

جامعة الجزائر 3

إبراهيم سلطان شيبوط

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية



الموضوع:

دراسة تحليلية لفعالية النفقات الجبائية في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تخصص: تحليل اقتصادي

إشراف الأستاذ:

د/ دراجي كريمو

إعداد الطالب:

كشاوي إلياس

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	.....	أستاذ التعليم العالي - جامعة الجزائر 03-.....	د/ رجراج محمد.....
مشرفا و مقررا	.....	أستاذ محاضر أ - جامعة الجزائر 03-.....	د/ دراجي كريمو.....
عضوا مناقشا	.....	أستاذ محاضر أ - جامعة الجزائر 03-.....	د/ عبدات عبد الوهاب...
عضوا مناقشا	.....	أستاذ التعليم العالي - جامعة أمحمد بوقرة بومرداس -	د/ حميد بوزيدة.....
عضوا مناقشا	.....	أستاذ محاضر أ - جامعة خميس مليانة-.....	د/موالدي سليم.....
عضوا مناقشا	.....	أستاذ محاضر أ - جامعة أمحمد بوقرة بومرداس -	د/بن حميدة هشام.....

السنة الجامعية 2018 / 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿أَمَّنْ هُوَ قَانِتٌ آنَاءَ اللَّيْلِ سَاجِدًا وَقَائِمًا يَحْذَرُ الْآخِرَةَ وَيَرْجُو رَحْمَةَ رَبِّهِ ۗ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ ۗ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ ۗ﴾

سورة الزمر الآية 09

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمَ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين، و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد
الأمين، و صحابته الراشدين، و من تبعهم باحسان إلى يوم الدين.
فعملا بقوله تعالى ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم و لئن كفرتم إن عذابي لشديد﴾
(سورة إبراهيم، الآية 08)،

و قوله تعالى ﴿فاذكروني أذكركم واشكروا لي و لا تكفرون﴾
(سورة البقرة، الآية 152)

اشكر لربي جل ثناؤه و تقدست أسماؤه أن حجب إلي العلم، و يسر لي سبله و
رزقني تلقيه على أيدي أهله الطيبين المخلصين، و أسأله سبحانه و تعالى أن
يرزقني الإخلاص في القول و العمل، انه و لي ذلك و القادر عليه.

و من تمام شكره تعالى، أن اشكر أهل الفضل فضلهم و جهودهم، و أن اعرف لهم
حقهم، قال الرسول صلى الله عليه و سلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"
فأشكر كل من ساهم في مساعدتي على انجاز هذا العمل و كم هم كثيرون، و
اخص بالذكر أستاذي المشرف الدكتور: دراجي كريمو، على تواضعه أولا و عطائه
و توجيهاته القيمة.

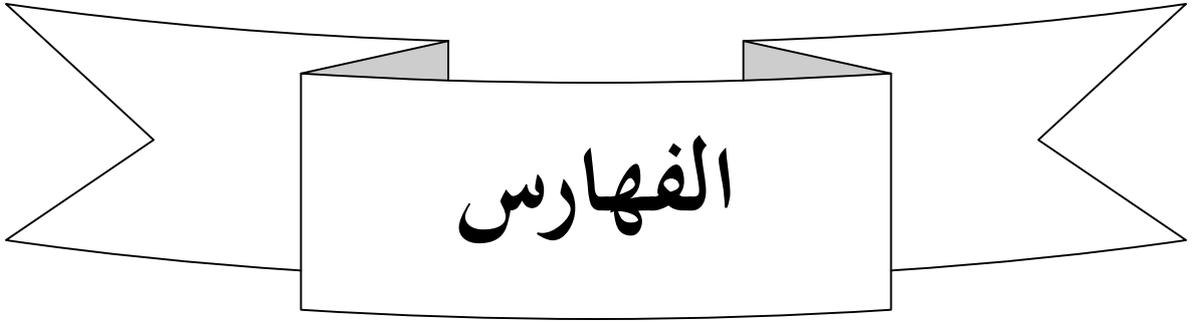
فجزاهم الله عنا خير جزاء.

الياس كشاوي

إهداء

إلى كل الساعين لتحرير قرار الأمة وإرادتها، لتمضي قدما في إنهاء ضعفها وكبوتها،
شأنها أن تسود وتبعث مجدها ورفعته...
إلى من أوجب الرحمان برّها وطاعتها، وأجزل الثواب لمن رعاها وأحسن عشرتها،
إلى من أعلى الله قدرها ومكانتها، إلى أمي إلى أمي، إليك يا أماه...
إلى من رباني منذ عهد الصغر، وجعل الله عقوقه إحدى الكبر، إلى من أدين له
بكل نجاح أصبته بعد الإله، لمن أنا ومالي له، إلى العزيز الغالي، إليك يا أبي..
إلى زوجة الغالية و الصابرة و مرافقتي طيلة إعدادي لهذا العمل، فكانت لي قوة
دافعة متى أصابني التعب، فبفضلها بعد الله تذلت الصعاب.
إلى بناتي، أميراتي الحبيبات خولة، ريمة، وكاتيا.
إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة ، إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة و العمل،
إلى كل الأساتذة الكرام، إلى كل من شجعني لمواصلة الدرب، إلى كل من ساعدني
من قريب أو بعيد في بحثي هذا و لو بكلمة طيبة.
اهدي لهم ثمرة جهدي هذه.

الياس كشاوي



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
94	خصائص المفهوم المعياري للنفقات الجبائية	01
101	نموذج تقريبي لتحديد النفقة الجبائية و الربح الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي	02
106	المعاملات الجبائية لحساب الاهتلاك المالي المتناقص	03
108	أثر ترحيل الخسائر السابقة على الإيرادات الجبائية	04
145	نسبة مساهمة بعض الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الحقوق الجمركية في الجباية العادية	05
146	النظام الجبائي المرجعي المحدد لحجم النفقات الجبائية للضرائب المساهمة بشكل معتبر في إيرادات الجباية العادية	06
149	حجم النفقات الجبائية المرتبطة بالتدابير الجبائية الاستثنائية (ANDI، ANSEJ، ANGEM، CNAC) للفترة الممتدة بين 1995 إلى غاية	07
150	التكلفة الادارية للضرائب خلال الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى غاية 2015	08
152	فئة المستفيدين من الإعفاء الكلي أو الجزئي من الرسم على القيمة المضافة TVA	09
154	توزيع مشاريع الاستثمار حسب المناطق و مناصب الشغل المستحدثة بين 2001 و 2012	10
156	تطور معدل الرسم على رقم الأعمال بين 1962 و 1991	11
163	جدول نسب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب شرائح الدخل	12
170	جدول نسب الضريبة على أرباح الشركات حسب مصادر المداخيل و الأرباح	13
171	المكلفون الخاضعون للرسم على النشاط المهني	14
172	معدل الإخضاع الضريبي للرسم على النشاط المهني.	15
173	تطور حصيلة الرسم على النشاط المهني مقارنة بالجباية المحلية	16
175	القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات ذات استعمال السكني	17

175	القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات ذات استعمال المهني	18
177	القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الموجودة في مناطق عمرانية	19
177	القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الموجودة في مناطق التعمير في المدى المتوسط أو المستقبلي	20
178	القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الصالحة للاستغلال الاستخراجي	21
178	القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفلاحية	22
179	أهمية حصيلة الرسم العقاري و رسم التطهير بالنسبة للجباية المحلية	23
180	جدول نسب الضريبة على الأملاك	24
184	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة	25
185	أهمية الرسم على القيمة المضافة مقارنة مع حجم الجباية العادية	26
187	أهمية الحصيلة الضريبية لحقوق التسجيل و الطابع مقارنة مع إيرادات الجباية العادية	27
191	تطور و أهمية حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي مقارنة بحصيلة الضرائب المباشرة للفترة الممتدة بين 2006 إلى غاية 2016	28
194	تطور و أهمية حصيلة الضريبة على إرباح الشركات مقارنة بحصيلة الضرائب المباشرة و الجباية العادية للفترة الممتدة بين 2006 إلى غاية 2016	29
200	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة 1992 إلى غاية 2017	30
216	تطور الاستثمارات العمومية للفترة (1963 – 1966)	31
220	توزيع المشاريع الاستثمارية جغرافيا خلال الفترة 1967 إلى 1978	32
225	مشاريع الاستثمارات المعتمدة للفترة (1983 – 1986)	33
229	توزيع المناطق الواجب ترقيتها حسب مؤشر البطالة	34
234	تطور عدد المشاريع المعتمدة، حجمها، مناصب الشغل المحدث (1994-2001)	35
235	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب شكل الاستثمار (1993-2001)	36
236	توزيع المشاريع المنجزة حسب النشاط (1993-2001)	37
237	توزيع مشاريع الاستثمار المنشأة حسب المناطق الجغرافية 1993-2001	38
238	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب التقسيم الإداري الولائي (1993-)	39

	2001)	
239	حجم النفقات الجبائية للفترة الممتدة بين 1995 و 2001.	40
246	توزيع المشاريع الاستثمارية بالموازاة مع الأنظمة الجبائية الخاصة 2014-2018	41
247	توزيع المشاريع المنجزة حسب النشاط (2002-2012)	42
248	تطور عدد المشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012	43
249	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب شكل الاستثمار 2002-2012	44
250	المشاريع الاستثمارية حسب وضعيتها القانونية الفترة 2002-2012	45
251	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب المبالغ المجمعة للفترة 2002-2012	46
252	(: التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012	47
261	هيكل النفقات الجبائية حسب مساهمة كل ضريبة للفترة ما بين 1995 إلى 2010	48
264	تطور إيرادات الجباية العادية للفترة بين 1995 و 2010.	49
265	حجم النفقات الجبائية حسب الهدف منها للفترة 1995 و 2010.	50
266	هيكل النفقات الجبائية حسب التوزيع الموازي للإيرادات الجبائية 1995-2010	51
269	تطور حجم النفقات الجبائية مقارنة بالنتاج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات 1995-2010	52
270	نسبة النفقات الجبائية إلى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات بما فيه الرسم على القيمة المضافة TVA 1995-2010	53
272	نسبة النفقات الجبائية إلى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات بدون الرسم على القيمة المضافة TVA 1995-2010	54
274	مقدار التغيير بين الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات مقارنة بالنفقات الجبائية 1995-2010	55
275	مقدار التغيير بين النفقات الجبائية مقارنة بالنتاج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات 1995-2010	56
276	نسبة النفقة الجبائية إلى عجز الموازنة العامة 1995-2010	57

277	علاقة النفقات الجبائية بكلا من الاستثمارات المنشأة و مناصب الشغل المتعلقة بما 2010-2002	58
279	العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيها TVA و مبالغ الاستثمارات للفترة ما بين 2003 إلى 2010.	59
280	العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية خارج TVA و مبالغ الاستثمارات للفترة ما بين 2003 إلى 2010.	60

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	فعالية الضريبة على قوى العرض و الطلب	01
48	النفقات الجبائية أداة للتدخل الحكومي	02
260	هيكل النفقات الجبائية حسب طبيعة كل ضريبة بما فيها TVA/F في المرحلة ما بين 1995 و 2010	03
262	هيكل النفقات الجبائية حسب طبيعة كل ضريبة خارج TVA/F في المرحلة ما بين 1995 و 2010	04
264	تطور حجم النفقات الجبائية مقارنة بإيرادات الجباية العادية للفترة 1995 و 2010	05

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
308	تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية ANDI للفترة ما بين 2010 و 2015	01
309	تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية ANSEJ للفترة ما بين 2010 و 2015	02
310	تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية CNAC للفترة الممتدة ما بين	03

	2010 و 2015	
311	تطور تكلفة الإعفاءات الجبائية ANGEM للفترة الممتدة ما بين 2010 و 2015	04
312	التكلفة الإجمالية للنفقات الجبائية للأجهزة الأربعة للفترة الممتدة ما بين 2010 و 2015	05
313	تطور التحصيل الضريبي ما بين 2011 و 2016	06
314	تطور التحصيل الضريبي ما بين 1995 إلى غاية 2012	07

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	التسمية الكاملة باللغة الأجنبية	التسمية الكاملة باللغة العربية
CIDTA	: Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés.	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
CPF	: Code des Procédures Fiscales	قانون الإجراءات الجبائية
IBS	: Impôt sur les Bénéfices des Sociétés.	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	: Impôt sur le Revenu Globale.	الضريبة على الدخل الإجمالي
IFU	: Impôt Forfaitaire Unique.	الضريبة الجزافية الوحيدة
TUGP	: Taxe Unique Globale sur la Production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	: Taxe Unique Globale sur la Prestation des Services	الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée.	الرسم على القيمة المضافة
TAP	: Taxe sur l'Activité Professionnel	الرسم على النشاط المهني
TDB	: Taxes de Domiciliation Bancaire	الرسم على التوطن البنكي
OCDE	: l'Organisation de Coopération et de Développement Economique.	منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية
OMC	: l'Organisation Mondial de Commerce.	منظمة التجارة العالمية
CNES	: Conseil National Economique et Social.	المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي
DF	: Dépense Fiscale	النفقة الجبائية
MF	: Ministère des Finances	وزارة المالية

DIW	: Direction des Impôts de Wilaya.	مديرية الضرائب الولائية
DGI	: Direction Général des Impôts.	المديرية العامة للضرائب
DGE	: Direction des Grandes Entreprises.	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	: Centre Des Impôts.	مركز الضرائب
CDPI	: Centre De Proximité des Impôts.	المركز الجوارى للضرائب
DOFR	: Direction des Opérations Fiscales Et Recouvrement	مديرية العمليات الجبائية و التحصيل
DOI	: Direction d'Organisation et d'Information	مديرية التنظيم و الإعلام
CNIS	: Centre National de l'Information Statistique	المركز الوطني للمعلومات الإحصائية
IGSF	: Inspection Générale des Services Fiscaux.	المفتشية العامة للمصالح الجبائية
NIF	: Numéro d'Immatriculation Fiscale.	رقم التعريف الجبائي
NIS	: Numéro d'Immatriculation Statistique.	رقم التعريف الإحصائي
PIB	: Produit Intérieur Brute.	الناتج الداخلي الخام
PNB	: Produit National Brute.	الناتج الوطني الخام
CNI	: Conseil National d'Investissement	المجلس الوطني للاستثمار

فهرس المحتويات

الفهرس

الصفحة

كلمة شكر و تقدير

إهداء

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات و الرموز

المقدمة العامة	أ-ز
الفصل الأول: المنطلقات المفهومية و النظرية لمسألة اختيار السياسة الجبائية	1
تمهيد	2
المبحث الأول: الأطر المفهومية المحددة لدور الدولة الاقتصادي	3
المطلب الأول: التصور النظري لماهية الدولة	3
الفرع الأول: التعريف اللغوي للدولة	3
الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي و الوظيفي للدولة	4
الفرع الثالث: الخصائص الثابتة في طبيعة الدولة	5
الفرع الرابع: مفهوم الحكومة	6
المطلب الثاني: استمرارية تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي	6
الفرع الأول: الدور التقليدي للدولة "الدولة الحارسة"	7
الفرع الثاني: مرحلة الدولة المتدخلة "دولة الرفاهية"	9
الفرع الثالث: دور الدولة في ظل النظام الاشتراكي "الدولة المنتجة"	11
المبحث الثاني: المضمون النظري للسياسة الجبائية: المفاهيم و الأهداف	13
المطلب الأول: ماهية السياسة الجبائية و مركزاتها	14
الفرع الأول: تعريف السياسة الجبائية	14
الفرع الثاني: مركزات السياسة الجبائية	15
الفرع الثالث: مبادئ ارساء السياسة الجبائية	16
المطلب الثاني: تطور أهداف السياسة الجبائية	17
الفرع الأول: الهدف التمويلي للسياسة الجبائية	17
الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية للسياسة الجبائية	25
الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية للسياسة الجبائية	29
الفرع الرابع: الأهداف البيئية للسياسة الجبائية	31
المبحث الثالث: المنطلقات النظرية لاختيار السياسة الجبائية	32
المطلب الأول: حدود (الطاقة الضريبية) المقدرة التكليفية	32
الفرع الأول: عوامل تحديد المقدرة التكليفية العامة	33
الفرع الثاني: تحديد المقدرة التكليفية الفردية	34
المطلب الثاني: مكونات هيكل الإقتطاع الجبائي و ارتباطاته	35

35	-----	الفرع الأول: تحديد هيكل النظام الجبائي
38	-----	الفرع الثاني: الاقتطاع الجبائي والدخل الوطني المتاح
40	-----	المطلب الثالث: السياسة الجبائية المثلى تحكيم بين الفعالية و العدالة الضريبية
40	-----	الفرع الأول: السياسة الجبائية و الفعالية الضريبية
45	-----	الفرع الثاني: السياسة الجبائية و العدالة الضريبية.
46	-----	المبحث الرابع : مشكلات قيام السياسة الجبائية و استمراريتها
46	-----	المطلب الأول : مشكلة الضغط الجبائي
46	-----	الفرع الأول: مفهوم الضغط الجبائي
48	-----	الفرع الثاني: الضغط الضريبي الامثل
50	-----	الفرع الثالث: الضغط الجبائي في الجزائر
50	-----	المطلب الثاني: مشكلة الغش و التهرب الضريبيين
50	-----	الفرع الاول: الغش الجبائي
53	-----	الفرع الثاني: أسباب العَـش الجبائي
64	-----	المطلب الثالث: مشكلة الازدواج الضريبي
64	-----	الفرع الاول: الازدواج الضريبي على المستوى الدولي
69	-----	الفرع الثاني: الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي (المحلي)
69	-----	الفرع الثالث: الازدواج الضريبي المقصود و الازدواج الضريبي غير المقصود
70	-----	المطلب الرابع: الفساد الضريبي (الادراي)
70	-----	الفرع الاول: مفهوم الفساد و الفساد الاداري:
71	-----	الفرع الثاني: عوامل الفساد و مسبباته
74	-----	خلاصة و استنتاجات
75	-----	الفصل الثاني: الإطار النظري العام للنفقات الجبائية
76	-----	تمهيد
77	-----	المبحث الأول : التأصيل النظري لمفهوم النفقات الجبائية
77	-----	المطلب الأول : نشأة و تطور مفهوم النفقات الجبائية
77	-----	الفرع الاول: الارتباط المتلازم للنفقات الجبائية مع اقرار الضريبة
78	-----	الفرع الثاني: المحاولات الأولية لتحديد مفهوم النفقات الجبائية
81	-----	المطلب الثاني : محاولة ضبط مفهوم النفقات الجبائية
82	-----	الفرع الأول: أبحاث سوري ستانلي Surrey Stanley سنة 1967
84	-----	الفرع الثاني: المساهمات الحديثة في تحديد مفهوم النفقات الجبائية
95	-----	المطلب الثالث: النظرة الحديثة لمفهوم النفقات الجبائية و حدودها
95	-----	الفرع الاول: نحو مفهوم معياري للنفقات الجبائية
99	-----	الفرع الثاني: التغيرات المتعلقة بتطبيق المفهوم الحديث للنفقات الجبائية
102	-----	المبحث الثاني : مظاهر النفقات الجبائية و مجالات استهدافها
102	-----	المطلب الاول: أشكال ومظاهر النفقات الجبائية
102	-----	الفرع الاول: اشكال و مظاهر النفقات الجبائية حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية
108	-----	الفرع الثاني: النفقات الجبائية المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة
113	-----	الفرع الثالث: النفقات الجبائية المتعلقة بالحالة الاجتماعية للمكلف بالضريبة
114	-----	المطلب الثاني : تحديد مجال استهداف النفقات الجبائية
115	-----	الفرع الاول: تحديد المجتمع الجبائي المستهدف

117	الفرع الثاني: نطاق تطبيق هذا الإجراء
118	المبحث الثالث : حدود سياسة النفقات الجبائية كأداة للتدخل الحكومي
119	المطلب الأول : مفهوم النظام الجبائي المرجعي و حدوده .
120	الفرع الاول: تعريف النظام الجبائي المرجعي
123	الفرع الثاني: معايير النظام الجبائي المرجعي
127	المطلب الثاني : انعكاسات استخدام النفقات الجبائية و حدودها
128	الفرع الاول: اثر النفقات الجبائية على التسيير العادي للإدارة الجبائية
129	الفرع الثاني: اثر النفقات الجبائية على المكلفين بالضريبة
129	المطلب الثالث : المقاربة المنهجية لتقدير حجم النفقات الجبائية
130	الفرع الاول: تحديد الوثيقة المحاسبية للنفقات الجبائية
131	الفرع الثاني: طرق تقدير النفقات الجبائية
134	المطلب الرابع : صعوبات تقدير حجم النفقات الجبائية
135	الفرع الاول: تفسير نتائج التقدير
135	الفرع الثاني: تغير تصرفات الافراد و سلوكياتهم
136	الفرع الثالث: التأثير على مستوى النشاط الاقتصادي
136	الفرع الرابع: مقارنة تقدير التكاليف
137	الفرع الخامس: صعوبات استخدام تقدير تكلفة النفقات الجبائية
138	خلاصة و استنتاجات
139	الفصل الثالث: واقع النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري .
140	تمهيد
142	المبحث الأول: مقارنة مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.
142	المطلب الاول: ادخال مفهوم الانفاق الجبائي في النظام الجبائي الجزائري
143	الفرع الاول: التعريف الوظيفي للنفقات الجبائية
145	الفرع الثاني: تعريف النفقات الجبائية من وجهة نظر التشريع الجبائي
148	المطلب الثاني: تحديد مفهوم النفقات الجبائية حسب اهميتها بالنسبة للإيرادات الجبائية
151	المبحث الثاني: اختبار معايير النظام الجبائي المرجعي على النظام الضريبي الجزائري
152	المطلب الاول: المعايير ذات الصلة بالموازنة العامة للدولة
152	الفرع الاول: فقدان الموازنة العامة لإيرادات جبائية
153	الفرع الثاني: امكانية إحلال النفقة العامة المباشرة محل النفقة الجبائية
155	المطلب الثاني: المعايير ذات الصلة بالسياسة الجبائية المستهدفة
155	الفرع الاول: تحديد شروط المستفيدين من النفقات الجبائية
157	الفرع الثاني: احتواء السياسة الجبائية التفضيلية على عنصر التحفيز
158	المبحث الثالث: الإطار العام لهيكل النظام الضريبي الجزائري
159	المطلب الأول: أسباب و اهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر
159	الفرع الاول: اسباب الاصلاح الضريبي
163	الفرع الثاني: اهداف الاصلاح الضريبي في الجزائر
164	المطلب الثاني: مكونات هيكل النظام الضريبي المرتبطة بالمداخيل و الارباح
164	الفرع الاول: تحليل و دراسة الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
168	الفرع الثاني: تحليل و دراسة الضريبة على ارباح الشركات IBS
175	الفرع الثالث: تحليل و دراسة الرسم على النشاط المهني TAP

178	-----	الفرع الرابع: تحليل و دراسة الرسم العقاري و رسم التطهير TF et TA
184	-----	الفرع الخامس: الضريبة على الاملاك
185	-----	الفرع السادس: الضريبة الجرافية الوحيدة IFU
186	-----	المطلب الثالث: مكونات هيكل النظام الضريبي المرتبطة بالإتفاق و التداول
187	-----	الفرع الاول: الرسم على القيمة المضافة TVA
190	-----	الفرع الثاني : حقوق التسجيل و الطابع
192	-----	المبحث الرابع: دراسة و تحليل طبيعة النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري
192	-----	المطلب الاول: طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب المباشرة
192	-----	الفرع الاول: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي IRG:
197	-----	الفرع الثاني: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على ارباح الشركات
203	-----	المطلب الثاني: طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بالرسم على رقم الاعمال
203	-----	الفرع الاول: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة
209	-----	الفرع الثاني: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل و الطابع
213	-----	خلاصة و استنتاجات
214	-----	الفصل الرابع: تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الانظمة الضريبية الخاصة
215	-----	تمهيد
216	-----	المبحث الأول: النفقات الجبائية المترتبة عن الانظمة الجبائية الخاصة
218	-----	المطلب الأول: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة الستينات
218	-----	الفرع الاول: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار لسنة 1963
221	-----	الفرع الثاني: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمارات لسنة 1966
225	-----	المطلب الثاني: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة الثمانينات
225	-----	الفرع الاول: النظام الجبائي الخاص بقانون الاستثمار لسنة 1982
228	-----	الفرع الثاني: النظام الجبائي الخاص بقانون الاستثمار لسنة 1986
230	-----	المطلب الثالث: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة التسعينات
230	-----	الفرع الاول: النظام الجبائي العام
232	-----	الفرع الاول: النظام الجبائي المتعلق بالمناطق الخاصة
236	-----	المبحث الثاني: تقييم فعالية النفقات الجبائية من خلال الهيئات العامة المكلفة بتطور الاستثمار و دعم التشغيل
236	-----	المطلب الأول: وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها
237	-----	الفرع الاول: أهداف ومهام وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها:
238	-----	الفرع الثاني: تقييم أداء الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها
244	-----	المطلب الثاني: الاجهزة والهيئات الحديثة المدعمة والمتطورة للاستثمار في الجزائر.
244	-----	الفرع الاول: المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار:
247	-----	الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.
250	-----	المطلب الثالث: تقييم اثر النفقات الجبائية على الاستثمار
250	-----	الفرع الاول: تقييم عدد المشاريع مقارنة بالانظمة الجبائية الخاصة للفترة 2014 و 2018.
251	-----	الفرع الثاني: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب النشاط خلال الفترة 2002-2012
252	-----	الفرع الثالث: تقييم تطور عدد المشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012
253	-----	الفرع الرابع: تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث شكلها خلال الفترة 2002-2012
254	-----	الفرع الخامس: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب وضعيتها القانونية للفترة 2002-2012
256	-----	الفرع السابع: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب توزيعها الجغرافي

257	المطلب الرابع : النفقات الجبائية المترتبة عن الأطر القانونية المشجعة للاستثمار.
257	الفرع الاول: المناطق الحرة
257	تندرج هذه المناطق ضمن المرسوم التنفيذي رقم 94 – 320 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتعلق بالمناطق الحرة
258	الفرع الثاني: المناطق الخاصة
258	الفرع الثالث: الأمر رقم 01 – 03 المؤرخ في 20 اوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار:
261	الفرع الرابع: التعديلات الخاصة بالنظام الجبائي المتعلق بالاستثمار
263	المبحث الثالث: تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الاجراءات الجبائية الاستثنائية
264	المطلب الاول: تحليل هيكل النفقات الجبائية في المرحلة ما بين 1995 و 2010
264	الفرع الاول: تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب المتغيرات الجبائية بما فيها الرسم على القيمة المضافة TVA .
265	الفرع الثاني: هيكل النفقات الجبائية حسب مساهمة كل ضريبة
266	الفرع الثالث: هيكل النفقات الجبائية حسب المتغيرات الجبائية خارج عن الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA.
267	المطلب الثاني: تحليل اثر النفقات الجبائية على ايرادات الجباية العادية
267	الفرع الاول: تطور حجم ايرادات الجباية العادية للفترة الممتدة بين 1995 و 2010
268	الفرع الثاني: تحليل حجم النفقات الجبائية مقارنة بإيرادات الجباية العادية
269	الفرع الثالث: تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب الاهداف المسطرة من اجلها
270	الفرع الرابع: هيكل النفقات الجبائية حسب التوزيع الموازي للإيرادات الجبائية
272	المطلب الثالث: تحليل فعالية النفقات الجبائية على نمو الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات
272	الفرع الاول: اثر النفقات الجبائية على الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات.
274	الفرع الثاني: تحليل نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات
277	الفرع الثالث: قياس مرونة التغيير بين النفقات الجبائية و الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات.
280	الفرع الرابع: اثر النفقات الجبائية الى عجز الموازنة العامة
281	المطلب الرابع: تحليل فعالية النفقات الجبائية مقارنة بعدد مناصب الشغل و الاستثمارات المحققة
281	الفرع الاول: فعالية النفقات الجبائية في تحفيز الاستثمار و خلق مناصب الشغل.
282	الفرع الثاني: العلاقة بين التغيير في حجم النفقات الجبائية و الاستثمار و التشغيل
285	خلاصة و استنتاجات
286	الخاتمة العامة
299	قائمة المراجع
313	الملاحق

المقدمة العامة

تعرف معظم دول العالم تزايداً كبيراً في النفقات العامة، خاصة بعد تحلي الدولة الحديثة عن الأفكار الكلاسيكية التي كانت تلزمها بالحياد في العملية الاقتصادية، و انتقالها إلى دولة ضابطة، هذا ما فرض على الدول مهما اختلفت توجهاتها وسياساتها الاقتصادية أن تعمل على توفير الموارد المالية الدائمة واللازمة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، بفعل تعدد مجالات التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، واختلفت هذه الموارد وتباينت أهميتها حسب تطور دور الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي.

فالسمة البارزة في العصر الحديث أنها تجعل من الضريبة محرك نشاطها الأساسي، وذلك بالنظر إلى المزايا والخصائص المتعددة التي تميز هذا المورد عن غيره من الموارد الأخرى، فالضريبة إذن أداة تمويلية تكفل تغطية مستمرة و متنوعة ومتجددة للنفقات العامة، كما أنها وسيلة فاعلة للتدخل وتوجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بما يكفل تحقيق مختلف التوازنات والأهداف المسطرة من طرف السلطات العمومية.

و بالتالي فإن السياسة الجبائية تعتبر الوسيلة الأمثل لتحقيق أهداف السياسة العامة للدولة و على وجه الخصوص أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية. و ذلك باللجوء إلى إجراءات جبائية استثنائية كتقديم إعفاءات جبائية من اجل دعم و ترقية الاستثمار المحلي أو الأجنبي ، توزيع متوازن للأنشطة الاقتصادية بين مختلف المناطق، تحقيق استقرار للأسعار، توفير مناصب الشغل، تحسن المستوى المعيشي لفئات معينة من المجتمع... الخ. فهي بالتالي تقبل بالتضحية بجزء من مواردها الضريبية، على شكل نفقات جبائية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، و هذا على نفس المنهج الذي تستخدم فيه النفقات العامة المباشرة.

يعتبر مبدأ العدالة الضريبية بمثابة عصب النظام الضريبي سواء أمام أو بواسطة الضريبة، ويشكل ذلك تحدياً رئيسياً لأي نظام ضريبي و هو وضع نظام ضريبي عادل يأخذ بالحسبان مبدأ القدرة التكليفية للأفراد، لذلك تلجأ معظم الحكومات إلى إقرار إعفاءات ضريبية في أنظمتها الضريبية سواء على المكلفين بحد ذاتهم أو الأوعية الضريبية أو معدلات و نسب الضرائب و هو ما يجسد الصورة الواضحة لتدخل الحكومات في النشاط الاقتصادي، و تعتبر هذه الحالة متلازمة مع ظهور الضريبة بحد ذاتها، و لم يكن ذلك لتحقيق العدالة الجبائية فقط بل تطور الأمر إلى إحداث تغييرات مقصودة في النشاط الاقتصادي و هو ما ينعكس بالسلب على حصيلة الضرائب و ذلك بفقدانها لإيرادات ضريبية معتبرة، و هو ما يفسر قدرة السياسة الجبائية الاستثنائية على تحقيق نفس أهداف النفقات

العمومية المباشرة، و هذا هو السبب الرئيسي الذي جعل اغلب المفكرين يطلقون مصطلح النفقات الجبائية على مجمل الإجراءات الجبائية الاستثنائية عن القاعدة الضريبية العامة.

و لقد برز مصطلح النفقات الجبائية انطلاقا من إمكانية تحقيق النظام الضريبي لأهداف السياسة العامة للدولة بشكل مماثل لبرامج النفقات العمومية المباشرة، و بتعبير آخر فان النفقات الجبائية تشكل مجموعة من الاستثناءات على النظام الجبائي المرجعي إي ان لها انعكاسا ماليا مشابها للانعكاس المالي للنفقات العامة المباشرة، مما يبرز إشكالية قياس هذا الانعكاس و تقدير حجمه.

تسعى معظم الدول إلى معرفة حجم هذه النفقات الجبائية، و مدى تحقيقها للأهداف المسطرة، و الآثار التي تنتج عنها سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي، فقد أدرج مفهوم النفقات الجبائية في أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات، و كان الهدف من ذلك تقديم تقرير سنوي لمعرفة حجم النفقات الجبائية الناتجة عن الإعفاءات و التخفيضات الضريبية، و مدى تحقيقها للأهداف المسطرة، و هذا ما ترجم بزيادة فصل في الموازنة العامة للدولة يبين فيه حجم النفقات الجبائية و توزيعها، و مع تطور مفهوم النفقات الجبائية، فقد أصبح أداة من أدوات السياسة الجبائية تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدول.

و تطرح بجدة إشكالية تقدير حجم النفقات الجبائية و الأفراد المستفيدين منها ، ذلك ان معرفة حجم النفقة الجبائية ، يضيف قدرا كبيرا لشفافية تسيير الأموال العمومية، على نفس خطى الإنفاق المباشر و هذا ما يساهم بالفعل في إيجاد آليات الرقابة على تنفيذ السياسة الجبائية الاستثنائية، كما يسهل من جهة أخرى تحديد آثار النفقات الجبائية و بالتالي القدرة على الحكم على مدى فعالية الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

يعتبر اختلاف هياكل الأنظمة الجبائية السمة البارزة للأنظمة الضريبية في العالم، ذلك ان النظام الضريبي يستمد ركائزه من الهيكل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة و من توجهات سياستها العامة، و هذا ما يشكل عائقا كبيرا لإيجاد مفهوم موحد للأنفاق الجبائي ، لان ذلك نابع من إشكالية تحديد معايير النظام الجبائي المرجعي المرتبطة بخصوصية كل نظام جبائي و بالضبط بالمقدرة التكليفية للأفراد. و قد شكلت مساعي منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE شوطا كبيرا في محاولة ضبط مقاييس تحديد النظام الجبائي المرجعي و ذلك انطلاقا من المبادئ العامة للقانون الجبائي.

أدخلت الجزائر إصلاحات عميقة على النظام الاقتصادي في بداية التسعينات، و هذا ليس بصفة اختيارية و إنما لمسايرة التحولات الكبرى التي شهدتها الاقتصاد العالمي بعد انهيار النظام

الاشتراكي، و بالتالي فهي مجبرة تحت ضغوطات دولية تملئها المؤسسات المالية الدولية و على رأسها صندوق النقد الدولي بتبني تغيير في الهيكل الاقتصادي و يصاحب هذه العملية بصورة حتمية إصلاحات جذرية و متواصلة في النظام الضريبي الذي يجب ان يتماشى و التوجه العام لسياسة الدولة، و هذا ما يبرز أهمية السياسة الجبائية كوسيلة للتدخل الاقتصادي، من خلال أحداث تغيرات مقصودة في الهيكل الاقتصادي، و لا يكون ذلك إلا في إطار سياسة جبائية استثنائية رشيدة.

I. إشكالية الدراسة

تعد السياسة الجبائية من أهم الأدوات التي تملكها الدولة لإدارة وتوجيه الاقتصاد الوطني، سواء لدى الدول المتقدمة أو النامية، إذ تهدف الدولة من خلال هذه السياسة بالإضافة إلى سياسات أخرى إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية المنشودة من نمو، و استقرار، و توظيف... الخ. تستهدف أدوات السياسة الجبائية في مجملها إلى زيادة معدلات نمو الناتج الوطني كمدخل رئيسي لزيادة العرض الكلي و يتطلب ذلك انتهاج سياسة جبائية استثنائية هدفها الزيادة من مستويات الاستثمار والتوظيف وبالتالي الحد من الضغوط التضخمية، ومن مشكل البطالة ومن ثم تحقيق التوازن الاقتصادي العام. وهنا يثور تساؤل رئيسي حول فعالية أدوات السياسة الجبائية الاستثنائية المطبقة في تحقيق تلك الأهداف، فهل تمكنت السلطة المالية من خلال إدارتها للسياسة الجبائية الاستثنائية من تحقيق المستويات المثلى والمقبولة من حيث تخصيص الموارد بين الاستهلاك والتراكم، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والسيطرة على الإختلالات الهيكلية وتحقيق التوازن الاقتصادي العام؟

السؤال الرئيسي: تكمن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها في هذه الدراسة السؤال الرئيسي

التالي:

ما إمكانية تحديد فعالية النفقات الجبائية في توجيه و تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية اعتمادا على إجراءات و قواعد السياسة الجبائية الاستثنائية في النظام الجبائي الجزائري؟

ان طرح فعالية النفقات الجبائية في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية من خلال قواعد السياسة الجبائية الاستثنائية يقودنا إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية نضع مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

🔒 كيف يمكن اختيار أدوات السياسة الجبائية التي يمكنها تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و

الاجتماعية للدولة؟ و ما هي حدودها؟

🔒 هل يمكن وضع معايير متجانسة لضبط آلية النفقات الجبائية بصورة تمكننا من قياس فعاليتها

في إحداث تغيرات هيكلية في الاقتصاد الوطني؟

🔒 ما هي حدود المفاضلة بين النفقات العامة المباشرة و النفقات الجبائية فيما يتعلق بمراحل

الإقرار و مستويات الأداء و معايير الشفافية؟

🔒 هل يمكن تحديد طبيعة النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وفقا لمعايير النظام الجبائي

المرجعي؟

🔒 هل يمكن وضع نموذج لتقييم فعالية النفقات الجبائية من خلال الأنظمة الجبائية الخاصة و كذا

الإجراءات الجبائية الاستثنائية الواردة في النظام الضريبي الجزائري؟

II. فرضيات الدراسة:

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات فقد اعتمد الباحث على الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

ان الاعتماد على إجراءات و قواعد السياسة الجبائية الاستثنائية لقياس فعالية النفقات الجبائية في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية يؤسس لمبادئ التفاضل بين الإنفاق العمومي المباشر و الإنفاق الجبائي و تحقيق الشفافية في تسيير الأموال العمومية.

الفرضيات الفرعية:

ان الفرضية الرئيسية للدراسة تندرج منها جملة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- السياسة الجبائية هي إحدى أنجع الوسائل التي تملكها الدولة الحديثة للتدخل في النشاط الاقتصادي، بل تعتبر ركيزة أساسية في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية.

- تعد النفقات الجبائية كإحرف مقصود و مرغوب عن القواعد العامة للنظام الضريبي المرجعي ينتج عنه فقدان إيرادات جبائية، و الهدف من ذلك إحداث تغييرات هيكلية في الاقتصاد الوطني.
- إن دوافع استعمال النفقات الجبائية ينبع من المفاضلة بين التضحية الاقتصادية بجزء من الإيرادات الجبائية وفق طرق مقننة و أهداف مسطرة مسبقا أو العمل على تحصيل الإيرادات الجبائية بصفة كلية و إعادة توزيعها على شكل نفقات عامة مباشرة لتحقيق نفس الأهداف.
- إن تحديد حجم و آثار النفقات الجبائية يسمح بتقييم أداء السياسة الجبائية الاستثنائية و الحكم على مدى فعالية النفقة الجبائية، فيما يخص الأهداف المسطرة من اجلها، و هذا ما يمكن معرفة إما مواصلة إقرار تلك النفقة الجبائية أو التخلي عنها و تعويضها بأخرى.
- مازال النظام الضريبي الجزائري يفتقد إلى رؤية شاملة و واضحة لمفهوم النفقات الجبائية، إلا ما تعلق بالإجراءات الجبائية الاستثنائية الممنوحة لقطاعي الاستثمار و التشغيل من خلال الهيئات العامة التي وضعت مون اجلها.

III. تحديد إطار الموضوع

بغرض معالجة الإشكالية المقترحة و تحقيق أهدافها، نضع إطارا يحدّد دراستنا ويتمثل في الحدود التالية:

نظرا لاحتواء النظام الضريبي الجزائري عامة على نظام الجباية العادية ونظام الجباية البترولية، و النظام الضريبي الخاص بقطاع المناجم، سنقتصر في بحثنا هذا على دراسة نظام الجباية العادية دون سواها؛
تحديد مجال البحث زمنيا في الفترة الممتدة من سنة 1992 إلى غاية سنة 2017، وهي الفترة التي شهدت إصلاحات اقتصادية عديدة، خصوصا الإصلاح الضريبي، من أجل مواكبة التطورات الجديدة المفروضة من طرف المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي و البنك العالمي)، و لازالت هذه الهيئات تفرض على الدول مسايرة التصورات الحديثة حول ترشيد تسيير الأموال العمومية بشكل شفاف و نزيه.

IV. أسباب اختيار الموضوع

توجد عدّة دوافع جعلتنا نختار هذا الموضوع دون غيره، نجملها فيما يلي:

يعتبر موضوع النفقات الجبائية موضوع الساعة سواء في البلدان المتقدمة أو البلدان النامية مثل الجزائر، خاصة بعد تعديل القانون العضوي المنظم لقوانين المالية و الذي يبرز إجبارية إدراج تقرير سنوي للنفقات الجبائية مع الموازنة العامة للدولة لإضفاء عنصر الشفافية على تسيير الأموال العمومية.

ميل الباحث إلى البحث و الدراسة في موضوع الضرائب بصفة عامّة و الجبائية الدولية بصفة خاصة، ما دام أنّه كان موظفا في المديرية العامة للضرائب (مديرية كبريات المؤسسات)، وقد سبق له التعلّص إلى موضوع الضريبة من زاوية أخرى في إطار مذكرتنا الماجستير و اليسانس.

V. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية البحث في تبيان أهمية النفقات الجبائية كأداة من أدوات السياسة الجبائية هذه الأخيرة تعتبر الركيزة الأساسية للسياسة العامة للدولة، و بالتالي فهي تعمل على تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و الثقافية و غيرها، فبالإضافة إلى كونها وسيلة تمويلية للنفقات العامة فهي تعتبر كذلك كأداة لتشجيع الاستثمار، إعادة توزيع الدخل و الثروات، تحقيق استقرار في الأسعار، و تحقيق العدالة الاجتماعية، كل هذا من خلال إدراج أنظمة جبائية تفضيلية حسب طبيعة الضريبة و أهمية النشاط الاقتصادي و نوع و فئة المستفيدين و القطاع الذي ينتمون إليه.

VI. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث بصفة عامة إلى وضع آلية لتحديد فعالية النفقات الجبائية كسياسة جبائية استثنائية ضمن أدوات التدخل الحكومي التي ترمي إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة. و تحديد مكانة النفقات الجبائية كفرصة موازنة ضائعة من خلال فقدان الإيرادات المالية و في نفس الوقت كآلية فعالة في تحقيق أهداف التوجه العام لسياسة الاقتصادية للدولة ضمن إطار الشفافية في مراقبة تسيير الأموال العمومية من خلال توضيح الرؤيا لأهم الآليات و الأدوات التي يجب على السلطات المالية تبنيها لتصحيح المسار و توجيه سياسة الإصلاح الجبائي في اتجاه يخدم التنمية.

VII. المنهج و الأدوات المستعملة في الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث و اختبار صحة الفرضيات المتبناة، و نظرا لطبيعة البحث، سنعتمد على المفاهيم النظرية و الأكاديمية المنبثقة عن الأفكار الاقتصادية لدى مختلف مدارس الفكر الاقتصادي عموما و الفكر الاقتصادي الحديث على وجه الخصوص. كما تعتمد هذه الدراسة على

البحوث الحديثة التي تناولت السياسة الجبائية كأداة من أدوات التدخل الحكومي ضمن بوابة الإجراءات و التدابير الجبائية الاستثنائية.

سنستخدم في هذه الدراسة منهجا وصفيا تارة و تحليليا تارة أخرى ، معتمدين في ذلك على وسائل منها الإحصائيات، الأشكال البيانية، الجداول الإحصائية للاسترشاد بها والمقارنة في آن واحد، إلى جانب التشريعات الجبائية والنصوص القانونية المنظمة للجانب المالي عموم و الجانب الجبائي خصوصا. كما لا تخلو هذه الدراسة من الوسائل المستخدمة في التحليل الاقتصادي الكلي كالدخل، الاستهلاك، الاستثمار، الادخار، الأسعار.

VIII. الدراسات السابقة في هذا المجال

يعد موضوع النفقات الجبائية من المواضيع الحديثة البحث و الدراسة في الجزائر خاصة من الناحية الأكاديمية، إذ ان البحوث المتعلقة بشكل مباشر بالإنفاق الجبائي تعد على أصابع اليد، على عكس من ذلك فقد نال هذا الموضوع قسطا معتبرا من البحث فيما يخص الجانب التقني و المهني و نحن نشير هنا إلى الدراسات التي يعدها مفتشو الأقسام بالنسبة للمعهد الجبائي الاقتصادي و الجمركي في الجزائر. و هذا دون إهمال الدراسات و الأبحاث الأكاديمية المنحصرة ضمن إطار عام يشمل التحفيزات الجبائية المتعلقة بتشجيع الاستثمار و الذي يعتبر كفرع مهم في دراسة موضوع النفقات الجبائية.

1. بلهادي محمد

النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر: البحث عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر و ذلك سنة 2007، تتمحور إشكالية هذا البحث حول مدى اعتبار النفقات الجبائية كأداة من أدوات التدخل الحكومي عبر بوابة السياسة الجبائية، و هل يمكن ان تؤدي هذا الدور دون الإخلال بالمبادئ الأساسية للنظام الضريبي. فقد حاول الباحث التجارب الدولية في مجال النفقات الجبائية كفرنسا، كندا و الولايات المتحدة الأمريكية، كما تطرق الباحث إلى واقع الإنفاق الجبائي في الجزائر و الصعوبات و المشاكل الناجمة عن استخدام النفقات الجبائية في الجزائر.

