة ومن بين هذه الأهداف: [9]

1. تسهيل و تشجيع الإستثمارات من خلال تخفيض تكلفة هذه الاستثمارات ،
2. تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية و المكلفين ،
3. صعوبة تهرب المكلف بالرسم و التشجيع على مسك محاسبة منتظمة ،
4. سهولة تمويل الميزانية و تنفيذ المخططات المالية للدولة،
5. تبسيط عملية التسيير الجبائي للمؤسسات ،
6. تحقيق التوازن في الأسواق الخاصة بالسلع و الخدمات ،
7. تشجيع التصدير، حيث يعتبر مورد هام للعملة الصعبة من خلال تحفيز المؤسسات الجزائرية للمنافسة في الأسواق الخارجية بإلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند التصدير للخارج،
8. إحداث الإنسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغاربي و دفع وتيرة الإتحاد المغربي [10].

ثانيا: خصائص الرسم على القيمة المضافة:

تتميز القيمة المضافة بعدة خصائص[11] التي نذكر منها على سبيل المثال لا على الحصر:

- تعتبر ضريبة حقيقية حيث تشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي؛

- تعد ضريبة نسبية القيمة لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج

- تعتبر ضريبة غير مباشرة، لأنها تدفع للخزينة العامة بطريقة غير مباشرة حيث يتحملها المستهلك النهائي و الذي يعتبر المدين الحقيقي، و تدفعها المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الإنتاج و التوزيع للسلع و الخدمات؛

- يتميز الرسم على القيمة المضافة بميكانيزمات الدفعات الجزئية ، أي في كل مرحلة توزيع مما يؤدي الشفافية على آثار الضريبة [12]، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك، وفي هذا الإطار ، لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة؛

- تعد ضريبة حيادية ، فالرسم على القيمة المضافة هو حيادي على نتائج المدين القانونية لأنه يقع عبئه على المستهلك النهائي أي المدين الحقيقي؛

- ضريبة تتوقف على آلية الخصم ، أي الخصم على المدين في كل مراحل الدورة الاقتصادية:

- يجب على المدين أن يقوم:

- حساب الرسم الواجب الدفع على المبيعات أو الخدمات المقدمة

- حساب الرسم الواجب الخصم الذي زاد على العناصر المكونة لسعر التكلفة أي يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر التكلفة

- تدفع إلى الخزينة الفرق بين الرسم الواجب الدفع و الرسم الواجب الخصم [13] و تسمح هذه الطريقة بإمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة و تخفيض العبء الضريبي المجمل على المنتج الأخير.

إن هذه الخصائص التي تميز الرسم على القيمة المضافة جعلته بسيطا وسهل التطبيق ، بالنسبة لإدارة الضرائب أو للمؤسسة، مما ساهم في فعّالية و نجاعة النظام الضريبي.

المحور الثاني: تطور الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

من خلال هذا المحور سوف نتطرق إلى أهم المراحل التي مرة بها الرسم على القيمة المضافة في الجزائر، حيث تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين فكانت المرحلة الأولى قبل الإصلاحات التي شهدها النظام الجبائي بداية من الاستقلال ، أما الثانية بعد تلك الإصلاحات في سنة 1990 .

أولا : مرحلة ما قبل الإصلاحات :

لم يشهد التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تغيير كبيرا على مستوى تشريعاته وهذا ناتج للفراغ التشريعي عرفته الجزائر وعدم توفر الإمكانيات المالية و المادية و الكفاءات البشرية لتغيير في تلك المرحلة الانتقالية ، فصدر قانون 1962/12/31 المتضمن تمديد العمل بالتشريع الفرنسي المطبق في الجزائر قبل الاستقلال إلى غاية تاريخ 5 جويلية 1975، و هو تاريخ بدء سريان أمر 29/73 المتضمن إلغاء قانون 31 ديسمبر 1962 فاتبعت الدولة الجزائرية تمديد سريان القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها إلا البنود التي تمس بسيادة الدولة ، هذا القرار كان ضروريا في وقته رغم ما قد ينتج عن هذا التمديد من تناقض بين الاتجاه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، و الاتجاه الحر للتشريع الفرنسي ، ولكن صعوبة أن لم نقل استحالة وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم ، فخزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية ، ووضع اقتصادي متدهور فكان

لابد من إتخاذ ذلك القرار و العمل على وضع قوانين جبائية جديدة تتماشى و النظام الاقتصادي والسياسي للدولة .