2. مليكاوي مولود

الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري و تحديات التهرب الضريبي: البحث عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر3 و ذلك سنة 2010، تتمحور إشكالية هذه الدراسة على إبراز مدى فعالية سياسة الإنفاق الضريبي في تشجيع الاستثمار في الجزائر ، مع التطرق إلى الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية لمكافحة التهرب الضريبي الناتج عن هذا الإجراء الجبائي التفضيلي، فقد أوضح الباحث علاقة الإنفاق الضريبي بالإنفاق المباشر و مدى إمكانية تطبيق معايير الرقابة الموازية على الإنفاق الضريبي. كما ركزت الدراسة على عنصر الإجراءات الجبائية التفضيلية الخاصة بالاستثمار، و التهرب الضريبي الناجم عن استغلال ثغرات النظام الضريبي أو الاستفادة من المزايا الضريبية بدون وجه حق.

3. بن الجوزري محمد

الضريبة كأداة للضبط الاقتصادي ودورها في اقتصاديات المالية العمومية-دراسة الواقع الجزائري- البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر3 و ذلك سنة 2015، تدور إشكالية الدراسة حول كيفية استعمال الضريبة كأداة للضبط الاقتصادي وهذا انطلاقا من الآثار السلبية التي يمكن للضريبة أن تحدثها على مختلف مظاهر النشاط الاقتصادي، ومن ثم استبعاد هذه الآثار السلبية وتبني التأسيس لمجموعة من الاقتطاعات الضريبية تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الإيجابية لضبط مختلف الفعاليات الاقتصادية بما يخدم التنمية من جهة، ومن جهة أخرى، إدماج القواعد الأساسية للضريبة. و لقد خصص الباحث حيزا معتبرا لإجراءات التحريض الضريبي و التي اعتبرها شكلا من أشكال التدخل الجبائي الظرفي، أي تحقيق غاية اقتصادية أو اجتماعية.

4. بودالي محمد

دور المزايا الجبائية في تحفيز إنشاء و تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر-الواقع و سبل التفعيل- ،البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر3 و ذلك سنة 2016، تتمحور إشكالية هذا البحث حول اختبار مدى نجاح المزايا الجبائية التي جاءت بها برامج الإصلاح الجبائي في تطوير أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر مع التركيز على حالة قطاع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم في ولاية بومرداس. حيث ركزت الدراسة على تتبع البرامج الحكومية لترقية وتأهيل المؤسسات الصغيرة و

المتوسطة في الجزائر و كذا إبراز مكانة المزايا الجبائية ضمن برامج الإصلاح الجبائي في الجزائر مع تحديد أثرها على الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم في ولاية بومرداس، كما تطرق البحث إلى وضع تصور حول أثر المزايا الجبائية على الحصيلة الضريبية من منظور الوعي الاقتصادي، و الذي يشكل النتيجة الأولية لتطبيق الإجراءات الجبائية التفضيلية.

IX. مساهمة البحث

ان المساهمة التي نود إضافتها إلى البحوث القليلة التي تناولت الدراسات المتعلقة بموضوع النفقات الجبائية تدور حول إبراز فعالية النفقات الجبائية في تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة و المدرجة ضمن إطار السياسة الجبائية الاستثنائية الواردة من خلال الإجراءات الجبائية التفضيلية في النظام الضريبي الجزائري و المتعلقة بجميع أنماط الضرائب و الرسوم سواء في النظام العام أو النظام الاستثنائي. وقبل الخوض في صلب هذه الدراسة يكون من الضروري التطرق إلى الجانب النظري من الموضوع والمتعلق بعرض مختلف الأفكار الأكاديمية لمفهوم السياسة الجبائية الاستثنائية كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي عبر الأفكار الاقتصادية المختلفة وما موقع وأهمية النفقات الجبائية في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة.

X. تقسيمات البحث

لاختبار الفرضيات التي طرحناها في الإشكالية الخاصة بهذا البحث فقد اعتمدنا منهجا وصفيا تارة و تحليليا تارة أخرى وقسمناه إلى أربعة فصول.

يتناول الفصل الأول المنطلقات المفهومية و النظرية لمسألة اختيار السياسة الجبائية ضمن الأدوات الحديثة للتدخل الحكومي و قد قسمناه إلى أربعة مباحث يتطرق المبحث الأول إلى الأطر المفهومية المحددة لدور الدولة الاقتصادي و تطوره، لنتقل إلى المبحث الثاني الذي يتناول المضمون النظري و الأكاديمي للسياسة الجبائية و ذلك بضبط مفاهيم السياسة الجبائية و أهدافها إما المبحث الثالث فسنتناول فيه المنطلقات النظرية لاختيار السياسة الجبائية المثلى، و ختاماً نتطرق في هذا الفصل إلى مشكلات قيام السياسة الجبائية و استمراريتها من خلال التطرق إلى محددات و عوائق السياسة الجبائية.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه إلى التطرق إلى الإطار النظري العام للنفقات الجبائية و قسمناه إلى ثلاثة مباحث نتناول في المبحث الأول التأصيل النظري لمفهوم النفقات الجبائية و ذلك بالتطرق إلى

نشأة و تطور مفهوم النفقات الجبائية، إما المبحث الثاني فنتناول فيه إشكال النفقات الجبائية و ميادين استهدافها و ذلك بالتطرق إلى طبيعة النفقات الجبائية بصفة عامة و المجالات التي تستهدفها، ثم بعد ذلك ننتقل إلى المبحث الثالث أين نتناول المسار التطبيقي لإلية النفقات الجبائية كأداة للتدخل الحكومي أين نتناول إشكالية تحديد معايير النظام الجبائي المرجعي و المشكلات التي تثار عند تطبيق هذه المقاييس في مختلف الأنظمة الجبائية، بالإضافة إلى تحديد آثار و انعكاسات استخدام النفقات الجبائية و طرق تقديرها.

نتقل إلى الفصل الثالث و الذي نتناول فيه واقع النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري و قد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث ، يتناول المبحث الأول مقارنة مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري و هذا لاقتقاد التشريع الضريبي في الجزائر إلى تصور نظري لمفهوم النفقات الجبائية و بالتالي نحاول كيفية إدخال هذا المفهوم إلى النظام الضريبي الجزائري عبر بوابة الإجراءات الجبائية الاستثنائية، ثم ننتقل إلى المبحث الثاني و الذي نتطرق فيه إلى اختبار معايير تحديد النظام الجبائي المرجعي على النظام الضريبي الجزائري و هذا بحكم ان معايير تحديد النظام الجبائي المرجعي حددت سلفا من قبل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و كذا مساهمات الباحثين المتخصصين في هذا المجال أضف إلى ذلك التقارير التي تعدها الهيئات الرسمية المكلفة بالمالية العامة، و في المبحث الثالث من هذا الفصل نتناول الإطار العام لهيكل النظام الضريبي الجزائري و ذلك بالتطرق إلى تحليل مكونات هيكل النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992 مع الأخذ بعين الاعتبار الإصلاحات المتوالية الذي أجريت على مختلف الأنظمة الفرعية و على الضرائب و الرسوم التي استحدثت فيما بعد، إما المبحث الرابع فقد خصصناه لدراسة و تحليل طبيعة النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري و ذلك بالتطرق إلى دراسة و تحليل جميع أشكال النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب و الرسوم المشكلة لهيكل النظام الضريبي في الجزائر.

أما الفصل الرابع و الأخير فسنتناول فيه تقييم فعالية النفقات الجبائية من خلال الإجراءات الجبائية الاستثنائية في الجزائر و ذلك من خلال تحليل النفقات الجبائية المنبثقة عن مختلف قوانين الاستثمار المتعاقبة في إطار النظام العام و تقييم فعالية النفقات الجبائية الناتجة عن الاستثمارات المدرجة ضمن إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب، حيث قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث نتناول في المبحث الأول الإجراءات الجبائية الاستثنائية الواردة في قوانين الاستثمار و ذلك من خلال التطرق إلى الإجراءات الجبائية الاستثنائية المدرجة ضمن قوانين

الاستثمار من الستينات إلى يومنا هذا، أما المبحث الثاني فسنناول فيه النفقات الجبائية المتعلقة بالهيئات العامة المكلفة بتطور الاستثمار وتدعيم الشغل، فسنطرق في هذا المبحث إلى جميع الإجراءات الجبائية الاستثنائية المحفزة للاستثمار و الخلافة للشرة و مناصب الشغل ثم ننتقل إلى المبحث الثالث أين سوف نطرق إلى تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الإجراءات الجبائية الاستثنائية و ذلك بالاستعانة بالمعطيات الإحصائية المتعلقة بالمشاريع الاستثمارية المنضوية تحت غطاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ومقارنتها مع المجاميع الاقتصادية الكلية.

الفصل الأول:

المنطلقات المفهومية و النظرية لمسألة اختيار السياسة الجبائية

تمهيد

المبحث الأول: الأطر المفهومية المحددة لدور الدولة الاقتصادي

المبحث الثاني: المضمون النظري للسياسة الجبائية: المفاهيم و الأهداف

المبحث الثالث: المنطلقات النظرية لاختيار السياسة الجبائية

المبحث الرابع: مشكلات قيام السياسة الجبائية و استمراريتها

خلاصة و استنتاجات

تمهيد

شهدت السياسة الجبائية تطورات عميقة نتيجة التطور السياسي و الاجتماعي لمفهوم دور الدولة، حيث انتقلت من الطور الحيادي إلى الطور التدخلي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، و ذلك عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى عام 1929م التي تعرضت لها الاقتصاديات الغربية و منذ ذلك الحين أصبحت السياسة الجبائية أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية في توجيه المسار الاقتصادي، و معالجة ما يتعرض له من هزات و أزمات، غير أنّ السياسة الجبائية لا تستطيع أن تحقق كافة الأهداف التي يريجوها الاقتصاد الوطني، بل ينبغي التنسيق بينها و بين السياسات الأخرى، كالسياسة النقدية كما أنّ السياسة الجبائية تتأثر بعوامل متعددة منها ما هو تشريعي و الآخر سياسي و إداري، بالإضافة إلى طبيعة النظام الاقتصادي السائد.

السياسة الجبائية لا تعمل حسب آليات عفوية، و إنما تخضع لشروط و قرارات و دوافع صادرة عن السلطة العمومية التي لا يجب أن تتصرف بالصدفة فهي ليست كصاحب المؤسسة الذي يتصرف حسب معطيات و مؤشرات السوق و إنما تصرفاتها تكون مبنية على أسس رشيدة و عقلانية تحدّد توجهاتها العامة و الخاصة معا. و بذلك فإن علم الجبائية يجب أن يكون وسيلة لخدمة السياسة الجبائية.

و بالإضافة إلى الدور التمويلي للضريبة فهي تعتبر كذلك أداة فعالة-إذا ما أحسن استخدامها- لتحقيق اختيارات و أهداف الدولة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي، كما تستخدم كذلك للتأثير على النشاط الاقتصادي بتوجيهه و مراقبته، وبهذا أصبح تدخل الدولة عن طريق الضرائب يشكل احد مظاهر العدالة فلم تعد هذه الأخيرة مقتصرة على الدفع و إنما أصبحت تمارس عن طريق الضريبة من خلال إخضاع الدخل العالية لمعدلات ضريبية كبيرة مع إعفاء أو تخفيض معدلات إخضاع الدخل المتدنية.¹

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية-دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 إلى 1995، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 1995، ص34.

المبحث الأول: الأطر المفاهيمية المحددة لدور الدولة الاقتصادي

يمكن النظر إلى مفهوم الدولة من خلال عدة زوايا، فعلم الاجتماع له اهتمامه الخاص و ينظر إلى الدولة من خلال تفاعلها مع المجتمع، و السياسي ينظر إليها من خلال التفاعل السياسي و التأثير الذي يحدث بين الفاعلين السياسيين، و القانوني ينظر إليها من خلال أركان تكوين الدولة و السيادة. هذا الاختلاف يبرز ان الدولة ظاهرة اجتماعية مشتركة لمجموعة من الاختصاصات في ميدان العلوم الاجتماعية التي تقع تحت نطاق علوم الاجتماع، و الاقتصاد، و الإدارة و السياسة.¹

ان الزاوية الأكثر وضوحا و بروزا لدور الدولة هي تلك المتعلقة بالدور التداخلي للدولة من المنظور الاقتصادي، لأنه يعبر عن مدى قدرة الدولة على إشباع الحاجات العامة من خلال ممارستها لوظائفها، عن طريق استخدام المالية العامة. و هذا ما يتطابق مع مصطلح الإدارة العمومية أو مصطلح الحكومة كمرادف للدولة². و بالتالي فان الحديث عن دور الدولة يتبادر بشكل اقرب إلى الأذهان باعتباره حديثا عن دور المؤسسات الحاكمة في النشاط الاقتصادي.³

المطلب الأول: التصور النظري لماهية الدولة

الفرع الأول: التعريف اللغوي للدولة

إن المفهوم اللغوي لمصطلح "دولة" يختلف باختلاف اللغة من العربية إلى اللاتينية.

أ- المصطلح في اللغات اللاتينية

وردت المفردة في اللغة الإنجليزية تحت مصطلح « State والأصل لاتيني مشتق من «Statuts»

التي تشير إلى فكرة ثبات و وقوف واستقرار الوضع، واستعمال المصطلح في هذه الحالات هو للدلالة على طريقة العيش التي هي شبه لصيقة بمعاني الثبات.

بينما في اللغة الفرنسية جاءت تحت مصطلح Etat للتعبير عن الحالة أو الوضعية.

ب- المصطلح في اللغة العربية

مصطلح الدولة في اللغة العربية لا يحمل معنى واحدا، وفي كل الحالات لا يعبر عن الحالة أو الثبات، بل يميل إلى معنى التغير، حيث اصطلاحا يتأرجح استعماله بين المال والحرب تارة وبين السلطة والغلبة

1 فخر الدين ميهوبي، اشكالية بناء الدولة في المغرب العربي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014، ص24.

2 عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص8.

3 حازم البيلاوي، دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، القاهرة، 1998، ص18.

تارة أخرى، ففي استعمالها الأول تعني "الفعل والانتقال من حال إلى حال" بينما التوظيف الثاني والذي هو أكثر استعمالاً من الأول، فيأخذها بمعنى "انقلاب الزمان وانقلاب الدهر من حال إلى حال"¹.

إن الانتقال من حال إلى حال هو دلالة عن التغير وعدم الثبات، وبالتالي كلمة دولة في اللغة العربية تفيد نقيض المعنى الذي ورد في اللغة اللاتينية خاصة إذا استعملت للتعبير عن السلطة أي بمعنى الغلبة، كما ورد هذا اللفظ بمعنى تداول الرأي أو الأمر بين أفراد متعددين فهو في هذه الحالة أقرب إلى الشورى. ما يمكن الإشارة إليه أن استعمال مصطلح الدولة بالمعنى الحالي لم يتم تناوله في اللغة العربية إلا في أواسط القرن التاسع عشر حيث كان المصطلح المستعمل قديماً في المجتمعات الإسلامية هو دار الإسلام² أو البلاد للتعبير عن الدولة ككيان وكسلطة وكتنظيم، واستعمال المصطلح جاء بعد التواصل والاحتكاك مع الشعوب التي تناولت المصطلح.

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي و الوظيفي للدولة

يعتقد بعض المفكرين ان الدولة كيان سياسي يعبر عن اصطلاح ذو معنى واسع بمعنى أنها مؤسسة تحتكر شرعية استخدام السلطة*، وتعمل بصفة مستمرة على فرض النظام والقانون، بحيث تعلق إرادة الدولة شرعاً فوق إرادة الأفراد و الجماعات الأخرى في المجتمع، و ذلك من خلال امتلاك سلطة اصدر القوانين و احتكار و حيازة وسائل الإكراه و حق استخدامها في سبيل تطبيق القوانين، بهدف ضبط حركة المجتمع و تأمين السلم و النظام و تحقيق التقدم في الداخل و الأمن من العدوان الخارجي³.

كما يرى بعض فقهاء القانون ان الدولة هي ذلك التجمع من الناس، مستقرون في إقليم معين الحدود، مستقلون، يخضعون لسلطة واحدة و يلتزمون نحوها بالولاء⁴. أو كما يقول ماكس فيبر

¹ محمد بن مكرم بن علي أبو الفضل، لسان العرب، الجزء (15/05)، دار صادر، بيروت، 2003صص:328-329 .

² عبد الوحيد صرامة، تدخل الدولة في ظل الانتقال إلى اقتصاد السوق: مدها وحدوده، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006/2007،

* قد يخلط البعض بين الدولة و السلطة، فالدولة هي كيان مجرد و متعالي عن مجال المنافسة لأنها تمثل للإدارة العمومية و للمصلحة العمومية، و تعبیر عن السيادة التي ليست سلطة بعض عن بعض كما هو شأن السلطة بل سلطة الأمة برمتها بكافة قناتها، اما السلطة فتخرج عن نطاق هذا التعيين لأنها تعبیر عن توازن سياسي لا عن اجماع، و عن خيار برنامجي من جملة خيارات برامجية أخرى،... للمزيد انظر فخر الدين ميهوبي، اشكالية بناء الدولة في المغرب العربي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014، ص27.

³ عبد الوهاب الكيالي و آخرون، الموسوعة السياسية، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1991، ص 702.

⁴ محمد جنيد الديرشوي، الحرية الاقتصادية و مدى سلطان الدولة في تقييدها، دار النوادر، دمشق، سوريا، 2006، ص70.

Max Weber ان "الدولة هي جماعة تحوز على احتكار سلطة الإكراه المادي المشروع، و لها جهاز قوي منشأ لهاذ الغرض، فالدولة هي منشأة سياسية ذات طابع مؤسسي تتمتع في تطبيقها للقوانين باحتكار سلطة الإكراه المادي".¹

أما من المنظور الاقتصادي فان الدولة هي المؤسسة المكلفة بوضع و تطبيق السياسات الاقتصادية و يعتبر هذا التعريف ان الحكومة هي الدولة.² و بشكل أدق و أوسع الدولة هي تنظيم اجتماعي شامل يحدد العلاقة بين الفئات أو الطبقات الاجتماعية الحاكمة والطبقات الاجتماعية المحكومة، و يتجلى هذا التنظيم في عدد من المؤسسات الإدارية و القانونية التي تحتكر الشرعية و تعمل على فرض القانون و الذي يعيننا هنا، أنّ وجود الدولة كسلطة منظمة تؤدي دورا في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، يتطلب سيطرتها على الموارد البشرية والمادية في المجتمع للقيام بالخدمات العامة التي تهدف إلى إشباع الحاجات العامة.³

الفرع الثالث: الخصائص الثابتة في طبيعة الدولة

تحكم الدولة بديهيات ثلاث لا يمكن ان تتغير ، فهي ثابتة نظرا لطبيعة نشأة الدولة و دورها و يمكن إيجازها فيما يلي:⁴

- أ- **خلود الدولة:** أي أنها ليست الفرد ذاو اجل محدود، و من ثمة لا تخشى فناء ثروتها، و لا تبيد الورثة لها، مما يجعل سياستها المالية مختلفة عن سياسة الأفراد؛
- ب- **خيالية:** فشخصيتها الاعتبارية لا وجود لها في الواقع، و لكنها من صنع لخيال، و غرضها خدمة الأفراد، لا ان تخدم نفسها، و هي لذلك لا تسعى إلى تحقيق ربح ذاتي لها كالأفراد، و إنما تسعى لتحقيق النفع العام للجماعة؛
- ج- **نتاج تاريخي:** أي أنها من صنع التاريخ، و الأحداث التي تعاقبت على مر الزمن، و بالتالي فهي متطورة النظم و الأشكال بتطور التاريخ.

¹ الامين شريط، الوجيز في القانون الدستوري و المؤسسات السياسية المقارنة، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 48.

² حسن سري، الاقتصاد الاسلامي: مبادئ و خصائص و اهداف، مرآة الاسكندرية للكتاب، مصر، 1999.

³ حمدي الصباحي ، دراسات في الاقتصاد العام، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب ، 1982، ص 6

⁴ صديق رمضان، الوجيز في المالية العامة و التشريع الضريبي، 2016، ص 8.

الفرع الرابع: مفهوم الحكومة

يعتبر مفهوم الحكومة من الأكثر المفاهيم تداخلا و اختلافا في الاعتقاد مع مفهوم الدولة، فالحكومة هي من بين الصور الوظيفية للدولة، و تعتبر من أهم مكوناتها، فبينما تعتبر الدولة كمفهوم مجرد و مركب، إذ لا يمكن معرفة الدولة إلا بمؤسساتها و أجهزتها و أشخاصها و سياستها و ممارساتها التي توكلها إلى جهازها التنفيذي ممثلا في الحكومة.

فالدولة كيان يحتوي على ثلاث سلطات، السلطة التشريعية و المتمثلة في البرلمان الذي يشرع القوانين، والسلطة التنفيذية و المتمثلة في الحكومة التي تقوم عبر مؤسساتها و أجهزتها و أشخاصها و سياستها بتنفيذ تلك القوانين، أما السلطة الثالثة فهي السلطة القضائية و هي التي تسهر على تطبيق واحترام القوانين، وهو الدور الكفيل بضمان الأمن و الحرية و العدالة، حيث وجب استقلالية كل سلطة عن الأخرى لتفادي العراقيل، و التداخل في المهام و التعارض فيما بينها. وتعد الحكومة من أقدم المؤسسات السياسية في العالم فمنذ أقدم العصور كانت المجتمعات بحاجة إلى حكام منفذين لإدارة المجتمعات الإنسانية، فالحكومة هي شكل من أشكال ممارسة السلطة، وللحكومة عناصرها الأربعة، قواعد تنظيم السلوك أي إصدار قرارات في موضوعات تؤثر في المجموعة ككل، السيادة، الشرعية، الاختصاص القضائي و تنفيذ القانون. وتعرف الحكومة بأنها الهيئة التي تتولى السلطة التنفيذية في الدولة و تكون مسؤولة عن إدارة شؤون البلاد، و تختلف عن الدولة في أنها جزء و الدولة كل، تضم السلطة التنفيذية، التشريعية و القضائية¹.

المطلب الثاني: استمرارية تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي

يستمر طرح موضوع دور الدولة في النشاط الاقتصادي من مختلف الزوايا لتلاقي متطلبات العصر، فلقد مر موضوع تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بعدة مراحل مختلفة، حيث كان دور الدولة يقتصر كما أشار إليه آدم سميث في كتابه ثروة الأمم على الدفاع القومي و إدارة العدالة و تسهيل عمليات التجارة بالإضافة إلى القيام ببعض الأعمال العامة المحددة وتدخلها في النشاط الاقتصادي، بيذا انه ازدادت نداءات بعض الاقتصاديين بضرورة بل بوجوب تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، معد الأزمات التي مر بها الاقتصاد العالمي وثبوت عدم نجاعة حيادية دور الدولة في الحياة الاقتصادية، و مع مرور الوقت أصبح هذا التدخل ضرورة حتمية من أجل حماية النشاط الاقتصادي

¹ هادي العلوي، قاموس الدولة و الاقتصاد، سلسلة المعجم العربي المعاصر، دار الكنوز الأدبية، بيروت، 1998، ص12.

والدخل القومي وأنه في غياب هذا الدور تتعرض اقتصاديات الدول إلى مشاكل عديدة مثل التضخم والانكماش وعدم الاستقرار .

وتجدر الإشارة إلى أنّ حجم هذا الدور ارتبط تماما بحجم مالية الدولة عبر المراحل التاريخية المختلفة التي مرت بها المجتمعات ولهذا وحتى يتحدد دور الدولة في النشاط الاقتصادي لا بد من وجود سياسة مالية لهذه الدولة يتحدد من خلالها وفي إطار علاقتها بباقي السياسات الاقتصادية، وبالتالي تحقق الأهداف المطلوبة والمتفق عليها من جميع أفراد المجتمع، ومن هذا المنطلق يبدو من الصواب تتبع دور الدولة في النشاط الاقتصادي على النحو التالي :

الفرع الأول: الدور التقليدي للدولة "الدولة الحارسة"

لقد ساد جدل حاد وقائم بين الاقتصاديين عند مطلع القرن الخامس عشر في موضوع دور الدولة في الاقتصاد حيث ظهر فكر التجارين وذلك بعد أزمة ارتفاع الأسعار في الدول الأوروبية بسبب زيادة تدفق المعادن النفيسة إلى اقتصاديات تلك الدول، مما جعل هذه الأخيرة تعطي أهمية بالغة لتحقيق التوازن في موازين مدفوعاتها، ولذلك كان اهتمام التجارين هو تحقيق فائض في الإنتاج بهدف التصدير، الأمر الذي جعلهم ينادون بأهمية التجارة الخارجية، كما نادوا بمبدأ الحرية الاقتصادية وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث ساد الظن بأنّ كل فرد أجدر بتحقيق مصلحته وأنّ المصلحة العامة ليست إلا مجموع مصالح الأفراد الخاصة، الأمر الذي قلص دور الدولة إلى مجرد اتخاذ الإجراءات التي تكفل حماية مصالح الأفراد داخليا وخارجيا¹ .

لكن هذا الدور البسيط للدولة عاد بالسلب على هؤلاء التجارين، ففي النصف الثاني من القرن السابع عشر ظهرت النزاعات التجارية وسادت الفوضى الأمر الذي جعل هؤلاء التجارين ينادون بتدخل الدولة لتنظيم الحياة الاقتصادية، وقد اختلفت صور تدخل الدولة من دولة لأخرى، غير أنه خلال هذه الفترة ساد مفهوم الدولة الحارسة في ظل سيادة أفكار النظرية الكلاسيكية التي كانت تبنى على أساس ترك النشاط للأفراد دون تدخل من الدولة.

لقد قامت أفكار الكلاسيك على أنّ هناك قوى ذاتية قوية تمنع حدوث فترات الركود الطويلة في الاقتصاد، وعليه فإنّ الاقتصاد في ظل نظام السوق لديه محرك ذاتي أسموه باليد الخفية لإعادة توازنه وعلى ذلك فإنّ هذه القوى الذاتية تستطيع التغلب على الأزمات التي تحدث بالاقتصاد وتحركه دائما

¹ محمد عفر، أحمد فريد، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999، ص11.

نحو التوازن العام، وقد ترتب على ذلك أن حصرت وظيفة الدولة في القيام بمهام الأمن، والحماية، والعدالة، والدفاع أي أنها تكون حارسة لحرية الأفراد في ممارستهم للنشاط الاقتصادي، ولا مانع في إقامة بعض المشاريع العامة، التي لا تتوخى منها أرباحا.

ففي هذا السياق تقلص دور الدولة و من ثم انخفض عدد الوظائف التي يجب على الدولة القيام بها مما أدى إلى الضعف المالي الذي تمارسه الدولة حيث كان للسياسة الجبائية دورا وحيدا فقط يتمثل في ضمان الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها الضعيفة المقترنة بالدور الذي تمارسه الدولة و هو السهر على ممارسة الأفراد لنشاطاتهم الاقتصادية دون المساس بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى ، فالدولة لا تعتمد على الضريبة لتحقيق اهداف سياستها الاقتصادية ، لذلك يقول "ساي" : ان أفضل سياسة تخطط لها المالية العامة هي تلك التي تدعو إلى اقل ما يمكن من الإنفاق العام، و خير ضريبة تفرضها الدولة على رعاياها هي اقلها حصيلة ¹.

و يمكن محاولة تحديد الدور التقليدي للدولة في الحياة الاقتصادية على النحو التالي:²

- الحصول على الإيرادات العامة اللازمة للنفقات العامة التي يجب ان تكون أدنى حد ممكن مع تطبيق مبادئ العدالة عند فرض الضريبة و توزيع الاعباء العامة؛
- تحقيق توازن الموازنة العامة اي توازن بين النفقات العامة و الإيرادات العامة. و قد يترتب على هذا المنطق ضرورة عدم اللجوء الى القروض او زيادة الضرائب او الاصدار النقدي. لان القروض التي تستخدم لتغطية نفقات استهلاكية تضر بالاستثمار، اما زيادة الضرائب تعني انا الدولة تحصل من الافراد و بلا ضرورة على مبالغ كان يمكنهم استثمارها، اما الاصدار النقدي فانه يؤدي الى حدوث التضخم و ارتفاع الاسعار؛
- تطبيق قواعد التحليل الاقتصادي المطبق على المشروعات الخاصة في حالة الانفاق العام، بمعنى ان ينظر الى الانفاق العام على انه انفاق استهلاكي غير منتج و بالتالي يجب على الدولة ان تطبق مبدا اقصى منفعة ممكنة كما يفعل الافراد في قراراتهم المالية.

¹ خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة ، دار الكتب المصرية ،المعادي، القاهرة، 2016، ص37.

² خديجة الاعسر ،نفس المرجع، ص 24.

هذا وقد سادت أفكار الكلاسيك لفترة طويلة إلاّ أنّ حدثت مشكلة الكساد الكبير عندها بدأ الاقتصاديون يتشككون في صحة النظرية الكلاسيكية بعد عجز اقتصاديات الدول عن إعادة توازنها بطريقة آلية كما كان يدعى الكلاسيك¹.

الفرع الثاني: مرحلة الدولة المتدخلة " دولة الرفاهية"

اتضح مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ضرورة إعادة النظر في مفهوم الدولة الحارسة، نتيجة عجزه عن مواجهة الازمة الاقتصادية التي سادت العالم في سنة 1929-1932، حيث برزت أفكار النظرية الكنزية للاقتصادي الإنجليزي كينز خلال الثلاثينات من القرن الماضي، ولقد جاءت أفكار كينز معاكسة تماما لأفكار الكلاسيك، التي رسمت السياسات الحكومية الواجبة الإلتباع للخروج من الأزمة، و بالتالي فقد استت لمفهوم تدخل الدولة الايجابي في النشاط الاقتصادي.

لقد قامت النظرية الكنزية على ضرورة تدخل الدولة الايجابي في النشاط الاقتصادي عن طريق إقامة بعض المشاريع العامة لتحريك النشاط الاقتصادي من الركود ويتم ذلك من خلال الإنفاق باعتباره المضخة التي تنشط الدورة الدموية للنشاط الاقتصادي، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تدخلت الحكومة الأمريكية بواسطة زيادة الإنفاق العام لكي تخلق دفعة قوية من الإنفاق الفردي وبالتالي زيادة الفائض والمخزون من السلع الراكدة، وأما في إنجلترا فإنها قامت بتخفيض سعر صرف عملتها لكي تزيد من الطلب الخارجي على صادراتها وتقلل من الواردات إليها، وبذلك تخفض من تيار التدفق النقدي الخارجي وترفع من حجم التدفقات النقدية الداخلة إلى غير ذلك من الحلول التي اتبعتها الدول².

و يمكن تلخيص اهم التحولات في النظرية الاقتصادية و السياسة الاقتصادية، و بالأخص السياسة المالية التي وقف عليها كينز فيما يلي³:

- التمييز بين النشاط المالي للدولة و النشاط المالي للأفراد حيث يطبق في الحالة الاولى اسلوب التحليل الكلي، و في الحالة الثانية اسلوب التحليل الجزئي، و بالتالي فان المشكلات التي يجب ان يهتم بها الاقتصاد الكلي تعنى بمشكلات التوظيف و الدخل القومي، و الزواج و

1 سامي خليل، نظرية الاقتصاد الكلي، وكالة الأهرام للتوزيع، الكتاب الأول، مصر، 1994، ص85

2 محمد عفر، أحمد فريد، مرجع سابق، ص18.

3 خديجة الاعسر، مرجع سابق، ص 26

الكساد و الدورات الاقتصادية و مشكلات التضخم و بصفة خاصة مشكلات النمو الاقتصادي؛

- أهمية الدور الذي تلعبه الدولة بإدارتها المالية و النقدية اي أهمية المالية العامة و النظام المالي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي و اتباع سياسة تصحيح التقلبات الاقتصادية و لهذا نادى كينز بضرورة التدخل الحكومي بدلا من الحياد و تحويل النظام المالي الى نظام وظيفي؛

- ليس من الضروري تحقيق التساوي بين حجم الإيرادات العامة و النفقات العامة، اذ حل محل التوازن المالي او المحاسبي موازنات أكثر أهمية مثل التوازن الاقتصادي و التوازن الاجتماعي والتوازن العام.

و بالتالي اتسعت وظائف الدولة لتشمل اهدافا ابعد من الهدف المالي و هذا ليتوافق مع التغييرات الحاصلة في النظام الاقتصادي، نذكر منها: ¹

- المحافظة على الاستقرار الاقتصادي و مقاومة الدورات الاقتصادية باستخدام الادوات المالية و النقدية التي تؤدي الى تعويض انخفاض الانفاق الاستهلاكي الخاص او الانفاق الاستثماري الخاص؛

- تحقيق الاستخدام الامثل و الفعال للموارد الاقتصادية و ذلك بتوجيهها نحو الأنشطة الاقتصادية التي تحقق أكبر عائد اجمالي ممكن؛

- إعادة توزيع الدخل القومي بين الطبقات الاجتماعية المختلفة بحيث يتحقق أكبر قدر من العدالة في توزيع الدخل القومي و تقليل الفروق بين الطبقات و الفئات الاجتماعية و بما لا يتعارض مع الحرية الفردية في التملك و الكسب، و هذا لا يعني ازالة الفوارق الطبقيّة في المجتمع؛

وقد ترتب على ذلك أنّ وظيفة الدولة تغيرت و اتسعت، حيث أصبحت توجه اهتمامها الى تتبع الآثار الاقتصادية و الاجتماعية التي تحقق الآثار الايجابية على الاقتصاد الوطني .

¹ خديجة الاعسر ،نفس المرجع السابق ،ص 27.

الفرع الثالث: دور الدولة في ظل النظام الاشتراكي "الدولة المنتجة"

بعد الحرب العالمية الأولى سادت مبادئ الاقتصاد الاشتراكي حيث ارتبط دور الدولة بالإحلال محل قوى السوق، أي أن قوى السوق لا تترك لتعمل بدون قيود أو توجيه كما هو الحال في النظام الرأسمالي، عندئذ بدأ ينتشر مفهوم الدولة المنتجة أو الدولة الاشتراكية، الأمر الذي دعم انتشار أسلوب التخطيط المركزي على الصعيدين العملي والأكاديمي وكان من بين الدول التي تبنت هذا الاتجاه عدد من دول العالم الثالث.

ولاشك أن البيئة الفكرية التي كانت في ذلك الوقت تختلف اختلافا جوهريا عنها في الوقت الحاضر، ذلك أن معظم دول العالم الثالث كانت وقتها حديثة العهد بالاستقلال وكانت تتطلع إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والارتقاء بأنظمتها ومؤسساتها، وبالطبع فإنه في ظل وجود تلك الإيديولوجيات اقتنعت هذه البلدان كغيرها بأنه لا يمكن حدوث التنمية دون تدخل مباشر من جانب الدولة.¹

وقد ترتب على ذلك مجموعة من النتائج من أهمها:²

- أن وظيفة الدولة تغيرت حيث أصبحت لها السيطرة الكاملة على النشاط الاقتصادي والاجتماعي في الكثير من المجتمعات واختفى في هذا النموذج النشاط الفردي إلى حد كبير؛
 - إنَّ المبدأ السائد في المالية العامة للدولة هو الربط الكامل بين التخطيط المالي للدولة والتخطيط الاقتصادي الشامل، وأصبح النشاط المالي للدولة جزءا لا يتجزأ من نشاطاتها الاقتصادية، ومن ثم أصبح علم المالية العامة جزءا من الاقتصاد السياسي للاشتراكية؛
 - إنَّ هدف السياسة المالية والنظام المالي هو محاولة تحقيق عدد من الأهداف وتحقيق التوافق بينهم وهي هدف إحداث التوازن المالي والاقتصادي والاجتماعي وأخيرا هدف التوازن العام .
- مما سبق يتضح أن الدولة أصبحت تمارس دورها في النشاط الاقتصادي بصفة تكاد ان تكون كاملة، وهو ما أدى إلى الانتقال إلى المرحلة الموالية أي عند نهاية السبعينات حيث شهد العالم تغيرات فكرية وسياسية واقتصادية واسعة ساعدت في تراجع تلك الإيديولوجيات التي تؤدي إلى توسيع دور الدولة وفي المقابل برز اهتمام واسع لتقليص وظائف الدولة إلى أدنى مستوى، وذلك إثر المشاكل التي

¹ سعيد النجار، نحو إستراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، درا الشروق، القاهرة، 1991، ص 25.

² عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية تحليل جزئي وكلي، مكتبة زهراء الشرق، القاهرة، 1997، ص 239.

تعرضت لها اقتصاديات الدول التي أخذت بمبدأ الاقتصاد الاشتراكي مثل التضخم والبطالة والمديونية الخارجية وغيرها من سياسات هذا النظام¹.

وقد اعتمد المعارضون لفكرة الاقتصاد الاشتراكي على الواقع الذي آلت إليه تلك الدول، وخير دليل الفشل الكبير الذي تعرضت له دول أوروبا الشرقية والاتحاد السوفياتي وغيرها من الدول التي توسعت في النشاط العام والقطاع العام وظهور فعالية التحول من القطاع العم إلى القطاع الخاص فيما سمي بالتخصيصية أو التخصيصية التي انتشرت منذ عام 1979 تقريبا عندما طبقتها إنجلترا ثم بدأ الأخذ بها في الكثير من دول العالم².

إن كان موضع سيطرة الدولة على الموارد الاقتصادية هو أمر هام وضروري لحسن استخدام الموارد وتنميتها وتوفير العدالة والاستقرار، فليس ذلك يعني أن تقوم الدولة بإدارة العلاقات الاقتصادية والتدخل المستمر بشكل مباشر، إنما المقصود بذلك هو قيامها بتنظيم إدارة الموارد الاقتصادية في اتجاه عام متناسق مع أهداف الدولة، وأن تكون للدولة القدرة على منع أي انحراف من شأنه أن يهدد مصالح المجتمع.

غير أنّ هناك مجالات يفترض على الدولة أن تضطلع بها من أجل تحقيق الكفاءة الاقتصادية منها³:

- توفير السلع العامة التي لا يمكن أن ينتجها القطاع الخاص لضعف مردوديتها المالية مثلا؛
- تصحيح حجم الإنتاج فيما يسمى بالسلع شبه العامة* والتي قد تكون متوافرة في السوق ولكن بنسب غير مثلى، كنتيجة لوجود ما يسمى بالوافورات و الآثار الجانبية المصاحبة للأمر الذي يوجب تدخل الدولة لتصحيح الكمية المعروضة بالسوق عن طريق فرض ضرائب على حالات الوافورات المالية (كالتلوث البيئي مثلا)، أو تقديم الدعم في حالة الوافورات الموجبة) كما هو الحال بالنسبة للتعليم؛

¹ عباس المجرن، علي العبد، تطور هيكل الإيرادات العامة وسبل تنميتها في الكويت، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 4، مجلد 23 سنة 1995، ص99.

² عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص240.

³ عباس المجرن، مرجع سابق، ص 8

* السلع شبه العامة: اول من قدم هذا المفهوم هو الاقتصادي ماسجراف Richard Mausgrave في سنة 1959، ويرجع انتاج الحكومة لهذه السلع الى انها ترى ان الكمية المطلوبة تمثل كمية تستحق الانتاج و يتم توزيع انتاج هذه السلع بين القطاع الخاص و الحكومة و من امثلة ذلك: التعليم، الصحة، الاسكان و وسائل المواصلات....الخ، للمزيد انظر خديجة الاعسر، مرجع سبق ذكره ص 43.

للدولة دور هام وأساسي في إدارة الاقتصاد الكلي على النحو الذي يكفل استقرار المستوى العام في الاسعار والتوازن الخارجي والعمالة الكاملة والعدالة في التوزيع، ومنع الاحتكارات الخاصة بالإضافة إلى وظائف الدولة التقليدية في الأمن والدفاع والقضاء حتى في ظل نظام الاقتصاد الحر، ولهذا يتطلب من الدولة التدخل المدروس في الحياة الاقتصادية بحيث لا يمنع تدخلها هذا قوى السوق من أن تعمل بطريقة صحيحة وفي نفس الوقت يتسنى لها إدارة دفعة الاقتصاد بما يتلاءم مع أهدافها التنموية .

و مما لا شك أنّ مناقشة دور الدولة في النشاط الاقتصادي في الوقت الحاضر ستستقر على مفهوم جديد لدور الدولة ليس بالضرورة أحد الأدوار الثلاثة سالفة الذكر، لأنّ الظروف التاريخية والاقتصادية والاجتماعية تلعب دورا هاما في تشكيل مثل تلك المفاهيم.

كما أنّ لكل دولة ظروفها وأوضاعها الخاصة بها، وبصفة عامة أنّ دور الدولة يتضح أكثر عند وضع وتنفيذ السياسة الاقتصادية للدولة.

فليس هناك دولة في العالم تستطيع ان ترفع يدها عن الاقتصاد، فكل حكومات العالم تتدخل في النشاط الاقتصادي، و لكن درجة هذا التدخل تختلف من بلد الى اخر، و من ابرز صور تدخل الدولة في الاقتصاد، فرض الضرائب بأنواعها المختلفة ، و ذلك ليس لتمويل الخزينة بالإيرادات الضريبية فقط بل بإحداث تغييرات في سلوك الافراد و المشروعات و هذا ما يعرف بالتدخل الجبائي عن طريق السياسة الجبائية.

المبحث الثاني: المضمون النظري للسياسة الجبائية: المفاهيم و الأهداف

لكي يحقق النظام الضريبي الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية لأية دولة ، فإنه يجب رسم سياسة جبائية مضبوطة، وواضحة المعالم سواء من الجانب التشريعي و التنظيمي او من الجانب التطبيقي العملي. و لقد استمدت السياسة الضريبية أهميتها كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي لتحفيز الاستثمارات إلى جانب سياسة النفقات العامة بالتكامل معها، انطلاقا من وحدة السياسة المالية¹.

¹ Conrie Jean Pierre et Lemaire Dominique, Les impôts et la politique fiscale, Paris 1984, P : 03

المطلب الأول: ماهية السياسة الجبائية و مرتكزاتها

الفرع الأول: تعريف السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية ذلك التوجه القائم على توظيف مجموعة من التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم الاقتطاع الضريبي بغية تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي, حسب ما تلميه اهداف السياسة العامة للبلد من جهة اخرى.

فيمكن تعريف السياسة الجبائية على انها "مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار إقتصادية و اجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أية آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاجتماعية و الاقتصادية والسياسية"¹.

كما يمكن تعريفها على انها "مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية"².

كما عرفها Pierre Beltrame على انها "مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف السلطات العمومية"³.

كما اقترح Maurice Lauré تعريفا يتميز بالشمولية للسياسة الجبائية على انها: " فن الإقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغا من الضرائب محددًا مسبقا و تمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدّة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني... الخ"⁴.

بالإضافة الى الهدف الاصلي و الثابت او التقليدي للضريبة و المتمثل في تمويل الخزينة العمومية بإيرادات مالية فان البلدان تبحث عن طريق الجبائية الى توجيه مسار السياسة الاقتصادية و الاجتماعية، و الذي اصبح في يومنا هذا الشغل الشاغل لكل السياسات المتبعة من طرف مختلف الدول وذلك يعود لأسباب حتمية تملئها التحولات الاقتصادية على الصعيد الدولي و العالمي، فعولة الاقتصاد، و توحيد الأسواق العالمية وضرورة الانضمام إلى حلقة اقتصاد السوق و عدم الانعزال

¹ السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص7.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 139.

³ PIERRE Beltrame, la fiscalité en France, 10 Emme édition, Hachette supérieur, Paris, 2004, P : 163.

⁴ M. LAURE, Influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne, Revue des sciences et législation financières, 1954 P : 290.

اصبح ينادي بضرورة تصحيح الهياكل الاقتصادية ومنها الانظمة الضريبية لتكون أكثر مرونة مع التغيرات التي تحدث في الاقتصاد ككل.

مما سبق يمكن تعريف السياسة الجبائية على انها التصور العام الذي يوضع للنظام الجبائي كالأهمية المتبادلة لمختلف الضرائب، مجال الضرائب المباشرة بالنسبة للضرائب غير المباشرة، إستحداث ضرائب جديدة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الممتلكات، حيث تعلق الأمر باختيارات أساسية للهيكلة الجبائي ضمن النظام الجبائي و التجربة أثبتت أن تطبيق مثل هذه الاختيارات يتطلب عنصر الزمن.

الفرع الثاني: مرتكزات السياسة الجبائية

ترتكز السياسة الجبائية على مجموعة من القواعد تتمثل في ¹:

- تحديد أولويات الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي لدولة معينة وفي فترة زمنية محددة، أخذا بعين الاعتبار الواقع السياسي ، الاقتصادي والاجتماعي المحلي والدولي ؛
- التوليف المناسب بين أدوات السياسة الجبائية ، خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الضريبي من حيث أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأوزانها النسبية في الحصيلة الضريبية، وكذا تحديد أسعار هذه الضرائب، التمييز من حيث الارتفاع والانخفاض على حسب نوع النشاط الاقتصادي، وموقعه والظروف الشخصية للممولين؛
- التنسيق والتوليف بين السياسة الجبائية والسياسات الاقتصادية بصفة عامة ؛
- التقليل بين التناقضات التي تنشأ بين قرارات السياسة الجبائية في سعيها لتحقيق أهدافها، وذلك حسب الأولويات المحددة لها ، بحيث التوسع في تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية تحقيقاً لأهداف اقتصادية واجتماعية، قد تكونا على حساب تحقيق الأهداف المالية للنظام الضريبي .