وفي سنة1963 تم التخلي عن النظام الموقف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد المجزأ ، فيدفع الرسم عند كل مرحلة يتم فيها تحويل للملكية وأبقى المشرع على هذا النظام إلى غاية الإصلاحات الجبائية التي قام بها في 1991 .

أما في سنة 1965 أدرج مبدأ الاقتطاع من المصدر، بالنسبة للضرائب على الأجور، وأصبح ساري العمل به للإشارة فأن قبل سنة 1965 الضرائب على الأجور و الضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة للنظام التصريحات في نهاية كل سنة.

وفي سنة 1970 تم العمل بطريقة القسط الثابت بدل من طريقة الاهتلاك التنازلي [14].

أما في سنة 1976 سن المشرع الجزائري جملة من القوانين الجبائية ، ومنها قانون الرسوم على رقم الأعمال بهدف تنمية اقتصادها، فكانت هذه السنة بمثابة تاريخ ميلاد القوانين الجبائية الجزائرية وهي :

- الأمر 76- 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة
- الأمر 76 – 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال
- الأمر 76 - 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976والمتضمن قانون الطابع
- الأمر 76 – 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة
- الأمر 76 – 105 المؤرخة في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل

ثم بعد ذلك توالت القوانين الجبائية الأخرى وهي القانون 79 – 107 المؤرخ في 21 جويلية 1979 والمتضمن قانون الجمارك ، و القانون 86 – 14 المعدل والمتمم بالقانون 91 – 21 المتضمن قانون الجباية البترولية .

فقانون الرسم على رقم الأعمال قبل التعديل لم ينص على الرسم على القيمة المضافة ، ولكن نص على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد على تأدية الخدمات .

فالرسوم على رقم الأعمال، هي عبارة عن ضريبة إنفاق لكونها تمس التعامل و التداول الواقع على البضائع و الخدمات ، الأمر الذي يجعلها - تبعا لتأثيراتها و انعكاساتها - أقرب إلى الضرائب غير مباشرة [15] .

ونطاق تطبيق الرسوم على رقم الأعمال، محددة في مجموعة من القواعد القانونية التي تعين بدقة الرسوم الأساسية على رقم الأعمال و هي:

ـ الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

ـ الرسم الوحيد على تأدية الخدمات.

فالمادة الأولى من الأمر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال هي التي تولت تحديد الأعمال التي تخضع لهذا النوع من الرسوم ، و المتعلقة عموما بعمليات البيع و أشغال المقاولات المحددة في المادة 9 من نفس القانون و المحققة في الجزائر، من قبل الأشخاص سوء كانت طبيعية أو معنوية ،و نصت المادة 98 من نفس القانون على تحديد العمليات الخاضعة للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات .

إذن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج يتعلق بعمليات البيع ، التسليمات للذات ، الواردات المسلمة للخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (منتجين و مقاولين) .

أما الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و هو رسم مطبق بصفة عامة على تأجير الأملاك ، سواء كانت عقارية أو منقولة ، ويشمل الخدمات بصفة عامة و عمليات البيع و الاستهلاك الفوري ، و كذلك أدوات الفن و العروض و الألعاب و الترفيهات وكل الخدمات الأخرى ، لكن هذا النظام أي الرسوم على رقم الأعمال لم ينجح في تحقيق الهدف المسطر له باعتبار أنه يتضمن عدة سلبيات نوجزها فيما يلي :

- لقد انحصر مجال تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج على المبيعات و أعمال الانجاز ، التسليمات لأنفسهم ،بعض الواردات المسلمة إلى الخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، وعليه فقد أصبح نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيقا جدا ، فقطاع التوزيع سواء كان بالجملة أو بالتجزئة ليس معنيا بهذا الرسم.

- نجد أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج يحتوي على 10 معدلات ، أما الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات يحتوي على 8 معدلات ، إذن كثرة المعدلات عسرت من مهمة إدارة الضرائب ، و البحث عن الحدود التي تفصل بين الرسمين ، كما تجدر الإشارة إلى أن المعدلات المطبقة هي معدلات قانونية أي لا تعكس كلية العبء الحقيقي الذي هو على كاهل المستهلك ، لأنها تحسب على أساس رقم الأعمال[16].

- تميز نظام الرسوم على رقم الأعمال بكثرة الإعفاء لدرجة أنه وصف بقانون الإعفاء ، فالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج كان يحتوي على 67 إعفاء لنظام الواردات ،و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات كان يحتوي على 19 إعفاء ، وإن كانت كثرة الإعفاءات تجد ما يبررها كالاعتبارات الاجتماعية بالنسبة للمواد الواسعة الاستهلاك ولكن تبقى بقية الإعفاءات مضرة للقطاعات الاقتصادية ولا جدوى منها.

زيادة على الانتقادات السابقة يمكن القول بأن نظام الرسوم على رقم الأعمال، يوسع من قيمة الوعاء الذي تفرض عليه الرسوم من خلال المراحل المتتابعة لفرضها ، فانتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة يؤدي إلى أن يدفع المنتج الرسم ثم يضاف الرسم الذي دفع إلى تكاليف السلعة ، بحيث أنه عندما تنتقل من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة يفرض الرسم على هذه التكاليف بما فيها الرسم. وعند انتقال السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي يدخل الرسم الذي دفعه تاجر التجزئة ضمن التكاليف، وهكذا يحصل ارتفاع الأسعار لتضخم التكاليف ، فالاستغناء عن هذا النظام كان نتيجة ثلاثة أسباب رئيسية هي: [17]

1- عجز النظام السابق على مسايرة الأهداف الاقتصادية المسيطرة التي تحتاج إلى موارد تمويلية إضافية.

2- كثرة الثغرات في النظام السابق مما أدى إلى عرقلة التنمية الاقتصادية عوض أن يكون دافعا لها.

3- نتيجة اجتياح ما يسمى بالعولمة الاقتصادية و المالية و الجبائية لمعظم بلدان العالم فكان لزاما على الجزائر أن تقوم بإجراء تغييرات جذرية للضرائب غير المباشرة ، هكذا ألغي النظام السابق و استبدل بنظام جديد يقضي بفرض ضريبة واحدة على القيمة المضافة بدل من الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، فإن الرسم على القيمة المضافة لا يمس الإنتاج و لكن يقتصر على القيمة المضافة فقط.

ثانيا : مرحلة ما بعد الإصلاحات

أسس الرسم على القيمة المضافة TVA في قانون المالية سنة 1991 وتم ألغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS) [18]، ثم جاء فيما بعد المرسوم التشريعي رقم 93 -18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن فانون المالية حيث نصت المادة 94 منه على أنه "تعدل أحكام المادة 65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 /1990/12 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و تحرر كما يلي:

المادة 65 يؤسس قانون يسمى "قانون الرسوم على رقم الأعمال "تلغى أحكامه أحكام الامر76-102 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال

و يشمل: الرسم على القيمة المضافة و الرسم الداخلي على الاستهلاك و الرسم على عمليات البنوك و التأمينات."

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بتقليص المعدلات ، فيحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق المعدل على الأساس الخاضع للضريبة ، و هو رقم الأعمال و هذا الأخير يحتوي على سعر السلعة أو الأشغال، بما في ذلك الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة (رقم الأعمال خارج الرسم) [19].

وقد حدد قانون المالية لسنة 1992 في المواد 21، 22، 23 ، 24 المعادلات التالية :

- المعدل المخفض الخاص 7.٪
- المعدل المخفض 13 .٪
- المعدل العادي 21 .٪
- المعدل المرتفع أو المضاعف 40 .٪

ثم شهدت هذه المعدلات تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995 1997 2001 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما المعدل المخفض 7.٪ و المعدل العادي 17 .٪ حيث تم النص عليهما في المواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .[20]

فمعدل مخفض يطبق على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي، و معدل عادي يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض [21].