فإذا كانت قدرة الأداء الجبائي لبلد ما تتوقف على فائض الاستهلاك الفعلي عن الحد الأدنى من الاستهلاك الضروري لمجموع أفراد المجتمع، فهذا معناه أن دفع الضرائب يكون من الفائض الاقتصادي، أي فائض الإنتاج عن حد الكفاف الذي يصعب قياسه وتحديدده لكونه يرتبط بعادات

¹ أحمد عبد العزيز الشراقوي، السياسة الضريبية والعدالة في مصر ،معهد التخطيط القومي ، جوان 1981، ص ص: 10-11.

وتقاليد أفراد المجتمع والمستوى المعيشي ونمط المعيشة السائدان، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن قدرة الأداء الجبائية تتوقف بدرجة كبيرة على توزيع غير العادل للدخل الوطني، ومن ثمة فهي تتغير حسب المستوى الفعلي للدخل الحقيقي للدخل.

الفرع الثالث: مبادئ ارساء السياسة الجبائية

قسم علماء المالية مبادئ السياسة الجبائية إلى قسمين يتعلق اولهما بالكفاءة والآخر بالعدالة، إذ يعتقد بهما عند محاولة تصميم نظام جبائي جديد، وعند تعارض اهداف الكفاءة واهداف العدالة الجبائية يجب إصدار أحكام معيارية/اعتبارية على الاولويات الجبائية الواجب اتباعها في مثل هذه الحالة.

اولاً: مبادئ العدالة الجبائية

إن مفهوم العدالة الجبائية نسبي يختلف من نظام ضريبي لدولة إلى أخرى، ومن طبقة إجتماعية إلى أخرى، فالأغنياء يعتقدون أن فرض ضرائب موحدة النسب على جميع الأشخاص والأموال في الدولة دون أي اعتبار آخر هو عدالة جبائية، بينما هو العكس من منظور ذوي الدخل الضعيف او المحدود، إذ يعتقدون أنه من باب التضامن الإجتماعي بين فئات المجتمع تحميل الطبقة الغنية القسط الأكبر من الأعباء العامة حسب حالتهم و مقدرتهم التكليفية.

كما أنه يختلف مفهوم العدالة حسب طبيعة السياسة الإقتصادية المنتهجة من قبل كل دولة، وكذلك صعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد عبئها على المكلف بشكل فردي، وعليه ذهب بعض فقهاء المالية إلى تحديد مفهوم العدالة الجبائية بناء على نظرتين الانتفاع والقدرة على الدفع¹.

❖ **نظرة الانتفاع:** ويقضي هذا المبدأ أنه على الأفراد المنتفعين من الإنفاق الحكومي مسؤولون

عن دفع تكاليف هذا الإنفاق، من خلال تحملهم للضرائب المباشرة المفروضة عليهم، في حين أنهم غير مجبرين على تحمل تكاليف الخدمات التي لا يستفيدون منها مباشرة، فتقتضي العدالة هنا مقابلة العبء الجبائي لما يتلقاه من منفعة شخصية، وما يأخذ على هذه النظرة:

- إنه يخالف مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية، فالمكلف يدفع الضريبة من باب التضامن الإجتماعي؛

- صعوبة تحديد المنفعة التي يحصل عليها الفرد نتيجة قيام الدولة بمهامها²؛

¹ الصعدي عبد الله، دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، 2006، ص 123 .

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص 257.

❖ **مبدأ القدرة على الدفع:** ويقتضي عدم تحميل الأفراد ضرائب تفوق قدرتهم على الدفع، أي المشاركة في الأعباء العامة على أساس المساواة في التضحية ، وبمعنى آخر ان تتصف السياسة الجبائية بعدم المغالاة والإفراط في فرض الضرائب (عددتها) أو أسعارها (معدلاتها)، فيراعى فيها المقدرة المالية للممولين وحالتهم الإقتصادية و المالية في تحمل العبء الجبائي، فيجب ألا تكون الضريبة ثقيلة ومبالغ فيها لأن ذلك يدفع بالممول إلى التهرب من دفعها، أو تخرجه من دائرة النشاط الإقتصادي الى الاقتصاد الموازي، إذا ما أدى دفعها إلى إستنفاد رأس ماله تدريجيا وبالتالي تصفية نشاطه، وبذلك يكون النظام الجبائي عائقا أمام النمو و الاستقرار الإقتصادي لا داعما له، فشرط عدم المبالغة والمغالاة شرط ضروري لتحقيق النمو والاستقرار الإقتصادي.¹

ثانيا مبدأ الكفاءة

وهي التي تكون في الغالب أكثر وضوحا ومباشرة، لأنها تتعامل مع الحقائق الموضوعية المتعلقة بآثار الضرائب، فالضريبة التي تتسم بالكفاءة العالية هي التي تعمل على تقليل و تدنية العبء الإضافي الزائد للضريبة، وتتسم بسهولة إدارتها وممارسة الرقابة عليها.² إذن فمعيار الكفاءة يقتضي قيام السلطات العامة باختيار أقل الضرائب سلبية في تأثيرها على الاقتصاد القومي ذلك لأن الضريبة تستهدف أغراضا متنوعة، فهي تفرض أحيانا لتحقيق أغراض اجتماعية و إقتصادية وسياسية.

المطلب الثاني: تطور أهداف السياسة الجبائية

باعتبار الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة تمكنها من تحقيق أهداف المجتمع، و بالتالي فان الوظيفة العلنية للضريبة تبدو أنها منحصرة في جانبها التمويلي ، إلا ان ارتباط الضريبة بتطور دور الدولة توسع دورها فلم تصبح كوسيلة لتمويل النفقات العامة بل تعدى الأمر إلى أهداف أخرى اقتصادية، اجتماعية و سياسية.

الفرع الأول: الهدف التمويلي للسياسة الجبائية

و يرتبط الهدف التمويلي للضريبة بنشأتها حيث يمكن اعتباره أقدم الأهداف التي تسعى الضريبة لتحقيقها وتعتبره النظرية التقليدية في المالية العامة الهدف الرئيسي الذي يتعين تحقيقه عند فرض كل

1 رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1966، ص ص: 46-47.

2 سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 256-257.

ضريبة.¹ لكن هذا المسعى يتطلب من الضريبة ان تمس أكبر عدد ممكن من المكلفين بالضريبة و كذا المادة الخاضعة لها بأوسع نطاق ممكن، بالإضافة إلى وجوب استقرار الإقتطاع الجبائي بحيث لا تكون القواعد التي تحكم الضرائب موضوع تغير مستمر، كذلك وجوب وجود المرونة في الإقتطاع الجبائي بحيث يتم التصرف في النسب أو المعدلات دون إحداث ردود فعل سلبية وبصيغة أخرى فإن خاصية التمويل لا تستلزم بالضرورة تطبيق نسب إقتطاع عالية لأن التجربة أثبتت إنه عند حد معين من ارتفاع المعدلات فإن من شأن ذلك أن يؤدي إلى إنخفاض الإيرادات الجبائية و منه فإن ارتفاع نسب الإقتطاع الجبائي تقضي على مصدر هذا الإقتطاع.

و من هنا فإن الهدف التمويلي للسياسة الجبائية في تغطية النفقات العمومية يرتبط ارتباطاً عضوياً بمفهوم التوازن المالي و الذي من دعائمه التوازن المحاسبي للموازنة العامة ، تأطير التضخم و التخفيف من عبء المديونية .

اولاً: تحقيق التوازن المالي في الموازنة العامة للدولة

يقصد بقاعدة توازن الموازنة العامة ان تكون قيمة الإيرادات العامة العادية (و التي تضمن حصيلية الضرائب و الإيرادات الناتجة عن استغلال ممتلكات الدولة و لا تشمل القروض و الاصدار النقدي الجديد)، تعادل قيمة الانفاق العادي للحكومة.² و يشمل هذا التعادل الموازنة العامة للدولة، موازنات الجماعات المحلية و موازنات الإدارات العمومية بصفة عامة.

لقد اعتبر الفكر المالي التقليدي هذه القاعدة بمثابة الركن الاساسي، اي ان توازن الموازنة امر ضروري للدولة، و هذا لتحقيق الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات الخاصة بالامن، و العدالة، و الاشراف على العلاقات الخارجية، و اشراف الدولة على المشروعات الكبرى.³ فالتصور الكلاسيكي يعطي تعريفاً دقيقاً لهذه القاعدة، أن كل أعباء الدولة يتم تغطيتها بواسطة الإيرادات الجبائية بغض النظر عن نقص المداخيل الناتجة عن مصادر الإيرادات العمومية الأخرى، باعتبار اللجوء الى الاقتراض و بأهمية أكبر التمويل غير التقليدي (الاصدار النقدي الجديد) وسائل مضرّة (اذا لم توجه الى الاستثمار الانتاجي الحقيقي) و استثنائية لا تشكل عناصر عادية لتحقيق توازن الموازنة.

1 محمد دويدار ، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت، لبنان، 1999، ص13.

² خديجة الاعسر، مرجع سبق ذكره، ص 233.

³ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص22.

و في هذا المحتوى فإن الباحثين في المالية العامة يبرزون أهمية تمويل النفقات الجارية عن طريق الإيرادات الجبائية، بحيث لا يتم اللجوء إلى طرق الغير تقليدية إلا في حالات ظرفية أو استثنائية تكون لها آثار إنتاجية حقيقية على المدى الطويل.

و بذلك فإن عملية تغطية النفقات العمومية بوسائل أخرى دون الإقتطاع الجبائي تخرج عن مفهوم توازن الموازنة، و يمكن القول كذلك أن تمويل جزء من النفقات الجارية عن طريق القروض أو الإصدار النقدي تعتبر مظاهر عجز الموازنة نتيجة ضعف الإيرادات الجبائية العادية.

بالتالي فعند إعداد الموازنة العامة يجب أن تكون تقديرات النفقات العامة عقلانية و رشيدة بحيث تتماشى مع ناتج الإقتطاع الجبائي الذي يتم تقديره كذلك.

كما أن الفوائض الجبائية التي تخرج كذلك عن نطاق توازن الموازنة بالإيجاب (أحداث فوائض جبائية) و الذي يعبر عن مغالاة في استخدام الضرائب (سياسة التوسع الجبائي العمودي)* من طرف الحكومة.

بالتالي فإن الاتجاه المحاسبي لمفهوم توازن الموازنة العامة يتمثل في كون كل الحسابات الوطنية تجسد توازنا بين الاستخدامات و الموارد، مما يتطلب ترشيد التسيير، حيث تقوم السلطات المالية بضمان تسييرها المالي و ذلك باحترام قواعد المحاسبة العمومية، و في هذا الاتجاه فإن الإيرادات العادية هي بدون منازع الإيرادات الجبائية و التي بانتظام تحصيلها تضمن تغطية النفقات الجارية (خاصة نفقات التسيير) و بذلك المساهمة في تحقيق التوازن المالي و المحاسبي.

ثانيا: السياسة الجبائية و ظاهرة التضخم

إن مفهوم ظاهرة التضخم ليس بمصطلح واضح وبسيط، بل أسبابه معقدة جدا وترتبط بمجموع المتغيرات الإقتصادية سواء كانت كلية أو جزئية، وبالتالي يمكن القول بأن المظهر العام للتضخم يتمثل في الارتفاع المتواصل للمستوى العام للأسعار والذي يقود إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود.¹ و هذا يعود اما لاسباب مستهدفة مثل الاصدار النقدية، او لسوء التحكم في ادوات السياسة النقدية و المالية، و من هنا يمكن التدخل وفقا لادوات السياسة الجبائية لمعالجة هذه الاختلالات.

* يقصد بسياسة التوسع الجبائي العمودي تعمد الرفع من النسب الضريبية للرفع من العائد الجبائي عكس سياسة التوسع الجبائي الاقفي الذي يهدف الى توسع الوعاء الجبائي الذي يؤدي الى الرفع من الحصيلة الجبائية دون التأثير على النسب الضريبية.

¹ Schmitt, Inflation, chômage et malformations du capital, Economica, Paris, 1984, p.228.

أ- التمويل عن طريق اللجوء الى الاصدار النقدي

يجبر نقص التمويل عن طريق الإقتطاع الجبائي و عن طريق القروض اللجوء الى التمويل عن طريق الاصدار النقدي، او بتعبير اخر، فان اللجوء الى الاصدار النقدي يظهر عند بلوغ الحدود القصوى للتمويل الجبائي (بالنسب العليا او توسيع الاوعية) و للتمويل بالقروض (نفقات خدمة الديون)، و بذلك فإنه يأخذ خاصية استثنائية يمكن أن تتحول إلى خاصية عادية و هذا حسب درجة مرونة الاقتصاد الوطني .

و بالتالي فان الإصدار النقدي يعتبر اداة تمويلية أكثر منها سياسة إقتصادية تنشأ كمخرج لتمويل النفقات العمومية بانتفاء الطرق التقليدية الاخرى و ذلك وفق ثلاث كفاءات ممكنة :

- يمكن للدولة أن تطلب من مؤسسة الإصدار (البنك المركزي) بإصدار أوراق نقدية في حدود النفقات المرخصة لها؛

- أو تلجأ إلى توظيف سندات الخزينة عند البنوك التي تقوم بدورها بخصم السندات لدى مؤسسة الإصدار حيث تقوم هذه الأخيرة و عند الحاجة بإصدار الأوراق النقدية لتسديد قيمة السندات؛¹

- التوسع في فتح الاعتماد من قبل المصارف: إن توسع البنوك التجارية في منح الائتمان والاعتماد، يعتبر عاملا مهما في تزويد الأسواق بمبالغ نقدية كبيرة، فقد ترغب الدولة في تنشيط الأعمال العامة وزيادة الإنتاج، فتشجع المصارف على زيادة عمليات الائتمان بوسائلها المعروفة كتخفيض سعر الفائدة.

و كل هذه الكفاءات تؤدي إلى نفس النتيجة و هي إدخال كمية إضافية من النقود في التداول في إطار عجز الموازنة أو في إطار النفقات الاستعجالية.

ب- آثار التضخم الناتج عن الاصدار النقدي

و يقصد بالاصدار النقدي إصدار نقود جديدة توجه نحو الإنفاق على مشروعات التنمية دون أن يكون لهذه القوة الشرائية الجديدة مقابل موجود في الاقتصاد من سلع وخدمات.²

1 شاكر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص147.

2 رياض الشيخ، المالية العامة، مطابع الدجوى، القاهرة، 1989، ص188.

و من أهم النظريات التي تركز في تفسير التضخم على النمو المفرط في عرض النقد مقارنة بمعدل نمو التي ترى أن زيادة عرض الناتج المحلي وعلى رأسها النظرية النقدية النقد بمعدلات تفوق معدلات زيادة الناتج المحلي سيترتب عليها ضغوطا تضخمية في الاقتصاد، ويندرج تحت هذا موضوع عجز الموازنة العامة ودور أساليب تمويله في زيادة عرض النقد¹.

إن العجز في الميزانية لا يحدث صدفة بقدر ما تعتمد الدول إحدائه، لتمويل خطط تمويلية تنوي الحكومة القيام بها، فتلجأ إلى توفير النفقات الضرورية اللازمة لها بوسائل كثيرة، ويقصد بإحداث عجز في الميزانية هو زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة بالقدر الذي تقتضيه الحكومة من البنك المركزي، وهي وسيلة معتمدة تلجأ إليها الحكومة وهي على علم بآثارها السلبية، من قبل الافتراض أن ذلك يكون في سبيل إنعاش النشاط الاقتصادي، وتوفير رواج اقتصادي هذا في حالة ما قبل التشغيل الكامل، أما إذا كانت جميع الطاقة الإنتاجية مشغلة، فإن النفقات العامة في هذه الحالة لا تجد لها منفذا سليما، وتكون في هذه الحالة سببا في ارتفاع الأسعار.

ج- حدود استخدام أدوات السياسة الجبائية في معالجة ظاهرة التضخم

يؤدي التضخم بمعدلات متصاعدة و مستمرة إلى تغيير مسار كل السياسات المالية و الإقتصادية خاصة في حالة عدم مرونة العرض الكلي، و بالتالي يتم اللجوء إلى أدوات السياسة الجبائية جنبا الى جنب مع أدوات السياسة النقدية للتقليل من حدة ظاهرة التضخم و تأطيرها ضمن الحدود التي تسمح بها الوضعية الإقتصادية العامة و هذا من خلال الإجراءات الآنية للاقتطاع الجبائي التي تهدف إلى امتصاص فائض العرض النقدي الذي لا يقابله أي إنتاج حقيقي و هذا دون إحداث ردود أفعال غير مرغوبة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تؤدي إلى تغيير مسار السياسة الجبائية المنتهجة إما إلى العزوف عن الاستثمار و الادخار(الاكتناز) او اللجوء إلى الغش و التهرب الضريبيين او ممارسة النشاطات غير المصرح بها، و يتم ذلك وفقا لطريقة الاقتطاع الجبائي المنتهجة اما بشكل مباشر او غير مباشر:

الحالة الأولى: المعالجة وفقا لنظام الضرائب المباشرة

يترتب على زيادة الضرائب المباشرة على الدخل وخاصة التصاعدية منها امتصاص جانب من القوة الشرائية لدى الأفراد بقدر يتناسب مع حجم الدخل أي اقتطاع جزء من دخول الأفراد الذي كان سينفق على السلع والخدمات المختلفة ومنه تخفيض الطلب الكلي.

¹ P.Loungani, S.Phillip, Sources of inflation in developing countries, IMF Working Paper, 2001, P :29.

كما يؤثر نظام الضرائب المباشرة على المداخيل و الأرباح بحيث يعدل الطلب حسب إمكانيات العرض مما يستلزم تكييفه مع المقدرة التكليفية للممولين، و هنا يجب التفرقة بين مصادر الدخل الثابتة (نظام الريح الحقيقي او نظام التصريح المراقب) و مصادر الدخل المنقولة (الاقتطاع من المصدر).

الحالة الثانية: المعالجة وفقا لنظام الضرائب غير المباشرة

يمكن أن تساهم الضرائب غير المباشرة في الحد من الاستهلاك حيث أن زيادة هذا النوع من الضرائب يترتب عنه انخفاض الطلب الكلي غير أن أثر الضرائب غير المباشرة في تخفيض الطلب الكلي يتوقف على أنواع السلع التي تفرض عليها هذه الضرائب، أي الزيادة في الضرائب غير المباشرة تقتصر على السلع التي تؤدي إلى ارتفاع أسعارها على انخفاض الطلب عليها، الأمر الذي يتوقف على مرونة الطلب على مختلف السلع. فمثلا إذا زادت الضرائب على السلع الكمالية فإنها تؤدي إلى تخفيض الطلب عليها ويتوقف مقدار الانخفاض في الطلب على درجة مرونة الطلب السعرية لهذه السلع. يعتبر نظام الضرائب غير المباشرة الأكثر فعالية لأنه يختص بالتأثير على آثار ظاهرة التضخم، بحيث يعتبر ارتفاع المستوى العام للأسعار أهم أثر. فتكوين الأسعار ضمن الأسواق يخضع لظروف عديدة لاسيما عملية احتساب الأعباء و أسعار التكلفة و الهوامش التي تتأثر بالتضخم فيؤدي ذلك إلى ارتفاعها.

للحفاظ على استقرار المستوى العام للأسعار يمكن اللجوء إلى رفع نسب و معدلات الضرائب غير المباشرة ظرفيا، حيث أن المعدلات المتناسبة تأخذ بعين الاعتبار مختلف مراحل تكوين الأسعار (و هذا ما ينطبق على الرسم على القيمة المضافة بصفته عنصرا مهما في تكوين الأسعار في مختلف مراحل خلق القيمة المضافة)*، مما يؤدي إلى ضغط الاستهلاك و بذلك تلاشي و زوال مظاهر الاكتناز و هذا ما يشبه إلى حد بعيد الادخار الإجباري.

ثالثا: السياسة الجبائية و فرص اللجوء إلى القروض

إن السبب الرئيس الذي يؤدي للجوء إلى القروض كوسيلة لتمويل النفقات العمومية يرجع إلى الأسباب الرئيسية التالية: عجز الموازنة العامة و عدم كفاية العائد الجبائي و كذا بلوغ الإصدار

* و هذا ما لجأت اليه السلطات المالية الجزائرية سنة 2017 و ذلك بالرفع من معدل الرسم على القيمة المضافة من 17% إلى 19% و من 7% إلى 9%، و لكن هذا الاجراء لا يبدو ظرفيا بقدر ما هو دائم.

النقدي حدوده القصوى، و قد تكون هذه القروض داخلية أو خارجية كما يمكن أن تكون قصيرة المدى أو طويلة المدى. فهذه الخصائص تحدد طبيعة الاختيارات المكيفة مع الوضعية المالية التي توجد فيها الدولة.

أ- اثر اللجوء إلى القروض

يمكن تصنيف القروض حسب مصدرها إلى قروض داخلي و أخرى خارجية ، فالقروض الداخلية تشتمل على قروض قصيرة الأجل وتصدر لمواجهة ظروف مؤقتة أي الاقتراض الحقيقي الناجم عن الادخار الاختياري لا الادخار الإجباري في أذونات الخزينة أو سندات التنمية¹، و يتوقف ذلك على درجة استجابة سوق رؤوس الأموال الداخلي لهذا الطلب، غير أن القرض الخارجي الذي يشكل "إجمالي الديون الخارجية في تاريخ معين و الذي يساوي إلى مبلغ الالتزامات التعاقدية الجارية التي تؤدي إلى تسديدات مقيمي بلد ما، تجاه غير المقيمين به، ويشمل حتمية تسديد أصل الديون مرفوقا بالفوائد أو من دونها، أو دفع الفوائد مع أو بدون تسديد مبلغ الأصل"² يستعمل في كل مرة تظهر فيها الحاجة إلى رؤوس أموال بالعملات الصعبة ذات المصدر الأجنبي* و التي يمكن أن تكون عمومية أو خاصة و موجودة بوفرة في أسواق رؤوس الأموال الخارجية.

غير أن اللجوء الى القرض الخارجي يؤدي الى مشكلات عديدة، أهمها أن الديون المترتبة تكون بالعملة الصعبة وتسديد خدماتها يكون بهذه العملة أيضا في زمن استحقاقها، مما يؤدي إلى نشأة عبء اضافي نتيجة اختلاف أسعار الصرف و الذي يقود إلى إحداث حالة لا توازن في ميزان المدفوعات و وضعية حرجة لاحتياطات الصرف، خاصة إذا تزامن هذا مع انخفاض قيمة العملة الوطنية فإن عبء التسديد سوف يزداد تفاقما.

كذلك، فإن المديونية الخارجية غالبا ما تؤدي إلى الإضرار باستقلالية القرار المالي و الإقتصادي من حيث الضمانات المطلوبة و ذلك بتخصيص موارد خاصة لخدمة و تسديد القروض كتخصيص العوائد بالعملة الصعبة، الالتزام بالامتيازات التجارية و حتى السياسية.

¹ طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 207.

² Dembinski .M.Pawel ,l'endettement international ,OCDE ,Paris ,1988 ,p.20.

* تصنف الالتزامات نحو الخارج إلى ثلاثة أنواع: القروض الحكومية (الرسمية): القروض التي تمنح من طرف حكومة أجنبية إلى حكومة أخرى و القروض المتعددة الأطراف: تمنح من طرف منظمات دولية. و القروض الخاصة: التي تمنحها بنوك أجنبية خاصة إلى حكومة ما أو إلى مؤسسة عمومية أو خاصة أو إلى البنوك.

كما يجب التفريق بين القروض الخارجية المنتجة و تلك الغير منتجة، بمعنى الى اي مجال توجه هذه القروض ؟ فاذا كانت موجهة للاستهلاك فيمكن تطبيق معيار "درجة شيوع الاستهلاك للسلع المستوردة"¹ اذا فاق معيار استهلاك المواد المستوردة 60% فانه لا يمكن الضغط على السلع المستوردة، اما اذا كان منحصرًا بين 30% و 60% فانه يمكن الامتناع عن استهلاكها و بالتالي امكانية الضغط على استيرادها. و بالتالي توجيه هذه القروض الى الاستثمارات المنتجة للرفع من من المدخرات التي تشكل فيما بعد وسلة لخدمة الدين.

ب- حدود اختيار القروض وفقا لاستخداماتها و الوضعية المالية للدولة

ترتبط عملية اختيار القروض من جهة بالوضعية المالية للدولة اي درجة العجز في الموازنة العامة و من جهة اخرى تحديد استعمالات القروض فإذا تعلق الأمر بالاستثمار طويل الأجل فإنه يتم اللجوء الى القروض طويلة الاجل، أما في حالة نقص السيولة على مستوى الخزينة العمومية فانه يتم اللجوء الى القروض قصيرة الأجل .

الا ان حدود الاختيار بين القروض الداخلية و الخارجية يخضع الى عوامل مرتبطة بسوق رؤوس الاموال، فالقروض طويلة الاجل لا يمكن إعماله إلا إذا توفر هناك إيداع متاح و كان هذا الإيداع قابلا للخضوع تحت سلطة الدولة، أي وجود رغبة لدى المدخرين لوضع مدخراتهم تحت تصرف السلطات العمومية لمدة طويلة، الا ان عامل الثقة لا يمكن أن يتوفر في جميع الحالات مما يؤدي إلى تراجع المدخرين أو منح مدخراتهم مقابل معدل فائدة مرتفع جدا في حين أنهم يقبلون على عرض القروض القصيرة والمتوسطة المدى لأن آجال التسديد القصيرة تمنحهم إمكانيات إعادة الاستعمال الأكثر ربحا.

ج- فعالية أدوات السياسة الجبائية في الحد من اللجوء إلى الاقتراض

تلعب أدوات السياسة الجبائية دورا رياديا في الحد من اللجوء الى القروض ، بالإضافة الى استعمالها كوسيلة لإدارة حالة المديونية عن طريق الطرق الفنية للضريبة، و في هذا الصدد نشير إلى ضرورة

1 رمزي زكي، مشكلة الادخار مع دراسة خاصة عن البلاد النامية، دار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، 1966، ص 30.

توجيه القروض نحو الإنفاق الاستثماري (القروض المنتجة) بصورة كبيرة و من بين الإجراءات التي يمكن اتخاذها في هذا الصدد ما يلي:¹

- البحث عن مستوى آخر للحدود القصوى للاقتطاع الجبائي يمتد إلى تحصيل الديون الجبائية بالطرق الودية أو بالطرق الجبرية و استعمالها في تسديد المستحقات الناتجة عن اللجوء إلى القروض؛
- استغلال المدة الزمنية المئوية للإصدار النقدي بتوسيع وعاء الإقتطاع الجبائي بهدف تحصيل الفوائض الجبائية و استعمالها في تمويل النفقات الاستثمارية كبديل لعملية الاقتراض؛
- جلب الاستثمار الأجنبي المباشر و انتهاج أسلوب الشراكة معه وذلك عن طريق الإنفاق الجبائي و كمثال عن ذلك طريقة تقاسم الأرباح التي اعتمدها منظمة الأوبك OPEC ، حيث تمتلك الشركة الأجنبية جزءا من الحقل البترولي الذي تستغله بأداء مجموع الضرائب و الرسوم المترتبة عن ذلك ؛
- تحجيم رقعة الاقتصاد الموازي عن طريق تطبيق إجراءات جبائية جاذبة، أو ما يصطلح على تسميته بالتصريح التلقائي او الطوعي.

الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية للسياسة الجبائية

في معظم الاقتصاديات حتى و لو كانت الموجهة منها تلعب الضريبة دورا مهما في تمويل النفقات العمومية ، و التي بدورها تحقق أهداف السياسة الاقتصادية المنشودة، غير ان ذلك لا يتحقق بصفة آلية بل يخلف أثارا مالية و اقتصادية غير مرغوبة، و بالتالي فمن الأجدر التأثير عبر الهيكل الجبائي لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية².

و قد أسالت الأهداف الاقتصادية للسياسة الجبائية الكثير من الحبر نظر لعدم توافق المدارس الاقتصادية على اختلاف توجهاتها و أفكارها لدور الدولة الاقتصادي، غير ان الدور الاقتصادي للدولة الحديثة يقبل باستخدام آليات تدخلية للدولة لضبط النشاط الاقتصادي عند حدود مرسومة مسبقا. و أهم ما في الأمر ان السياسة الجبائية تلعب دورا مهما سواء على المستوى الكلي من خلال تحقيق النمو الاقتصادي، الاستقرار الاقتصادي، تحقيق التنوع الاقتصادي أو على المستوى الجزئي من

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2006/2005، ص ص: 36-37.

² Christophe Heckly, la politique fiscale dans les pays industrialisés, Edition DUNOP, France, 1999, P : 67.

خلال التأثير على السوق، أو تغيير سلوك المستهلكين و المنتجين، زيادة تنافسية المؤسسات و توجيه قراراتها.

فيمكن للسياسة الجبائية من خلال إجراءاتها ان تؤثر على جميع المتدخلين في النشاط الاقتصادي، فقد تغير من تصرفات الأفراد و سلوكياتهم في عملية الاستهلاك بالرفع أو التخفيض من معدلات الضرائب و الرسوم على الإنفاق، كما يمكنها التأثير في مستويات الادخار و ذلك بتوجيه تصرفات المدخرين نحو الرفع من مدخراتهم في حالات الإعفاء الجزئي أو الكلي من عوائد الادخار و تفادي حالات الاكتناز، بالإضافة إلى التأثير في اتخاذ قرارات الاستثمار و بالتالي التأثير في حجم، أشكال، قطاعات و مناطق الاستثمار .

أ- تحقيق النمو الاقتصادي

يعتبر مفهوم النمو الاقتصادي كمدلول كمي يعبر عن زيادة الإنتاج في المدى الطويل، و هو بالضبط زيادة في متوسط دخل الفرد الحقيقي دون ربطه بالضرورة بحدوث تغيرات هيكلية اقتصادية أو اجتماعية. عكس التنمية الاقتصادية التي تتضمن النمو، كعنصر هام و أساسي، مقرونا بحدوث تغيرات في الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و الثقافية و العلاقات الخارجية.¹

و تساهم السياسة الجبائية في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال التأثير في عوامل الإنتاج، و بالتالي تغيير تصرفات الأعوان الاقتصادية، و لرفع معدلات النمو الاقتصادي بصورة متسارعة و يمكن التأثير في العوامل التالية:²

- المساهمة في تكوين رأس المال من خلال رفع معدل المدخرات المحلية، زيادة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، وتنويع فرص الاستثمار المتاحة داخل المجتمع؛
- المساهمة في التطور و الابتكار التكنولوجي، من خلال المعاملة الضريبية التمييزية (إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية، تخفيضات... الخ) لفائدة الطرق الإنتاجية المتطورة؛
- التقليل من تأثير الضريبة على عوائد رأس المال (الدخل، الأرباح و الفوائد) مما يزيد من فرص استغلال الموارد الاقتصادية و تشجيع الاستثمار، سواء بالتوسع في الاستثمارات الحالية (إعادة استثمار الأرباح) أو تكوين استثمارات جديدة.

¹ محمد رنان، التجارة الدولية و دورها في النمو الاقتصادي، منشورات الحياة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 42.

² المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص، 21.

ب- تحقيق الاستقرار الاقتصادي

يعبر مستوى الاستقرار الاقتصادي عن تحقيق التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية المتاحة، و تفادي التغيرات الكبيرة في المستوى العام للأسعار مع الاحتفاظ بمعدل نمو حقيقي مناسب في الناتج القومي.¹

تلعب السياسة الجبائية دورا هاما* في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وخاصة وقت الكساد أو وقت الرواج نظرا لتأثيرها في كل من مستوى التشغيل ومستوى الأسعار ومستوى الدخل الوطني. بالنظر إلى أسباب ومصادر الإختلالات والتقلبات الاقتصادية التي تعصف بالاستقرار الاقتصادي في أي مجتمع من المجتمعات، و التي يمكن إرجاعها إلى نوعين من الأسباب مع عدم تجاهل أسباب أخرى تتعلق باقتصاديات الدول النامية²:

- ظهور زيادة أو عجز في الطلب الكلي في الاقتصاد الوطني؛

- وجود قوى احتكارية تخرج على قواعد المنافسة وتمتع بدرجة كبيرة في تحديد كل من الأسعار والأجور في المجتمع مع انخفاض درجة مرونة بعض عوامل الإنتاج.

و للعودة إلى مستوى الاستقرار بعد الكساد و ذلك عن طريق استعمال أدوات السياسة الجبائية و بالضبط سياسة النفقات الجبائية التي تهدف إلى إعفاء أو تخفيض النسب الضريبية، فيزداد الاستهلاك و الاستثمار، و يمكن زيادة الاستهلاك عن طريق رفع مستوى دخول الفئات المنخفضة الدخل نظرا لارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لهذه الفئات، مما يعنى ان زيادة دخول هذه الفئات يوجهه للاستهلاك، و من الممكن زيادة دخول هذه الفئات عن طريق تخفيض الضريبة على الدخل التصاعدية المطبقة على شرائح الدخل.

ج- تصحيح الآثار السلبية لآلية السوق

يتحقق الأثر السلبي في آلية السوق عندما لا تؤدي هذه الأخير عملها وفقا للظروف العادية من منافسة و استقرار و توازن ، و ينطبق ذلك على عدم تحقيق التشغيل الكامل، أو الوصول إلى معدلات النمو المستهدفة، و عدم كفاية نمو قطاع معين أو إقليم ما، كما يبرز كذلك هذا الإخفاق

¹ سلوى سليمان، السياسة الاقتصادية، وكالة المطبوعات، الطبعة الأولى، الكويت، 1973، ص162.

* تحقق السياسة الجبائية الاستقرار الاقتصادي ضمن أدوات السياسة المالية مدعمة بالسياسة الانفاقية بالإضافة إلى أدوات السياسة النقدية.

² Johnson, Harry Gordon, on economic and society, Chicago, University of Chicago, Press, 1975, p : 240.

في الآثار المضرة التي تخلفها العملية الاقتصادية من تلوث صناعي ، تدهور للوضع البيئي ، و التصحر. و من هنا يمكن للسياسة الجبائية ان تجد مكانتها لتصحيح هذا الإخفاق سواء بزيادة المعدلات الضريبية على هذه المخلفات أو إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية إلى مجالات أخرى و الحفاظ على الموارد الاقتصادية و بالتالي تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

فآلية السوق بحد ذاتها يمكن لها ان تفرض قوانينها على الدولة في التوجهات الكبرى للسياسة الاقتصادية، و لا يقصد بذلك تغيير النظم أو توجيه التنمية الاقتصادية الوطنية و لكن ببساطة إمداد الاقتصاد بوسائل التنافس في البيئة الدولية.¹

د- تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات

تعتبر وفرة و انخفاض تكاليف عناصر الإنتاج من بين العوامل المهمة و الأساسية لتعزيز تنافسية المؤسسات، التي تعني القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات و خدمات بشكل أكثر كفاءة و فاعلية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم المباشر و الحماية من قبل الحكومة.² فتحفيض الضرائب يساعد من جهة على زيادة الإنتاج، كما يعمل كذلك على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل على خفض التكاليف النهائية للإنتاج، إلا ان ذلك يتوقف على فعالية هذه الإجراءات من خلال برامج المتابعة و المراقبة على طرق تطبيق إجراءات تخفيض الضرائب على عناصر الإنتاج المستوردة لتوجيهها لعملية الإنتاج و ليس لبيعها على حالتها الأصلية.

أما عملية التصدير فهي تحض بإعفاءات شبه كلية من الضرائب و الرسوم الجمركية على العائد (الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة)، و هذا في إطار تعزيز تنافسية منتجات الدول في الأسواق الخارجية.

هذه بعض الأهداف الاقتصادية التي يمكن لأدوات السياسة الجبائية تحقيقها في إطار سياسة كلية يمكن أن تكون على المدى القصير أو على المدى المتوسط (التأثير في مستوى الاستهلاك و على مستوى الادخار، وعلى مستوى الاستثمار و تغيير معدلات الاقتطاعات غير المباشرة يؤثر على مستوى الأسعار) أو في إطار سياسة قطاعية بهدف تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية و ذلك

¹ Gilbert Orsoni, l'interventionnisme fiscal, Presse Universitaire de Finance, Paris, 1995, P:21.

² Enright, Michael J, the Globalization of Competition and the Localization of Competition: Policies Toward regional clustering ,» London, Macmillan, Forthcoming, ,1999 p:05.

لتشجيع التشغيل، و تنمية القدرات الإنتاجية و التنافسية للقطاعات الاقتصادية الوطنية، بحيث أن العديد من الإجراءات الجبائية اتخذت فيما يخص نظام الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية للسياسة الجبائية

من بين أولويات للسياسة الجبائية تحقيق العدالة الاجتماعية* كون عملية سير الاقتصاد في إطار نظام اقتصاد السوق تؤدي إلى إفراز فوارق طبقية مجتمعية أساسها عدم الحصول بصفة عادلة على عناصر الإنتاج و التي تؤدي بدورها إلى التوزيع غير العادل للثروة و ينتج عن ذلك غياب العدالة و اللامساواة على المستوى الاجتماعي، التي يجب القضاء عليها أو تصحيحها عن طريق الإخضاع الجبائي، و تبرز أدوات السياسة الجبائية في الحياة الاجتماعية أساسا في فرض نظام الضريبة التصاعدية على الدخل و التي تأخذ بعين الاعتبار الأحوال الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة.

فمعدل الضريبة التصاعدي يطبق في العديد من الحالات على الدخل، و على الثروة و لكن الإشكال الذي يطرح يتمثل في كيفية معرفة حدود التصاعدية، و التي تحدد بدورها الطبقات أو شرائح الدخل حيث يلاحظ عند تجاوز نسبة الاقتطاع لحد معين يؤدي إلى آثار اقتصادية سيئة كما يؤدي إلى انتشار مظاهر للغش و التهرب في حالة عدم الرضا بنسب الضرائب المطبقة والتي قد تأخذ حجما معتبرا، في حين يجب الأخذ بعين الاعتبار الأعباء العائلية للمكلف بالضريبة عند عملية الإخضاع للضريبة على الدخل.

و تجدر الإشارة إلا أن أدوات السياسة الجبائية لتحقيق الأهداف الاجتماعية لها محددات لذلك يجب استعمالها وفقا لإجراءات الرقابة و المتابعة لأن تنقل الضرائب قد يعود بالسلب على توجيه السياسة المطلوبة و إعاقه تحقيق الأهداف، إضافة إلى فقدان الإيرادات الجبائية جراء الغش و التهرب الضريبيين.

و يمكن حصر أهداف السياسة الجبائية في شقها الاجتماعي في إعادة توزيع الدخل الوطني، و إحداث توازن جهوي يفضي إلى تحقيق العدالة في توزيع الأنشطة بمختلف قطاعاتها.

* للتوضيح أكثر حول التطور التاريخي للضريبة كأداة للتدخل الاجتماعي انظر: Gilbert ORSONI, Op.Cit:

أولاً: تصحيح التفاوت في توزيع الدخل و الثروات

يتفاوت توزيع الدخل في أي مجتمع بسبب التفاوت بين الأفراد في القدرات الإنتاجية و ما يمتلكونه من مهارات و ملكيات فكرية و مواهب شخصية، كما يرجع ذلك إلى التفاوت فيما يمتلكونه من مصادر المدرة للدخل.

فأدوات السياسة الجبائية تعمل على اقتطاع جزء من دخول الأفراد و تعيد توزيعه على ذوي الدخل الضعيفة فهي إذن تعمل على إعادة توزيع الدخل الوطني، بمعنى ان الحكومات تعمل على تكيف إنفاق حصيللة الضرائب لكي يزداد الدخل الحقيقي لأفراد الطبقة العاملة و تقل الفوارق الصارخة بينهم و بين الأفراد في فئات الدخل العليا¹.

و تهدف برامج الدول إلى محاولة تضيق الفجوة بين الدخل، فهي تهدف إلى الحد من الدخل الناتجة عن الملكية (الملكيات العقارية أو المنقولة) و العمل على زيادة دخول العمل المنتج، كما تهدف إلى إحداث تغيرات في نسبة الدخل القومي التي يحصل عليها الأفراد في فئات الدخل المختلفة لصالح ذوي الدخل المنخفضة أي أنها تسعى إلى إعادة توزيع الدخل أفقياً و عمودياً.²

و يتم ذلك بتصحيح الوضعية إما بتزايد النفقات العمومية على شكل إعانات اجتماعية أو استثمارات جماعية لحساب الطبقات الأكثر حرماناً أو على شكل إجراءات جبائية.

و تجد أدوات السياسة الجبائية مكانتها الريادية في تحقيق هذا الهدف عن طريق آلية الضرائب التصاعدية، فهي تؤثر على في تغيير نمط ملكية الموارد لأنها تؤدي إلى تعديل نمط المدخرات أكثر مما تؤدي إلى تعديل نمط الاستهلاك نسبياً لان الضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي تحد من التفاوت في توزيع الدخل من خلال تضيق الفجوة في توزيع الدخل الصافية و تقلل من درجة تركيز الثروات في المستقبل.

¹ فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1971، ص 115.

² خديجة الأعرس، مرجع سابق، ص 300.

ثانيا: إحداث توازن جهوي بين المناطق و الجماعات المحلية

يقصد بالتوازن بأنه الوضع الذي إذا تعذر الوصول إليه مع عدم وجود أي حاجز بالابتعاد سيظل كما هو ما لم يحدث أي مؤثرات خارجية تؤدي إلى ذلك و من ثمة يمكن القول ان التوازن هو وضع ثابت نسبي.¹

و يجد التوازن الجهوي مدلوله من خلال المحافظة على مستويات متكافئة الفرص في النمو انطلاقا من تكافؤ مصادر الوصول إلى عوامل و عناصر الإنتاج من جهة و كيفية توزيع البنى التحتية، و الخدمات العمومية (تقريب الادارة من خدمة الأفراد) في مختلف مناطق الوطن و حصول كل إقليم أو جماعات محلية على نصيبها من توزيع ميزانية التجهيز.

وهنا يظهر جليا أهمية نظام الجبائية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية، الذي يعتبر في بعض الدول نظاما لامركزيا بمعنى استقلالية السلطة المالية المحلية عن السلطة المالية المركزية في كيفية فرض و تحصيل الضرائب و الرسوم المحلية. و يبقى هذا الهد غائبا في ميدان الجبائية المحلية في الجزائر إلا ما تعلق الأمر بوضع صندوق وطني للضمان و التضامن بين الجماعات المحلية كآلية لإحداث توازن مالي جهوي و بالتالي تحقيق تنمية محلية بفرص متوازنة و رغم ذلك فان هذه الآلية يشوبها قصور لارتباطها بمصادر تمويل مركزية، و خضوعها إلى السلطة المركزية في التسيير و المراقبة.

الفرع الرابع: الأهداف البيئية للسياسة الجبائية

تعني البيئة مجموعة من النظم الطبيعية و الاجتماعية و الثقافية التي يعيش فيها الإنسان و الكائنات الأخرى.² و ترتبط البيئة بمفهوم ذو دلالة عميقة لا يمكن فصل احدهما عن الآخر ألا و هو التنمية المستدامة كيف لا و هي التي تصبغ الجزء الأكبر من السياسة البيئية المعاصرة.

تتطلب التنمية المستدامة احترام مبدأ الحاجات البشرية، و مسالة اسلم الصناعي أي الحاجات التي يتكفل النظام الاقتصادي بتلبيتها، لان الطبيعة تضع حدودا يجب تحديدها و احترامها في مجال التصنيع و الهدف من وراء كل ذلك هو التسيير و التوظيف الأحسن للرأسمال الطبيعي بدلا من تبذيره، و العمل على المحافظة على المقومات البيئية و سيرورة الحياة عن طريق حماية الموارد الطبيعية، و التنوع البيولوجي، و استقرار النظم الجغرافية و الفيزيائية و الإيكولوجية.

¹ نعمت الله نجيب إبراهيم، أسس علم الاقتصاد، للتحليل الجمعي، جامعة الإسكندرية، 2000، ص22.

² فايق حسن جاسم الشجيري، البيئة و الأمن الدولي، النبا، العدد72، أكتوبر 2004.

ان عملية حماية البيئة في إطار السياسة الجبائية تكون من خلال الإخضاع الضريبي الإضافي للأنشطة الملوثة* التي تتعامل مباشرة مع البيئة (كتصريف المواد الكيماوية السائلة الناتجة عن معالجة مواد استهلاكية في المجاري أو البحار أو في الوديان).

نظرا لأن عملية التطهير تكلف أعباء جد معتبرة وهذا باعتراف الخبراء فمثلا إنشاء محطة لمعالجة وتطهير المياه يكلف ثلاث مرات أكثر من إنشاء مصنع لإنتاج الورق، و بالتالي فإن أدوات السياسة الجبائية و من ثمة الإيراد الجبائي يساهم في تمويل مشاريع حماية البيئة من جهة و المحافظة على نصيب الأجيال القادمة من الثروات الطبيعية، و بما أنها ترتبط بالنشاط الملوث فإنها تجبر ضمنا أصحاب هذه الأنشطة بإيجاد أفضل الطرق للتخلص من هذه النفايات أو رسكلتها من جهة أخرى.