ويكون الخضوع للرسم على القيمة المضافة ، في حالة انجاز عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي ، فالخاضع هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بعمليات، تقع ضمن نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة، سواء نتج عن ذلك تسديد الرسم أو كانت العملية معفية[22]، ويمكن التمييز بين نوعين من العمليات الخاضعة لرسم على القيمة المضافة هما:

1 - العمليات الخاضعة و جوبا للرسم على القيمة المضافة:

طبقا للمادتين 1 و 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة كل من:

- عمليات البيع و الأشغال العقارية، و تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرف الغير خاضعة للرسوم الخاصة و التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية،
- عمليات الاستيراد،
- كما يطبق هذا الرسم أيا كان شكله أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص،

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى،

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويقصد بالمنتج كل من:

- هم الشركات و المؤسسات و الأشخاص الذين يباشرون بصفة رئيسية أو ثانوية بصناعة المنتجات أو تحويلها ، و يتعهدون بالتصنيع ، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا لغرض إعطائها شكلها النهائي أو للغرض التجاري الذي قدمت فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها ، كما يقصد بالمنتجين كذلك الأشخاص و المؤسسات والشركات التي تحل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات ، أو توظيفها التجاري النهائي مثل التعليب , الترزيم و إرسال أو إيداع هذه المنتوجات سواء تحت علامة أ و باسم من يقومون بهذه العمليات [23].

ويجب التمييز بين المنتج الاقتصادي و المنتج الجبائي فالمزارع مثلا يعتبر منتجا اقتصاديا ، ولكن ليس بمنتج جبائي ، نظرا لكونه لا يدخل ضمن الأعمال ذات الطابع التجاري ، وفي هذا الشأن تميز المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بين 3أصناف من المنتجين الجبائيين وهم :

أ- المنتجون المباشرون: وهم الأشخاص الذين يقومون بأنفسهم بأعمال الإنتاج'

ب-المنتجون بالإحلال: وهم الأشخاص الذين يحلون محل المنتج للقيام ببعض العمليات المرتبطة بأعمال الإنتاج،

ج- المنتجون بواسطة الغير: هم الأشخاص الذين لا يقومون بأعمال الإنتاج بأنفسهم ، بل يسندونها للآخرين ، لكن لحساباتهم الخاصة وليس لحساب الغير[24] .

- الأشغال العقارية من بين الأشغال العقارية أشغال التجهيز و أشغال تصليح المباني

- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين .

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة ويقصد بتجار الجملة الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بالشروط نفسها للسعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة[25] .

- التسليمات لأنفسهم و تتكون من عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون لرسم و الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة .

- عمليات الإيجار، و أداة الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

- بيوع العقارات, أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية, قصد إعادة بيعها بإضافة إلى عمليات الوساطة فيما يخص بيع العقارات و المحلات التجارية، وكذلك عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به، وعمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية .

- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من الأحجار الكريمة الطبيعية ، أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و02-71 من التعريفة الجمركية ، إضافة إلى التحف الفنية الأصلية و الأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفة الجمركية .

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و الشبه طبي و البيطري .

▪ عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ، و كذا نشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي ، ويقصد بالتجارة المتعددة هي عمليات شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة.

▪ أداء الخدمات طبقا للمادة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يشمل نطاقها العمليات التالية: [26]

- الحفلات الفنية و الألعاب و التسليات بمختلف أنواعها ،

- الخدمات المتعلقة بالهاتف و التيلكس و الفاكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات،

- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين

- خدمات التكوين المقدمة من طرف مؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة

- أداء الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام المقدمة من طرف مؤسسات العناية، غير تلك المتعلقة بالصحة العمومية.

2 - العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة :

العمليات الخاضعة للرسم اختياريا منصوص عليها في نص المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تبين كيفية الاختيار ، حيث يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، و الذين يقع نشاطهم بعيدا عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ،بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المدنيين بالرسم على القيمة المضافة ، على أن يزودوا بسلع وخدمات بإنجاز عمليات خاصة بالتصدير أو يقومون بعمليات محققة لصالح الشركات البترولية أو للمكلفين الآخرين بالرسم أو مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء و يخضع المعنيون بالنظام وجوبا للربح الحقيقي [27] .