المبحث الثالث: المنطلقات النظرية لاختيار السياسة الجبائية

يرتبط اختيار أي سياسة جبائية بعاملين أساسيين أولها المقدرة التكليفية أي ما يستطيع المجتمع تحمله من اقتطاعات من الدخل الوطني ، و الثاني مرتبط بمكونات الإخضاع الجبائي.

المطلب الأول : حدود (الطاقة الضريبية) المقدرة التكليفية

تمثل المقدرة التكليفية بصفة عامة قدرة المجتمع على المساهمة الضريبية بالوصول إلى أقصى ضريبة يمكن إسقاطها من الدخل الوطني لتمويل الأعباء العامة.¹

كما يمكن اعتبار القدرة التكليفية على أنها المقدرة على تحمل العبء الضريبي سواء على مستوى المجتمع بمعنى مقدرة الدخل القومي على تغذية تيارات الإيرادات العامة عن طريق الضرائب، أو على مستوى الفرد، أي مقدرة الفرد على المساهمة من خلال دخله في تحمل العبء الضريبي.²

يشير الضغط الضريبي بصفة عامة إلى نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى الدخل الوطني الخام، فهذا المعدل يكون ضعيفا في الدول النامية غير الصناعية و هذا لضعف القدرة على إخضاع القطاعات الأخرى للضريبة بينما نجده مرتفعا في الدول المتقدمة التي لها القدرة على الاستغلال الفعال لفائض الأوعية

* الضريبة على التلوث و تعرف بضرية بيغوفيان نسبة إلى ارثر سي بيغو و التي تفرض على المتسبب بالتلوث و تقدر بناء على الضرر الذي تلحقه و للمزيد ننظر دوناتو رومانو، الاقتصاد البيئي و التنمية المستدامة، منشورات مركز السياسة الزراعية، سوريا، 2003.

¹ عبد الهادي علي النجار، الفائض الاقتصادي الفعلي و دور الضريبة في تعبئة الاقتصاد المصري، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974، ص 227.

² المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب و الموازنة العامة ، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 85.

الجبائية الناتج عن فائض الدخل عن حد الكفاف، و الذي يصعب قياسه لأنه مرتبط بعدة عوامل منها المستوى المعيشي للإفراد و طرق الاستهلاك و الإنفاق، العادات و التقاليد، هذا من جهة و من جهة أخرى كيفية إعادة توزيع الدخل الوطني على الأفراد و منه تحديد الدخل الفردي المتاح.

وعليه فإن المقدرة التكاليفية مرتبطة بتكوين و توزيع الدخل الوطني و حدود الإخضاع الجبائي المتعلق بأهداف السياسة الجبائية المستهدفة و من هنا من جهة يمكن تحليل المقدرة التكاليفية من نظرتين هما:

النظرة الأولى: على المستوى العام حيث تكوين الدخل الوطني و مصادره يحدد المقدرة التكاليفية الوطنية؛

النظرة الثانية: على المستوى الفردي حيث إعادة توزيع الدخل الوطني يحدد المقدرة التكاليفية الفردية، و هي أكثر وضوحا من الأولى لأن لمعرفة الحدود الممكنة للقيام بالإخضاع الجبائي على مداخيل الأفراد الذي يحدد حجم الإيرادات الجبائية و بذلك الاقتطاع الجبائي الإجمالي.

الفرع الأول: عوامل تحديد المقدرة التكاليفية العامة

ترتبط المقدرة التكاليفية العامة بكيفية تكوين الدخل الوطني و مصادره و تتحدد وفقا لعوامل مترابطة فيما بينها:

- فالتركيب البشرية للمجتمع و الطبقات المشكلة له، تحدد كيفية توزيع المداخيل، فإذا كان المجتمع يتكون من طبقات دنيا و متوسطة بنسبة كبيرة كان معدل الضغط الضريبي معتبرا رغم اعتماد الضريبة التصاعدية. و من أهم المؤثرات على المقدرة التكاليفية في هذه الحالة هي قدرة الناس على الدفع، و هنا يكون للمقدرة التكاليفية طرفان، إما أن تتوفر القدرة على الدفع بدون مشقة، أو القدرة على الدفع بغض النظر عن المشقة و في هذه الحالة لا توجد طاقة ضريبية إلا بالنسبة للأثرياء، أما الحالة الثانية فتحدد القدرة التكاليفية بإجمالي موارد المكلف.¹ كما ان وجود طبقات مستهلكة في المجتمع دون إضافة قيم مضافة الدخل الوطني فان ذلك يضعف من قدرة تمويل الموازنة العامة نتيجة الاقتطاع الاستهلاكي لهذه الطبقة غير المنتجة.

¹ محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية،الدار القومية للنشر، مصر، بدون تاريخ نشر، ص112.

كما تتأثر المقدرة التكلفة بمستويات الغش الجبائي و ممارسة الأنشطة الموازية الذي ينقص من حصيلة الإيرادات الجبائية المكونة للدخل الوطني و هذا ما يؤدي إلى تمويل العجز عن بالطرق غير التقليدية الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

- كما ان الهيكل الاقتصادي للبلد يبرز أوجه الاختلاف في مصادر الدخل الوطني و قدرة الأداء الجبائية، فنجد مثلا الهيكل الاقتصادي للبلد الصناعي له مقدرة تكلفة أكبر من الهيكل الاقتصادي للبلد الزراعي و هذا لإفلات القطاع الزراعي عموما من الاقتطاعات الجبائية و وفرتها في القطاع الصناعي. كما ان التقلبات النقدية التي قد تزيد من المداخيل النقدية الاسمية تضعف المقدرة التكلفة العامة نتيجة انخفاض الدخل الحقيقية؛

الفرع الثاني: تحديد المقدرة التكلفة الفردية

يرى كولن كلارك ان المقدرة التكلفة تتمثل في أنها ذلك المستوى الضريبي الذي تنقص عنده الضرائب الحدية الإنفاق الخاص بأقل مما تنقص الناتج.¹ بمعنى قدرة الأشخاص الطبيعية و المعنوية على المساهمة عن طريق دخلهم في تحمل العبء الجبائي و تطابق المقدرة التكلفة الفردية، الدخل الفردي الصافي أي الدخل المحصل عليه بعد خصم مصاريف الحياة أو مصاريف تحقيق الدخل من جهة و خصم مصاريف الصيانة و الاهتلاك من الدخل الفردي للعنصر الجبائي من جهة أخرى.

و تتحدد المقدرة التكلفة الفردية بعاملين أساسيين هما: مصدر الدخل و طرق استخدامه:

- فكلما كان مصدر الدخل مضمونا و مستمرا فان المقدرة التكلفة تكون مستقرة و متزايدة، فلكذلك العائدات المرتبطة بالعمل في الوظيفة العمومية التي تتسم بالديمومة و الاستقرار على عكس عائدات العمل في قطاعات النشاط الاقتصادي التي تتسم بالتذبذب و خطر البطالة، بالاضافة إلى تناقص جهد ومهارات العامل مع تقدمه في السن، و على الاقتطاع الجبائي ان يراعي ضمان المعيشة للفرد و يترك له هامش الادخار.

- تسمح أدوات السياسة الجبائية عن طريق تقنيات الإعفاء و التخفيض الضريبي للمكلف بالضريبة الاحتفاظ بمبالغ مالية تغطي على الأقل حجم استهلاكه و تكوين ادخار، بالتالي فهي تمنح له الحرية النسبية في التصرف في دخله غير ان ذلك يتوقف كذلك على حجم

¹ محمد مبارك حجير، مرجع سبق ذكره، ص114.

الاشتراكات شبه جبائية التي تخصم جزء معتبرا من دخل المكلف و عليه يجب مراعاة هذين الجانبين في حجم الاقتطاعات الجبائية و الشبه جبائية و يمنح للفرد حرية التصرف في الدخل و عدم حرمانه من الكماليات، و نصيب من المدخرات.

المطلب الثاني : مكونات هيكل الإقتطاع الجبائي و ارتباطاته

يضم هيكل الاقتطاع الجبائي مجموعة من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، النوعية منها و العامة، و يرتبط الهيكل الجبائي ارتباطا وثيقا بالهيكل الاقتصادي و الاجتماعي القائم، كما ان العوامل التاريخية و السيكلوجية تحدد كذلك بنية الهيكل الجبائي، لذلك فهو يتطور بتطور هذه المتغيرات و يختلف حسب درجة تقدم اقتصاد كل بلد.

الفرع الأول: تحديد هيكل النظام الجبائي

ان اختيار هيكل النظام الجبائي مرتبط بأهمية مكونات الدخل الوطني التي تحدد بدورها قواعد و أسس الإخضاع و معدلات و نسب الاقتطاع و الظروف التي تجي فيها مكوناته.

أولا: الهيكل الجبائي لمكونات الدخل في البلدان الصناعية

يتميز الهيكل الجبائي للدول الصناعية بالتنوع و الاختلاف بالنسبة للعناصر المكونة له بين الدول و يرجع ذلك إلى الاعتبارات التالية¹:

- اختلاف حجم الموارد المحولة للاستخدام العام؛
- اختلاف النطاق الذي تعمل فيه الضرائب لتحقيق أهدافها؛
- اختلاف اتجاهات تحديد مدلول العدالة الضريبية؛
- اختلاف شكل و نطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوزيع و التوازن بين كل من القطاع الصناعي و القطاع الزراعي؛
- اختلاف حجم الوحدات الإنتاجية و خصائص صورها القانونية.

و بالتالي فان الدول الصناعية تعتمد بصفة أساسية على الضرائب المباشرة و بصفة خاصة الضريبة على الدخل، و الضريبة على الشركات. و هذا لتوافق خصائص الضرائب المباشرة و على رأسها الضريبة على الدخل مع ارتفاع مستويات العائد من القطاعات المنتجة للثروة و في مقدمتها القطاع

¹ يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص171.

الصناعي الذي يطغى على القطاعات الأخرى، بالإضافة إلى سهولة معرفة الأوعية الضريبية و طرق الرقابة على التصريجات الجبائية و متابعتها، فضلا على سهولة تحصيلها سواء من المنبع كالضريبة على الأجور و المرتبات أو الضريبة على عوائد التوظيفات المالية أو من خلال التصريجات السنوية للمؤسسات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات التي تخضع في نفس الوقت إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، بالمقابل تصيب الضرائب غير المباشرة تدفقات الدخل الموجهة إلى استهلاك السلع الكمالية بصورة أكثر أهمية مقارنة بالسلع الضرورية و هذا للحفاظ على مستوى مقبول من المعيشة و تخصيص جزء من الدخل للمدخرات.

و تعتمد الدول الصناعية و المتقدمة على الضرائب العامة خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة على الدخل، في عملية التنظيم الفني للضريبة، و هذا ناتج عن التقدم الحديث في إدارة الفن الجبائي مما يتطلب جهودا إدارية و تشريعية ذو كفاءة عالية و هذا ما سعت إليه من خلال أنظمة التسيير الالكتروني للتصريح و الدفع و المراقبة و المتابعة و كذا الحصول على المعلومة الجبائية من مختلف الفاعلين في المنظومة المالية.

ثانيا: الهيكل الجبائي لمكونات مصادر الإخضاع في البلدان النامية

تختلف الهياكل الاقتصادية للبلدان النامية مما يؤدي إلى تعدد الهياكل الجبائية، غير أنها تشترك في عدة خصائص أهمها:

أ- الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة

على عكس الدول الصناعية التي تعتمد على الاقتطاع الجبائي المباشر فان الدول المتخلفة تعتمد على الضرائب غير المباشرة في تكوين هياكلها الضريبية و تقل أهمية الضرائب المباشرة و هذا لعدة عوامل:

- يتصف الاقتصاد في الدول النامية بالاعتماد على الأنشطة الزراعية و الحرفية و النشاطات العائلية و اتساع رقعة الأنشطة غير المصرح بها، و بالتالي يصعب التحكم في تقدير الدخل و إخضاعها إلى الاقتطاعات المباشرة، و بالتالي تلجأ إلى الاقتطاع غير المباشر و الذي يفرض بمناسبة التدفقات على الاستهلاك ، كما أنها تعتمد على الأنشطة التي تحوز فيها نصيبا وافرا من الرقابة و الاحتكار مثل قطاع التجارة الخارجية؛

- تدنى مستويات الدخل لارتباطها بأنشطة ضعيفة العائد مثل الزراعة مما يؤدي إلى تقلص الوعاء الجبائي للضريبة على الدخل، و بالتالي الابتعاد عن فرض الضريبة على هذا النوع من

المداحيل و البحث عن مصادر أخرى ذات مردودية جبائية عالية و هذا ما تجده في الضرائب غير المباشرة؛

- ضعف كفاءة الإدارة الجبائية تكويننا و أجهزة في متابعة و مراقبة تطبيق الضرائب المباشرة، مقارنة مع تطور أساليب الرقابة الحديثة التي تعتمد على تقنيات الإعلام الآلي في ربط و تحصيل الضرائب؛

- عدم تقبل المكلف بالضريبة للاقتطاعات المباشرة و هذا لارتباطها بإجراءات إدارية معقدة، و هذا لتدني الوعي الجبائي و إدراك مدى أهمية الضريبة و في تمويل النفقات العامة خاصة في البلدان الريفية أين تلعب الضريبة العادية دورا ثانويا مقارنة بالجبائية الريفية؛

و نشير ان الدول التي لا تعتمد على الدخول الريفية تعتمد بشكل واسع على الضرائب غير مباشرة و المطبقة بمناسبة الاستهلاك، و الضرائب على الملكيات الزراعية (العقارية بصفة عامة) بينما تعتمد الدول الريفية المصدرة للمواد الأولية على الضرائب الجمركية و الجبائية الريفية.

ب- ضعف حصيلة الاقتطاع الجبائي

يرتبط معدل الاقتطاع الجبائي بوفرة مصادر الإخضاع و تعددها، فكلما تعددت مصادر الاقتطاع الجبائي ازدادت الحصيلة الضريبية و قل معدل الضغط الضريبي، و كلما تقلصت مصادر الإخضاع ازدادت معدلات الاقتطاع و قلت الحصيلة الجبائية، فبينما نجد مصادر الدخل متنوعة و وفيرة في البلدان الصناعية، نجد عكس ذلك في البلدان النامية، و هذا راجع إلى جملة من الاعتبارات أهمها:

- تقلص طبقة الخاضعين للضريبة على الدخل و ارتفاع عدد السكان غير المنتجين (الأطفال و المسنين)، مما يحد من مقدرتهم التكليفية كما رأينا في النقاط السالفة الذكر؛

- ضعف النسيج الصناعي مما يقلل من مصدر هام من مصادر الضريبة و هو الربح الصناعي، و حتى و ان وجد فهو يتمتع بإعفاءات و تخفيضات جبائية معتبرة في كلا من مراحل الانجاز أو مراحل الاستغلال (مرحلة العائد الذي تفرض عليه الضريبة المباشرة)؛

- الاعتماد على طرق التقدير الجزائي، و هذا لاتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي و ضعف وسائل الرقابة، مما يخلق فجوة كبيرة بين التقدير الجزائي و التقدير الحقيقي، و لطالما كان التقدير الحقيقي أكبر بكثير من التقدير الجزائي و بالتالي تفويت حواصل جد مهمة على الإيرادات الجبائية؛

- ضعف آلية التحصيل الجبائي لاعتماد هياكل الأنظمة الجبائية على التصريح التلقائي و بالتالي تفويت عوائد مهمة في ظل ضعف الرقابة البعدية التي تأتي بعد التصريح الجبائي و احتمالات تغيير النشاط الاقتصادي و الإفلات من الرقابة البعدية؛
 - استفحال ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين و الاقتصاد الموازي نتيجة تعقد التشريعات الجبائية و ضعف الإدارة الجبائية و عدم حداثة ربط و تحصيل الضريبة مما يقلل من العائد الجبائي.
- و على ضوء ما سبق يتضح ان العلاقة بين تكوين الهيكل الجبائي و مصادر الإخضاع مرتبطة بدرجة التقدم الاقتصادي، و بالتالي فان أي نظام ضريبي يجب ان يتصف بالمرونة التي تسمح له بالتكيف مع تغير الأنشطة الاقتصادية و تطورها، مما يسمح بتنويع مصادر الإخضاع و التحكم في قواعد الإخضاع عند مستويات ضغط ضريبي مقبول، بالإضافة إلى التحديات الجديدة للإخضاع و المرتبطة بالتجارة الالكترونية و الاقتصاد الرقمي و كذا في إطار الجبائية الدولية (الجنات الضريبية).

الفرع الثاني: الاقتطاع الجبائي والدخل الوطني المتاح

يتحدد الدخل الوطني المتاح بعملية طرح صافي الناتج الوطني بتكلفة عوامل الإنتاج من الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة و التحويلات (الإعانات)¹، و عليه فإن قواعد الإخضاع المعدة على أساس تدفقات الدفع المكونة من تكاليف عوامل الإنتاج تؤدي إلى اقتطاع مباشر من عوائد هذه العوامل (أرباح، أجور، فوائد) و يتبقى لدى المكلف بالضريبة دخل تصريفي.

ان اقتطاع جزء من الدخل الوطني يؤدي إلى الوصول إلى اقتطاع جزء من مداخيل الأفراد التي يتوزع عليها، حيث أن مختلف الوقائع التي تؤدي إلى وجود الدخل الفردي تضمن تواجد الدخل الوطني ضمن قواعد الإخضاع الجبائي و بذلك نكون بصدد تخصيص قاعدة الإخضاع .

أولاً: طرق الاقتطاع الجبائي من مداخيل الأفراد

تعتمد طرق الاقتطاع الجبائي لدخل الأفراد على كيفية الحصول على هذا الدخل أي مصادر الدخل و أشكال التصرف فيه و من هنا يمكن التفرقة بين ثلاث طرق و هي:

الطريقة الأولى: طريقة الاقتطاع عند الإنفاق

الدخل الفردي يؤدي إلى الإقتطاع الجبائي عند إنفاقه، و بصيغة أخرى عند استعماله العادي للحصول على السلع و الخدمات. فمجموع النفقات الفردية تؤدي إلى تكوين تدفقات النفقات

¹ عمر صخري، التحليل الاقتصادي الكلي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2005، ص22.

الاستهلاكية الخاصة و لكن كل نفقة فردية تمثل قاعدة إخضاع للرسوم على المعاملات، على القيمة المضافة أو على الاستهلاك.

الطريقة الثانية: طريقة الاقتطاع عند التوظيف le placement

يؤدي الدخل الفردي إلى الإقتطاع الجبائي عند توظيفه أي عند استعماله عن طريق الادخار الذي أدى إلى تكوينه في الحصول على ممتلكات منقولة أو عقارية أو عند تخصيصه لإنفاق استثماري فهذا التوظيف أو الاستثمار يؤدي إلى تكوين قاعدة إخضاع على المستوى الفردي.

الحالة الثالثة: طريقة الاقتطاع عند الحيازة

و أخيرا فإن إعداد قاعدة الإخضاع على أساس تدفقات الدفع تكون فعلية أو حقيقية عند الحصول على الدخل بحيث أن الحيازة على عوائد عوامل الإنتاج تنشئ قاعدة الإخضاع الفردية التي تعتمد لتحديد مبلغ الإقتطاع الجبائي.

من الطرق الثلاث السابقة نستنتج ان الإقتطاع الجبائي الفردي يعتمد على تدفقات النفقات و تدفقات الدفع الفردية، و بذلك فإن هيكل الإقتطاع الجبائي يتوقف على طريقة توزيع الدخل بين الأفراد، إما على أساس التوزيع الوظيفي أو التوزيع الشخصي.

ثانيا: التوزيع الوظيفي و التوزيع الشخصي:

فالتوزيع الوظيفي للدخل الوطني على الأفراد يعتمد على تقسيم عوائد عوامل الإنتاج أي العمل، رأس المال، الطبيعة و التنظيم. و بالتالي سوف يحصل الأفراد على نصيبهم من الدخل حسب دورهم في الحياة الاقتصادية من جهة، و كذا حسب مراكزهم أو حالاتهم الاجتماعية (التركات، المعاشات، منح التقاعد... الخ)، و من هنا تبرز طريقة الاقتطاع المرغوب فيها إما بطريقة مباشرة و بالتالي فهي تصيب المداخل المتأتية من الأنشطة الربحية و الملكيات، و إما بطريقة غير مباشرة أي فرضها على الاستهلاك بافتراض ان كتلة الأجور و الرواتب معروفة مسبقا.

أما التوزيع الشخصي فيأخذ بعين الاعتبار تصنيف الأفراد حسب الوضعية المالية لهم بغض النظر عن كيفية الحصول على المداخل، و يحاط هذا التوزيع بكثير من الغموض بحيث تصعب معرفته، لأن كل شخص يحاول إخفاء مبلغ أرباحه و عوائده. و يستثنى من هذا التصنيف مداخل العمل لانه من

السهولة بما كان معرفة أجور العمال و رواتبهم انطلاقا من التصريحات الشهرية و السنوية لدي كلا من مصالح الضمان الاجتماعي أو المصالح الجبائية.

المطلب الثالث: السياسة الجبائية المثلى تحكيم بين الفعالية و العدالة الضريبية

تأسست نظرية الجبائية المثلى على يد J.A. Mirrlees و هدفها الأساسي إيجاد توليفة بين العدالة الضريبية و الفعالية الضريبية ضمن إطار العدالة الاجتماعية بصفة عامة¹. لكن عمليا لا يمكن الوصول إلى مستوى المثالية في نطاق السياسة الجبائية، لان ذلك يعتبر من الأمور النسبية التي تتوقف على العديد من العوامل و المحددات، فإذا نظرنا إلى الأهداف التي تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيقها و البيئة العامة التي تنشط فيها آلية السياسة الجبائية، و التي تتغير من بلد إلى آخر تبعا لأهداف السياسة العامة للدولة، و التي تختلف كذلك في نفس الدولة من فترة زمنية إلى أخرى نظرا لاختلاف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسة للدولة. كما تختلف النظرة إلى السياسة الجبائية المثلى من بلد إلى آخر بحسب الأولوية في تحقيق الأهداف المسطرة من اجلها، فقد نجد في بلد ما ان السياسة الجبائية المثلى تظهر عند تحقيق أقصى حصيله مالية بدون الإضرار بالتوجه العام للنشاط الاقتصادي، بينما نجدها في بلد آخر تتعلق بتحقيق مراتب عليا من العدالة الاجتماعية على حساب الأهداف المالية، كتشجيع الاستثمار الذي يتوقف على تقديم تنازلات ظرفية أو دائمة لمختلف الضرائب و الرسوم المكونة للنشاط الاقتصادي العام.

و في هذا السياق فان ترتيب سياسة جبائية مثلى يتوقف على الأخذ بعين الاعتبار لمبدأين أساسيين، يتعلق الأول بإشكالية التوليف و التوفيق بين مختلف الإقتطاعات الجبائية و ذلك انطلاقا من إثبات فعاليتها أما المبدأ الثاني فيرتبط بضمان استقرار للنظام الجبائي على المدى الطويل و هذا لا يتأتى إلا بمراعاة مبدأ العدالة الضريبية، مما يتطلب إماما و تحكما في الأدوات التقنية الجبائية بحيث يتم الإستغلال العقلاني والفعال لقدرة الأداء الجبائية.

الفرع الأول: السياسة الجبائية و الفعالية الضريبية

يمكن ترجمة فعالية السياسة الجبائية على أنها ذلك النجاح الذي تصبو إليه كل سياسة جبائية بدون التأثير السلبي على السيورة العادية لقوى السوق، و تأثر بصورة شبه حيادية على الدور الجوهري

¹ LAURENT SIMULA, La Politique Fiscale :Objectif et Contraintes ,Revu Problèmes économiques, N°09, Paris, Mars 2016.P :10

للدولة في النشاط الاقتصادي، على ان لا يتعارض ذلك على المبادئ الأساسية للضريبة و على رأسها العدالة الضريبية و مبدأ المقدرة التكليفية للممول.

1. مفهوم الفعالية الضريبية و خصائصها

نجد ان مختلف فقهاء المالية العامة لهم نظرات مختلفة لمفهوم الفعالية الضريبية و من ثمة الضريبة المثلى، فنجد على سبيل المثال¹ J.M. Monnier ان الاقتطاع الضريبي الأمثل يرتبط باتساع وظائف الدولة التي تهدف إلى التوفيق بين الأهداف الخاصة و التدخل في إعادة توزيع الموارد و ذلك من اجل تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، و يجب ان تتميز الضريبة المثلى بخاصيتين هما:

- تفادي نقل عبئها، بمعنى وقوع العبء الضريبي على المكلف القانوني دون إمكانية نقله، إذا لم يكن يهدف المشرع الجبائي إلى ذلك مثل الرسم على القيمة المضافة التي يهدف منها المشرع إلى تنقل العبء الضريبي إلى آخر مستهل للسلعة أو الخدمة؛
- ان لا تغير من قرارات و خيارات المتعاملين الاقتصاديين لأهداف غير التي سطر لها.

أما الفقيه المالي M. Bouvier فيرى ان الضريبة المثلى هي " الضريبة التي تحضى بقبول و مشروعية لدى المجتمع، و التي يمكن ان نجدها في مركز العلاقة بين الفرد و الدولة، فهي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة و منصفة تدفع من طرف جميع الأفراد، بشكل يصعب تجنبها، كما ان لها اثر واضح إلى جانب كونها بسيطة و ذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، وبأبسط الإجراءات، و تسير ضريبي بسيط ووعاء جبائي ووحيد"².

بينما ذهب مفكرون آخرون L.Mehl و P.Beltrame³ أمثال إلى معالجة الفعالية الضريبية من الزاوية التقليدية لمفهوم الضريبة إلى جانب المردودية المالية و بالتالي فان الضريبة المثلى تطرح ضمن إشكالية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية و بأقل مساهمة من المجتمع، إضافة إلى ارتباط الفعالية الضريبية بنظرية المنفعة.

من خلال ما تقدم يمكننا القول ان الفعالية الضريبية مقترنة أساسا بالهدف الاسمي الذي وضعت من اجله (مالي، أو اقتصادي، أو اجتماعي، أو سياسي، أو بيئي) و درجة التأثير في المحيط الذي تفرض

¹ Jean Marie Monnier, Les prélèvements obligatoires, edition Economica, Paris,1998, P :53.

² Michel Bouvier, La question de l'impôt idéal (Archives de Philosophie du Droit) Tome 46, Edition Dollaz, Paris, 2002, P :16.

³ Pierre Beltrame, Lucien Mehl, Techniques, Politiques et Institutions fiscales Comparées, Press Universitaire de France ,Paris ,1997, P : 365.

فيها، و هذا مرتبط بالآلية الفنية المحققة لأهداف السياسة الجبائية و الذي يمكن ترجمته بالنظام الضريبي الذي تتوقف فعالية السياسة الجبائية على فعاليته.

2. خصائص الضريبة الفعالة

ليس بإمكاننا الحديث عن الضريبة الفعالة ما لم تتوفر فيه مجموعة من الخصائص تنبع أساسا من العلاقة بين الضريبة و المحيط الاقتصادي لها، و التي تنحصر في اتصافها المروددية العالية، المرونة و الحساسية، و قدر مقبول من الاستقرار.

أ- المروددية الضريبية

منذ نشأة الضريبة فان المروددية الضريبية تعتبر الوظيفة الاسمي لوجودها، فلا يمكن ان نتصور وجود الضريبة بدون إيرادات مالية، إلا ان الإشكالية المطروحة هي في مقدار الضريبة المقتطعة الذي يفى بالغرض الذي وضعت من اجله بأقل التكاليف و بدون التأثير في السلوكيات السلبية للأفراد. و تتوقف المروددية الجبائية على الاختيار الأمثل للوعاء الضريبي من جهة و مدى تأثيرها على النشاط الاقتصادي من جهة أخرى.¹ بمعنى ان الضرائب ذات الوعاء الواسع و النسب المنخفضة تكون أكثر مروددية من الضرائب ذات الوعاء الضيق و المعدل المرتفع، و هذه الحالة كانت مثال لجدال بين فقهاء الجبائية، حول كيفية اختيار الطرق الفنية لفرض الضريبة بين المعدلات النسبية و المعدلات التصاعدية و هذا لتحقيق قدر معتبر من العدالة الضريبية بين مختلف فئات أفراد المجتمع. و يشترط في تحقيق قدر عال من المروددية الضريبية عاملين أساسيين هما:²

- عامل التعميم بحيث ان ترسو الضريبة على كل قاعدة ضريبية و على كل فرد بمقدوره دفع الضريبة ، على ان يصاحب ذلك استثناءات متعلقة بالفرد المكلف بالضريبة نتيجة لظروفه الاجتماعية أو المالية، أو إعفاءات متعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة لاعتبارات اقتصادية كتشجيع الاستثمار و توفير الشغل؛

- عامل التعدد بمعنى ان تلمس الضريبة جميع نواحي النشاط الاقتصادي (الإنتاج، الإنفاق الاستثماري، التملك، الإنفاق الاستهلاكي... الخ) و هذا عكس ما نادى إليه الطبيعيون بتطبيق الضريبة الوحيدة على الملكيات العقارية كونها لا تساهم في خلق الثرة و لا تتدخل في

¹ Michel Bouvier, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impot, 10 édition ,LGDJ ,Lextenso Editions, Paris, 2010 ,P 210 .:

² Raymond Muzellec, Finances Publiques, édition Dollaz, Paris,2000, P :330.

العملية الإنتاجية، بل تحصل على الربح بمناسبة امتلاكها للجيوب العقارية. إما تعدد الضرائب فيمكننا من تحقيق ليس فقط الهدف التقليدي للضريبة و إنما الإغراض الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى.

ب- حساسية و مرونة الضريبة

أولاً: المرونة الضريبية

تعرف المرونة على أنها درجة استجابة الحصيلة الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو في التنظيم الفني للضريبة (تحديد الوعاء و التصفية أي حسابها)، و تكون المرونة الضريبية كبيرة كلما كان حجم التغير في الحصيلة الضريبية مرتفعاً عن التغير في معدلات الضرائب أو يزيد عن التغير في حجم وعائها، و تكون المرونة اقل كلما كان التغير في الحصيلة الضريبية اقل من التغير في معدلات الضرائب أو التغير في حجم الوعاء الضريبي.¹

و حينما نتحدث عن المرونة الضريبية نقصد تلك المرونة التي تمس النظام الضريبي عامة و المرونة المتعلقة بكل ضريبة على حدى، فلقياس مرونة النظام الضريبي ككل يكفى ان نقارن بين التغير النسبي في إجمالي حصيلة الجباية مع التغير النسبي لنتاج الداخلي الخام (الوعاء الجبائي)، إما مرونة كل ضريبة على حدى يكفى لقياسها مقارنة حجم حصيلة تلك الضريبة على وعائها الجبائي ، فلقياس مرونة الضريبة على أرباح الشركات IBS نقارن بين التغير في حصيلة الضريبة بين السنة الحالية و السنة الماضية و التغير في أرباح الشركات بين نفس الفترة. تسمح عملية حساب المرونة الضريبية بمحاولة وضع حلول للإشكالية التناسبية بين توسيع القاعدة الجبائية و التقليل أو الخفض من معدلات الضريبة.

ثانياً: الحساسية الجبائية

و هي تعني ردة فعل الحصيلة الضريبة لدرجة التقلبات الاقتصادية، فإذا كانت الضريبة حساسة للتقلبات الاقتصادية فان الحصيلة الضريبية سوف ترتفع أو تنخفض بدرجة سريعة، و ترتبط هذه الحساسية بطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، و كذا التنظيم الفني للاقتطاع الجبائي المستخدم.² فمثلاً يعتبر الرسم على القيمة المضافة TVA و الرسوم على رقم الأعمال عامة كضرائب و رسوم جد حساسة لأنها مرتبطة بالاستهلاك الوطني، غير ان الضريبة على الدخل حساسة بدرجة اقل كونها

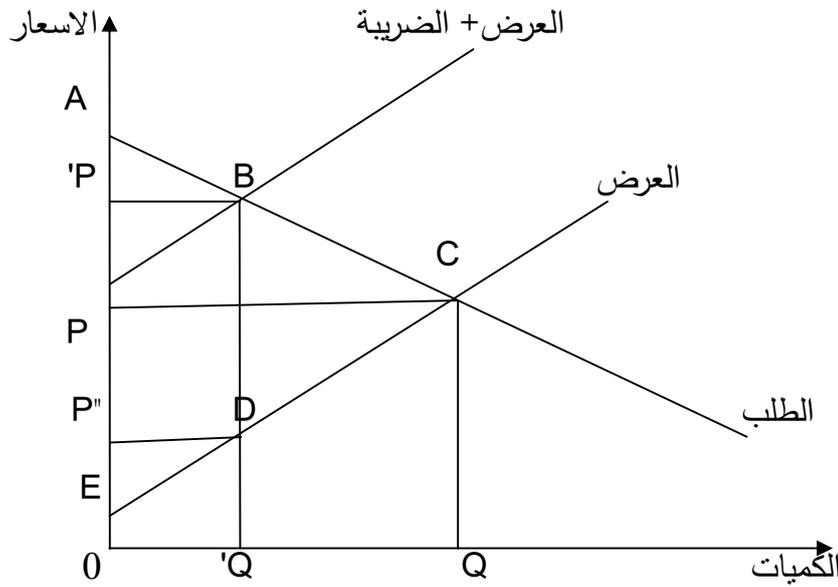
¹ عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية ، مصر، 1987، ص 156.

² Michel Bouvier, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impot, Op.Cit, P :209.

مرتبطة بالأجور و البطالة، و بصفة عامة فان الضرائب الأقل حساسية هي تلك التي تتأثر بالعوامل خارج إطار النشاط الاقتصادي ، كالضرائب العقارية المرتبط بإعادة التقييم الذي يجرى بشكل إلى عند انتقال الملكية العقارية بشكل بطيء و مرحلي فقط.

و يمكن توضيح تأثير الضريبة على قوى السوق من خلال تصور السوق بدون تأثير الضريبة في الوهلة الأولى ثم بعد ذلك إدخال تأثير الضريبة عليه ، و ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): فعالية الضريبة على قوى العرض و الطلب



Source :LAURENT SIMULA, La Politique Fiscale :Objectif et Contraintes ,Revu Problèmes économique, N°09, Paris, Mars 2016.P :12

يبين الشكل السابق تأثير الضريبة على قوى السوق بدا من السعر P و الكمية المعروضة و المطلوبة من السلع Q ، فيحدث التوازن الأولي بعيدا عن وجود الضريبة في السعر P و الكميات Q، بينما فائض الإنتاج و هو الفرق بين السعر المثبت من طرف المنتج لعملية البيع و السعر الحقيقي و يمكن ان نشير إليها بالمساحة PCE ، إما الفائض من الطلب (الاستهلاك) فيمكن نشير إليه بالمساحة PCA ، فعندما نعرض ضريبة على الاستهلاك و لتكن الرسم على القيمة المضافة TVA فان منحني العرض سوف يقفز إلى الأعلى (العرض + الضريبة) ، و من هنا يقلل المستهلكون من السلع إلى الكميات Q' و بالتالي فن السعر بما فيه الرسم على القيمة المضافة TTC يرتفع إلى P' و بالتالي فان الرسم على القيمة المضافة الواحدوي يمكن ان نستخرجه من الفرق بين P' و P ، و نتيجة لذلك فان الإيرادات الجبائية و التي تمثل ناتج الرسم على القيمة المضافة للكميات Q' فهي ممثلة بالمستطيل P'BDP'. بينما فائض الاستهلاك و الإنتاج سوف ينخفضان إلى ABP' و EDP''

على التوالي. و من هنا نستنتج انه هنالك تحويل جزئي لفوائض الاستهلاك و الإنتاج إلى خزينة الدولة.

ج- الاستقرار

يقصد بالاستقرار ضمان تدفق الإيرادات الضريبية و لو بصورة نسبية، و يأتي ذلك بالتقليل من التعديلات الدورية على التشريع و الإجراءات الضريبية.

فالنظام الضريبي الجيد هو ذلك النظام الضريبي الذي يتكون من ضرائب مرنة و ضرائب مستقرة، تستجيب للتغيرات الوضع الاقتصادي و لا تأثر فيه حيث ان الاستقرار يجعلها اقل حساسية لتغيرات الاقتصادية مما يضمن تدفق الموارد بصفة مستمرة في حالة الكساد، و المرونة للفتة الأخرى تجعلها تتماشى مع الوضع الاقتصادي في حالة الرواج.

الفرع الثاني: السياسة الجبائية و العدالة الضريبية.

إن النظام الضريبي بأسره هو بمثابة أداة أو آلية من الممكن استخدامها للوصول إلى مجتمع أكثر عدالة.

العدالة كهدف اجتماعي:

يرى كثيرون أن عدالة توزيع الدخل والثروة هي هدف اجتماعي يجب على الحكومة السعي لتحقيقه بواسطة سياستها الجبائية من ناحية، و سياسة الإنفاق العام التي تتبعها من ناحية أخرى، و بوجه عام إن مجرد فكرة وجود فجوة واسعة في التدخل بين الأثرياء المرفهين (و الفقراء المعدمين هي فكرة مرفوضة على أساس كونها غير عادلة.

إن برامج إعادة توزيع الدخل (أو البرامج التوزيعية) هي بطبيعتها عبارة عن برامج حكومية تنطوي على نقل بعض المنافع والامتيازات من الأشخاص والطبقات الأكثر رفاهية في المجتمع إلى الطبقات الأقل رفاهية ولكن في الواقع هناك دافعين أساسيين:

الدافع الأول: إيجاد المزيد من العدالة الجبائية والاجتماعية والعدالة في نمط توزيع الدخل ككل.

الدافع الثاني: مساعدة أولئك الأقل قدرة على كسب الدخل بأنفسهم وتحسين ظروفهم بأنفسهم.

قد توجد في الواقع بعض العوامل التي تدفع الحكومة في بعض الحالات إلى السعي لتحقيق زيادة درجة رفاهية الفقراء من ناحية، وتقليل الفجوة بين دخل الأغنياء ودخل الفقراء من جهة أخرى. ومن المهم أن نشير إلى أن بعض البرامج التوزيعية لا تكون ذات طابع محلي بحت، وإنما تسعى إلى تحقيق نزيد

من العدالة في نمط توزيع الدخل العالمي، ومثل هذه البرامج ذات الطابع الدولي تكون في الغالب من البرامج التي تنفذها المنظمات الدولية متعددة الأطراف (الأمم المتحدة) أو حتى حكومات الدول المتقدمة (مثل الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول المانحة).

أ) **تكافؤ الفرص وتكافؤ النتائج:** عند تطبيق مبدأ العدالة أو المفهوم العام للعدالة الضريبية على برامج إعادة توزيع الدخل، فإن أول ما يجب القيام به هو التمييز بين تكافؤ الفرص وتكافؤ النتائج، فهناك بعض البرامج التوزيعية التي تسعى أصلاً إلى تحقيق تكافؤ أكبر في الفرص، وهناك بعض البرامج الأخرى التي تسعى إلى تحقيق تكافؤ في النتائج و لكن المشكلة هي أن الفرق بينهما لا يكون واضحاً دائماً، فالرغبة في تحقيق تكافؤ في الفرص لا تعني السعي إلى حصول كل الأفراد على نسب عادلة أو شبه متساوية من الدخل القومي والثروة، وإنما مثل هذا المسعى يهدف فقط إلى ضمان حصول الجميع على فرص مبدئية متكافئة.

ب) **القوانين العادلة والنتائج العادلة:** إن عدم تكافؤ النتائج أو مستويات الدخل هو أمر ينشأ عن ظروف اجتماعية معينة لا تتسم بالعدالة و النزاهة، وإذا كان هناك اتفاق شبه عام على أن تكافؤ عدالة الفرص (القوانين) يمكن أن يسهم بفاعلية في تحقيق تكافؤ في النتائج (مستويات الدخل). فتكافؤ الفرص يتطلب توافر قواعد وقوانين عادلة ونزيهة، وهذا في حد ذاته أمر جيد إن كان لا بنص صراحة في حد ذاته على إمكانية أو ضرورة نقل الدخل والمنافع من الأغنياء إلى الفقراء.

المبحث الرابع : مشكلات قيام السياسة الجبائية و استمراريتها

مشكلات السياسة الجبائية هي مختلف العوائق التي لا تسمح ببلوغ السياسة الجبائية لأهدافها و كذا استمرارها شكلاً و من خلال تحليلها مضموناً سوف يتبين لنا أن معرفة بعضها و القضاء النسبي على بعضها الآخر يساعد إذا أخذت كإعتبارات على ضمان إستمرارية النظام الجبائي و تدعيم القرار الجبائي و تتكون هذه المحددات من: الضَّغَط الجبائي و العَـش و التهرَّب الجبائين و الازدواج الضريبي و الفساد الضريبي.

المطلب الأول : مشكلة الضغط الجبائي

الفرع الأول: مفهوم الضغط الجبائي

يمثل الضَّغَط الجبائي نسبة الإقتطاعات الجبائية إلى بعض المقادير الاقتصادية¹ :

¹ عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 156.

كالدّخل، أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي و تكون هذه النسبة كليّة، قطاعية أو فردية، حيث تحديدها المؤشرات التالية :

1. المؤشر الأول: الضّغط الجبائي بالمفهوم الواسع

يمكن ان نعبر عليه بالعلاقة الرياضية التالية:

$$\text{الضّغط الجبائي الكلي} = \frac{\text{الإيرادات الجبائية}}{\text{الدّخل الوطني الخام}}$$

يحتل مؤشر الضّغط الجبائي الكلي مكانة هامة من بين العناصر المحددة لحجم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي عبر بوابة السياسة الجبائية، إلا انه لا يعطي صورة واضحة لحجم تدخل الدولة عبر السياسة الجبائية التفضيلية (النفقات الجبائية) لكونها إيرادات جبائية غير محصلة تساهم في الناتج الداخلي الخام.

2. المؤشر الثاني: الضّغط الجبائي القطاعي

يعبر مؤشر الضّغط الجبائي القطاعي عن مجموع الضرائب التي يتحملها قطاع أو فئة معينة من المكلفين إلى نسبة العائد (دخل) هذا القطاع أو الفئة، و يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{الضّغط الجبائي القطاعي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية من القطاع}}{\text{العائد القطاعي}}$$

يسمح هذا المؤشر بدراسة العلاقة بين الضرائب المتحملة لفئة ما من المجتمع و فئة أخرى من نفس المجتمع مقارنة بالعائد من كل فئة، أو نسبة مساهمة قطاع معين من مجموع الضرائب إلى قطاع آخر مقارنة بالعائد من كل قطاع. و هذا ما يبرز دور هذا المؤشر في قياس العدالة الجبائية بين الفئات أو القطاعات.

3. المؤشر الثالث: الضّغط الجبائي الفردي

هذا المؤشر يقيس نسبة الاقتطاعات التي يتحملها الفرد و مقدرة التكلفة (دخله المتاح)، و بما ان اغلب الحكومات تقدم إعانات للأسر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و بالتالي يجب استبعادها من الاقتطاعات الفردية، كما ان الحد الأدنى للمعيشة معفي من الضرائب على الدخل كذلك يستبعد من

العائد أو الدخل المتاح لقياس معدل الضغط الضريبي للفرد و يمكن إبراز ذلك بالعلاقة الرياضية التالية:¹

الضَّغَطُ الجبائي الفردي = الإيرادات الضريبية الفردية باستبعاد الإعانات الحكومية/ دخل الفرد باستبعاد حد الكفاف.

و نشير في هذا الصدد إلى الصعوبة الموجودة في تحديد مختلف أصناف الدَّخْل و خاصة الدَّخْل الفردي و هذا حتى في الدَّوَل المتقدمة التي تحتوي على أجهزة إحصائية متطورة و لذلك سوف تكون النتائج نسبية لمعدلات الضغط الجبائي. كذلك هناك الضَّغَطُ الجبائي الحقيقي و الضَّغَطُ الجبائي الوهمي حيث يرتبط الضغط الجبائي الحقيقي بالتنظيم الدَّاخْلي للجباية و بصيغة أخرى بالهيكل الجبائي فمثلا الإقتطاعات الجبائية غير مباشرة ترتبط بالاستهلاك أو الإنفاق، و الإقتطاعات المباشرة ترتبط بالمداخيل و للحصول على نسب ضغَطُ جبائي حقيقية يجب مقارنة الإقتطاعات غير مباشرة إلى حجم التَّفَقَات الاستهلاكية و الإقتطاعات المباشرة إلى حجم المداخيل.

أما الضَّغَطُ الجبائي الوهمي فهو من خصائص الدَّوَل الرِّبَعِيَّة و من بينها الجزائر حيث يتكون الهيكل الجبائي الرِّسْمِي من الجباية البترولية و الجباية العادية .

الفرع الثاني: الضغَطُ الضريبي الأمثل

يعتبر الإقتطاع الجبائي العملي يتطلب نوعا من الضغَطُ الجبائي الأمثل سواء كان ذلك كلياً أو فرديا أو قطاعيا، بحيث أن قدرة السِّياسة الجبائية في توجيه الحياة الإقتصادية و الاجتماعية يتحدَّد ببلوغ الضَّغَطُ الجبائي الكلي حدَّ أدنى. إن الضَّغَطُ الجبائي له مجال يتحرك فيه فإذا ارتفع فهذا ليس معناه أن الإيرادات الجبائية سوف ترتفع حتما (منحنى لافر Laffer) حيث أنه إبتداءً من حدِّ معين (العتبة القصوى) فإن كل زيادة في الضَّغَطُ الجبائي تؤدي بالموازاة إلى انخفاض الإيرادات الجبائية، و هذا لانكماش القاعدة الضريبية إما من جراء التهرب الضريبي ، أو انخفاض النشاط الاقتصادي.

هذا الحدَّ الأدنى يتراوح نظريا من 1% إلى 100% حسب L.MHL الأمر الذي دفع بالكثير من الإقتصاديين أمثال Prest, Goode, Kaldor إلى تركية إختيار رفع الضغَطُ الجبائي لأغراض

¹ عبد الهادي على النجار، الفائض الاقتصادي الفعلي و دور الضريبة في تعبئة الاقتصاد المصري، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974، ص231.

النمو الإقتصادي، بل ذهبوا إلى أبعد من ذلك، حيث اعتبروا مستوى الضَّغط الجبائي من خصائص فعالية السَّياسة الإقتصادية.¹

في الواقع فإن الحد الأدنى للضَّغط الجبائي لا يقاس أو لا يتحدّد إلا بمقارنة الضَّغط الجبائي على المستوى الدّولي أي بمقارنة العبء الجبائي على مستوى الدّول، و بذلك تتحدّد معايير تموضع أو تموقع مستوى الضَّغط الجبائي، فإذا أخذت البلدان المتطورة كمرجع فإن نسبة الضَّغط الجبائي تتراوح ما بين 20% و 30%.

كما أن هناك خمسة إختيارات لرفع مستوى الضَّغط الجبائي يمكن إستعمالها جملة واحدة و هي: رفع نسب الإقتطاعات، توسيع الوعاء، تحسين عملية التحصيل و أخيرا مكافحة العُش والتهرّب الجبائيين، ترشيد سياسة النفقات الجبائية. و عادة ما يفضل الإختيار الأول نظرا لسهولته حيث يحتاج لمجرد مادة تشريعية ضمن قانون المالية و برفع مستوى الضَّغط الجبائي هناك حدّ لا يجب تجاوزه و إلا أدّى إلى آثار و نتائج سيئة و خطيرة و بذلك تصبح السَّياسة الجبائية أداة للتفكك المالي، و الإقتصادي، الإجتماعي و السَّياسي و لعل أهم هذه الآثار هو التهرّب و العُش الجبائيين حيث يقول في شأنها Tabatoni أن الغرض الوحيد المؤكّد للجبائية المثقلة هو التحفيز على العُش.²

و خارج إطار هذا التحليل، يمكن إيجاد نسبة مثلى للضَّغط الجبائي يجب تحقيقها و يحددها كولن كلارك Collin Clark عند 25%* من الدّخل الوطني الخام³، و هذا يعني أن تجاوز هذا الحدّ عن طريق التلاعب الجبائي البسيط سوف يؤدي إلى آثار سيئة داخل الإقتصاد الوطني و بذلك فإن هذا الطرح يتوقف عن مرحلته النظرية فقط، فلا النظرية الجبائية و لا خصائص الإقتصاد العمومي تمنح وسيلة لقياس نسبة الضَّغط الجبائي المثلى، إلا أن ما يمكن قوله هو أنه يمكن الزيادة في الإقتطاعات الجبائية طالما أنها لم تؤدي إلى وجود الآثار غير المرغوب فيها. كذلك فإن النسبة المثلى للإقتطاع الجبائي تتوقف بالدرجة الأولى على إستغلال المقدرة التكليفية إضافة إلى الوضعية السيكولوجية للعناصر الجبائية إتجاه الإقتطاع الجبائي أي التصرّو الذي تضعه العناصر الجبائية للإقتطاع الجبائي، مما يحدّد سلوكها إتجاه النظام الجبائي ككل بحيث أن تواجد ضريبة سيئة و غير مبرّرة كفيلة لوحدها فقط بتحدّد سلوك العناصر الجبائية إتجاه السَّياسة الجبائية عامة.

¹ ATHMANE KANDIL : Théorie fiscale et développement – SNED, Alger 1970- P.14

² P. TABATONI : La rationalité économique des choix financiers - économie appliquée – Paris 1955- P.157.

* حدده الطبيعيون بنسبة 20% من دخل المكلف، بينما حدده التقليديون بنسبة 10%، أما الاقتصاديون المحدثون أمثال COLLIN CLARK فقد حدده بنسبة 25% من الدخل الوطني.

³ ATHMANE KANDIL : OP Cit – P.16

الفرع الثالث: الضغط الجبائي في الجزائر

ان نسبة الضَّغط الجبائي الحقيقي ضعيفة جدا في الجزائر و هذا مقارنة بالدَّول المتقدمة أو مقارنة بالدَّول المجاورة كتونس و المغرب أين تتجاوز نسبة الضَّغط الجبائي في متوسطها 20% أحيانا، و هذا الوضع لا يرجع لضعف الهياكل الإقتصادية و الإجتماعية في الجزائر و إنما يرجع إلى حالة الفوضى التي تلازم هذه الهياكل إضافة إلى الصعوبة و الخطأ في تحديد الدَّخل الوطني الخام من حيث مكوناته بإستثناء الرواتب والأجور و تظل فئات الدَّخل الأخرى غامضة بسبب وجود قطاع إقتصادي موازي هام و حسَّاس للأضواء الكاشفة يقابله ضعف الهياكل الإدارية من حيث التَّأطير و من حيث شروط العمل الإداري أيضا .

كذلك فإن النفوذ السياسي لبعض العناصر الجبائية حال دون اتِّخاذ القرارات الجبائية الحقيقية و التي تلاحظ آثارها على أرض الواقع و ليس في صفحات الجرائد الرسمية. كلَّ هذه المظاهر تؤدي إلى نتيجة واحدة و هي عدم القدرة على إستغلال المقدرة التكليفية و بذلك فإن عملية التَّحكم في نسبة الضَّغط الجبائي تبقى بعيدة جدا و هو ما يترك بدون شك مجالا واسعا لإستفحال ظواهر التهرب و الغش الجبائين.

المطلب الثاني: مشكلة الغش و التهرب الضريبيين

تعتبر مشكلة الغش و التهرب الضريبيين من بين التشوهات الكبرى التي تعيق عمل و آلية السياسة الجبائية، و بالتالي يجب البحث في معرفة مفهومها و أسبابها و مختلف الآثار التي تخلفها.

الفرع الأول: الغش الجبائي

يصف L.Mehl الغش الضريبي على انه " كل مخالفة لأحكام القانون الضريبي الهدف منها الإفلات من دفع الضريبة أو تخفيض قواعد التأسيس".¹

نلاحظ من تعريف L.Mehl انه ذو طبيعة قانونية بحتة (مخالفة القانون الضريبي) و هذا ما يطلق عليه المفهوم الضيق للغش الضريبي²، و ما يعاب على هذا التعريف انه لا يميز بين المكلف حسن النية و المكلف سيء النية، لأنه قد يقع مكلف ما في سهو أو خطأ بسيط و يعامل حسب هذا

¹ Lucien MEHL, Science et technique fiscales, Tome II, Presses Universitaire de France, Paris, 1959, p733.

² Jean-Claude MARTINEZ, La fraude fiscale, collection « que sais-je ? », 1er édition, PUF, Paris, 1984, p6

التعريف بنفس المعاملة التي يعامل بها المكلف السيئ النية و هذه الأخيرة تتوقف على درجة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.

كما يمكن تعريف الغش الضريبي على انه " تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع " ¹.

فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة للقانون و بإرادة المكلف للقواعد القانونية الصادرة عن الإدارة الضريبية، و ذلك عن طريق استخدام طرق غير مشروعة، فالانتهاك هنا لا بد أن يكون إراديا و عمديا.

كما عرف C.Bazart الغش الضريبي على انه " ذلك الفعل أو العمل الذي يتجه إلى التملص (soustraction) من قاعدة من قواعد القانون الضريبي و بالتالي التخفيض من الضريبة المستحقة".

فهو بذلك يربط الغش الضريبي بالتنظيم الفني للضريبة أي تعمد وجود الأخطاء في التصريحات التي يقدمها المكلف إلى مصلحة الضرائب.

M. Bouvier فيقول أن الغش الضريبي هو كل مخالفة للقانون الضريبي الهدف منها الإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو تخفيض قيمتها قدر المستطاع. ²

لكن C. Rosier توسع شيئا ما في تعريف الغش الضريبي حيث يقول في كتابه « L'impôt » أن الغش الضريبي "يمس كل الحركات المادية، و كل العمليات المحاسبية و كل الأفعال أو الأعمال القانونية، و كل الحركات و التوليفات التي بواسطتها يحاول المكلف التملص من تطبيق قواعد الضريبة و بالتالي عدم دفع الضريبة " ³.

يظهر من هذا التعريف انه تعريف شامل و يختلف عن سابقه حيث و بالإضافة إلى اعتبار الغش الضريبي انتهاك واعتداء على القانون الضريبي، فهو يبين كذلك الطرق التي بواسطتها يمارس المكلف عملية الغش الضريبي.

أما A.Margairaz فيقول انه " نستطيع أن نقول انه هناك غش ضريبي إذا تم استخدام طرق تمكن من الإفلات من دفع الضريبة، في حين لم ينص المشرع الضريبي عن منفذ للهروب، فالغش الضريبي في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل ينجز عن سوء نية بهدف المخادعة و المغالطة".

¹سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص25

² Michel BOUVIER et autre, Finances publiques, 6eme édition, L.G.D.J, Paris, 2002, p627.

³ Camille ROSIER, « L'impôt », 2eme édition, Vaudoise Lausanne, Suisse, 1972, p28

يشير A.Margairaz في هذا التعريف إلى نقطة أساسية وهي انه لا يمكن إطلاق لفظ "غش" على أي فعل أو عمل ما لم يتم اكتشاف عملية الغش الضريبي، و يجب أن يكون هذا الأخير متضمنا لأركان الغش و التي سوف نبينها لاحقا.

أما المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي * (CNES) فيتبنى التعريف التالي " الغش الضريبي هو انتهاك بوعي أو بلا وعي للقانون الضريبي، و يحلل هذا الفعل إلى مجموعة التوليفات القانونية و المحاسبية و كل الإجراءات المادية بهدف التملص من الضريبة.

لا يختلف هذا التعريف عن التعريف السابق إلا انه أضاف شيئا مهما هو انه لا يفرق بين المكلف الذي يدرك بقواعد القانون الضريبي و الذي لا يدرك بها إلا فيما يتعلق بهدف كلا منهما، وهذا ما يسمح لنا بتمييز الغش الضريبي عن المفاهيم الأخرى القريبة منه.

للإشارة فانه لم يرد في مختلف التشريعات و القوانين الضريبية في القانون الضريبي الجزائري أي تعريف دقيق و شامل للغش الضريبي و إنما اكتفى المشرع بذكر أشكال الغش الضريبي في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة و التي استحدثت في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية .

من خلال التعاريف السابقة الذكر لاحظنا أنها أهملت جانبا مهما من الظاهرة و هو انعكاسات ونتائج الغش الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني و بالتالي سنحاول إدراج التعريف التالي لعله يكمل هذا النقص. فالغش الضريبي هو كل مخالفة إرادية و عن قصد للأحكام و القوانين الضريبية المعمول بها في الدولة، الهدف منها التملص من دفع كل أو جزء من المبلغ الواجب أدائه إلى خزينة الدولة، باستعمال جميع الطرق و الوسائل، سواء كانت حركات مادية أو عمليات محاسبية، الشيء الذي يؤدي إلى خسارة مالية لخزينة الدولة، و اختلالات هيكلية على الاقتصاديات الجزئية و الكلية، و إعاقة التوجه السليم للسياسة الاقتصادية.

كذلك نشير إلى أن عملية مكافحة الغش الجبائي لا تكون عفوية، و إنما تكون حسب أهمية هذا الغش ضمن المعطيات الاقتصادية و الإجتماعية لأن النظام الجبائي يمكنه أن يتعايش مع نسبة معينة من الغش الجبائي لا تؤدي إلى إختلال التوازنات الأساسية.

* CNES : Conseil National Economique et Sociale en Algérie.

و هذه الأهمية يمكن تقييمها من عدّة جوانب : من حيث أسباب العّش الجبائي أشكاله، آثاره و طرق قياسية و بذلك نكون بصدد تشخيص ظاهرة العّش الجبائي ضمن إطار مضبوط لأن عملية التشخيص تختلف من بلد لآخر.

الفرع الثاني: أسباب العّش الجبائي

من أسباب العّش الجبائي ما هو متعلق بالعوامل التاريخية، الإقتصادية، السّياسية، الإجتماعية و السيكلوجية و التي نسميها أسبابا خارجية، هذا من جهة، و من جهة أخرى هناك من الأسباب ما هو مرتبط بوضعية التشريع الجبائي و إجراءات تطبيقية و كذا مدى تكيف المصالح الجبائية مع الظاهرة و هي الأسباب الداخلية .

أولا: الأسباب الخارجية:

في هذه الفئة من الأسباب نصنّف كل العوامل الإقتصادية، الإجتماعية، الثقافية.... الخ، التي أدت إلى تكوين وسط حي يسمح بانتشار واسع و حقيقي لظاهرة العّش الجبائي و إعطائها نموا سريعا بحيث أصابت كل ميادين الإقتطاع الجبائي.

أ- الأسباب التاريخية و الإجتماعية:

هناك علاقة قوية بين ظاهرة العّش الجبائي و نوعية العلاقات التي تربط الأفراد بالدولة و عليه فإن العّش يعتبر في بعض الحالات تعبيرا مباشرا عن رفض جهاز الدولة بصفة عامة و لنظامها الجبائي بصفة خاصة.

تاريخيا و منذ الإحتلال العثماني (التركي) للجزائر و مروراً بالاستعمار الفرنسي لم يكن الإقتطاع الجبائي سوى وسيلة لسلب و نهب أملاك السّكان الأصليين و أداة فعالة لتفجيرهم و لا يزال هذا التّصوّر المرسّخ في الذاكرة الجماعية ثابتا إلى يومنا هذا بسبب العوامل التالية¹:

- إستمرار النظام الجبائي الإستعماري مدّة زمنية معتبرة بعد الإستقلال (حتى سنة 1976) و هو ما كان منافيا لتطلعات الشّعب و قيادته أثناء الفترة الإستعماري؛
- عدم الثقة في هيئات الدولة و التي غذاها عجز الإدارة في القضاء على مختلف الأمراض الإجتماعية، كالرشوة، الاختلاس و استغلال النفوذ؛

¹ Rapport préliminaire sur la fraude fiscale, ministère des finances avril 1992, P7.

- الإستعمال غير العقلاني للأموال العمومية و صرفها في الكماليات بإفراط كبير؛
- الاعتقاد الديني الذي يعتبر الجبائية منافية لأحكام الشريعة الإسلامية.

فكل هذه العناصر ساهمت في تكوين وعي جماعي مقتنع بالّعش الجبائي، مما أدى إلى الإندثار المستمر للحسن الجبائي داخل المجتمع.

ب- الأسباب السيكولوجية:

يمكن إعتبار سيكولوجيا العنصر الجبائي علما قائما بذاته لأنه ينصّب على دراسة تصرفات أو سلوك العنصر الجبائي إتجاه واجباته الجبائية، فهناك موضوع للدراسة و منهج يمكن إستخلاصه من المناهج المتبعة في علم النفس.

في هذا السياق نستطيع طرح مشكل العّش الجبائي من زاوية مبسطة و ذلك بإفترض أن بعض العناصر الجبائية تقوم بواجباتها الجبائية بصفة إرادية لكن إرادة هؤلاء و احترامهم للقانون الجبائي هي قضايا نسبية لإرتباطها بعنصر الخطر عند إكتشافهم من طرف الإدارة الجبائية أي إرتباطها بدرجة فعالية نظام المراقبة الجبائية.

فالمكلف بالضريبة يقوم بحساب نسبة الخطر ثم يطبقها على مبلغ الإقتطاع و الغرامات المستحقة و النتيجة التي يحصل عليها يقارنها بقيمة الإقتطاع المغشوش فإذا كانت النتيجة أقل من هذا الأخير أي أقل من الإقتطاع المغشوش، فإن العنصر الجبائي يستطيع إنتهاج العّش، . كما أنه يمتنع في الحالة العكسية لكن في الواقع العملي المكلف بالضريبة لا يستطيع القيام بهذا الحساب و موقفه إتجاه عامل الخطر يتحدّد بين عدّم رضاه من أداء الإقتطاع و عدم رضاه عند إكتشافه من طرف الإدارة الجبائية حيث يدفع مبلغ الإقتطاع إضافة إلى العقوبات و الغرامات الجبائية كذلك.

إن التصور الذي يضعه المكلف بالضريبة لنفسه حول النظام الجبائي، يكون محدّدا لسلوكاته المستقبلية إتجاه واجباته الجبائية و هذا ما يؤدي إلى الإستدلال بالنظرية الحتمية و التي بموجبها تكون طبيعة المعطيات التي يحصل عليها المكلف بالضريبة حول جهاز الدولة عامة و النظام الجبائي خاصة محدّدا لسلوكه الجبائي. فالملاحظ في كثير من دول العالم أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول Charles LAMB "أن المدلس(الغشاش) الضريبي هو

سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا.¹

¹ J.C.MARTINEZ, la fraude fiscale, Op.Cit, p50.

د- الأسباب الاقتصادية:

المعروف أن النشاط الاقتصادي في الدولة يحدّد حصيلتها من الإقتطاعات الإجبارية و تثبيت هذه الحصيلة عن مستوى معين يتطلب التحكم في أدوات السياسة الجبائية و في الجزائر الكّل كان يضمن أن العائدات من المحروقات قادرة على تمويل أعباء الدولة و تمويل التنمية الاقتصادية و الإجتماعية و بذلك ظهرت الجباية العادية في موقع ثانوي و العنصر الجبائي الجزائري عند إقباله على العّش كان يبرّر فعله بأنه لا يسبّب أي ضرر للمجتمع و سير هياكل الدولة لا يتوقف على ما يدفعه.

إضافة إلى هذا فإن وفرة الموارد المالية المتأتية من المحروقات في مرحلة معينة أدى إلى إعادة تقييم الكتلة الأجرية مرات عديدة مما أدى إلى تزايد الطّلب الوطني في حين لم يكن الجهاز الإنتاجي قادرا على إستيعاب هذا الطّلب و لذلك ظهرت الإختلالات و الإضطرابات على مستوى الإقتصاد الوطني لعدم الإنسجام بين الطّلب الضّخم و العرض المتواضع.

نتيجة لهذا الوضع ظهرت الفوضى في شبكات التوزيع و إتسع نطاق السّوق الموازية ، فالدولة إذن لها جزء كبير من المسؤولية نتيجة تورطها و مساهماتها في الإنتشار المستمر للعّش الجبائي بسبب عدم قدرة الإحتكار، الذي كانت تمارسه على تنظيم سوق السّلع والخدمات و كذا القضاء على الندرة وبظهور المحتوى الاقتصادي الجديد و المتمثل في تبني إقتصاد السّوق بسبب إنكماش عوائد الرّبّع البترولي و السّقوط في الحلقة المفرغة للدّيون الخارجية، أحدثت السّلطات العمومية مجموعة من التغييرات على مستوى الإقتصاد الكليّ و الإقتصاد الجزئي في إطار الإصلاحات الاقتصادية و التي كان من شأنها التخفيض من أهمية العّش الجبائي.

لكن ما يلاحظ من زيادة تأزم الوضع الاقتصادي على جميع المستويات لم يكن بسبب هذه التغييرات فحسب و التي تعتبر من شروط الهيئات المالية الدّولية التي لا تراعي الخصائص الداخلية للبلاد، بل كذلك نتيجة عدم التنسيق بين مختلف أدوات السياسة الاقتصادية و التعارض بين آلياتها أحيانا.

فتنازل الدّولة عن الإحتكارات، خصوصية وسائل الإنتاج ، تحرير التجارة الخارجية و حرية المبادرة الفردية في غياب رقابة الدّولة أدّى إلى تحويل مفهوم إقتصاد السّوق إلى مفهوم سوق الإقتصاد بحيث أصبح الإقتصاد الوطني يقاوض كأية سلعة عادية و من مظاهر هذا الوضع الإنتشار الواسع لظاهرة العّش الجبائي، حيث ظهرت مؤسسات تجارية وهمية لا مقر لها بينما هي مقيدة في السّجل التجاري،

و بذلك يمكن تصوّر نوع و حجم العمليات التي تقوم بها من إستيراد وبيع بعيدا عن أنظار هيئات الرقابة في الدولة و هذا ما يضرّ بالجهاز الإنتاجي الذي ينشئ القيمة المضافة.

هـ - الأسباب السّياسة:

وهي أسباب ساعدت كذلك على إنتشار ظاهرة العّش الجبائي، فقد لا يساعد المناخ السّياسي السائد في البلاد على قمع العّش و يظهر ذلك من خلال العوامل التالية:

العامل الأول: الإختيار الإيديولوجي و السّياسي الذي اعتمده السّلطات العمومية غداة الإستقلال المتمثل في النظام الإشتراكي، ممّا كان له أثر مميز في تكوين و بلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداحيل .

العامل الثاني: وجود موارد هامة من المحروقات جعل السّلطات العمومية تعتبر موارد الجبائية العادية ثانوية أدّى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الإقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية و محاربة العّش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية و مازال هذا الوضع قائما إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية فهل يعقل أن تطلب من المواطن ما كان في راحة من أدائه و لمدة زمنية معتبرة بدون مشكل، حتما أنه سوف يحتجّ و يعارض عن طريق العّش الجبائي.

ثانيا: الأسباب الداخلية :

و هي فئة الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي ككلّ و التي يمكن تقسيمها إلى أسباب ناتجة عن النّظام الجبائي في حدّ ذاته وأسباب ناتجة عن التقنية الجبائية و التي ساعدت أيضا على تعمق جذور ظاهرة العّش الجبائي.

أ- الأسباب الناتجة عن النظام الجبائي :

تعتبر الأسباب الناتجة عن النظام الضريبي بين الأسباب المباشرة التي أدت إلى استفحال ظاهرة العّش الجبائي كونه العامل الرئيسي الذي تقاس بت كفاءة السياسة الجبائية و فعاليتها انطلاقا من الجانب التشريعي، التنظيمي، الإجرائي، و التقني.

1-تعقد النظام الضريبي:

ان تعقد النظام الضريبي هي السمة البارزة للنظام الضريبي في الجزائر سواء قبل الإصلاحات أو بعدها ، و ساء تعلق لأمر بالتشريعات الضريبية (القوانين الجبائية و اللوائح و التعليمات) أو الإجراءات الضريبية المتعلقة بالتصريح الضريبي، التصفية، التحصيل، الرقابة و المنازعات أو تلك المتعلقة بالإدارة الجبائية، و من أمثلة ذلك :¹

● **نظام ضريبي معقد:** و هذا من خلا كثرة القوانين، قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال قانون التسجيل و حقوق الطابع. زد على ذلك الكميات الهائلة من المذكرات الإجرائية التي لم يكن من الممكن أن يستوعبها الموظف أو يعيها المكلف؛

● **ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:** و هذا نظرا لكثرة و تعدد الضرائب و معدلاتها، فالضرائب على الدخل لوحدها كانت 09 و الضرائب على الإنفاق 04 و غيرها من الضرائب، فضلا عن كثرة المعدلات، فالضرائب على رقم الأعمال كانت تضم 18 معدلا و السلم الضريبي على الأجور و المرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا لكل فئة بما يولد في النهاية 60 معدلا مع الأخذ بعين الاعتبار 03 فئات فقط، و هذا ما دفع بالمكلف إلى إتباع إجراءات جد معقدة في تصريحاته المختلفة لكل الضرائب الخاضعة له ما أدى إلى استفحال ظاهرة الغش و التهرب الضريبي؛

● **كثرة الإعفاءات الضريبية و عدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة و الضرائب على رأس المال،** فمن خلال المعطيات المقدمة من وزارة المالية، نجد انه منذ سنة 1962 إلى غاية 1989 النسبة الهائلة من الجباية العادية تمثلها الضرائب غير المباشرة، فعلى سبيل المثال كانت نسبة الضرائب المباشرة سنة 1962 تمثل 27% من الجباية العادية مقابل 70% تمثلها الضرائب غير المباشرة. و بقي الحال على هذه الشاكلة إلى غاية سنة 1989 أين بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة 58% و لم تشكل نسبة الضرائب المباشرة سوى 37% من إجمالي الجباية العادية، و بالتالي كان النظام الضريبي أمام إشكال عدم زيادة الضرائب المباشرة لكثرة الإعفاءات الضريبية؛

¹ عبد المجيد قدي، الإصلاح الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة،

• عدم وجود منطق يحكم كثرة التعديلات الملازمة لقوانين المالية لما يتعلق الأمر بالإعفاءات، التخفيضات، توسيع أو تضيق الأوعية مما يؤثر على غياب إستراتيجية شفافة و منسجمة بخصوص المستقبل.

2- عدم استقرار النظام الجبائي

عمليا نخضع مختلف التشريعات و الأحكام الجبائية إلى تعديلات متوالية و مختلفة و كذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية، و هذا ما ترجمه قوانين المالية السنوية و قوانين المالية التكميلية، و لم تسلم التعديل كذلك الأنظمة الجبائية الخاصة بالتعديل أو الإلغاء و هذا نظرا لعدة أسباب و ظروف تتعلق بالتغيرات الاقتصادية خاصة تلك المتعلقة بسوق النفط (انخفاض أسعار النفط) و الذي يؤدي إلى سواء توسيع الوعاء الجبائي مثل ما انتهجته السلطة المالية بما يسمى بالتصريح الطوعي لمحاولة جلب الاقتصاد غير الرسمي إلى الاقتصاد الرسمي أو الرفع من معدلات الضريبة التي تمس أوعية ضريبية كبيرة مثل الرسم على القيمة المضافة الذي انتقل من 17% إلى 19% و من معدل 7% إلى معدل 9%، هذه الإجراءات و أخرى لا تمكن لا المكلفون بالضريبة و لا موظفو الإدارة الجبائية من إستيعاب مضمون النظام الجبائي.

3- محدودية الإمكانيات الكمية و النوعية

ما يلاحظ في هذا المجال أن الإمكانيات البشرية و الإمكانيات المادية من عتاد و تجهيزات و مباني و وسائل نقل الموضوع في متناول الإدارة الجبائية و على كل المستويات (مفتشيات، قباضات، و مديريات ولائية، مديريات جهوية، مراكز الضرائب، مراكز جوارية) تبقى دون الحد الأدنى الضروري و المطلوب.

كذلك فإن الموظف في الإدارة الجبائية يقوم بمعالجة و دراسة حوالي 538 ملف كمتوسط لتحديد الوعاء، هذا في غياب أدنى شروط العمل الإداري و في نقص معتبر للوسائل الحديثة لمعالجة المعلومة الجبائية، لاسيما المعلوماتية المتعلقة بالدفع و التصريحات السنوية و الشهرية، إلا ما تعلق الأمر بمراكز الضرائب و مديرية كبيريات المؤسسات التي بدأت في استعمال أنظمة معلوماتية خاصة بالتصريحات الجبائية Djibayatic، أخرى متعلقة بتسيير الملف الجبائي على مستوى هذه المديريات و المراكز. كذلك نشير إلى النقص الملاحظ في تكوين هؤلاء الموظفين و في الكثير من الحالات يكونون محل سخرية بعض المكلفين بالضريبة (المستشارون الجبائيون و مكاتب الاستشارة الجبائية و المحاسبية) التي

تحترف الغش الجبائي المشروع باستعمال الثغرات القانونية، أما المؤهلين منهم و بعد تحصيلهم التكوين الكافي و اكتسابهم الخبرة اللازمة يتركون الإدارة في إتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر و الإمتيازات المهنية أي الانتقال إلى القطاع الاقتصادي سواء المحلي أو الأجنبي، أو يمارسون المهن الحرّة بإعتبارها أكثر مردودية مثل الاستشارة الجبائية و بذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين بالضريبة التي تلجأ إلى أساليب الغش و التهرب الضريبيين.

ب- الأسباب الناتجة عن التقنية الجبائية

يقصد بالتقنية الجبائية كل الإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الجبائي، و تحصيل و تصفية الضريبة، و الرقابة الجبائية، و كل ما يتعلق بالتنظيم الفني للضريبة، و يمكن حصر هذه الأسباب فيما يلي:

1- الخلل في نظام التصريحات الجبائية

النظام الجبائي الجزائري على غرار معظم الأنظمة الجبائية في العالم هو نظام تصريحي و بذلك يعتمد تصريح المكلف بالضريبة كأساس لتحديد الوعاء و تصفية مبلغ الإقتطاع لأنه نظريا يحتوي على المعلومات الكافية عن نشاطه و وضعه المالي. و يقول G.Leonard و C. de Courson " انه من الأسباب الرئيسية للغش الضريبي اعتماد الأنظمة الضريبية على التصريحات لتحديد الأوعية الضريبية"¹.

لكن في ظل عدم إمكانية مراقبة كل التصريحات و التأكد من مصداقيتها إنتهزت بعض المكلفين بالضريبة الفرصة لتقديم تصريحات ناقصة للإدارة الجبائية أو عدم تقديمها أصلا لأن الإخضاع التلقائي و ما يتبعه من غرامات و عقوبات مالية يكون في أغلب الأحيان لصالح المكلف بالضريبة.

2- تقنية الخصم :

تطبق هذه التقنية حتى يتمكن المكلف بالضريبة من خصم جميع الأعباء و التكاليف² التي تحمّلها من جراء ممارسة نشاطه و بذلك تتحدّد النتيجة الجبائية أي الوعاء الضريبي الذي تقتطع منه الضريبة، فتستعمل بعض المكلفون بالضريبة هذه التقنية لتضخيم كتلة التكاليف و الأعباء الواجبة الخصم مع توفر كل الوثائق الثبوتية مما يؤثر على النتيجة الجبائية و بذلك إنخفاض مبلغ الإقتطاع أو إمكانية عدم أدائه في حالة العجز (التكاليف و الأعباء أكثر من الرّبح الخام) و هذا كلّ في غياب جهاز

¹ C. de COURSON, G. LEONARD, Les fraudes et les pratiques abusives, Rapport au premier ministre français Alain Juppé, Collection des Rapports Officiels, 1996, p 33.

² المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحدد مثلا ما هي الاعباء المسموحة الخصم و ما هو سقف بعض الاعباء

فعال للرقابة. و على عكس من ذلك قد تخدم هذه التقنية بعض الشركات الأجنبية التي تقوم بتضخيم الربح الخام لتحويل أكبر قدر ممكن من العملة الصعبة إلى الشركة لإام، ففي هذه الحالة تستفيد الخزينة العمومية من ارتفاع في عوائد الضريبة على إرباح الشركات و تفقد كتلة من العملة الصعبة في المقابل.

3- الرقابة و التحقيق الجبائي

وهي عملية تهدف إلى تصحيح التصريحات الجبائية التلقائية للمكلف بالضريبة و في نفس الوقت كشف طرق الغش الضريبي و تسليط العقوبات على مرتكبيه، فمستقبل الغش الجبائي و كذا إستمرارية النظام الجبائي مرهونة بنجاعة هذه العملية و ما يلاحظ عن هذه العملية في الجزائر هو عجزها و محدوديتها وهذا نظرا للأسباب التالية:

- عدم إمكانية برمجة أكبر عدد ممكن من الملفات الجبائية التي يحقق بشأنها وهذا لنقص الإمكانيات والوسائل المادية والبشرية المشار إليها أعلاه؛
- عدم وجود تعاون حقيقي بين مختلف هيئات الرقابة الأخرى كإدارة الجمارك، إدارة أملاك الدولة، مديرية المنافسة و الأسعار، مديرية الأمن ، بغرض توحيد الجهود لقمع الظاهرة و حتى حق الإطلاع المعترف به للإدارة الجبائية في المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية فهو نسبي نتيجة عدم الصرامة في تطبيقه؛
- إتباع بعض المعايير التقنية في اختيار الملفات التي تطبق عليها الرقابة الجبائية الرباعية (أربع سنوات كحق للتقادم الجبائي) و التي تتماشى في بعض الأحيان مع قرارات شخصية لموظفي الإدارة الجبائية؛
- الفساد الجبائي: ظاهرة الرشوة التي تفشت في أوساط المصالح الجبائية بصفة عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق بصفة خاصة بسبب غياب المحفزات المهنية ، وضعف التأهيل و الضمير المهني.

الفرع الثالث: آثار الغش الجبائي على اهداف السياسة الجبائية :

يمكن للنظام الجبائي أن يتعايش مع حدّ معين من الغش الجبائي كما سبق ذكره و هو حال كل الأنظمة الجبائية في باقي دول العالم لكن لا يجب تجاوز هذا الحدّ و إلا كان له من الآثار ما يهدّد قيام الدولة بوظائفها الحيوية، فإذا كانت السياسة الجبائية وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية و الإجتماعية و السياسية فإن الغش الجبائي سوف يحدّ حتما من قيمة هذا التدخل و ينعكس ذلك

على الأهداف المالية و الإقتصادية و الإجتماعية للسياسة الجبائية . فأهمية العّش الجبائي و الآثار الناتجة عنها هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لتقويم السياسة الجبائية الحالية، و اختيار سياسة جبائية ملائمة تأخذ بعن الاعتبار هذه الظاهرة.

أولاً: اثر العّش الجبائي على الأهداف المالية للسياسة الجبائية

ان أول اثر تحدّثه ظاهرة العّش الجبائي هو التقليل من حجم الإيرادات المالية للخزينة العمومية، و الذي يعتبر من بين الأهداف التقليدية للسياسة الجبائية. و يرتبط ذلك بحجم النشاط الاقتصادي الموازي الذي أصبح يشكل ما بين 20% و 30% من الناتج الداخلي الخام أي ما يعادل 10 إلى 14 مليار دولار أمريكي¹.

و هذا ما يؤدي إلى تقلص نشاط السّلطات العمومية و ممارستها لسياسة التقشف و الترشيح، فهي تعمل على الحد من النفقات العامة الموجهة للاستثمار العمومي (إنجاز الهياكل القاعدية) و تكتفي بالنفقات المرتبطة بالتسيير العادي، على ان لا تعمل على خلق مناصب جديدة في الوظيفة العمومية، و بالمقابل تطلب المزيد من المكلفين النزهاء و ذلك برفع معدلات الضرائب (زيادة الضغط الجبائي) أي سياسة التوسع الأفقى أو اللجوء إلى الاستدانة الداخلية أو الخارجية ، أو اللجوء إلى الإصدار النقدي(التمويل غير التقليدي)، و كل الطرق السالفة الذكر لها مساوؤها على الاقتصاد الوطني و على القدرة الشرائية للمواطن و على السيادة في اتخاذ القارات و قد تلجأ الدولة إلى التوقف عن تقديم الإعانات المالية المباشرة و سياسة تدعيم السعر الموجهة خصيصا للجانب الاجتماعي، كما يمكن ان تعيد النظر في سياسة الإعفاءات الجبائية الموجهة لدعم و ترقية الحياة الإقتصادية و الإجتماعية و البيئية.

ثانياً: اثر العّش الجبائي على الأهداف الاقتصادية للسياسة الجبائية

1- إعاقه عمل آلية المنافسة

إعاقه عمل آلية السوق هو تشوه إقتصادي يحدثه العّش الجبائي حيث أن الإقتطاع المرتفع من النشاطات الصناعية و التجارية يمنح إمتيازات معتبرة للمؤسسة التي تعّش مقارنة بتلك التي لا يمكنها العّش، مما يفشل المنافسة و يبطل شروط تصنيفها، فمن المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم و الزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها، ومنها من تلجأ إلى العّش للحصول على وسائل تمويل و بذلك تباع

¹ فريد كورتل ، ناجي بن حسين ، التهرب الضريبي والجمركي... أي سبيل للحد منها ، الملحق الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، ماي 2003 ، ص 225.

منتوجاتها بأسعار مخفضة مقارنة بالأسعار المطبقة من طرف نظيراتها و المثال واضح في الجزائر من خلال مقارنة أسعار القطاع الإقتصادي العام بأسعار القطاع الإقتصادي الخاص لاسيما في الفترة المباشرة للتفتّح على إقتصاد السوق.

فالقطاع الخاص يفضل الاحتفاظ بحصيلة العّش ليضمن مستوى معيشي راق لأصحابه أو لتكوين رؤوس أموال جديدة تساعدهم على التوسّع في نشاطهم. وهذه الأساليب تجعل الرّاح في اللّعبة الإقتصادية ليس دائما المسير الجيد ولكن ذلك البارع في العّش الجبائي وهذا جانب لأحد الأسباب المفسرة للشراء الفاحش لأصحاب المال.

2- إعاقة النمو و التقدّم الإقتصادي :

إن درجة مساهمة الضريبة في تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي تتوقف على درجة انتشار العّش و التهرب الضريبي، "فبالنسبة للاستثمار مثلا فان نقص إيرادات الدولة بسبب العّش و التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، و هذا ما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية ، بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات المسموحة في إطار ترقية الاستثمار و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات البطالة و التضخم"¹.

أضف إلى ذلك فان العّش و الضريبي يعمل على تثبيط الجهود نحو رفع الإنتاجية و من ثمّ إنعاش الاقتصاد، "فالمستثمر الذي يطمح إلى مضاعفة أرباحه عن طريق و ضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج و عملية التسيير بهدف خفض التكاليف، لا يتردد في محاولة العّش و التهرب من دفع الضريبة من اجل الوصول إلى مبتغاه".

3- التخصيص غير الكفء للموارد:

أوضح Peacock أن التملص من الضريبة يؤدي إلى الاستخدام غير الكفء للموارد و ذلك بتشجيع الأفراد ذوي الكفاءات العالية الذين ينشطون في مجال الصناعة على الدخول في أشكال من الأعمال يصعب فرض الضريبة عليها رغم أنهم لا يتسمون فيها لا بالمهارة و لا بحسن التدريب.⁽²⁾

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص162.

² عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة لنشر، الإسكندرية، 2006، ص ص 184 و 185.

و يقصد بذلك انه عندما يقرر مالكو عوامل الإنتاج كيف يخصصون موارده فإنهم يهتمون بصافي العائد الضريبي بمعنى يوجهون أنشطتهم الاقتصادية حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية. و نلاحظ ذلك جليا في الجزائر فالأنشطة الاقتصادية عامة تتوجه نحو القطاعات الأكثر حساسية و سهولة للتملص من الضرائب و منه تحقيق الربح السريع دون أن تتجه إلى النشاطات التي تخلق الثروة و تساهم في تكوين القيمة المضافة.

ثالثا: الآثار الاجتماعية و السيكولوجية :

يؤدي العُش الجبائي إلى إسقاط العبء الجبائي على العناصر الجبائية النزيهة و هذه الوضعية تحفزهم على اللجوء لأساليبه و عليه فإن آثاره تبدو أكثر وضوحا على المستوى السيكولوجي

1- تدهور عامل الصدق في المعاملات :

العُش الجبائي يفسد تصرفات محترفيه و بذلك تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الإطمئنان في منح القروض للزبائن لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في كل وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب العُش الجبائي، مما يؤدي إلى عدم أداء مستحقات الموردين و الذين قد يتابعون جبائيا أيضا.

2- تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية :

العُش الجبائي يعكّر صفو العلاقات بين مختلف الطبقات الاجتماعية حيث إمكانية العُش غير متساوية لديها، فعند إعداد الدولة لموازنتها تأخذ بعين الاعتبار الحسائر الجبائية الناتجة عن العُش و للإحتفاظ بهامش أمان تقوم بزيادة طلباتها مقارنة باحتياجاتها المالية و ذلك عن طريق زيادة نسبة الضُغط الجبائي، مما يؤدي إلى تحول العبء الجبائي الإضافي نحو الطبقة الاجتماعية التي لا تتوفر لديها إمكانيات العُش إضافة إلى أنها لا تستطيع تحميل هذا العبء على غيرها (طبقة الموظفين والأجراء).

3- تدهور الحس و الوعي الجبائي :

تعتبر البيئة العامة للعُش الجبائي بين مختلف طبقات المجتمع الجبائي يساهم في تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس و الوعي الجبائي بصفة خاصة، فلا يمكن تفضيل النفع العام على النفع الخاص إذا كان الفرد يقبل مبدئيا إمكانية التخفيض من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها المجتمع و بذلك فإن العُش هو عامل من عوامل تلاشي و انعدام الحس المدني.

و عليه فالظاهرة تهدم أسس الدولة و تعود المواطن على العيش بالمخالفة و فضلا عن ذلك فإن سوء السيرة الجبائية ما هي إلا خاصية واحدة من خصوصيات ظاهرة عامة و عميقة و هي سوء السيرة الإجتماعية.

المطلب الثالث: مشكلة الازدواج الضريبي

يعرّف الازدواج الضريبي، بمشكلة ازدواجية فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية و على نفس الوعاء الجبائي. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية.¹

كما يعرف أيضا على انه فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص ذاته بالنسبة إلى المال نفسه في المدة نفسها.² بمعنى انه لكي يتحقق الازدواج الضريبي يجب توافر أربعة شروط و هي:

- وحدة الشخص المكلف بأداء الضريبة؛
- وحدة الدخل (الوعاء) الخاضع للضريبة؛
- وحدة الواقعة المنشأة للضريبة؛
- ووحدة الضريبة المفروضة.

و قد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

الفرع الأول: الازدواج الضريبي على المستوى الدولي

يفسّر الازدواج الضريبي على مستوى الجبائية الدولية بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة* في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول. في هذه الحالة، تنظم الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية كيفية تفادي هذه الظاهرة.

و نظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها حظيت و مازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل الحكومات والباحثين الاقتصاديين و ذلك لتتأججها الخطيرة من الناحية الاقتصادية. فعلى المستوى الداخلي، كثيرا ما يتدخل المشرّع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة و محكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة، أبرزها إعفاء

¹ Bernard Castagnède, Précis de fiscalité internationale, Presses Universitaires de France, 1er Edition, Paris, 2002, p 12.

² محمد حلمي مراد، مالية الدولة، القاهرة، مكتبة النهضة، 1962، ص 220.

* نقصد بالتشابه أو التماثل اختلاف التسمية و وحدة شروط الازدواج الضريبي، كان نقول الضريبة على الربح او الضريبة على النتيجة.

الدخول الأجنبية من الضريبة أو اعتماد طريقة القرض الضريبي على نفس هذه الدخول.

أولاً- أسباب الازدواج الضريبي الدولي:

يكفي توفر إحدى الأسباب لظهور الازدواج الضريبي الدولي، و يمكن حصر هذه الأسباب في أربعة عناصر على النحو التالي:

1- اختلاف معايير الخضوع للضريبة:

تقوم مختلف هذه المعايير على ثلاثة أسس هي: الارتباط السياسي، الاجتماعي والاقتصادي و يتضمن مبدأ الارتباط السياسي إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (معيار الجنسية) بينما ينطوي مبدأ الارتباط الاجتماعي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها(معيار المصدر) و يقرّر مبدأ الارتباط الاقتصادي حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (معيار الموطن)، بالتالي، فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزامن قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد.¹

2- اختلاف تفسير المصطلحات التقنية:

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول النامية حول مفاهيم مثل الإقامة و الموطن و المنشأة الدائمة، حيث تختلف العديد من القوانين الضريبية الوطنية في تحديد الموطن، حيث يركز بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يرجع البعض الآخر إلى فكرة موقع المصالح الحيوية الرئيسية للمكلف بالضريبة أو إلى حصوله على دخل من مصدر مقيم في تلك الدولة أو إلى الجمع ما بين هذه المعايير كما هو الحال في التشريع الجزائري.² كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة الدائمة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات.

¹ أحمد بونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، صفحة 98.

² المادة 3 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

و بالطبع يترتب على تباين مضمون هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدّد أو ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين.¹

3- اختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل:

يؤثر التنظيم التقني لضرائب الدخل على تحديد معايير الخضوع للضريبة إذ يؤخذ بمعيار المصدر عادة (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات الطابع الشخصي، و بذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.²

4- ظهور التجارة الإلكترونية:

لقد أدى ظهور و تطور التعامل تجاريا عن طريق وسائل الاتصال الاليكترونية، إلى احتمال حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة لأن دولة مكان دفع قيمة الصفقة ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل في حين ترى دولة موطن الشركة المستفيدة من هذه الصفقة أن لها الحق في فرض الضريبة و قد يؤدي ذلك في النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية.

ثانيا: أصناف الازدواج الضريبي الدولي:

1- الازدواج الضريبي الدولي القانوني:

هي الوضعية التي يخضع خلالها المكلف، على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة، للضريبة في أكثر من دولة. و يمكن إظهار هذه الوضعية في الحالتين التاليتين.³

الحالة الأولى: نفس الشخص معتبر من طرف دولتين كمقيم بهما.

لما يعتبر شخص مقيما بدولة معينة، و التي ستطبق سيادتها الضريبية على دخوله أو ثروته، الناشئة على إقليمها أو في دول أخرى. و هو نفس الشيء في الجزائر، التي تفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بعنوان دخولهم المحصل عليها في الداخل وفي الخارج.