الخاتمة :

إن الرسم على القيمة المضافة يكتسي أهمية بالغة ، خاصة في الوقت الراهن المتميز بالعولمة الاقتصادية و المالية و الجبائية التي ألقت بظلالها على الضرائب بصفة عامة ، بما في ذلك الضرائب غير مباشرة ، فالرسم على القيمة المضافة يتصف بالشفافية و المرونة و يدر مداخيل للخزينة العامة ، وهذا ما تحتاجه الدول النامية - خاصة - ومنها الجزائر لكونها دولة استهلاكية ، فقد أصبح الرسم على القيمة المضافة عنصرا أساسيا للنظام الجبائي بصفة عامة في أكثر من 120 دولة ، و حصيلته تقدر بحوالي 1\4 ربع الإيرادات الجبائية العالمية ، فحسنا فعل المشرع الجزائر عندما سارع إلى القيام بإصلاحات جبائية – حتى وإن كانت متأخرة قليلا - فنجد إرتفاع حصيلة إيرادات الجباية العادية مقارنة بحجمها قبل الإصلاحات الجبائية ، وإن كانت إيرادات الخزينة العامة تعتمد بصفة رئيسية على الجباية البترولية ، وهذا يؤكد فعالية نظام الرسم على القيمة المضافة ، كما يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمارات وتوسيعها ، وبالتالي الدفع بعجلة التنمية الاقتصادية وهو ما تسعى إليه الجزائر جاهدة من خلال تفعيل عوامل التنمية وانتهاج استراتيجية استثمارية تعتمد على السياسة الجبائية.

إضافة إلى كل ذلك فالمستهلك لا يشعر بعبء الضريبة لأن معدلها مناسب ، سواء تعلق الأمر بالمعدل العادي أم بالمنخفض ، حتى وإن انتقدت من هذا الجانب على أساس أنها تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبالتالي تكون ضريبة غير عادلة بالنسبة لأصحاب الدخل المحدود ،على أساس عدم مراعاتها للمقدرة التكليفية للمستهلك .

وأخيرا يمكن اعتبار الرسم على القيمة المضافة في الجزائر جاء متأخرا جدا بسبب إنتهاج الجزائر للنظام الإشتراكي ، لكن استدرك المشرع الجزائري الأمر بعد فشل هذا النظام ، وقام بإصلاحات جبائية جذرية في نصوصه التشريعية لمواكبة المتغيرات الاقتصادية العالمية ، فقد أدى هذا الرسم الدور المنوط به في النشاط الاقتصادي و مساهمة في ارتفاع إيرادات الجباية العادية.

الهوامش :

[1] - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، ط1، الأردن، 2011، ص130.

[2]- المرجع السابق، ص130.

[3]- بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة ، دار هومة ، الجزائر ، سنة 2010 ، ص 33

[4] - bouznad hocine . ben amara mansour . le droit fiscal des affaires en algérie . editions houma . alger . 2012 . p 161

[5]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، مديرية عامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، سنة 2015، ص 7

[6]- ياسر صالح الفريجات ،المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن ، طبعة سنة 2009 ، ص 440

[7]- دنيدني يحي ، المالية العمومية ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ، طبعة 2010 الجزائر، ص 189

[8]- بن عمارة منصور، المرجع السابق ، ص 32

[9]- المرجع نفسه ، ص 48

[10]- ناصر مراد ، الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث ، العدد 2003/02 ، ص 28

[11]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 ، ص 7 ،8

[12]- ياسر صالح الفريجات ، المرجع السابق ، ص 441

[13]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، المرجع السابق ، ص 8

[14]- بن عمارة منصور ، المرجع السابق ، ص 39

[15]- محمد جفال، المبادئ الاساسية للرسوم على رقم الاعمال في القانون الجبائي الجزائري، دار الشهاب للطباعة و النشر ـ الجزائر سنة 1987 ـص 30

[16]- نفس المرجع ، ص 30

[17]- بن اعمارة منصور ، الرجع السابق ، ص 42

[18]- ناصر مراد ، المرجع السابق، ص 27

[19]- حميد بو زيدة ، جباية المؤسسات ، الديوان المطبوعات الجامعية ،ط2 ، سنة 2007 ، الجزائر ، ص 112

[20]- نفس المرجع ، ص 113

[21]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 ، المديرية العامة للضرائب ، ص 18

[22] - bouznad hocine . ben amara mansour . le droit fiscal des affaires en algérie . p 164

[23]- بين عمارة منصور، المرجع السابق، ص 49

- موقع المديرية العامة للضرائب http://www.mfdgi.gov.dz

[24]- حميد بوزيدة جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 90

[25]- بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 49

[26]- المديرية العامة للضرائب http://www.mfdgi.gov.dz

[27] - موقع المديرية العامة للضرائب http://www.mfdgi.gov.dz