بالتالي، إذا اعتبرت دولتان أن مكلفا بالضريبة له محلّ جبائي على إقليمها، سيتعرّض هذا الشخص

¹Jean Raphaël PELLAS, Le vade-mecum de la fiscalité internationale, Editions EMS, France, 2002, page 5.

²أحمد يونس البطريق، نفس المرجع المذكور، صفحة 100

³ Bruno GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, Editions Francis LEFEBVRE, 5^{ème} Edition, France, 2001, page 28.

لازدواج ضريبي، ليس فقط على أساس الدخل التي حصل عليها في هاتين الدولتين بل كذلك على تلك الواردة من الدول الأخرى (التي لا يملك فيها محلا جبائيا).

الحالة الثانية: شخص مقيم بدولة يتحصل على دخول متأتية من دولة أخرى (أو يملك ثروة واقعة في دولة أخرى).

تسعى الدول عادة، إلى إخضاع الدخل الناشئة على إقليمها للضريبة، حتى و لو كانت لفائدة أشخاص غير مقيمين جبائيا فيها. و الحجة المقدّمة من قبلها، أن قد تم تحقيق هذا الدخل بفضل استعمال الهياكل و الخدمات العمومية المحليّة، و من الضروري أن يساهم المستفيد في الأعباء العمومية لتلك الدولة، أو أن الدخل ناتج عن حدوث حلقة اقتصادية كاملة على إقليمها أو أن المدين المقيم قد دفع دخلا قد يمثل عبئا قابل للاقتطاع، من أجل تحديد ضريته الخاصة به، و بالتالي يجب إحداث توازن من خلال فرض ضريبة على الدخل الموافق له. إن مبدأ فرض الضريبة في دولة مصدر الدخل، معروف و متداول على المستوى العالمي، و حتى عند الدول المتقدمة. يشير التشريع الجبائي الجزائري، إلى فرض الضريبة على الأشخاص الذين ليس لهم محلّ جبائي في الجزائر و المحصلين على دخول من مصدر جزائري.

إذا تحصل شخص على دخول في دولة، بينما يقيم في دولة أخرى، ستفرض عليه الضريبة على الشكل التالي:

- في دولة مصدر الدخل، مادام أنّه نابع بها؛
- و في دولة الإقامة الجبائية، لأن المستفيد يسكن بها، و عليه المساهمة في الأعباء العمومية بدلالة مقدّره التكاليفية الحقيقية.

2- الازدواج الضريبي الاقتصادي:

هي الوضعية الناتجة عن خضوع شخصين للضريبة على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة. و قد يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي داخل الدولة نفسها. و لنا المثال الكلاسيكي في هذا المجال ألا و هو أرباح الأسهم. فلما يتحصل مساهم على أرباح أسهم، التي تم فرض الضريبة عليها و هي بين أيدي الشركة موزعة الربح. و مادام أن أرباح الأسهم قد تم دفعها من المبالغ المتوفّرة في الخزينة الاجتماعية بعد دفع الضرائب، تخضع للضريبة وهي بين أيدي هذا المساهم، سيتعرض نفس الدخل، أي ربح الشركة، لاقتطاع مزدوج، أولا على أساس الضريبة على أرباح الشركات، وبعدها بعنوان ضريبة

الدخل. يتعلّق الأمر في هذه الحالة بازدواج ضريبي، لكنّه اقتصادي وليس قانوني، ما دام أن الضريبة قد تم دفعها من قبل مكلفين بالضريبة مختلفين، الشركة ثم المساهم. لقد استعملت العديد من البلدان، من بينها الجزائر، طريقة الرصيد الجبائي، للتقليل من حدّة هذا الازدواج الضريبي.

و نجد الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي¹، فقد تقوم مؤسستين واقعتين في دولتين مختلفتين بدفع دخول لبعضهما البعض (شركة أم و فرع أو شركات أخوات مثلا)، تخضع للضريبة في الدولتين لما:

- يرفض بلد الشركة الدافعة اقتطاع المبالغ المدفوعة، بينما؛

- يقوم بلد الشركة المستفيدة من إدماج الدخل في الوعاء الضريبي.

كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم و السندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، و يمتلك أسهم و سندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي الاقتصادي.

نشير في الأخير، أن الازدواج الضريبي الدولي نادرا ما يكون مقصودا². و يرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. و في الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الضريبي الدولي مقصودا، فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، كأن تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، و ذلك للحدّ من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على دخول رأس المال الأجنبي المستثمر على إقليمها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، رغبة منها في الحدّ من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد، و ذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو للحيلولة دون استثمار تلك الأموال الأجنبية في مشاريع قد ترى الحكومة أنه يتعين تمويلها برؤوس أموال وطنية، و أخيرا، قد يكون القصد من وراء الازدواج الضريبي الدولي تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

¹ Bruno GOUTHIERE : Op. Cit. , Page 29.

² أحمد يونس البطريق، مرجع سبق ذكره، صفحة 103.

الفرع الثاني: الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي (المحلي)

يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي عندما تتوافر الشروط المتقدمة في دخل تفرض عليه أكثر من ضريبة وطنية داخل حدود الدولة. أي عندما تتحقق شروط الازدواج الضريبي بالكامل داخل الحدود الإقليمية للدولة ، حيث يتم تطبيق القانون الضريبي نفسه على وعاء واحد عائد لنفس المكلف في ذات المدة الزمنية ويتحقق في الأغلب عند الدولة الاتحادية حيث تفرض السلطة المركزية ضريبة وكذلك تفرض السلطة المحلية نفس الضريبة على نفس الوعاء الجبائي للمكلف بالضريبة وأفضل سبيل لتلافي ذلك الخطأ هو أن تعتمد السلطة المركزية ضرائب معينة تمنع السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو أن تحدد السلطة المركزية النسبة الأقصى للضرائب المحلية على أن لا تتجاوز الضرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية.

و نجد هذه النوع من الازدواج الضريبي في النظام الضريبي الجزائري في الضرائب على رقم الأعمال، فرقم الأعمال الذي يشكل مجموع مبيعات المؤسسة من سلع أو خدمات أو أشغال تفرض عليه الرسم على رقم الأعمال بقيمة 19% أو 9% حسب الحالة، كما تفرض على نفس القاعدة الجبائية الرسم على النشاط المهني بمقدار 2% مع بعض التخفيضات من الوعاء نفسه.

الفرع الثالث: الازدواج الضريبي المقصود و الازدواج الضريبي غير المقصود

قد يكون الازدواج الضريبي آلية توجيه السياسة الاقتصادية و الاجتماعية و ليس ظاهرة ناتجة عن التطبيق السيء للسياسة الجبائية و لذلك ينتهج المشرع سياسة جبائية مقصودة لتحقيق اهداف معينة.

و يمكن تصور نمطين من الازدواج كآلية للسياسة الجبائية وهما:¹

1- الازدواج الضريبي المقصود : هو ذلك الذي يتعمد المشرع تحقيقه و حدوثه داخل إقليم الدولة لزيادة حصيلة الضرائب أو لإخفاء ارتفاع معدلات الضريبة أو للتمييز بين الدخول تبعا لمصدرها أو لتحقيق اهداف اجتماعية أو اقتصادية معينة ، كفرض ضريبة خاصة على مجموع رقم الأعمال التي تزيد على حد معين إلى جانب الرسم على رقم الأعمال و ذلك بقصد

¹ السمرائي دريد محمد ، الاستثمار الاجنبي -المعوقات و الضمانات القانونية-، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الاولى، بيروت، 2006، ص

دعم المشروعات الصغيرة و تمكينها من مزاولة نشاطها التجاري و الاقتصادي جنبا إلى جنب مع المشروعات الكبيرة.

2- **الازدواج الضريبي غير المقصود:** و هو ذلك الذي يحصل بغير عمد أو قصد من المشرع الجبائي و هذا ما يلاحظ في الازدواج الضريبي الدولي، إذ تضع كل دولة تشريعها الضريبي وفقا لظروفها الخاصة و من دون مراعاة للتشريعات الجبائية في الدول الأخرى. و هذا فضلا عن غياب سلطة دولية عليا تهمن على تشريعات الدول المختلفة ، كتلك المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية. لكنه في نفس الوقت عمدت مختلف الدول إلى المصادقة على الاتفاقيات الثنائية أو المتعددة لمنع الازدواج الضريبي الدولي.

المطلب الرابع: الفساد الضريبي (الاداري)

الفرع الأول: مفهوم الفساد و الفساد الإداري:

من التشوهات التي تأثر على سير الأنظمة بمختلف أنواعها الاقتصادية، التجارية، و السياسية، نجد الفساد يعتلى مراتب متقدمة فهو يعمل على عدم السير الحسن لهذه الأنظمة و يوجهها إلى تلبية رغبات أشخاص أو حكومات على حساب المنافع العامة و التوجهات الحسنة للدول، فأصبح حال الدول خاصة النامية منها شغلها الشاغل البحث عن سبل التقليل من فرصه و محاربتها بشتى الطرق. و تتعدد مجالات الفساد حسب الميادين التي يصيبها في المجال السياسي ، أو الاقتصادي أو الإداري... الخ.

و يعرف الفساد الإداري على انه "الاستغلال السيئ للوظيفة العامة و الرسمية أو المنصب من اجل تحقيق المصلحة الخاصة"¹، و يندرج الفساد الضريبي ضمن أشكال الفساد الضريبي و هنا لا نقصد أشكال الغش و التهرب الضريبيين بقدر ما نقصد أشكال الفساد في المنظومة الادراية الضريبية ، خاصة تلك المتعلقة بطرق و إجراءات و أشكال منح كافة أشكال الإعفاءات، و التخفيضات الجبائية المندرجة ضمن ما يعرف بالنفقات الجبائية.

¹ محمد تهامي طواهر، سهيلة امنصوران، تأثير الفساد الاقتصادي على النشاط التنموي في البلدان النامية، الملتقى الدولي السادس حول "الحكم الراشد و دوره في التنمية المستدامة"، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 9-10 ديسمبر 2006.

و يعرف الفساد الاداري أيضا على انه: "إساءة استخدام السلطة الحكومية للحصول على مكاسب او منافع خاصة بالمخالفة لما تنص عليه القواعد أو القوانين أو التشريعات أو اللوائح.."¹

الفرع الثاني: عوامل الفساد و مسبباته

و يغذي هذا الفساد مجموعة من العوامل نذكر منها:²

البيئة الاجتماعية: فالمجتمع الذي ينشأ فيه الأفراد يكسبهم المعتقدات و القيم التي تأثر بطريقة أو بأخرى على تصرفاتهم و قيمهم و قد تؤدي بهم إلى الانحراف، هذا بالإضافة إلى انعدام أو قلة الوعي الاجتماعي لمخاطر الفساد في المجتمع، ضعف الوازع الديني و الأخلاقي و تغلب المصلحة الفردية على مصلحة العامة و المجتمع و قد ينظر إلى ذلك من زاوية غياب الثقة بين المواطن و السلطة؛

البيئة السياسية: ضعف جهاز الدولة و غياب الرقابة و افتقار الدولة للمعايير الحسائية، أضف إلى ذلك عدم استقرار الحكومات و كثرة تعاقبها، و توفير الحصانة لبعض كبار المسؤولين و التي تسمح لهم بالافلات و لو بصورة مؤقتة من المتابعة القضائية و من الخضوع للمسائلة؛

أسباب إدارية و تنظيمية: انتشار البيروقراطية البطيئة، و الإجراءات الإدارية المطولة و التسبب الإداري،

الأسباب الاقتصادية: تدني الأجور و ضعف مستوى الحوافز و المزايا الوظيفية و تدني مستوى المعيشة، و الذي فحواه التوزيع غير العادل للثروة و الدخل، انتشار البطالة و عدم توفر مناصب الشغل و بالتالي البحث عن مصدر الرزق بشتى الطرق غير المشروعة (اقتصاد موازي، الرشاوي، التوسط غير المشروع... الخ)، انكار الدولة لبعض الأنشطة الاقتصادية كذلك يولد فرصا سهلة لجني الربح غير المشروع و اكتساب ثروات في مجالات واسعة النطاق و في غياب أدنى مسالة أو محاسبة.

أسباب شخصية: مرتبطة بقيم الفرد (الموظف) و ميوله و اتجاهاته و مستواه الثقافي و تعليمه و نظرتة إلى مشروعية أو لامشروعية استغلال الوظيفة العامة في تحقيق منافع شخصية قد تدفع الشخص للانحراف.

و من الأشكال الصريحة للفساد الإداري مشكلة الرشوة و التي ازدادت و استفحلت خاصة مع الانفتاح الاقتصادي و غياب وسائل الرقابة في التسيير، و تختلف صورها باختلاف الوظائف العامة،

¹ حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد و فساد العولمة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية ، مصر، 2008، ص23.

² علي عبد الله، الفساد الإداري، أسبابه و آثاره على النمو الاقتصادي و الاستثمار، الملتقى الدولي السادس حول "الحكم الرشيد و دوره في التنمية المستدامة"، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 9-10 ديسمبر 2006.

ففي إدارة الضرائب مثلاً نجد أنها متفشية خاصة في مصلحة المراقبة و التحقيق كغيرها من مصالح القمع، و كذا مصلحة المنازعات. فبعض رجال الأعمال من القطاع الخاص يدفعون الرشاوى بغية الحصول على تخفيف أو إعفاء شبه كلي من الضرائب لفترة طويلة نسبياً، أو مساعدتهم على وضعهم في وضعية جبائية تسمح لهم بالاستفادة من المزايا الضريبية مقابل الحصول على رشاوى من أصحاب المشاريع، أو بتغيير مواصفات بعض السلع المستوردة على الورق لتخفيض حجم الرسوم الجمركية الواجبة الدفع، و بالتالي الحصول على رشاوى من المستورد... الخ.

الفساد الضريبي: هناك عوامل عديدة تسهم في نشأة وتفشي الفساد في المجتمع، ومنها الفساد الضريبي والذي ينشأ نتيجة عوامل عديدة من أهمها:¹

- لجوء بعض العاملين بالإدارة الضريبية إلى التعسف والتقدير الجزائي مما يمهّد المناخ لسعي بعض أصحاب الأعمال للتقارب مع بعض العاملين بالمصلحة سعياً لخفض الأعباء الضريبية المبالغ فيها؛
 - وجود قصور في الأداء الإداري لدى الشركات أو الإدارة الضريبية، يسهم بشكل جزئي أو كلي في تهيئة الأجواء لتفعيل الفساد الضريبي؛
 - وجود قصور في أداء الأجهزة الرقابية بالدولة؛
 - ضعف المنظومة الاجرية للعاملين في الإدارة الجبائية مما يدفعهم الى اتخاذ أساليب ملتوية لتلقى الأموال بصورة مادية كالهدايا الثمينة؛
 - التماطل في المعالجة الإدارية للملفات الجبائية، خاصة ما يتعلق بملفات المنازعات الجبائية مما يفتح المجال للفساد الضريبي من كلا الجانبين الإدارة الجبائية و المؤسسات الاقتصادية؛
 - ظروف إجراءات الرقابة الجبائية البعدية على التصريحات التلقائية للمكلفين بالضريبة، و التي تفتح المجال للمفاوضات على المبالغ غير المصرح بها أو المعاد تقييمها.
- و يترتب عن ذلك عدة آثار من بينها:
- إهدار الحصيلة الجبائية للدولة، و تكبيد الخزينة العمومية خسائر في العائدات الضريبية؛

¹ أسامة علي عبد الخالق، الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الاستثمار (الحوكمة الضريبية للشركات)، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية و أثرها على الاقتصاد و الاستثمار، القاهرة، 2012 ص: 11.

- المساهمة في انعدام الشفافية في العمل المحاسبي والضريبي، وإشاعة مناخ الفساد في القطاع المالي عامة و القطاع الجبائي بصورة خاصة؛

- عدم القدرة على تطبيق أساليب محاسبة المسؤولية ومفاهيم الحوكمة؛

- الأضرار بالممولين الشرفاء الآخرين.

وقد سعت المنظومة الجبائية في المرحلة السابقة والحالية إلى أساليب عديدة لتحجيم تلك الظاهرة أو القضاء عليها، و ذلك من خلال عدة حلول مثل التصالح الضريبي، العفو الجبائي، حوافز السداد المعجل.

خلاصة و استنتاجات

يمكن ان نستخلص من خلال ما عرضناه في هذا الفصل ان الضريبة لم تعد تلك الأداة التقليدية التي تلعب دورا ماليا في تغطية النفقات العمومية، بل تطور دورها إلى آلية فعالة في توجيه السياسة العامة للدولة ، و لقد صاحب هذا التطور إدخال السياسة الجبائية كعنصر أساسي لرسم السياسة الاقتصادية المتبعة و هذا خاصة في الدول المتطورة و بأقل نسبة مقارنة بالدول الأقل تطورا.

ان ما يمكن ضبطه هو ان السياسة الجبائية تركز على مبادئ أساسية لا يمكن تجاوزها بمناسبة رسم السياسة الاقتصادية العامة للدولة خاصة ما يتعلق بالتوازن بين عنصري العدالة و الفعالية الجبائية، و هذا ما يحدد معالم السياسة الجبائية المراد استهدافها، انطلاقا من التفرقة بين الإجراءات و الآليات المستعملة في سياسة التدخل الجبائي من اجل تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية الموضوعة.

فبغض النظر عن الإجراءات الجبائية الهادفة إلى الرفع من حصيلة الجباية و التي تتزامن مع الظروف العامة للاقتصاد الوطني، فان الآليات التي يرجى من ورائها تغيير سلوك الأفراد أو معالجة ظروف اقتصادية سيئة أو توسيع الوعاء الاستثماري و التي ينجر عنها فقدان إيرادات جبائية معتبرة مقارنة بالحصيلة العادية للضرائب يجب ان تحدد وفقا لمعايير و إجراءات دقيقة و شفافة تضمن سهولة الرقابة عليها، و هذا ما يفتح لنا الباب في الفصل الموالي للتطرق إلى جزء مهم من السياسة الجبائية و هي ذلك الجانب المتعلق بالسياسة الجبائية الاستثنائية التي ينجر عنها تضحية اقتصادية و اجتماعية لان الأمر يتعلق بالأموال العمومية أصلح على تسميتها بالنفقات الجبائية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري العام للنفقات الجبائية

تمهيد

المبحث الأول: التأسيس النظري لمفهوم النفقات الجبائية

المبحث الثاني: أشكال النفقات الجبائية و ميادين استهدافها

المبحث الثالث: المسار التطبيقي لآلية النفقات الجبائية كأداة للتدخل الجبائي

خلاصة و استنتاجات

تمهيد

لقد خصصنا هذا الفصل بالأساس لضبط مفهوم النفقات الجبائية الذي يعتبر إشكالية قائمة بحد ذاتها، كونها مرتبطة بهيكل النظام الضريبي هذا الأخير يختلف من دولة إلى أخرى ، و لهذا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول التأسيس النظري لمفهوم النفقات الجبائية و ذلك من خلال مطلبين يتناولان نشأة و تطور مفهوم النفقات الجبائية انطلاقا من رؤى بعض المفكرين الاقتصاديين و هذا ما يساهم بشكل فعال في محاولة ضبط مفهوم النفقات الجبائية بصورة تسمح لنا بتحديد أشكال النفقات الجبائية و مجالات استهدافها و هذا ما كان محور المبحث الثاني من هذا الفصل بحيث تطرقنا في المطلب الأول إلى مختلف أشكال و صور النفقات الجبائية الواردة في القانون الجبائي بصفة عامة و التي يمكن ان نجد لها في مختلف الأنظمة الجبائية، أما المطلب الثاني فقد خصصناه للمجالات التي تستهدفها النفقات الجبائية سواء تعلق الأمر بالأفراد المستفيدين منها (أشخاص طبيعيين أو مؤسسات) أو القطاعات الاقتصادية المستهدفة.

أما المبحث الثالث فسوف نتطرق فيه إلى المسار التطبيقي للنفقات الجبائية أين سنتطرق في المطلب الأول إلى مشكلة تحديد معايير النظام الجبائي المرجعي اما المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى اثر استخدام النفقات الجبائية على الإدارة الجبائية و على المكلف بالضريبة، أما المطلب الثالث فقد حاولنا فيه البحث عن طرق تقدير النفقات الجبائية و في المطلب الأخير من هذا المبحث حاولنا تشخيص الصعوبات التي تنشأ أثناء تقدير حجم النفقات الجبائية.

المبحث الأول : التأصيل النظري لمفهوم النفقات الجبائية

يعتبر مبدأ العدالة الضريبية بمثابة عصب النظام الضريبي سواء أمام الضريبة او بواسطة الضريبة، ويشكل ذلك تحدياً رئيسياً لأي نظام ضريبي و هو وضع نظام ضريبي عادل يأخذ بالحسبان مبدأ القدرة التكليفية للأفراد، لذلك تلجأ معظم الحكومات إلى إقرار إعفاءات ضريبية في أنظمتها الضريبية سواء على المكلفين بحد ذاتهم أو الأوعية الضريبية أو معدلات و نسب الضرائب و هو ما يجسد الصورة الواضحة لتدخل الحكومات في النشاط الاقتصادي، و تعتبر هذه الحالة متلازمة مع ظهور الضريبة بحد ذاتها، و لم يكن ذلك لتحقيق العدالة الضريبية فقط بل تطور الأمر إلى إحداث تغييرات مقصودة في النشاط الاقتصادي و هو ما ينعكس بالسلب على حصيلة الضرائب و ذلك بفقدانها لإيرادات ضريبية معتبرة، و هو ما يفسر قدرة السياسة الجبائية الاستثنائية على تحقيق نفس اهداف النفقات العمومية المباشرة، و هذا هو السبب الرئيسي الذي جعل اغلب المفكرين يطلقون مصطلح النفقات الجبائية على مجمل الإجراءات الجبائية الاستثنائية عن القاعدة الضريبية العامة.

المطلب الأول : نشأة و تطور مفهوم النفقات الجبائية

يعد مصطلح النفقات الجبائية من بين المصطلحات الحديثة النشأة الذي يمكن اضافته الى مجموع المصطلحات المشكلة لعلم المالية بصفة عامة و علم الجباية بصفة خاصة سواء في الدول المتقدمة او الدول النامية، و هذا مقارنة بتطبيقاته و استعمالاته الميدانية، و هذا ما يجزنا للبحث عن نشأة و تطور مفهوم النفقات الجبائية، سواء من جانب ظهورها في مختلف الدول بمناسبة مناقشة اثر مختلف أشكال الامتيازات الجبائية على الموازنة المالية العمومية ثم بعد ذلك تبنى معظم الدول للمصطلح عند إعداد الموازنة العمومية او من خلال الجانب النظري بتفسيرها انطلاقاً من مختلف الرؤى الاقتصادية و المالية لإشكالية النفقات الجبائية.

الفرع الأول: الارتباط المتلازم للنفقات الجبائية مع إقرار الضريبة

مع مر التاريخ فان ظهور الإجراءات الجبائية الاستثنائية ملازم تماماً لإقرار الضرائب، فسواء تعلق الأمر بالضرائب بصورتها العينية أو في صورتها النقدية، فقد ظهرت بصورتها العينية قبل ظهور النقود و استعمالاتها، فالجزية مثلاً هي ضريبة على الرؤوس للمصالحين عليها من الذميين. و هي مقابل ضريبة الدم و ضريبة الزكاة التي يدفعها المسلمون. و تفرض نظير ضمان حرية الاعتقاد و حرمة النفس و المال، و كانت موجودة قبل الإسلام فيما عرف بضريبة الرأس، و قد قدرها الفقهاء بمبلغ 48 درهماً

على الغني، و 24 درهما على متوسط الحال و 12 درهما على الفقير. و كان يعفى منهال الشيوخ و النساء و الأطفال و رجال الدين.¹ و ما يمكن ملاحظته في هذا النوع من الضرائب انها تراعي جوانب اجتماعية لفئة معينة من افراد المجتمع بحيث تعفى بصفة كلية من دفعها. وكما هو الشأن بالنسبة لضريبة العشور التي تفرض على الأراضي الزراعية التي فتحها المسلمون، و اسلم اهلها، و بقوا مشغولين فيها بتصرف مطلق، و سميت بذلك كونها تقدر بعشر المحصول، و في هذه الحالة يراعى الجانب الديني في فرض الضريبة العينية.

و ما يكن قوله بالنسبة للضرائب العينية فانه ينطبق على الضرائب النقدية، فمباشرة بعد إنشاء الضرائب على الدخل في فرنسا سنة 1914، صاحبها اعفاءات جبائية على ذوي الدخل المحدود المقدر بمبلغ 5000 فرنك فرنسي، و كذلك الشأن بالنسبة للإعلانات العائلية المعفية بصفة كلية من الضريبة على الدخل بموجب قانون 25 جوان لسنة 1920 (و لازلت معفية الى يومنا هذا).²

بعد مدة وجيزة من إقرار الضريبة على الدخل في إنجلترا و ذلك في القرن التاسع عشر الميلادي، قام W.Gladstone³ بتوجيه انتقادات للإعفاءات الجبائية التي وصفها بأنها تمثل دعما ماليا عموميا بمعنى انها تمثل نفقات عمومية مباشرة و بالتالي يجب إخضاعها الى نفس المعاملة المالية من اقرار و تسيير و رقابة على قدم المساواة مع الإنفاق العمومي المباشر.

و بالتالي يمكن الجزم على ان السياسة الجبائية الاستثنائية ملازمة لإقرار الضرائب و تطبيقاتها ملازمة الظل لجسم الإنسان، بمعنى ان الجباية التفضيلية ظهرت في نفس وقت ظهور الضريبة، بينما الدراسة النقدية المتعلقة بالنفقات الجبائية بدأت في النصف الثاني من القرن التاسع عشر.

الفرع الثاني: المحاولات الأولية لتحديد مفهوم النفقات الجبائية

في هذه الدراسة لا يهمننا البحث عن تاريخ ظهور مفهوم النفقات الجبائية بقدر ما يهمننا الظروف التي ساعدت على البحث عن الأسباب التي ادت الى دراسة الاثر المالي للنفقات الجبائية على الموازنات المالية للدول في بادئ الامر، ثم تطور هذه الالية لتصبح اداة مهمة للسياسة الجبائية

¹ توفيق دحماني، تاريخ الضرائب في الجزائر بين 1792 و 1865م دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه في التاريخ الحديث المعاصر، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر للسنة الجامعية 2007/2008، ص43.

² Eric PICHET: Théorie générale des dépenses socio-fiscales Les Editions du Siècle, Paris, 2016, PP :77-78

³ شغل منصب وزير المالية في الحكومة البريطانية و وزيرا اولا للحكومة في القرن التاسع عشر.

التحفيزية ثم بعد ذلك تطورت الى سياسة جبائية سلوكية اي استخدامها في تغير سلوك و تصرفات الافراد الى منحى ايجابي سواء للدولة او الفرد.

لا يختلف الباحثون في ميدان المالية العامة، و في ميدان الجباية بالأخص ان الفضل يعود الى الامريكى "Surrey Stanley"¹ الذي يعتبر اول من أرسى و اظهر بصورة صريحة مصطلح النفقات الجبائية و ما يطلق عليه باللغة الانجليزية Tax Expenditure، و كان ذلك في الستينات من القرن العشرين (1967م).

غير انه هناك مجموعة من الباحثين الأوائل الذين ساهموا في اظهار مفهوم النفقات الجبائية دون ذكر صريح للمصطلح او استخداماته مكتفين بدراسة الأثار المالية المترتبة عنها و كيفية الرقابة عليها و نخص بالذكر ما يلي:

1- مساهمة وليام فيكري William.Vickery سنة 1947

اشار W.Vickery في الولايات المتحدة الأمريكية، الى مفهوم النفقات الجبائية في معناها الضيق أي الجانب المالي لفقدان الإيرادات الجبائية و ذلك يرى أن "التخفيض من الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل يمثل في الواقع إعانة مالية غير مباشرة ممنوحة للمكلفين"². بمعنى ان تقليص الوعاء الضريبي الذي يؤدي إلى نقص حصيلة الضرائب و هذا ما سوف يؤدي الى استفادة المكلف من ارجحية مالية بمعنى اعانة مالية غير مباشرة لبعض المكلفين بالضريبة.

2- مساهمة بلوم W.Blum سنة 1955

واصل W.Blum مساعيه لينبه الحكومة الأمريكية من مغبة استخدام التفضيلات الجبائية بهدف تقديم اعانات غير مباشرة لبعض الانشطة الاقتصادية، و تفضيلها عن الاخرى، كما قام بإظهار اشكالية طريقة منح الامتيازات الجبائية و كيفية الرقابة عليها، نظرا لكونها لا تظهر في الموازنة العامة للدولة، خاصة أن تكلفتها صعبة التقدير، و ان تحديد اثارها يعد أصعب بكثير عن تقييمها³.

¹ Surrey Stanley (1910-1984): يعتبر من اشهر الباحثين في مجال الضرائب في الولايات المتحدة الامريكية ، تراوحت مهامه بين الوظيفة العامة و التدريس و البحث الجامعي في الفترة الممتدة بين 1933 الى غاية 1950، بالإضافة الى اشتغاله كعضو في في البعثة الامريكية الى اليابان لصياغة النظام الضريبي الجديد في اليابان بعد الحرب العالمية الثانية، كما عمل كأمين مساعد في وزارة الخزانة للسياسة الضريبية من 1961 الى 1969، نشر العديد من الكتب في مجال الضريب فقد فاق عددها العشرين كتابا و 97 مقالا علميا.

² W.Vickery, agenda for progressive taxation, A.M.Kelly, 1972,P 496, Luc Godbout, l'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépense fiscale étude comparé : Canada, États-Unis, France,Economica.paris,2006, P42.

³ Look.cit.P42.

لم يقتصر W.Blum على تبيان الأثر المالي للنفقات الجبائية بل تعداه الى تبيان إشكالية جوهرية و هي إمكانية تطبيق نفس أحكام النفقات العامة من خلال إظهار حجمها في الموازنة العامة و كذا معايير الرقابة عليها و آثارها على الدولة و الفرد.

3- مساهمة شافيرو D.N.Shaviro سنة 1954

الأصل في ظهور مفهوم النفقات الجبائية بمعناه الضيق اي مراعاة الجانب المالي فقط، كان في ألمانيا على يد D.N.Shaviro و كان ذلك سنة 1954 حيث اعتبر ان "النفقات الجبائية المتمثلة في الحسومات الجبائية الخاصة، القروض الضريبية و الحسومات الأخرى من جهة تعادل مجموع النفقات العمومية المباشرة من جهة اخرى"¹.

و منذ ذلك الحين أكد الباحثون الألمان في ميدان المالية العامة ان النظام الجبائي يمكن له ان يكون كآلية فعالة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية، و هم بالتالي يخطون خطوة كبيرة فيما يخص استخدام السياسة الجبائية لأغراض غير مالية، بمعنى مساهمة السياسة الجبائية الاستثنائية في تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية و ذلك بالتأثير في سلوكيات و تصرفات الأفراد سواء الاستثمارية أو الاستهلاكية .

4- مساهمة هيلير W.Heller سنة 1959.

بحث Heller عن مفهوم النفقات الجبائية من زاوية أخرى ، و هي إشكالية المفاضلة بين الاستفادة من الإعانات المالية الحكومية عن طريق ما يمنحه النظام الجبائي من امتيازات و النفقات الموازية التقليدية المباشرة ، و في هذا السياق عبر Heller² عن هذه المفاضلة بعبارة مجازية: ان " الباب الجانبي للحكومة الدال على "الامتيازات الجبائية " أسهل للفتح من الباب الرئيسي الذي يدل على "النفقات المباشرة"³.

1 D. N. Shaviro, "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language", Social Science Research Network Electronic Paper Collection, September 2003, p. 23. Cité par Eric PICHET: Théorie générale des dépenses socio-fiscales Les Editions du Siècle, Paris, 2016 p17.

² Heller Walter هيلير والتر (1915-1987): هو عالم اقتصادي امريكي اشتهر في سنوات الستينات كونه المستشار الاقتصادي للرئيس الامريكي John F.Kennedy و كذا رئيس المجلس الاقتصادي الاستشاري للفترة الممتدة بين 1961-1964، من اهم مؤلفاته مقارنة بين السياسة النقدية و السياسة الجبائية 1969.

³ Heller Walter, Some observations on the role and reform of the Federal Income Tax, House Committee on Ways and Means, Tax revision compendium, washington, 1959, d'apres Luc Godbout, Op.Cit.P 42.

يشير Heller الى امر غاية في الاهمية و هو عامل الشفافية في معرفة حجم النفقات الجبائية، طبيعتها و الاشخاص المستفيدين منها، و هو بالتالي يضيف عاملا مهما لتقييم مدى فعالية النفقات الجبائية.

5- مساهمة كينا J Mc Kenna سنة 1963

يذهب Mc Kenna إلى وجوب البحث عن الية تقدير حجم النفقات الجبائية و تكاليفها، بمعنى ايجاد وسائل و اليات لتقدير حجم النفقات الجبائية و هي الاشكالية الجوهرية التي يصعب على معظم الدول ايجاد حل لها، كونها تعتبر اهم مؤشر للحكم على مدى فعالية النفقات الجبائية، اي معرفة ما اذا كانت النفقات الجبائية تعود بالنفع على الدولة من جهة و على الافراد من جهة اخرى.

6- مساهمة بيرنارد ولمان Bernard.Wolman سنة 1965

نشر Wolfman مقالا في مجلة القانون لجامعة بنسلفانيا بأمريكا تحت عنوان " السياسة الجبائية الفدرالية و الدعم العلمي"، بحث ابرز تأثير للسياسة الجبائية التفضيلية على العلوم مثل المنح الدراسية التي تعفى بصفة كلية او جزئية من الضرائب على الدخل.

يقودنا Wolfman في هذه الدراسة الى تحديد المجالات او القطاعات المستهدفة من الاعفاء الضريبي و كذا الافراد المستفيدين منها و ذلك وفقا للسياسة الاقتصادية او الاجتماعية المتبعة و هو ما وصفه "بالإعفاء الخاص"¹.

و عليه، فإن الإنفاق الجبائي يشكل انحرافا بالنسبة للنظام الجبائي العادي(المرجعي)*، كما أن استخدام مفهوم الإنفاق الجبائي يظهر للحكومات جوانب التفريق بين الإجراءات الجبائية التفضيلية المشكلة للأسس نفسها المعتمدة في أنظمتها الجبائية بالنسبة للنظام الضريبي المرجعي، و بين تلك الاستثنائية، أي الإجراءات التي تهدف لبلوغ أهداف اقتصادية و اجتماعية المختلفة.

المطلب الثاني : محاولة ضبط مفهوم النفقات الجبائية

ليس من السهولة بما كان ضبط مفهوم النفقات الجبائية و هذا لعدم تجانس الهياكل الضريبية للأنظمة الجبائية لمختلف الدول، و اختلاف المجالات المستهدفة و كذا محافظة الدول على سيادتها الضريبية، و

1 Bernard Wolfman, Federal Tax Policy and the Support of Science, University of Pennsylvania, Law Review, Formerly American Law Register Vol 114, N° 2, December 1965.P :174.

* سوف نأتي لشرح مفهوم و معايير النظام الجبائي المرجعي بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

هذا بالرغم من المساعي التي قامت بها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE من اجل التنسيق في وضع مفاهيم جبائية دولية مقبولة¹، الا انه يمكن الوصول الى المعايير الواجبة لتحديد النفقات الجبائية لكل نظام ضريبي.

و يرتبط ذلك بحجم و كيفية التدخل الحكومي عن طريق السياسة الجبائية الاستثنائية و التي تشكل انحرافا عن القاعدة الجبائية العامة ، حيث يكون الهدف من ذلك مواصلة نفس مسار ما يراد تحقيقه بواسطة النفقات العمومية المباشرة، هذه السياسة تجسد مفهومها في اهداف الجباية التحفيزية و التي يمكن تصنيفها ضمن الجباية السلوكية، و هو التأثير الايجابي على سلوك الافراد الطبيعيين او المعنويين في قراراتهم الاستثمارية او الاستهلاكية .

و في الواقع، فإن مصطلح الإنفاق الجبائي هو اختصار لعبارتين مأخوذتين من المالية العامة، فحسب مجلس الضرائب الفرنسي 1979، يبرز هذا المصطلح كمنظير لعبارة " نفقات الميزانية " و كمنقيض لعبارة " الإيرادات الجبائية "، و لا يتعلق الأمر بالنفقات بالمعنى العادي (المألوف) للكلمة، بل بالتضحية عن الإيرادات الضريبية و ذلك بتطبيق إجراءات جبائية ذات طابع استثنائي.

في حين أن عبارة " الإنفاق الجبائي " يمكن أن تبدو غير صحيحة²، بما أن الإجراءات الجبائية التفضيلية لا تمثل في الواقع إنفاقا عاما بالمفهوم الحقيقي للمصطلح بمعنى صرف اموال عمومية ، فمفهوم الإنفاق الجبائي يهدف إلى الاعتراف بالإجراءات الجبائية التفضيلية الممنوحة من قبل السلطات العمومية من أجل الأخذ في الحسبان بعض الوضعيات أو ترقية بعض النشاطات التي ينتج عنها خسارة في التحصيل على مستوى الإيرادات الجبائية، هذا النقص في الايراد الضريبي يمكن تشبيهه بنفقة المباشرة.

الفرع الأول: أبحاث سوري ستانلي Surrey Stanley سنة 1967

اثرى البروفيسور الأمريكي " Surrey Stanley " القاموس الجبائي بمصطلح جديد لم يكن معروفا من قبل بحيث يعتبر أول من أرسى و اظهر مفهوم النفقات الجبائية بصورة واضحة، و كان ذلك في الستينات من القرن العشرين (1967م) ، أين طرح هذا المفهوم في شهر نوفمبر من عام 1967 كاقترح أولي في خطاب له بصفته مساعد كاتب لجنة السياسة الجبائية بالخرينة الفيدرالية الأمريكية، حيث لاحظ أنه لا توجد أي وثيقة حكومية و لا أي بحث نظري قام بتصنيف و تقييم الإعانة

1 Eric PICHET, Op.Cit.P 259.

2 Conseil des impôts de France, 4eme Rapport au Président de la république, 1979,P 109.

الحكومية المتاحة بفضل النظم الجبائية، و لهذا السبب لم تكن هناك أية إمكانية لمقارنة تدخلات الحكومة التي يسمح بها النظام الجبائي، و تلك المقدمة ببرامج النفقات الموازنية، فغياب المحاسبة الكاملة أفضت إلى استحالة القيام بأية مقارنة لتكاليف البرامج و نشاطات الدولة و كذا استحالة القيام بتحليل من أجل توزيع متجانس و عقلاني لموارد الدولة.

و لهذا الغرض، اقترح Surrey محاسبة شاملة للإجراءات الجبائية التفضيلية، بهدف تحديد و كذا إطلاع الرأي العام على مدى ضخامة الفقدان في الإيراد الضريبي الناتج من استعمال هذه الإجراءات، و التي تسمح للحكومة ببلوغ أهداف إستراتيجية معينة تتعلق بالجوانب الاقتصادية و الاجتماعية أو غيرها، بتفضيل نشاطات معينة أو لمساعدة مجموعة معينة من المكلفين.

كان تطوير فكرة النفقات الجبائية يهدف إلى إبراز كون استخدام السياسات العمومية يحتاج لدعم مالي من قبل الحكومات يمكنها أن تجري حسب وجهين اساسيين : إما بواسطة نفقات الميزانية و إما بواسطة النفقات الجبائية.

يكمن الهدف الأساسي من وراء تحديد مفهوم الإنفاق الجبائي في إمكانية تحديد تكلفة استعمال الإجراءات الجبائية من طرف الحكومات، الناتج عن استعمال بعض الإجراءات الاستثنائية و التي تعد موارد اقتصادية غير محققة و تمثل نفقات عمومية، و يرى Surrey Stanley ضرورة تزويد النفقات الجبائية بألية التقييم القياسية كما هو عليه الحال بالنسبة للنفقات الموازنية.

و لقد عرف Surrey الإنفاق الجبائي على أنه "برنامج حكومي قائم على منح المساعدات المالية عن طريق إجراءات جبائية، عوض تقديمها عن طريق نفقات عامة مباشرة¹، و في سنة 1970م، أوضح أن " مصطلح الإنفاق الجبائي استخدم من أجل وصف التدابير الخاصة بنظام الضرائب على الدخل الفيدرالي، و التي تمثل نفقات عمومية تمت عن طريق هذا النظام قصد تحقيق مختلف الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية، تخدم هذه التدابير الخاصة أهداف مشابهة في طبيعتها للأهداف المحققة عن طريق النفقات الحكومية المباشرة² .

¹ S.suurey,the united states income – the Need for a Full Accounting, dans tax Policy and Tax Reform : 1961-1969/ Selected Speeches and Testimony of Stanly Surry, New York,Commerce Clearing House,1973 a P575-585. Cité par Luc Godbout, op.cit p47.

² S.surrey," tax incentives as a device for implementing government policy a comparison with direct government expenditures" dans Harvard law review volume numero 4 Cambridge, 1970,P 706. Cité par Luc Godbout, op.cit p47.

و في سنة 1973م¹، عمد Surrey إلى تعميم تعريفه موضحاً أن النفقات الجبائية تظهر على أنها برامج حكومية قائمة على منح مساعدات مالية عن طريق إجراءات جبائية خاصة، عوض تقديمها بطريقة تقليدية " نفقات عمومية مباشرة "، و يرتكز تعريفه على فكرة أن الإجراءات الجبائية المتضمنة في قانون جبائي تنقسم إلى شقين:

الشق الأول يتكون من الأحكام الهيكلية الضرورية لإرساء الضرائب المباشرة المطبقة على الخواص و الشركات بواسطة الميزانية؛

الشق الثاني فهو يرتكز على النفقات الجبائية و التي من خلالها تمنح الدولة مساعدات مالية باستخدام أحكام ترخيصه خاصة، بدلا من برامج عامة للنفقات المباشرة، هذا الشق الثاني ألحق بنظام الضرائب المباشرة أي أنه ليست له أية علاقة أساسية بهذا النظام و لا يدخل بالضرورة ضمن نطاق عمله.

أخيراً، في سنة 1985م، يقول Surrey أن النفقة الجبائية "بغض النظر عن شكلها، تمثل الانحرافات عن النظام الجبائي المرجعي حيث تمثل نفقات حكومية ممنوحة ضمن اطار النظام الجبائي من اجل تشجيع و دعم نشاطات أو مجموعات أشخاص، عوضاً عن منح مساعدات مباشرة، قروض، أو مختلف أشكال المساعدات الحكومية المباشرة"².

انطلاق من التعاريف النظرية السابقة لمفهوم الإنفاق الجبائي نشير أنه لا يمكن إنكار مساهمة (Surrey) في تصفية و قبول الفكرة، غير أنه يعترف هو بنفسه أنه بالرغم من النتائج المحققة في الولايات المتحدة الأمريكية، فإن مفهوم النفقات الجبائية يقبل في الخارج أكثر منه في الولايات المتحدة الأمريكية. و هذا دليل على اتساع استخدامات طرح النفقات الجبائية في مختلف الدول خاصة المتقدمة منها.

الفرع الثاني: المساهمات الحديثة في تحديد مفهوم النفقات الجبائية

لم يلق مفهوم النفقات الجبائية بالصورة التي طرحها Surrey و من بعده من فقهاء المالية معارضة من طرف حكومات الدول او المنظمات المالية و الاقتصادية الدولية، على العكس من ذلك فقد فتح لها افاقاً واسعة للبحث و التعمق في مفهومها و طرق تقديرها و كذا اثرها على الدولة و الافراد.

¹ S. surrey, pathways to tax reform- the concept of tax expenditures, Cambridge Harvard University press 1974, Notel, p6,

² Surrey et Mc Daniel, tax Expenditures Cambridge, University press, 1985, Note 127, p 3 d'pres Mark BUTON and Kerre SADIQ, tax expenditure management –a critical assessment-, cambridge university press, New York, 2013, P:15.

أولاً: مساهمة خبراء منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية¹ OCDE :

قدم مجموعة من الخبراء في هذه المنظمة دراسة تطبيقية مقارنة للنفقات الجبائية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت لوائها و هي ألمانيا، كندا، كوريا، اسبانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، هولندا، إنجلترا، و السويد. بهدف مساعدة صناع القرار بصفة خاصة و المجتمع بصفة عامة لهذه الدول على فهم موضوع النفقات الجبائية، من وجهة نظر تقنية و سياسية، و يعمل على توضيح و توجيه الرؤى عند اللجوء الى النفقات الجبائية كسياسة جبائية استثنائية و تأثيرها على الموازنات العامة، و اسس الرقابة الحكومية عليها. و جاءت هذه الدراسة² بعد عدة دراسات قدمها الخبراء الى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، و التي بدأت سنة 1984 تحت عنوان: النفقات الجبائية – المشكلات و الحلول و تطبيقاتها على بلدان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية³. ثم تبعتها دراسة اخرى سنة 1996 تحت عنوان: النفقات الجبائية – تجارب حديثة - . كما قدم الخبير كران Kraan سنة 2004 دراسة تعالج موضوع النفقات الجبائية و مكونات النظام الجبائي المرجعي تحت عنوان: "النفقات خارج الموازنة و النفقات الجبائية"، في مجلة OCDE حول تسيير الموازنة⁴. حيث تطرق الى مكونات النظام الجبائي المرجعي و التي لخصها في، هيكل معدلات و نسب الضرائب، القواعد المحاسبية المعمول بها، حسومات الضرائب الواجبة الدفع، بنود الاتفاقيات الجبائية. كما قدم كويوا تاتسورا Koiwa Tetsura دراسة غير منشورة سنة 2006 تحت عنوان : المشكلات الحديثة للنفقات الجبائية في بلدان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية⁵. و هي مساهمة جد مهمة في تحسين و تطوير اجراءات نشر ، ومراجعة، والرقابة على النفقات الجبائية في بلدان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. كما قدم باري أندرسون Anderson Barry سنة 2008 ورقة بحثية في اجتماع شبكة OCDE-Asie لكبار مسؤولي الميزانيات في بانكوك حيث عرف النفقات الجبائية

¹ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE هو منتدى يجمع 30 بلدا ديموقراطيا متقدما، الهدف منه هو رفع التحديات الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية التي تطرحها ظاهرة العولمة، و التطور العالمي في القضايا الاتنية، و مساعدة و التوجيه الدول في القضايا الجديدة المتعلقة على سبيل المثال بحوكمة الشركات، و اقتصاد المعرفة، و تحديات الشيخوخة، كما انها تقدم دراسات و تجارب الدول الاخرى لمساعدة الدول على حل مشاكلها و ذلك بالتعاون بين مختلف الدول على الصعيد الداخلي و الدولي.

² Etude de Groupe de travail des hauts responsables territoriaux de budget (OCDE), les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, division du budget et des dépenses publiques (BUD), L'Organisation de coopération et de développement économique, OCDE, 2010, p12

³ Tax Expenditures, a review of issues and country practices, OCDE, Paris 1984.

⁴ Kraan, Dirk-Jan, « Dépenses hors budget et dépenses fiscales », Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, vol. 4, n°1, OCDE, Paris, 2004, pp. 121-142.

⁵ Koiwa, Tetsura, « Recent Issues on Tax Expenditures in OECD Countries », document non publié, OCDE.2006.

على أنّها "تقديرات من القانون الجبائي، تشريعات أو اجراءات تطبيقية الهدف منها تقليل أو تأجيل الضريبة المفروضة لمجموعة من المكلفين بالضريبة مقارنة بالنظام الجبائي المرجعي".

انطلاقاً من الدراسات التي قدمت الى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، أصبح من الضروري الاهتمام بموضوع النفقات الجبائية من عدة زوايا و ذلك بالتركيز على المحاور الاساسية التالية:

المحور الاول: وضع مفهوم متجانس للنفقات الجبائية

وضع مفهوم متجانس للنفقات الجبائية يتماشى مع معظم الانظمة الجبائية لدول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية؛

المحور الثاني: الاستخدامات المتعددة للنفقات الجبائية

الاستخدامات المختلفة للنفقات الجبائية وفقاً لسياسات الاقتصادية أو الاجتماعية المستهدفة؛

المحور الثالث: تأثير النفقات الجبائية

النفقات الجبائية وتأثيرها على إيرادات الموازنة العامة للدولة في العديد من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛

المحور الرابع: فعالية النفقات الجبائية

استمرارية العمل بنفقات جبائية معينة أو التخلي عنها بمعنى دراسة فعاليتها بالنظر الى المجالات المستهدفة؛

المحور الخامس: الشفافية الجبائية

الشفافية في نشر و تقديم النفقات الجبائية في تقارير رسمية مصادق عليها؛

المحور السادس: الرقابة الموازنية على النفقات الجبائية

ليات الرقابة الموازنية على النفقات الجبائية، من حيث عددها، حجمها، مدتها و الاشخاص المستفيدين.

ثانياً: نظرة صندوق النقد الدولي FMI لمفهوم النفقات الجبائية

ينظر صندوق النقد الدولي الى النفقات الجبائية على أنّها: " امتيازات جبائية أو اعفاءات من النظام الجبائي « العادي » و التي تؤدي الى التخفيض من تحصيل الإيرادات الجبائية من طرف الادارات

العمومية، بحث ان الاهداف المراد تحقيقها يمكن الوصول اليها بوسائل غير جبائية مثل برامج الانفاق المباشر، و هنا يمكن القول ان النفقات الجبائية مماثلة للنفقات العامة المباشرة"¹.
ما يلاحظ في هذا التعريف انه اشتمل على عناصر اساسية في مفهوم النفقات الجبائية وهي: اولا ان النفقات الجبائية هي استثناءات عن النظام الجبائي العادي، و ثانيا تشكل النفقات الجبائية انخفاضا في ايرادات الموازنة العامة للدولة، اما ثالثا التماثل الموجود بين النفقات الجبائية و النفقات العامة المباشرة في الاهداف المراد تحقيقها، رابعا تحديد بعض اشكال النفقات الجبائية مثل الاعفاءات.

ثالثا: نظرة حكومات الدول المتقدمة الى مفهوم النفقات الجبائية

بعد الاهتمام الذي اولته الولايات المتحدة الامريكية و بالأخص وزارة الخزانة لموضوع النفقات الجبائية و كذا الابحاث التي قدمتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، سارعت الدول المتقدمة الى البحث في موضوع النفقات الجبائية و تحديد مفهومها وفقا لهيكلها و نظمها الجبائية:

1- مساهمة الحكومة الالمانية

تعتبر المانيا الدولة الاولى التي قدمت تقريرا مفصلا للنفقات الجبائية و كان ذلك في سنة 1967، و لم يشر المشرع الجبائي في المانيا صراحة الى تعريف النفقات الجبائية. بل يربط ذلك بحجم المساعدات المقدمة للمؤسسات او قطاعات النشاط الاقتصادي. فلا يمكن اعتبار الاجراءات الجبائية التي يستفيد من الاشخاص نفقات جبائية، الا اذا كانت تشكل اعانات مباشرة للمؤسسات الخاصة او قطاعات النشاط الاقتصادي².

يشير المفهوم السابق الى ضرورة توفر عنصر المنفعة في الاجراء الجبائي الاستثنائي لكي يحمل صفة النفقة الجبائية، و بالتالي فان المنفعة المباشرة شرط ضروري لاعتبار الاجراء الجبائي الاستثنائي نفقة جبائية ام لا.

كما ان الحكومة الالمانية لا تعتمد على النظام الجبائي المرجعي لتحديد النفقة الجبائية من عدمها، و انما دراسة كل اجراء جبائي استثنائي على حدى و اختبار ما اذا كان يشكل دعما ماليا استثنائيا ام لا.

¹ Code de Transparence des Finances Publiques <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/ft-codef.pdf>

² Etude de Groupe de travail des hauts responsables territoriaux de budget (OCDE), les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, division du budget et des dépenses publiques (BUD), L'Organisation de Coopération et de Développement Economique, OCDE, 2010, p79.

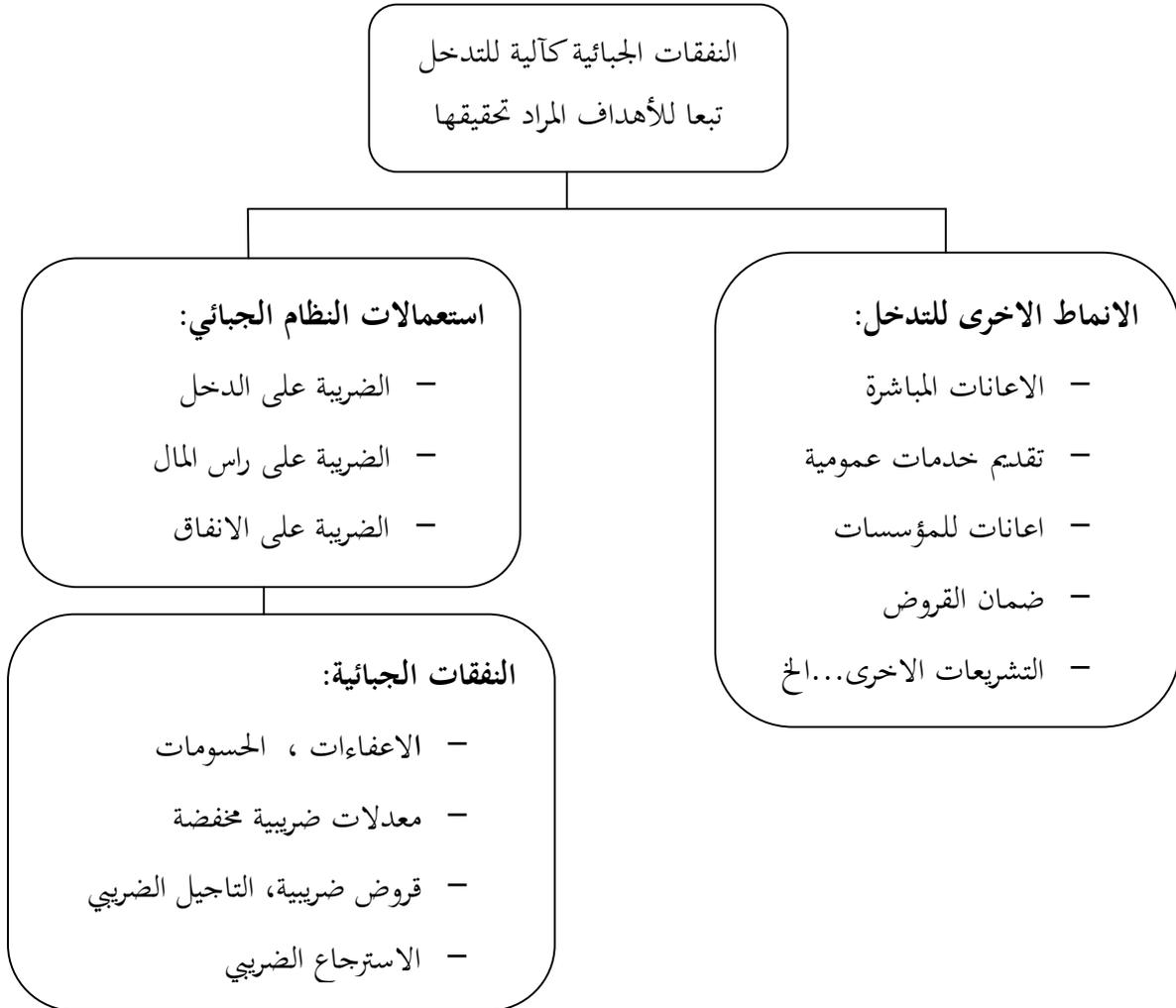
2- مساهمة الحكومة الكندية

يعتبر المشرع الجبائي الكندي ان النفقات الجبائية هي الية للتدخل الحكومي الهدف منها تقديم امتيازات للأشخاص الطبيعيين او المعنويين و هذا لبلوغ اهداف استراتيجية على الصعيد الاقتصادي، او الاجتماعي، او الثقافي، او اهداف اخرى.¹

تعدد النفقات الجبائية يعتبر كعامل مهم لمرونتها و تطبيقاتها في شتى المجالات، و على نفس النحو بالنسبة لتأثيرها المتعدد الاقتصادي و الجبائي.

و بالتالي فان النفقات الجبائية يمكن اعتبارها كآلية لتعويض الاعتمادات المالية المباشرة للأفراد او المؤسسات على ان تحقق نفس الاهداف المرجوة. و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): النفقات الجبائية أداة للتدخل الحكومي



Source : Rapport sur les dépenses fiscales, Gouvernement du Québec, Canada, édition 2011. p A1.

¹ Rapport sur les dépenses fiscales, gouvernement du Québec, canada, édition 2011.

من هنا يمكن ان نعتبر ان النفقات الجبائية أداة من أدوات التدخل الحكومي، لإحداث آثار مقصودة و محددة و للحد من الآثار التلقائية لسياسة الضريبة في كافة المجالات.¹

كما يمكن اعتبارها كمساعدات غير مباشرة لفئة معينة من المكلفين بالضريبة. و بالتالي فان مفهوم النفقات الجبائية يتضمن بديلا من بدائل السياسة الجبائية و ذلك بتضحية الحكومة بجزء من إيراداتها الجبائية من اجل تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية او الاجتماعية او الثقافية... الخ. و لهذا السبب لا يجب الخلط بين النفقات الجبائية مع الطرق التدليسية او الاحتمالية او الشرعية و التي ترمز الى الغش الجبائي او التجنب الجبائي و الهدف منها التقليل من وعاء الضريبة او تكييف وضعيته الجبائية للتقليل من الضرائب.

3- مساهمة الولايات المتحدة الامريكية

في الولايات المتحدة الامريكية تعني النفقات الجبائية حسب القانون الموازي لسنة 1974 " فقدان الإيرادات الجبائية المتعلقة بالأحكام الجبائية للنظام الضريبي الفدرالي و الذي يضمن الاستثنائية في قواعده و احكامه. مثل الاعفاءات او الحسومات المتعلقة بالدخل الخام او المتأتية من القروض الضريبية الخاصة، او معدلات ضريبية تمييزية، او التأجيل الضريبي".²

من خصوصيات النفقات الجبائية في الولايات المتحدة الامريكية انها تمس فقط الضرائب على الدخل و الضريبة على الشركات و بالتالي يستثنى من حسابات النفقات الجبائية تلك الضرائب المتعلقة بالجماعات المحلية. بالإضافة الى انحصار تعريف النفقات الجبائية على جانبه المالي فقط كون الطريقة المعتمدة لتقدير حجمها هي طريقة فقدان الإيرادات الجبائية، التي تستخدمها مصلحة التحليل الجبائي للخزينة، بنفس الطريقة التي تعد بها تقديرات الموازنة العامة للدولة.

4- مساهمة الحكومة الفرنسية

قام مجلس الضرائب في فرنسا سنة 1979 بنشر اول تقرير له حول النفقات الجبائية. و بالتالي فهو يعتبر اول هيئة تقوم بنشر وثيقة محاسبية خارج اطار الموازنة العامة للدولة تبرز فيها

¹ الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة، الطبعة الاولى، 2002، ص71.

² Etude de Groupe de travail des hauts responsables territoriaux de budget (OCDE), les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, division du budget et des dépenses publiques (BUD), L'Organisation de Coopération et de Développement Economique, OCDE, 2010, p.109

طبيعة، تصنيفات و انواع النفقات الجبائية و تقديراتها، و لقد اعتمدت الحكومة الفرنسية و بصفة رسمية تضمين قوانين المالية لتقارير رسمية عن حجم و طبيعة النفقات الجبائية و كان ذلك في المادة 32 من قانون المالية لسنة 1980. وبالرغم من ان هذه المادة تضيف الصبغة القانونية للنفقات الجبائية الا ان النصوص القانونية و التنظيمية لم تتضمن تعريفا دقيقا للنفقة الجبائية. و في ظل صمت القانون، فان مجلس المحاسبة اعطى تعريفا محاسبيا و الذي على اساسه ان "النفقات الجبائية هي فقدان الايرادات الجبائية المباشرة الناتجة عن تطبيق سياسة جبائية استثنائية".

اما الدراسة التي قدمتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حول حالة النفقات الجبائية في فرنسا فقد عرفت على انها: " تلك الاجراءات التشريعية او التنظيمية الاستثنائية التي تؤدي الى فقدان الايرادات الجبائية للدولة مقارنة بتطبيق النظام الجبائي المرجعي او المعياري او بالأحرى مقارنة بالمبادئ الاساسية للضريبة".¹

فمن اجل ادراج تحفيظات اقتصادية او تحقيق العدالة الاجتماعية، فان القواعد الجبائية تتضمن دوما استثناءات تهدف الى تخفيف العبء الجبائي لفئة معينة من المكلفين بالضريبة او لقطاعات اقتصادية مستهدفة. هذه الانماط الجبائية الاستثنائية تمثل اعباء مالية للموازنة العامة للدولة كمثيلاتها من النفقات العامة المباشرة.²

لا يمكن حصر مفهوم النفقات الجبائية في تحديد النظام الجبائي المرجعي و بالتالي الوعاء الضريبي المعياري، و انما يجب ادراج عامل ثاني لا يقل اهمية عن الاول و هو مهمة الادارة الجبائية في تحويل و تقديم هذه النفقات الجبائية على شكل اعانات او تحويلات غير مباشرة للأفراد او للمؤسسات و هنا تطرح اشكالية تكييف الوضعية الاقتصادية و المالية للمؤسسة و كذا الوضعية الاجتماعية للفرد؟

5- مساهمة الحكومة اليابانية

يعرف القانون الجبائي في اليابان "الاجراءات الجبائية الخاصة" و هي مماثلة للنفقات الجبائية على انها "استثناءات عن المبادئ الاساسية للجبائية في اليابان و التي يمكن ترجمتها بالعدالة

¹ OCDE, Op.cit., P118.

² Annexe au projet de loi de fiance pour l'évaluation des voies et moyens, tome II dépense fiscales, France, 2017, P07.

الضريبية و الحيادية و البساطة و التي تهدف الى تحقيق اهداف غير تلك المسطرة وفقا للسياسة العامة للدولة".¹

يلاحظ من التعريف السابق ان الاستثناءات الواردة في القانون الجبائي الياباني مقصودة و الهدف منها هو تحقيق الاهداف التي عجزت النفقات العامة المباشرة عن تحقيقه في اطار السياسة العامة للدولة.

و تمس الإجراءات الجبائية الخاصة، الضرائب على الدخل، الضريبة على ارباح الشركات، الضريبة على الاملاك، الضريبة على الهبات و الهدايا، الرسم على البنزين، الجباية المحلية، و هذا طبقا للمادة 84 من الدستور و الذي يعتبر الاطار القاعدي لجميع الضرائب. فهي بالتالي تمس الضرائب المباشرة الممركزة و الضرائب العائدة الى الجماعات المحلية. فعلى سبيل المثال:² تمثل النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب على الدخل 52.5% من مجموع الاجراءات الجبائية الخاصة و ذلك سنة 2007، بينما تمثل تلك المتعلقة بالضريبة على ارباح الشركات 33.7% و تمثل القروض الجبائية crédit d'impôt المتعلقة بالقروض الموجهة للسكن 24% من مجموع الاجراءات الجبائية الخاصة، متبوعة بالقروض الجبائية المتعلقة بالإتاوات Dividendes بنسبة 7.8% ، و حسومات التامين للحياة و التامين ضد الزلازل بنسبة 4.6% .

6- مساهمة الحكومة الهولندية

يعرف "فان دان اند ابراهام" Van den Ende Haberham و "دان بوجارت" Den Boogert النفقات الجبائية على انها: " انحرافات مقارنة بالنظام الجبائي المرجعي و المؤدية الى التخفيض من حجم الايرادات الجبائية".³

يرتكز هذا التعريف على الاجراءات الجبائية الخاصة التي تنحرف عن الاجراءات الجبائية العامة اي النظام الجبائي المرجعي و التي يجب ان تؤدي في تطبيقها الى تخفيض الايرادات الجبائية. و يأخذ في الحسبان جميع الضرائب و الرسوم على المستوى الوطني، الحالة الاقتصادية

¹ OCDE, Op.cit., P122.

² هذه الاحصائيات مستخرجة من التقارير السنوية للحكومة المركزية اليابانية، ووظفت في تقرير منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لسنة 2010، ص 127.

³ OCDE, Op.cit. , p 128.

و المالية للمؤسسات كالتى تحقق خسارة جبائية يمكنها ان ترحل الخسارة الى العام المقبل و بالتالي تستفيد من تخفيض الربح الجبائي (الوعاء الجبائي للضريبة على ارباح الشركات) ، ومراعاة الحالة الاجتماعية للأفراد (كالأعزب، المتزوج، المتزوج بأطفال، و المعوق...الخ).

و لقد احتلت هولندا المرتبة 16 ضمن الدول الاكثر منحا للمساعدات القطاعية و الخاصة و المرتبة 13 ضمن الدول المحفزة للنشاطات الاقتصادية لسنة 2006. و لقد سجلت 101 نوعا من النفقات الجبائية و ذلك في سنة 2006 و 99 نوعا بالنسبة لسنة 2007 و 98 نوعا سنة 2008 اي بتراجع ملحوظ مقارنة لسنة 2001 ب: 118 نوعا و 123 نوعا مقارنة بسنة 2002 و تتركز هذه الانواع (في السنوات 2006 ، 2007 و 2008) عامة على الضريبة على الانفاق اي الرسم على القيمة المضافة ب: 17 نوعا و الرسم على مبيعات الاملاك ب: 13 نوعا. اما الباقي يوزع على الضرائب و الرسوم الاخرى كالضريبة على الدخل و الضريبة على ارباح الشركات و ضرائب اخرى.

رابعا: نظرة حكومات الدول النامية الى مفهوم النفقات الجبائية

من المعروف ان الدول النامية مرتبطة بما تجود به اجثا الدول المتقدمة في شتى المجالات، و كذلك بما تنصح به اغلب المنظمات خاصة المالية منها فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي، و تعتبر مساة ترشيد و تسيير النفقات العمومية و رفع الدولة يدها عن الاقتصاد من المسائل الهامة التي ينصح به النامية، و بالمقابل تعمل كل دولة على محاولة تكييف هذه المصطلحات و المفاهيم مع انظمتها الداخلية.

1- مساهمة الحكومة المغربية

اثر تبني الحكومة المغربية لمصطلح النفقات الجبائية ترجم ذلك بالتقارير السنوية¹ التي تعدها وزارة الاقتصاد و المالية، بحيث ورد في هذا التقرير ان النفقات الجبائية هي تلك الاستثناءات الضريبية التي تشكل نقصا ماليا هاما في الموازنة العامة للدولة و هي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الموازنة العامة.

و هذا جاء سعيا من الحكومة المغربية لتقديم موازنة عمومية أكثر شفافية، و ترشيدا احسنا لتوظيف الموارد و منه كان لزمنا عليها تحديد تكلفة النفقات الجبائية و تقييمها. و يدخل هذا

¹ تقرير حول النفقات الجبائية في المغرب لسنة 2016، ص 4.

العمل في إطار دعم الاصلاح الضريبي و الحرص على ضرورة تحديث و تعزيز الموارد الضريبية عن طريق توسيع الوعاء الضريبي.

2- مساهمة الحكومة الجزائرية

بما ان التشريع المالي المتعلق بالموازنة العمومية لا يلزم باعداد تقارير سنوية لطبيعة، حجم و انواع النفقات الجبائية، ولا حتى مجموع الاعانات غير المباشرة (مثل دعم الاسعار) و رغم ذلك فانه هنالك محاولات من طرف بعض المديرية التابعة لوزارة المالية او مجلس المحاسبة الذي اشار الى وضع النفقات الجبائية في الجزائر من خلال التطرق الى بعض الاجراءات التحفيزية.

أ- تعريف وزارة المالية:

أعدت مديريةية السياسات و التقديرات التابعة لوزارة المالية دراسة حول النفقات الجبائية المنبثقة عن النظمة الخاصة المتعلقة باجهزة تطوير الاستثمار و ترقية التشغيل، اصف الى ذلك بعض الاشارات الى حجم النفقات الجبائية و الذي اصطلح عليه بالاعانات غير موازناتية لعدم اماكنية ادراجها في الموازنة العامة للدولة لعدم تمتعها بنفس مواصفات النفقة العمومية و قد وصفها بمصطلح "الدعم الجبائي" في مشاريع قوانين المالية لسنوات 2013 و 2014 و 2015 و 2016.

حيث تضمنت هذه التقارير على تعريف تقني للنفقات الجبائية و الذي محتواه انه " يتم تحليل النفقات الجبائية كأحكام تشريعية و تنظيمه يستلزم تنفيذها خسارة في ايرادات الدولة، و بالمقابل تخفيف العبء الجبائي على المكلفين بالضريبة مقارنة بما يمكن دفعه حين تطبيق معدلات النظام الجبائي المرجعي"¹، كما عرفها كذلك على انها ذلك العجز المالي الناتج عن التحفيزات ذات الطابع الجبائي المتعلقة بالإعفاءات عن النظام العام للضريبة.

من التعريفين السابقين نستنتج ان النفقات الجبائية نستشفها انطلاقا من الاحكام الجبائية التشريعية و التنظيمية التي يستوجب تطبيقها احداث عجز في الايرادات الجبائية للدولة، و مقابل ذلك يستفيد المكلف بالضريبة من تخفيف او اعفاء جبائي، بدون التطرق الى الاثار الاقتصادية و الاجتماعية الاخرى، التي كانت سببا في ادراج هذه الاحكام الجبائية الاستثنائية.

¹ DGPP, Op Cit, P3.

ب- تعريف مجلس المحاسبة

يعد مجلس المحاسبة تقارير سنوية عن ظروف تنفيذ الموازنة العامة و قوانين المالية السنوية، و هذا طبقا لأحكام المادة 18 من الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، يبين فيه أهم المعايينات والملاحظات والتعقيبات المستمدة من المذكرات القطاعية التي أعدتها الغرفة الوطنية عقب اشغال الرقابة والتحليل التي تنجزها سنويا على إيرادات و نفقات الميزانية، والأعباء المشتركة، والحسابات الخاصة للخزينة، وعمليات الخزينة وميزانيات الوزارات والهيئات العمومية تحت الوصاية، و هذا طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

لقد اولت هذه التقارير اهتماما خاصا بموضع النفقات الجبائية اذ يخصص التقرير في شقه المتعلق بإيرادات الموازنة العامة للدولة، فصلا خاصا بالنفقات الجبائية، حيث يتطرق فيه الى الاطر الثلاثة للنفقات الجبائية، بحيث يتم دراسة الاطار التشريعي و القانوني للنفقات الجبائية، ثم الاطار التنظيمي و في الاخير الاطار المالي، و يشير في ذلك انه "من اجل تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية، يتضمن القانون الضريبي الجزائري العديد من الاحكام المتعلقة بالنظام الاستثنائي، هذا النظام يشكل نقضا ماليا في الموازنة العامة للدولة و له اثار مماثلة مقارنة بتلك المترتبة عن الانفاق العام و من هنا اتى مصطلح النفقات الجبائية " ¹

نستنتج من التعريف السابق انه اضاف عناصر جد مهمة الى تعريف النفقات الجبائية السابق و هي تقريبا تلك المستخدمة في مختلف الانظمة الجبائية لمختلف الدول، اذ انه ادرج الاثار الاقتصادية و الاجتماعية للنفقات الجبائية ووصفها انها مماثلة للآثار التي من اجلها تدرج النفقات العمومية المباشرة في الموازنة العامة للدولة.

ما يمكن ملاحظته من خلال التعاريف السابقة انها تعكس التوجه الاقتصادي او الاجتماعي للبلد، و من هنا فان كل دولة الا و لها نظرة معينة الى مفهوم النفقات الجبائية و كذا طريقة تبويبها و تصنيفها، و بالتالي لا يمكن مقارنة النفقات الجبائية فيما بينها او مقارنتها مع النفقات العمومية المباشرة او مقارنتها على الصعيد الدولي.

¹ التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 ص32.

المطلب الثالث: النظرة الحديثة لمفهوم النفقات الجبائية و حدودها

نقصد بالنظرة الحديثة لمفهوم النفقات الجبائية، محاولة وضع مفهوم متجانس للنفقات الجبائية حتى تسهل عملية مقارنة النفقات الجبائية فيما بينها و مقارنة النفقات الجبائية مع النفقات العامة المباشرة في نفس الوثيقة المحاسبية (الموازنة العامة للدولة)، و لإمكانية المقارنة على الصعيد الدولي.

و يمكن حصر خصائص مفهوم النفقات الجبائية عند المقارنة بين النفقات الجبائية و برامج النفقات المباشرة في العناصر التالية:¹

- الأثر الحيادي مقارنة بالأهداف العامة المستهدفة عند إحلال الاجراء الجبائي بالنفقة العامة المباشرة؛

- الأثر الحيادي مقارنة بالربح المالي للمستفيد عند إحلال الإجراء الجبائي بالنفقة العامة المباشرة؛

- الأثر الحيادي مقارنة بالموازنة العامة للدولة عند إحلال الإجراء الجبائي بالنفقة العامة المباشرة؛

- الأثر الحيادي مقارنة بتكاليف التسيير (على مستوى الإدارة الجبائية) المتعلقة بالنفقات الجبائية عند إحلال الإجراء الجبائي بالنفقة العامة المباشرة؛

- الأثر الحيادي مقارنة بوسائل الدفع عند إحلال الإجراء الجبائي بالنفقة العامة المباشرة.

من خلال هذه الخصائص يمكننا ضبط مفهوم النفقات الجبائية من خلال حزمة من المعايير، و التي سوف نحاول معالجتها من خلال فروع هذه المطلب.

الفرع الأول: نحو مفهوم معياري للنفقات الجبائية

نظرا يمكن وضع مجموعة من المعايير لضبط مفهوم النفقات الجبائية ، التي يمكن ان تحضى بالقبول على المستوى الداخلي (النظام الجبائي لبلد معين) او على المستوى الدولي و هذا اذا ركزنا على الجوانب غير التشريعية في تحديد مفهوم النفقات الجبائية ، و تلك الجوانب المتعلقة بمجموعة من العناصر نذكر منها على سبيل المثال²: الدخل، الارباح، الثروة، الانفاق الاستهلاكي.

¹ Luc Godbout, Op.Cit. P262

² Christian Valenduc et Said Noumir, Dépenses fiscales –la définition de système de référence, groupe de travail du CREDAF , Rabat, Avril 2014, P 10.

إذا ما سلمنا ان خصائص مفهوم النفقات الجبائية المذكورة انفا هي على سبيل الحصر، فإننا يمكن ان نضبط مفهومها معياريا للنفقات الجبائية من خلال خمسة معايير و هي:¹

- النفقات الجبائية متبادلة؛
- النفقات الجبائية معوضة؛
- النفقات الجبائية مقارنة؛
- النفقات الجبائية غير مقارنة
- النفقات الجبائية امتيازية

1- النفقات الجبائية تبادلية Interchangeable

يقصد بالنفقات الجبائية التبادلية امكانية استبدالها بالنفقات العامة المباشرة بكل سهولة و كذلك العملية العكسية بمعنى استبدال النفقة العامة المباشرة بالنفقات الجبائية، و بالتالي فانه في هذه الحالة فان النفقات الجبائية تحمل نفس خصائص النفقة العامة المباشرة و صفاتها. و بالتالي سوف تكون ممنوحة انطلاقا من برامج النفقات العامة المباشرة بدون تغيير الاهداف العامة الموضوعة من اجلها، او تغيير في الامتيازات التي سيستفيد منها المكلف بالضريبة، او تغيير في حجم التكلفة الاجمالية للإجراء(النفقات الجبائية) ، او تغيير في تكاليف التسيير الاداري للإجراءات الاستثنائية او التزامات المالية للمكلف. فعلى سبيل المثال فان القروض الضريبية المسترجعة *crédit d'impôts remboursable* يمكن اعتبارها كنفقات جبائية تبادلية، او المنحة التي تقدمها الحكومة الفرنسية للمكلفين ذوي الدخل الضعيف.

2- النفقات الجبائية تعويضية remplaçable

يقصد بالنفقات الجبائية بانها تعويضية بمعنى إمكانية تعويضها بالنفقات العامة المباشرة، بمعنى انها تحدث نفس الاثر الذي تحدثه برامج النفقات العامة المباشرة، بدون تغيير الاهداف العامة الموضوعة من اجلها، او تغيير في الامتيازات التي سيستفيد منها المكلف بالضريبة، او تغيير في حجم التكلفة الاجمالية للإجراء(النفقات الجبائية) ، او تغيير في تكاليف التسيير الاداري للإجراءات الاستثنائية. و لكن تعويض النفقات الجبائية ببرامج النفقات العامة المباشرة لن يكون بدون اثر حيادي على

¹ Luc Godbout, Op.Cit. P 262

الالتزامات المالية للمستفيد. بمعنى ان تعويض النفقة الجبائية بالنفقة العامة المباشرة سوف ينجر عنه عبء مالي على المستفيد. فمثلا عدم اخضاع الخدمات العمومية الى الضريبة يعتبر كنفقات جبائية متبادلة، فاذا ما قمنا بإلغاء الاعفاء الجبائي على هذه الخدمات سوف يرتفع العائد بالنسبة الى المستفيد.

3- النفقات الجبائية المقارنة comparable

نقصد بالنفقات الجبائية المقارنة امكانية مقارنتها مع النفقات العامة المباشرة، و التي تبين الاجراءات الجبائية التي تؤدي الى تحقيق اهداف مماثلة لأهداف النفقات العامة المباشرة، بدون المساس بالاهداف العامة الموضوعية من اجلها، او التكلفة الاجمالية للإجراءات، و امكانية الحصول على نفس المنفعة بالنسبة للمستفيدين منها. لكن تحويل هذه الاجراءات الجبائية الى برامج النفقات العامة المباشرة يفرز تكاليف اضافية بالنسبة للحكومة (الإدارة)، و تغيرات على الوضعية المالية للمكلف بالضريبة، فمثلا تشكل الحسومات الجبائية بالنسبة للمؤسسات نفقات جبائية تعويضية لأنها تساهم في التقليل من النتيجة الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات. بالتالي يمكن الغاؤها و تعويضها بإعانات مالية مباشرة لهذه المؤسسات، في هذه الحالة سوف هذا الاجراء نفس المنفعة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، و لكن سوف يرفع من حجم التكاليف الادارية للبرنامج و يغير من الوضعية المالية للمكلف، بمعنى انه سيصبح في وضعية جبائية تفرض عليه دفع الضريبة بعدما كان معفى بشكل كلي او جزئي.

4- النفقات الجبائية غير المقارنة non comparable

يقصد بها النفقات الجبائية التي لا يمكن مقارنتها بالبرامج الانفاقية المباشرة، بحيث تؤدي الى تحقيق اهداف مماثلة لأهداف النفقات العامة المباشرة. لكن اذا ما اردنا تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية او الاجتماعية ببرامج النفقات العامة المباشرة، بمعنى استبدال الاجراء الجبائي ببرامج نفقات مباشرة، هذا سوف يؤدي الى تغيير الامتيازات التي سيستفيد منها المكلف بالضريبة و بالتالي تغير الوضعية المالية للمكلف (من وضعية الاخضاع الجزئي او عدم الاخضاع الى وضعية الاخضاع الكلي) و ترفع بذلك من تكاليف التسيير الاداري. فعلى سبيل المثال المعالجة التفضيلية لفائض القيمة يشكل اجراء جبائيا غير قابل للمقارنة، و لا يمكن الغاؤها و استبدالها ببرامج الانفاق المباشر و هذا لكون تحويل الاجراء الجبائي التفضيلي المتعلق بفائض القيمة الى اعانة مالية مباشرة، يخلق مشاكلات من جهة ان

قيمة الامتياز الجبائي متعلق بالمعالجة التفضيلية و هذه الاخيرة مرتبطة بالمعدل الحدي للإخضاع لكل مستفيد و من جهة اخرى فان المستفيدون من الاجراء التفضيلي يتغيرون من سنة الى اخرى.

5- التفضيلات الجبائية fiscales les préférences

نقصد بالتفضيلات الجبائية تلك الاجراءات الجبائية التي لا يمكن بحال من الاحوال استبدالها ببرامج الانفاق المباشر، بمعنى انها تلك الاجراءات التفضيلية التي لا يمكن الحصول على اهدافها الا بإجراءات النظام الجبائي. فعلى سبيل المثال العطل الجبائية لا يمكن الغاؤها و استبدالها ببرامج الانفاق المباشر بدون تغيير الاهداف العامة للبرنامج، الامتيازات التي سوف يحصل عليها المكلف بالضريبة (المستفيد من الاجراء) تكاليف التسيير الاداري و الوضعية المالية للمكلف بالضريبة (طريقة دفع الضريبة بصفة كلية او جزئية).

يمكن تلخيص معايير ضبط مفهوم النفقات الجبائية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): خصائص المفهوم المعياري للنفقات الجبائية

المعيار / نوع النفقة الجبائية	متبادلة	تعويضية	مقارنة	غير مقارنة	تفضيلات جبائية
الحيادية المرتبطة بالأهداف العامة للإجراء الجبائي	نعم	نعم	نعم	نعم	لا
الحيادية المرتبطة بالعائد المالي للمستفيد	نعم	نعم	نعم	لا	لا
الحيادية المرتبطة بالموازنة العامة للدولة	نعم	نعم	نعم	لا	لا
الحيادية المرتبطة بتكاليف التسيير	نعم	نعم	لا	لا	لا
الحيادية المرتبطة بطرق الدفع	نعم	لا	لا	لا	لا

Source : Luc Godbout, **l'intervention gouvernementale par le politique fiscal rôle des dépenses fiscales**,

étude comparée : Canada, Etats-Unis, France, Economica, paris, 2006, P : 265.

الفرع الثاني: التغيرات المتعلقة بتطبيق المفهوم الحديث للنفقات الجبائية

انطلاقاً من المفهوم المعياري للنفقات الجبائية، اتضح لنا انه ليس كل النفقات الجبائية يمكن مقارنتها مع النفقات العامة المباشرة، و هذا ما يقودنا الى اعادة النظر في طريقة تبويب و تصنيف النفقات الجبائية، لجميع الضرائب و الرسوم المكونة للنظام الضريبي القائم.

اولاً: اعادة النظر في كيفية عرض، تصنيف و تبويب النفقات الجبائية

بالرغم من محاولات مختلف الدول عرض تقارير سنوية لطبيعة النفقات الجبائية و انواعها و تصنيفاتها و تأثيرها الا انها ليست مرتكزة على اسس علمية، و هذا ما سوف نحاول تبيانه من خلال الفصل بين النفقات الجبائية المؤدية لنفس دور النفقات العامة المباشرة و تلك التي تؤدي الى فقدان ايرادات موازنة و ذلك من خلال العنصرين التاليين:

1- إمكانية مقارنة النفقات الجبائية مع برامج النفقات العامة المباشرة

ان التغيرات التي ادخلت على مفهوم النفقات الجبائية و استخداماته هو جعلها قابلة للمقارنة الوظيفية مع برامج النفقات العامة المباشرة، و هو ما يسمح بإلغاء بعض النفقات الجبائية . و انطلاقاً من الجدول رقم:(01) فانه يمكن اعتبار الانواع الثلاثة الاولى نفقات جبائية و هي: النفقات الجبائية التبادلية و النفقات الجبائية التعويضية و النفقات الجبائية المقارنة، و هذا لإمكانية مقارنتها مع برامج النفقات العامة المباشرة، و بالتالي لا يمكن اعتبار كلا من النفقات الجبائية غير المقارنة و النفقات الجبائية التفضيلية كنفقات جبائية قابلة للمقارنة مع النفقات العامة المباشرة. و لكن يجب اخذها بعين الاعتبار لأنها تشكل فقداناً للإيرادات الجبائية و بالتالي يجب تقدير حجمها ليضاف الى النفقات الجبائية الاخرى.

ان الصعوبات التي تنتج عند محاولة تحويل نفقات جبائية الى برامج نفقات عامة مباشرة يسمح بتسهيل عملية المقارنة بين النفقات الجبائية و برامج النفقات العامة المباشرة، هذا ما يضاعف من دور حسابات النفقات الجبائية في التقييم الحكومي لبرامج النفقات العامة المباشرة و تلك المتعلقة بالنظام الجبائي. و يمكن ذلك من اختبار ما اذا كان الهدف العام، طرق الدفع، و امتيازات المكلف بالضريبة مقبولة عندئذ يمكن تحليل اثر التحويل على تكاليف البرنامج و كذا مصاريف التسيير الاداري المتعلقة بعملية التطبيق.

2- تحديد النفقات الجبائية لمجمل الضرائب و الرسوم المكونة للنظام الضريبي

معظم الدول لا تقدم حسابات شاملة و دقيقة للنفقات الجبائية على مجمل الضرائب و الرسوم المكونة للنظام الضريبي، بينما تركز حسابات النفقات الجبائية في تلك المتعلقة بالضرائب على الدخل و الضرائب على ارباح الشركات و الضرائب و الرسوم على الانفاق بينما تستثنى الضرائب و الرسوم الاخرى ذات الاثر الضعيف على الايرادات العامة للدولة.

كما ان صعوبة تحديد النظام الجبائي المرجعي يشكل عائقا كبيرا لتحديد طبيعة النفقات الجبائية و بالتالي صعوبة تبويبها و تصنيفها و تقديمها في صورة وثيقة محاسبية قابلة للتقييم و المراجعة. الا ان المفهوم المعياري للنفقات الجبائية يسمح بذلك ضمن شروط معينة كما سوف نرى في العنصر الثاني.

ثانيا: امكانية ادراج حسابات النفقات الجبائية ضمن حسابات الموازنة العامة

تعتبر النفقات العامة المباشرة هي الوحيدة التي يمكن ان تظهر في المحاسبة العمومية للدول، غير ان الدليل الاحصائي للإيرادات الجبائية الذي يصدر عن منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية يعرض طريقة تسجيل القروض الضريبية القابلة للاسترجاع في الايرادات الجبائية و النفقات العامة و هذا لضمان تسجيلها محاسبيا على المستوى الدولي.

يسمح المفهوم المعياري للنفقات الجبائية بإعادة تصنيف النفقات الجبائية الى نفقات جبائية تبديلية و نفقات جبائية تعويضية و نفقات جبائية مقارنة التي يمكن و بكل سهولة تبويبها ضمن النفقات العامة المباشرة. و بالمقابل المجموع الكلي للنفقات الجبائية يجب اعادته ضمن المجموع الكلي للإيرادات الجبائية. و بالتالي تحول النفقات الجبائية التبادلية او النفقات الجبائية التعويضية او النفقات الجبائية المقارنة الى برامج نفقات مباشرة سوف يكون باثر حيادي على الموازنة العامة للدولة، و الغاء هذه النفقات الجبائية سوف يكون له اثر على اتساع الوعاء الجبائي و منه الزيادة في العوائد الضريبية. لكن هذه الزيادة في الايرادات الجبائية تقابلها زيادة في الاعتمادات الموجهة الى برامج الانفاق العمومي بمعنى تتغير فقط طريقة الاستفادة من عوائد المالية العامة.

من خلال ما استعرضناه سابقا من التعاريف المتعلقة بمفهوم النفقات الجبائية نجد انه يركز على مجموعة من المبادئ، فالنفقات الجبائية هي تلك الإجراءات التي تهدف إلى تخفيض أو تأجيل الضرائب و الرسوم المستحقة الدفع من طرف المكلفين المتعلقة و المداخيل غير مدرجة في الوعاء أو

المعفاة، و يمكن لهذه الإجراءات أن تتخذ عدة أشكال، خصوصا، الخصومات في تحديد الدخل، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، القرض الجبائي، التأجيل الضريبي أو الإعفاء من الضرائب و الرسوم. و بتعبير آخر، فإن النفقات الجبائية تشكل مجموعة من الاستثناءات على ذلك النظام الذي يمكن اعتباره نظاما جبائيا مرجعيا، و بالتالي فإن لها انعكاسا ماليا مشابها لانعكاس المالي للنفقات الموازية، مما ينتج عنه مجال لقياس هذا الانعكاس و تقدير حجمه، و انطلاقا من نقطة الاستدلال هذه، هناك ملاحظة تفرض نفسها بقوة و هي أن مفهوم النفقات الجبائية كثيرا ما يختلط بمفهوم التدخل الجبائي¹.

فإذا كانت النفقات الجبائية تعد مرادفا للتخفيضات الجبائية ذات الغاية الاقتصادية و الاجتماعية، فإن التدخل الجبائي يحدد على أنه كل الاستخدامات الجبائية بغايات خارجة عن تغطية الأعباء العامة يمكن أن يأخذ شكل تخفيف العبء الضريبي المتزايد أو شكل من أشكال تخفيض الزيادات و الغرامات لبعض المكلفين أو لبعض الأنشطة الاقتصادية.

تسعى النفقات الجبائية إلى التأثير في بعض التصرفات و النشاطات المحددة، و مساعدة مجموعات معينة من المكلفين التي تجد نفسها في وضعية خاصة، كما تلجأ السلطات العمومية للنفقات الجبائية من اجل دعم التطور الاقتصادي و تشجيع الادخار لأجل التقاعد، و التحفيز على الاستثمار لأجل تحقيق فوائض قيمة بغية إنشاء مناصب شغل جديدة، و التشجيع على البحث و التنمية أو تشجيع الأعمال الخيرية.

إن إدراك معنى النفقات الجبائية، يكون بالرجوع إلى خيارات السياسة الجبائية التي من خلالها تقبل السلطات العمومية طوعا تنازل عن جزء من الإيرادات و المداخيل الجبائية بغية الوصول إلى أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية المسطرة، و لهذا يجب عدم الخلط بين النفقات الجبائية و بين الأساليب التي يلجأ إليها بعض المكلفين لتجنب الضريبة مثل اللجوء الى التهرب الضريبي.

كما تشكل إدارة و سير النفقات الجبائية جزءا لا يتجزأ من الأحكام الجبائية المختلفة، بمنح معدلات تفضيلية أو معدلات صفرية او بعض الخصومات لنشاطات معينة على مستوى الوعاء الجبائي القاعدي.

¹ Gilbert ORSONI, OP.CIT, P :15.

و في هذا الصدد، يجب تسليط الضوء على أشكال النفقات الجبائية الشائعة، مشكلة الشفافية في سير النفقات الحكومية و ضرورة تقييم فقدان الإيرادات الضريبية (الموارد الاقتصادية غير المحققة) الناتج عن الإجراءات الجبائية الاستثنائية.

المبحث الثاني : مظاهر النفقات الجبائية و مجالات استهدافها

من المستبعد معرفة اثر النفقات الجبائية و درجة فعاليتها بدون البحث عن مظاهر و اشكال النفقات الجبائية و التي تختلف باختلاف التوجهات العامة للدول، بمعنى اختلاف مجالات استهدافها حسب اهداف السياسة الاقتصادية او الاجتماعية المراد تحقيقها، بالإضافة الى اختلاف تكوين الهيكل الضريبي من دولة الى اخرى، و بالتالي سنحاول من خلال هذا البحث تجميع هذه الفوارق و اظهار اشكال النفقات الجبائية المختلفة بالإضافة الى مجالات استهدافها و استخداماتها.

المطلب الاول: أشكال ومظاهر النفقات الجبائية

لا يخلو اي نظام ضريبي على مظهر من مظاهر النفقات الجبائية على مد التاريخ، و لقد اسهنا في هذه النقطة من خلال المبحث السابق ، الا انه تختلف هذه المظاهر من نظام ضريبي الى اخر و ذلك من خلال التشريعات الجبائية المختلفة. كما انها تختلف حسب السياسة الجبائية المستهدفة تحفيزية كانت او مغيرة لتصرفات الافراد، او تلك المتأثرة بالعوامل الخارجية كالعملة في شقها المتعلق بالبيئة. و بالتالي سوف نحاول الامام بهذه العناصر من خلال الفروع البحثية التالية.

الفرع الاول: اشكال و مظاهر النفقات الجبائية حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

بما ان التصنيفات العامة لأنواع الضرائب متجانسة تقريبا لمعظم الدول خاصة المتقدمة منها، فان الدراسة التي قدمتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حول النفقات الجبائية في الدول المتقدمة اعتمدت على خمسة اشكال من النفقات الجبائية و هي ¹ : الشكل الاول: الإعفاءات الجبائية Exonération fiscale، الشكل الثاني: الحسومات الجبائية Déductions fiscale ، الشكل الثالث: تخفيضات خاصة بمعدلات الإحضاع Taux réduit d'imposition ، الشكل الرابع: القروض الجبائية Crédit d'impôt و الشكل الخامس: تأجيلات ضريبية Report d'impôt.

¹ Rapport sur Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, 2010, P :12.

الشكل الاول: الإعفاءات الجبائية

تمثل الضرائب و الرسوم موردا هاما من موارد الدولة التي تمكنها من اداء المهام العديدة التي تؤديها، غير انه يمكن ان تستفيد بعض الاوعية الضريبية او فئات المجتمع او قطاعات اقتصادية معينة من الاستبعاد الكلي او الجزئي من الضريبة و هذا يما يطلق عليه اعفاءات جبائية و هي تتعلق بالمداحيل أو الموارد التي لا يتضمنها الوعاء الجبائي، اما عمليا، فأتمها تتعلق بالإجراءات الجبائية التي تسمح باستبعاد أو عدم إدراج دخل معفى في تحديد الدخل الإجمالي لمكلف ما، فهي بالتالي تتدخل في تحديد الضريبة بالتخفيض المباشر لمحتوى الوعاء الجبائي بصفة كلية او جزئية.

1. الاعفاء الجبائي الكلي:

يقصد بالإعفاء الجبائي الكلي استبعاد كلي للوعاء الضريبي من فرض الضريبة المتعلقة به، كاستبعاد الوعاء الضريبي المتعلق برقم الاعمال الناتج عن عمليات التصدير من دفع الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني و استبعاد النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) الناتج عن عمليات التصدير من الضريبة على ارباح الشركات في النظام الضريبي الجزائري، او اعفاء نشاط او قطاع اقتصادي بأكمله من دفع ضريبة معينة كإعفاء القطاع الفلاحي المتعلق بالمحاصيل الزراعية من الضريبة على الدخل ، او استبعاد فئة من فئات المجتمع من الضريبة.

2. الاعفاء الجبائي الجزئي

تتعلق الإعفاءات الجبائية الجزئية بفئة من المداحيل، حيث تخضع بشكل جزئي للضريبة مما ينتج عنها اقتصاد في الضريبة (بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المؤسسات) الذي يتغير حسب معدلات الاخضاع أو جدول الضريبة التصاعدي، مثل اعفاء جزء من الدخل الاجمالي السنوي المقدر بمبلغ 120.000 دج من الضريبة على الدخل الاجمالي¹. و بالتالي فإن الاقتصاد الضريبي المرتبط بالإعفاء الجبائي من شأنه ان يرفع مستوى الدخل، و تحسين القدرة الشرائية للأفراد ذوي الدخل المنخفض.

3. الاعفاء الجبائي المؤقت و الاعفاء الجبائي الدائم

تختلف التشريعات الجبائية في اعتماد الإعفاءات سواء بصفة دائمة أو مؤقتة، و يندرج ذلك فيما يخص السياسة الجبائية المعتمدة في الأحكام الجبائية التفصيلية من أجل تخفيف العبء الجبائي بغية

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو في مجال البحث العلمي، فمثلا تعفى بشكل دائم الملكيات العمومية من الرسم العقاري اذا توفر فيها شرطين و هما تقديمها لخدمة عمومية ذات منفعة عامة و تمارس نشاطا غير مربح أي غير مدر للمداخيل مثل مؤسسات التعليم و البحث العلمي و الحماية الاجتماعية و الصحية و المؤسسات الثقافية و الرياضية.¹ كما تعفى بصفة مؤقتة من الرسم العقاري الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة او السكن الرئيسي لمالكها، شريطة توفر شرطين و هما: ان لا يتجاوز المبلغ السنوي للرسم 1400 دج و ان لا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة مرتين الاجر الوطني الادنى المضمون SNMG.

الشكل الثاني: الخصومات الجبائية

يقصد بالخصومات الجبائية تلك الإجراءات الجبائية التي تسمح بتخفيض بعض الاعباء من الدخل او الربح الخاضع للضريبة، و بالمعنى الواسع تتعلق بكل عمليات الخصم المطبقة على الاوعية او الأسس الضريبية بما يسمح به القانون الجبائي المعمول به سواء تعلق الامر بتسقيف مبالغ لأعباء معينة مثل تسقيف قاعدة حساب الاقساط السنوية للاهلاك المالي المتعلق بالسيارات السياحية في حدود 1.000.000 دج الا اذا كانت تشكل الاداة الرئيسية للنشاط الاقتصادي كتقديم خدمات النقل مثلا² او السماح بخصم اعباء اخرى و بشكل كلي كالغرامات التعاقدية التي تفرزها عقود العمل (غرامات التأخير مثلا). و يمكن للخصومات الجبائية أن تركز على نفقات حقيقية و واقعية أو وهمية (مثل الاهتلاك) حسب مبلغ محدد وفقا للقانون الجبائي، و تأخذ الخصومات الجبائية بعين الاعتبار وقت حساب دخل او الربح الخاضع للضريبة للمكلف و بالتالي فهي تتدخل قبل تصفية الضريبة حساب الضريبة و دفع مبلغها) بالتخفيض المباشر للقاعدة الجبائية بهدف الوصول إلى تحديد الدخل الخاضع تماما للضريبة.

الخصومات الجبائية تؤدي الى ربح ضريبي بالنسبة للمكلف و يتغير هذا الأخير حسب جدول الضريبة التصاعدي بالمعدل الحدي (*taux marginale*) للإخضاع المطبق على هذه الفئة من الدخل، بالإضافة إلى انه كلما ارتفع المعدل الحدي لإخضاع المكلف كلما زادت قيمة النفقة الجبائية المرتبطة بالخصم الجبائي (الإعفاءات) و هذا برفع دخل المكلف الخاضع. و الجدول التالي يوضح ذلك

¹ المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

² المادة 141 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

مثال: اذا كان الدخل السنوي لمكلف ما يقدر 1.500.000 دج ، كيف يمكن تقدير الربح الضريبي(اقتصاد الضريبة) و النفقة الجبائية؟

جدول رقم(02): نموذج تقريبي لتحديد النفقة الجبائية و الربح الضريبي للضريبة على الدخل

الإجمالي

النفقة الجبائية%	التغير في المعدل الحدي-TFR TM	الضريبة على الدخل الاجمالي	المعدل الحدي %	التغير التصاعدي	قسط الدخل الخاضع للضريبة
42.000	%35	0	%0	120.000	لا يتجاوز 120.000
36.000	%15	48.000	%20	240.000	من 120.001 الى 360.000
54.000	%5	324.000	%30	1.080.000	من 360.001 الى 1.440.000
0	%0	21.000	%35	60.000	أكثر من 1.440.000

المصدر: من اعداد الباحث واستنادا الى المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

يبين الجدول السابق كلا من حجم النفقة الجبائية و الربح الجبائي للضريبة على الدخل الاجمالي و هذا استنادا الى نظرية النظام الجبائي المرجعي اي اعتبار المعدل الضريبي الحدي الاعلى كمعدل جبائي مرجعي TFR مقارنة بالمعدلات الدنيا و في هذه الحالة فان المعدل الجبائي المرجعي يقدر بنسبة 35% ، فبالنسبة للقسط الاول من الدخل المعفى كلية من الضريبة يستفيد من ربحي ضريبي قدره 42.000 دج بمعنى ان مقدرة المعيشية ترتفع بمقدار 42.000 دج، اي بنفقة جبائية تقدر بمبلغ 42.000 دج ، اما القسط الثاني من الدخل السنوي فتفرض عليه ضريبة يقدر مبلغها 48.000 دج و ربح ضريبي يقدر بمبلغ 36.000 دج و مثل ذلك من النفقة الجبائية.

و المحدد الرئيسي للنفقة الجبائية و الربح الضريبي او المعدل الجبائي المرجعي الذي يجب ان تتوفر فيه مجموعة من الشروط كما سنرى في المبحث المالي من هذا الفصل.

بصفة عرضية يمكن للدخل الخاضع للضريبة لمكلف ما ألا يكون مرتفعا و يسمح لهذا الأخير أن يتمتع أو أن يستفيد كليا من الخصم الممنوح له قانونا، و في حالات كهذه، لا يستخدم الخصم إلا جزئيا من قبل المكلف و بالتالي ، تخفض قيمة الإنفاق الجبائي بالنسبة للحكومة.

الشكل الثالث: التخفيضات الجبائية المتعلقة بالنسب الضريبية

تمس التخفيضات الجبائية عنصرا هاما من المعادلة الجبائية لتصفية الضريبة و هو معدلات الاقتطاع الجبائي ، و ذلك تحت طائلة شروط و التزامات معينة ، او وجود المكلف بالضريبة في وضعية اقتصادية تسمح له بالاستفادة من هذا التخفيض. و يتخذ هذا المظهر من النفقات الجبائية عدة مظاهر نحاول حصرها في الاشكال التالية:

1. المعدلات المخفضة المتعلقة بالإنفاق

تحتل بعض المواد الواسعة الاستهلاك او المواد الضرورية بمعاملة ضريبية تمييزية من خلال فرض معدلات ضريبية مخفضة مقارنة بالمعدلات العادية و هذا اما لأسباب اجتماعية من شأنها الرفع من القدرة الشرائية،

فالنظام الجبائي الجزائري يمنح معدلات ضريبية مخفضة مقارنة بالمعدلات المطبقة عموما، فمثلا يستفيد المكلفون بالضريبة حين استهلاكهم لمادة (الاستهلاكات الوسيطة) او سلعة (الاستهلاك النهائي) محددة وفقا للقانون الجبائي من تخفيض للرسم على القيمة المضافة مقداره 10% مقارنة بالمعدل العادي الذي يساوي الى 19% اي بمعدل مخفض يعادل 9%¹.

2. المعدلات المخفضة المرتبطة بالقطاعات الاقتصادية

يقصد بها تلك التخفيضات المتعلقة بنوع القطاع الاقتصادي، فمثلا يستفيد الاشخاص المعنويون من معدل مخفض للضريبة على ارباح الشركات في النظام الضريبي الجزائري بمناسبة ممارستهم لنشاط اقتصادي في قطاع محدد وفقا للقانون الجبائي، بحيث تستفيد الأنشطة الاقتصادية في القطاع الانتاجي من معدل مخفض قدره 19% ، كما تستفيد الأنشطة الاقتصادية في قطاع البناء و الاشغال العمومية و الري و الأنشطة السياحية من معدل مخفض قدره 23% مقارنة بالمعدل العادي الذي نسبته 26%².

3. المعدلات المخفضة المرتبطة بفئة من المكلفين بالضريبة

يقصد بها، التخفيض الخاص في المعدل الضريبي المطبق على فئة معينة من المكلفين حسب وضعيتهم الاجتماعية او المالية ، فهي توضع اذن بصورة تمييزية و انحيازية لصالح فئة معينة من

¹ المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2018.

² المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

المكلفين بالضريبة ، وذلك بوضع تصميم لجدول معدلات ضريبية بحيث يحتوي على عدد من المعدلات يرتبط كل منها بنتائج محددة لعمليات المشروع، فقد ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع، او مع حجم المستخدم فيه من العمالة ، او مع احجام التصدير من منتجات المشروع، او مع نسبة تحقيق اهداف خطة التنمية الاقتصادية¹..

الشكل الرابع: القروض الضريبية

يقصد بالقروض الجبائية مجموع الضرائب المدفوعة مسبقا او المقتطعة من المنبع و التي تاخذ نفس صفة الضريبة الاساسية مثل الضريبة على ارباح الشركات او الضريبة على الدخل الاجمالي، و هي أحكام جبائية توضع عموما لتخفيض الضرائب الواجبة الأداء، عوضا من خفض المداخل الخاضعة للضريبة، فالقروض الضريبية هي عبارة عن مبالغ مطروحة من الضريبة الواجبة الدفع و التي لا يمكنها أن تتجاوز قيمة هذه الضريبة، و في حالة تجاوزها تعتبر كتسبيق ضريبي يقتطع من الضريبة الواجبة الدفع بصفة اجلة (اجل استحقاق الدفع)².

تعد القروض الضريبية إجراءات جبائية تعمل على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة الدفع ، و تأخذ بعين الاعتبار بعد تحديد الوعاء الضريبي و الضريبة المستحقة الدفع للمكلف و على شاكلة الخصومات الجبائية، فإن القروض الضريبية يمكنها أن تأسس على نفقات حقيقية أو جزافية حسب مبلغ منصوص عليه قانونا، و يطرح مبلغ القروض الضريبية من الضريبة المستحقة الدفع، و يسمح استخذ القروض الضريبية لمعرفة المبلغ الحقيقي للضريبة المستحقة الدفع من طرف المكلف.

كما هو الحال بالنسبة لكل من الإعفاءات الجبائية، الخصومات الجبائية و كذا التأجيلات الضريبية، تؤدي القروض الضريبية إلى اقتصاد في الضريبة للمكلف، و على عكس الأشكال الأخرى من الإجراءات الجبائية، فإن هذا الاقتصاد في الضريبة لا يتغير حسب جدول الإخضاع التصاعدي، كما أن القروض الضريبية تقصى أثر الفئة العليا للدخل لأنها لا تخفض قاعدة التأسيس، بل تقتطع مباشرة من الضريبة المستحقة الدفع.

¹ حامد عبد المجيد دراز ، السياسات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 246.

² Conseil des prélèvements obligatoire, entreprise et niche fiscales et sociales, dispositifs dérogatoire nombreux, la documentation française, Paris, 2010, P : 117.

الشكل الخامس: التأجيلات الضريبية

تتعلق التأجيلات الضريبية بالإجراءات الجبائية التي تسمح بتأجيل وجوب أداء دفع الضريبة، و بعبارة أخرى، تعني جميع المبالغ التي لا تدخل في حساب قاعدة التأسيس الضريبي للسنة الحالية و لكنها تدخل ضمن حساب السنة المقبلة، و عموما، فإن التأجيلات الضريبية تطبق على فئة من الدخل أو الإنفاق، فهي تمنح حين يتم تحديد قاعدة التأسيس بالتخفيض المباشر للمبلغ الخاضع للضريبة لسنة ما، و تماما مثل الإعفاءات الجبائية و الخصومات الجبائية تؤدي للتأجيلات الضريبية إلى اقتصاد في الضريبة بالنسبة للمكلف، و يتغير هذا الاقتصاد في الضريبة حسب جدول الإخضاع التصاعدي. كما أن التأجيلات الضريبية تخفض من الفئة العليا لدخل المكلف، و بالتالي فهي ترتبط بالمعدل الحدي للإخضاع المطبق على هذه الفئة من الدخل لسنة ما، أين يكون الأكثر ارتفاعا من المعدل الحدي للإخضاع، و الأكبر هو الاقتصاد في الضريبة النابع من تأجيل دفع الضريبة، و تعتبر الضريبة على الأرباح في رأس المال و كذا الاهتلاك المعجل أمثلة على ذلك. إن عدم الإخضاع الضريبي لعنصر من الدخل يظهر على أنه نقل مباشر، في حين أن التأجيل الضريبي يكافئ قرضا بدون فائدة مقدم من قبل الدولة.

الفرع الثاني: النفقات الجبائية المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة

ترتبط النفقات الجبائية عموما اما بالنسب الضريبية (المعدلات الضريبية) او بالمادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الجبائي) ، و هذه الاخيرة مرتبطة اساسا بالاجراءات التقنية لربط الضريبة، و بالتالي كل اجراء جبائي مقصود هدفه التخفيض من الوعاء الضريبي بصفة مباشرة او بصفة غير مباشرة (التخفيض عن طريق التقنية الجبائية) يشكل نفقة جبائية، و يرتبط هذا عموما بتحديد النتيجة الجبائية (المادة الخاضعة للضريبة) في المشروع الاقتصادي، و هي على وجه العموم متعلق بالنظام العام و يمكن الحصول عليها باحدى التقنيات التالية:

الشكل الأول: النفقات الجبائية المرتبطة باختيار نظام الاهتلاك

يعتبر الاهتلاك كتكاليف يمكن خصمها من النتيجة المحاسبية و المقبولة للخصم من النتيجة الجبائية اي من الوعاء الضريبي ، و يقصد بالاهتلاك على انها التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها

الاستثمارات و التي تتدهور قيمتها عبر الزمن، بهدف اظهارها في الميزانية بقيمتها الصافية، كما انه طريقة لتوزيع تكاليف الاستثمار القابل للاهلاك على دورات مدة حياته.¹ لكن الاشكالية هنا تطرح في كيفية اختيار طرق حساب اقساط الاهتلاك، و كيف يمكن ان تآثر على الوعاء الضريبي ، و بالتالي هي:

1. طريقة الاهتلاك المالي الخطي

حسب هذه الطريقة فان الاصل (الاستثمار) يهتك باقساط متساوية خلال مدة حياة الانتاجية له، بمعنى ان قسط الاهتلاك يبقى ثابتا خلال كل دورة استغلال و التي تحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك الخطي السنوي} = \frac{\text{تكلفة حيازة الاستثمار}}{\text{مدة حياة الانتاجية}}$$

بما ان اقساط الاهتلاك السنوي متساوية خلال مدة حياة الانتاجية للاصل فلا تطرح اية اشكالية بالنسبة لاقتصاد الضريبة اي النفقة الجبائية ، بينما الاشكالية المطروحة تنصب في مدة حياة التي يحددها القانون المحاسبي و مدة الحياة التي يحتسبها القانون الجبائي، و هذا بالرغم من تقديم المشرع الجبائي لامكانية اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة لكل اصل² ، فاذا كان العمر الانتاجي قصير فانه تسترجع تكلفة حيازة الأصل في مدة و جيزة و بالتالي تنخفض القاعدة الجبائية و منه ينخفض حجم الضريبة، اما في الصورة العكسية اي اذا كانت مدة حياة الاصل طويلة نسبيا فان المشروع يسترجع تكلفة حيازة الاستثمار في مدة أطول و منه تتوسع القاعدة الجبائية و يرتفع حجم الضريبة.

و منه فان هذه التقنية تسمح باقتصاد الضريبة و تمنح تسهيلات مؤقتة لخزينة المؤسسة و لا يمكن اعتبارها كنفقات جبائية دائمة، و انما امتيازات جبائية مؤقتة.

2. طريقة الاهتلاك المالي المتناقص

وفقا لطريقة الاهتلاك المتناقص فان الاصل يهتك باقساط متناقصة خلال مدة حياة الاستثمار، و يحسب قسط الاهتلاك من القيمة المتبقية لقيمة حيازة الاستثمار في كل دورة استغلال، حيث يتم يحسب قسط الاهتلاك من حاصل ضرب نسبة الاهتلاك الثابت في معامل جبائي (يحدد وفقا للقانون الجبائي) متغير يناسب مدة الاستغلال، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003، ص:225.

² المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

الجدول رقم(03): المعاملات الجبائية لحساب الاهتلاك المالي المتناقص

المدة العادية للاستغلال	المعاملات الجبائية	الاستثناءات
من 03 الى 04 سنوات	1.5	يستثنى من هذه الطريقة البناءات
من 05 الى 06 سنوات	2	الموجهة للسكن و الورشات و
أكثر من 06 سنوات	2.5	المحلات للاستعمال الإداري، كما تحدد قائمة الاستثمارات المقبولة لتطبيق هذه الطريقة وفقا للتنظيم المعمول به.

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

وفقا لهذه الطريقة يمكن للمشروع ان يسترجع تكاليف حيازة الاستثمار في السنوات الاولى و هذا كون العائد من المشروع مرتفع و بالتالي يجب ان يتوافق مع التكاليف لتحقيق التوازن في النتيجة الجبائية و بالتالي التخفيض من الوعاء الضريبي و منه من الضريبة الواجبة الاداء، و حينما يرتفع العائد من المشروع تدريجيا يرتفع قسط الاهتلاك لتحقيق التوازن في النتيجة الجبائية و هذا ما يساهم كذلك في التقليل من الوعاء الجبائية و بالتالي من الضريبة الواجبة الاداء، و هذا غالبا ينطبق على المؤسسات القديمة النشأة حيث ان المؤسسة لها خبرة متقدمة ، ووضعها المالي جيد بالإضافة إلى اكتسابها لمحفظة زبائن معتبرة.

و لا يمكن اختيار هذه الطريقة إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط و هي¹:

- يجب ان يخضع المشروع للنظام الضريبي الحقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
 - تقديم طلب خطي إلى الإدارة الجبائية من اجل تبني هذه الطريقة؛
 - لا رجعة في اختيار هذه الطريقة لنفس الاستثمار (الأصل)، تطبيقا لمبدأ عدم رجعية القوانين؛
 - لا يمكن تطبيق هذه الطريقة إلا على الاستثمارات (الأصول) المقتناة حديثا.
- يمكن اعتبار هذه التقنية من بين التقنيات التي تسمح باقتصاد الضريبة و تقديم تسهيلات لحزينة المؤسسة فهي نفقات جبائية مؤقتة.²

¹ المادة رقم 174 الفقرة ج2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

² Conseil des prélèvements obligatoire, entreprise et niche fiscales et sociales, dispositifs dérogatoire nombreux, la documentation française, Paris, 2010, P :115

3. طريقة الاهتلاك المالي المتصاعد

يحصل في بعض المشاريع الحديثة النشأة ان تكون التكاليف في مرحلة التأسيس مرتفعة و لا يمكن للمشروع ان يسترجعها و هذا لضعف محفظة الزبائن و انعدام الخبرة في الميدان، و لهذا اقترح المشرع الجبائي السماح بتطبيق طريقة الاهتلاك المالي المتزايد، أي ان الأقساط الأولى من الاهتلاك تكون منخفضة ثم تبدأ بالتصاعد و هذا وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{قس الاهتلاك المتزايد} = \text{تكلفة شراء الاستثمار} \times \frac{\text{سنة استعمال الاستثمار}}{\text{مجموع سنوات العمر الانتاجي للاستثمار}}$$

و يمكن حساب مجموع سنوات العمر الإنتاجي للاستثمار من 01 الى n وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{مجموع سنوات العمر الانتاجي للاستثمار} = \frac{(1+n)n}{2}$$

للاستفادة من تطبيق هذه الطريقة يجب إرفاق طلب خطي موجه للإدارة الجبائية مع بالتصريح السنوي للنتيجة (ميزانية المؤسسة). و يمكن بحال من الاحوال تطبيق طريقة اخرى للاهتلاك على نفس الاستثمار.¹

الشكل الثاني: نقل و ترحيل النتائج السلبية (الخسائر)

تمر دورات استغلال المؤسسة بتذبذبات بين النتائج الايجابية و النتائج السلبية (الخسائر)، لذ نظر المشرع الجبائي نظرة ايجابية في صالح المؤسسة عندما تحقق نتائج سلبا و اقر بإمكانية تحمل النتائج الايجابية للنتائج السلبية للسنوات الماضية و ذلك بصورة محددة. و يمكن تصور شكلين من أشكال ترحيل الخسائر و هما:

1. ترحيل الخسائر إلى الخلف (السنوات السابقة)

وفقا لهذا الشكل فإنه يتم خصم النتيجة السلبية المحققة في سنة معينة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة المحققة في السنوات السابقة، حتى تغطية الخسارة مع الحق في استرجاع قيمة الضريبة المدفوعة في السنوات السابقة بمقدار الخسارة.

تجدر الإشارة في هذا الشكل ان مقدار الضريبة الواجبة الدفع سوف يتأثر من عاملين هما:

¹ المادة رقم 174 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

- التأثير السلبي على حجم الوعاء الضريبي بالتآكل و النقصان جراء تقليصه بمقدار الخسارة السنوية و بالتالي التقليل من الضريبة الواجبة الدفع؛
- استرجاع قيمة الضريبة المدفوعة بمناسبة تحقيق النتيجة الايجابية في السنوات السابقة بمقدار النتيجة السلبية (الخسارة)، و بالتالي فقدان جزء من المداخيل الجبائية جراء تحقيق الخسارة ، و هذا ما يمكن ترجمته بالدعم المالي الغير مباشر للخزينة العمومية للمؤسسات عندما تحقق نتائج سلبية.

2. ترحيل الخسائر إلى الأمام (السنوات القادمة)

وفقا لهذا الشكل فإنه يتم خصم الخسارة المحققة في سنة معينة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة المحققة في السنوات اللاحقة حتى تغطية الخسارة.

لكن المشرع الجبائي الجزائري في المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حدد مدة خصم الخسارة المحققة في السنوات السابقة بأربع (04) سنوات ابتداء من سنة تحقيق الخسارة.¹

يمكن توضيح ذلك في المثال العددي التالي لمؤسسة إنتاج القوالب الحديدية، الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، و بالتالي وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فان معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19%، فإذا حققت المؤسسة نتيجة سلبية في سنة 2012، فان السنوات التالية سوف تتحمل هذه الخسارة إلى غاية السنة الرابعة أين لا يمكن تحمل هذه الخسارة.

جدول رقم(04): اثر ترحيل الخسائر السابقة على الإيرادات الجبائية

السنوات	النتيجة الجبائية المحققة	ترحيل الخسائر	الضريبة الواجبة الدفع	اقتصاد الضريبة
2012	(2.500.756)		0	0
2013	1.170.200	(1.330.556)	0	222.338
2014	1.247.215	(83.341)	0	236.971
2015	2.123.258	2.039.917	387.584	403.419
		المجموع	387.584	862.727
		النفقة الجبائية	475.144	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى المواد 150 و 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018، تجدر الإشارة ان هذه المدة كانت خمس(05) سنوات قبل سنة 2010.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان المشرع قد قدم إعانة مالية غير مباشرة للمؤسسة التي حققت خسارة جبائية في سنة 2012 بمقدار 475.144 دج و التي تشكل نقصا في الايرادات الجبائية للخرينة العمومية ، هذا الاجراء لم يكن بصورة عشوائية و انما بصفة مقصودة و هو اعانة المؤسسات الاقتصادية التي تعاني من مشاكل مالية معينة لتجاوز هذه الوضعية على ان تكون هذه المؤسسات في المستقبل من الممولين للخرينة العمومية، و تجدر الإشارة ان تحقيق النتائج السلبية المتكررة من طرف المؤسسة يفتح لها المجال لعملية الرقابة الجبائية البعدية للتحقق من النتائج المحققة أهي حقيقية أم انها من سبيل الغش و التهرب الضريبي و هذا ما يكلف المؤسسة دفع الضريبة بالإضافة إلى الغرامات الجبائية.

الفرع الثالث: النفقات الجبائية المتعلقة بالحالة الاجتماعية للمكلف بالضريبة

يقصد بالحالة الاجتماعية للمكلف اي المكلفين ذوي الدخل الضعيف و المكلفين الذين لديهم اعباء اجتماعية كبيرة، و الهدف من تخفيف الضريبة عليهم هو الرفع من قدرتهم المعيشية، و يمكن ان نتصور شكلين من اشكال النفقات الجبائية المتعلقة بالظروف الاجتماعية للمكلف بالضريبة و هما:

الشكل الاول: الإسقاطات الضريبية

تشكل الإسقاطات الضريبية إجراءات تسمح بتطبيق تخفيض متناقص للضريبة. و بالمعنى الواسع، فهي تخص جميع التخفيضات للعبء الجبائي حسب جدول الإخضاع المعتمد، و بالتالي، فإن تطبيق الإسقاطات يكون عموما على فئة معينة من المكلفين ذوي الدخل الضعيف او المحدود.

فعلى عكس الانظمة الضريبية المتعلقة بالمؤسسات التي تمارس نشاطا ربحيا التي تفرض عليها ضريبة جزافية حتى و لو حققت نتيجة خسارة او لم تحقق ربحا سنويا بمناسبة ممارستها نشاطا اقتصاديا و تسمى هذه الضريبة بالحد الادنى المضمون للضريبة الذي يمكن اعتباره كمصاريف تسيير الملف الجبائي للمكلف، فان الدخل الفردي يخضع الى تفكيك، بحث يتم اخضاع الجزء الاعلى من حد الكفاف للضريبة فقط و بشكل متصاعد و يعفى او يسقط الجزء الاسفل منها.

الشكل الثاني: الاخذ بعين الاعتبار الحالة العائلية للمكلف بالضريبة

معظم الانظمة الضريبية لمختلف الدول تاخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للافراد¹ و كذا حالتهم العائلية.

¹ Eric PICHET, Op.Cit.P 287.

و هذه الحالات نجدها في المجتمعات المتقدمة بصورة واضحة و اقل وضوحا في المجتمعات النامية فهي تأخذ بعين الاعتبار حالة الفرد متزوج ام اعزب و كذا الحالة المرضية للمكلف ان كان من ذوي الاحتياجات الخاصة مثلا او ان يكون من قدامى جيش التحرير الوطني (كان تمنح لهم رخص الشراء بدون الرسم على القيمة المضافة او الرسوم الجمركية).

فبعيدا عن الإعفاءات الجبائية، الخصومات و التخفيضات الخاصة بالمعدلات الضريبية، التآجيلات الضريبية أو القروض الجبائية التي يمكن تطبيقها بغض النظر عن خيار وحدة الإخضاع، فإن نظام القاسم العائلي لا يمكن تطبيقه الا في حالة الأنظمة الجبائية التي تكون فيها العائلة وحدة إخضاع.

إن تحديد وحدة الإخضاع ضمن نظام جبائي، يشكل اختيارا للسياسة الجبائية التي تهدف إلى البحث في تحليل الإجراءات الجبائية التفضيلية، إذ يمكن أن تكون وحدة الإخضاع: الفرد، الزوجان أو العائلة. يعتبر نظام القاسم العائلي إجراء جبائيا يسمح بتكامل الوضعية العائلية في تحديد الضريبة المستحقة الدفع.

في النظام الجبائي الذي تمثل فيه العائلة وحدة إخضاع، يطبق القاسم العائلي على كل المكلفين، إذ يمنح حصصا بحسب عدد الأشخاص الخاضعين في وحدة الإخضاع، و بهذه الكيفية، فإن كل مكلف سواء كان عازبا، متزوجا، أرملا أو مطلقا، له الحق في حصة القاسم العائلي، كما أن الأشخاص تحت الرعاية أو الكفالة كالأطفال أو غيرهم يمنح لهم الحق حسب الحالة، أو لنصف الحصة أو لحصة إضافية للقاسم العائلي.

المطلب الثاني : تحديد مجال استهداف النفقات الجبائية

ان انتهاج اي دولة لسياسة جبائية تفضيلية، يجبرها وضع جيز التنفيذ مجموعة من المعايير و المحددات التي يمكن بواسطتها الوصول الى الاهداف المراد تحقيقها و هي على وجه الخصوص :

1. فئة المستفيدين من النفقات الجبائية: فئات المكلفين المراد تشجيعهم و المعنيين بمختلف النفقات الجبائية، و مجال تطبيق هذا الإجراء بصفة عامة أو بصفة مستهدفة.

2. نطاق تطبيق هذا الإجراء، و يكون هذا من حيث المدة لفترة محددة، قابل للتعويض أو غير قابل للتعويض، كما يمكن أن يتأتى للحكومة أن تمنح كذلك عطلة أو إجازة جبائية، و لما لا نظام ضريبي مستقر. و يقصد بالإجازة أو العطلة الجبائية لمدة محددة، السماح للمؤسسات الجديدة مباشرة نشاطاتها متحررة من طوق الجبائية، و يكمن الهدف من جراء تطبيق الإجازة

في مساعدة المؤسسات وقت انطلاق مشاريعها، و بطريقة أخرى، فإن هذا الشكل من المساعدة الجبائية يخص المؤسسات حديثة النشأة بغض النظر عن طبيعة نشاطها الاقتصادي أو موقعها الجغرافي، على سبيل المثال، ففي كندا، استخدمت حكومة كيبيك هذا الإجراء في الفترة من 1986 الى 2004 بمنح عطلة جبائية للمؤسسات الجديدة لفترة خمس (5) سنوات¹.

و لإبراز مجال و نطاق إجراء تطبيق جبائي تفضيلي، فإننا سنتناول هذه النقطة بالتحليل من خلال أمثلة لفئات المكلفين المعنيين بالإجراءات الجبائية التفضيلية :

الفرع الاول: تحديد المجتمع الجبائي المستهدف

يعد تحديد المستفيدين من النفقات الجبائية من المسائل المهمة على صعيد قياس مؤشر العدالة الجبائية اي هل جميع المواطنون هم سواسية للحصول على نصيب متكافئ للنفقة الجبائية بحسب مساهمتهم في النفقات العمومية شأنها شأن طريقة فرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية للفرد؟ و على صعيد تحقيق النفقات الجبائية للاهداف المرجوة منها حتى لا تنحرف الى افراد او مؤسسات غير مستهدفة من نظام النفقات الجبائية و بالتالي تتحايل على القانون للحصول على هذه الامتيازات، و بالتالي فالسؤال الذي يتبادر الى الذهن من هم الافراد او المؤسسات التي يمكن لها ان تستفيد من نظام النفقات الجبائية؟ و للاجابة على هذا السؤال سوف نحاول ان نصنف مختلف المكلفين حسب مساهمتهم في مجمع الارادات الجبائية مقارنة بالانظمة الجبائية المعمول بها.

1. بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: المكلفين من ذوي الدخل الضعيف، العائلات ذات الأطفال، الأشخاص المسنين، العمال، و المؤسسات الفردية التي تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU (لا يهم الشكل القانوني للشركة)

2. بالنسبة للأشخاص المعنويين: المؤسسات الصغيرة، الشركات الجديدة، قطاع المناجم، القطاع الصناعي، قطاع التكنولوجيات الجديدة للإعلام و الاتصال و الصناعات التقليدية، اما بالنسبة لحالة الجزائر نجد مجموعة من الاجهزة و الانظمة الخاصة التي سوف ناتي على دراستها بشكل مفصل في الفصل الرابع من هذه الدراسة و هي على النحو التالي : الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، و في إطار التشغيل الوكالة الوطنية لدعم

¹ Luc Godbout , Op.Cit.P.23.

تشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)، و النظام الجبائي الخاص بقطاع النشاطات المنجمية.

في حين يحرص النظام الجبائي على وجوب اليقظة في التعرف على المكلفين المعنيين بإجراء خاص إذ يجب التأكد من اقرار العناصر التالية¹:

العنصر الاول: التمييز بين الأهداف المراد تحقيقها و الاجراءات المستخدمة

بحيث يجب التمييز بين الاهداف المبتغاة وقت وضعها، و بين الوسائل المتخذة في سبيل بلوغ هاته الأهداف بين مجموعات المكلفين، و أحيانا تخص الإجراءات فئة أو شريحة المكلفين المراد تشجيعهم مثلا : القرض الضريبي الخاص بنفقات الأطفال تحت الكفالة إلي يسعى لتقديم المساعدة الجبائية للعائلات، و في بعض الأحيان، تستفيد أكثر من فئة واحدة من هذه الإجراءات، فمثلا يتمثل الهدف الأساسي لنظام ادخار الحصص في رسملة الشركات، و باعتبار أن المستثمرين في هذه الشركات هم أشخاص طبيعيين و هم من يطالبون بالخصومات الجبائية، ففي هذه الحالة يستفيد من النفقات الجبائية كل من المؤسسات و الأشخاص الطبيعيين في آن واحد.

العنصر الثاني: تحديد أثر الضرائب و الرسوم

أي التأثير النهائي للإجراء الجبائي الذي يعد عاملا يجب أخذه بعين الاعتبار من وجهة نظر اقتصادية، فمثلا على مستوى النفقات الجبائية المطبقة على الشركات، يمكن للمستفيدين الفعليين أو الحقيقيين أن يكونوا أعوانا اقتصاديين آخرين أو أشخاصا أجنبيا عن الشركة، و في الواقع يمكن للإنفاق الجبائي أن يخفف من تكاليف المؤسسة مما يؤثر على الربح الجبائي الذي ينعكس بدوره حسب الظروف المفروضة تحت أشكال متعددة، فمثلا بالنسبة للمستهلك انخفاض في الأسعار، و للعامل تحت شكل زيادة في الأجور، و بالنسبة للمساهمين و الشركاء على شكل مردود على استثماراتهم.

العنصر الثالث: الإجراءات الجبائية المطبقة بصفة عامة

و منها على سبيل المثال، الاهتلاك المعجل، حيث لا يقتصر تطبيق هذا الامتياز على شخص أو فئة أو منطقة أو قطاع معين، فهو يسري على جميع الاستثمارات، و يمثل هذا النوع من الإجراءات التي

¹ CANADA, Gouvernement du Quebec, OP.Cit, P14 et 15.

لا يخضع فيها المستفيد لتقييدات محددة مسبقا، بما يطلق عليها بالإجراءات غير الفعالة أو الإجراءات السلبية.

العنصر الرابع: الإجراءات الجبائية المطبقة على فئات محددة

و هي على عكس الإجراءات الجبائية المطبقة بصفة عامة، يرتبط قبولها بشروط واضحة و محددة مسبقا، فالإجراء التفضيلي محدد بشرط تحقيق الاتفاق في مجال محدد و في هذه الحالة يفرض على المكلفين التقيد بجملة من المتطلبات الحكومية كمناطق النشاط و طبيعة النشاط.

الفرع الثاني: نطاق تطبيق هذا الإجراء

يقصد به تحديد المدى الزمني الذي تطبيق فيه هذه الاجراءات التفضيلية بمعنى هل الاجراء الجبائي التفضيلي دائم او مؤقت ، متى يبدأ سريان مفعوله و متى ينتهي؟

للاجابة على هذه الاسئلة نستعرض مختلف الحالات الواردة في العناصر التالي:

الحالة الاولى: الإجراءات الجبائية المطبقة بصفة محددة (محددة زمنيا)

يرتبط هذا النوع من الإجراءات بنطاق مؤقت ليكون مقبولا، و في هذه الحالة يستوجب على المكلفين تحقيق بعض أنماط الاتفاق في آجال محددة، و يرمي هذا النوع من الإجراءات إلى منح مساعدات ظرفية و بغية الاستفادة منها، يستوجب على المكلفين إنجاز بعض النشاطات ضمن آجال محددة منصوص عليها قانونا، و تفاديا لأن ينتهي بها الأمر لتصبح جزءا مكملا للنظام الجبائي المرجعي، عادة ما يتم اعتماد هذا النوع من الإجراءات لأجل معين و لمدة محددة، فإذا تجاوزت هذه المدة أصبحت باطلة¹.

الحالة الثانية: الإجراءات الجبائية المطبقة مقابل تعويضات

إن الإجراءات الجبائية القابلة للتعويض هي في الواقع مجموعة جزئية لإجراءات جبائية تفضيلية أخرى، إذ يمكن لكل من الإجراءات الجبائي المطبق بصفة عامة و المطبق على فئات معينة و ذلك المحدد زمنيا، أن تكون جميعها قابلة للتعويض (الاسترداد) أو مستحقة الدفع، كما أن مفهوم (استحقاق التعويض) يأتي ليكمل الأشكال الأخرى للإجراءات الجبائية، ففي السياسات الجبائية الأمريكية و الكندية، يمنح امتياز استحقاق التعويض (الدفع) بواسطة القروض الضريبية المستحقة الدفع، غير أنه توجد مجموعة

¹ Conseil Des Impôts en France, 21^{eme} rapport au président de la république 2003, p 169 – 170.

من القروض الضريبية غير مستحقة الدفع، أما في فرنسا، فمفهوم القرض الضريبي يستلزم ميزة استحقاق الدفع للإجراء الجبائي، و يكمن الهدف من وراء إرساء إجراء جبائي مستحق الدفع في مساعدة المكلفين أثناء توافر مواصفات قبول الاستفادة أو منح هذا الامتياز.

الحالة الثالثة: العطلة الجبائية أو الإجازة الجبائية

تعتبر العطلة الجبائية أيضا مجموعة جزئية لإجراءات جبائية تفضيلية مطبقة بصفة عامة أو على فئة معينة، و هي في نهاية الأمر إجراءات جبائية محددة زمنيا، و يسمح هذا المفهوم عموما للمؤسسات الجديدة بأن تباشر نشاطاتها متحررة من العبء الجبائي، و يكمن الهدف من وراء تطبيق الإجازة الجبائية في مساعدة المؤسسات عند بداية ممارسة نشاطاتها بغض النظر عن طبيعة نشاطها الاقتصادي و موقعها الجغرافي.

الحالة الرابعة: ارتباط الاجراء الجبائي التفضيلي باستقرار النظام الجبائي

إن ضمان استقرار النظام الجبائي يشكل نموذجا آخر للإجراءات الجبائية التفضيلية، و يعني هذا أن الحكومة تضمن لمؤسسة ما أن يكون النظام الجبائي المطبق غير خاضع للتعديل بالارتفاع لمدة محددة من الزمن، إلا أنه يمكن تطبيق التعديلات الجبائية المنخفضة للعبء الجبائي للمؤسسة، و يضمن هذا للمؤسسة استقرار الجبائية في الفترة التي يتخذ فيها قرار الاستثمار بأن لن يخضع للتعديل بالارتفاع أثناء أو بعد تحقيق الاستثمار، و عموما فهذا النوع من الإجراءات الجبائية يطبق على فئة خاصة و محددة بعبء معينة للاستثمار، ففي فرنسا يمكن لبعض المؤسسات الاستفادة من استقرار النظام الجبائي لمدة محددة ممنوحة بواسطة اعتماد¹، على سبيل المثال شركات البحث و استغلال الموارد المنجمية ضمن أقاليم ما وراء البحار يمكنها الحصول على اعتماد يضمن المعدلات المطبقة أثناء إمضاء الاعتماد لمدة 25 سنة.

المبحث الثالث : حدود سياسة النفقات الجبائية كأداة للتدخل الحكومي

تمثل النفقات الجبائية آلية التدخل الحكومي لتحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية على المستوى الداخلي، و مواكبة تطورات المحيط الاقتصادي و المالي الخارجي، و مع ذلك من المهم تسليط الضوء على الآثار القانونية، الاقتصادية، و المالية التي تنتج آليا باستعمال هذا النموذج من التدخل.

¹ Code générale des impôts (CGI) Paris, DALLOS, Article 1655 Bis.

يهدف النفقات الجبائية أساسا إلى توسيع مجال الاختيارات فيما يخص المالية العامة، بحيث يمكن للانفاق الجبائي أن يظهر كآلية للتدخل من أجل مساندة ضغوط الاقتصاد الحديث و المفتوح، كما يمكن للإجراءات الجبائية التفضيلية أن تسمح للأعوان الاقتصاديين بالاستفادة من مساعدات و امتيازات وفق شروط واضحة و محددة قانونا.

فعندما لا يربط المشرع الإجراءات الاستثنائية بشروط مسبقة للاستفادة من النفقات الجبائية، فإن الاستفادة من الإعانة تكون تلقائية متى توافرت الظروف المحددة لذلك، إن هذه البساطة في وضع هذا الإجراء حيز التطبيق ينتج عنه اقتصاد في تكاليف التسيير بالنسبة للإدارة من جهة، و من جهة ثانية، غياب طلب اجراءات طلب الاستفادة، هذه الحالة لا يمكن تطبيقها على جميع الانظمة الخاصة الا ما تعلق بالامتيازات الخاصة بالضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين او الاجراءات الجبائية ذات الطابع الاجتماعي.. الخ.

يؤدي تحديد و إحصاء طبيعة الإجراءات الجبائية الاستثنائية مقارنة بالنظام الجبائي المرجعي، و كذا تقييمها بتحديد المستفيدين منها حسب قطاع النشاط (اقتصادي، او اجتماعي)، و فئة المكلفين الخاضعين للضريبة الشرعيون او الحقيقيين*، الى مقارنة الأهداف و النتائج من خلال حجم النفقات الجبائية المقدر، و هذا يعتبر مدخل من مداخل قياس فعالية النفقات الجبائية اذ من خلاله يمكن سواء الاستغناء الكلي او الجزئي عن اجراء جبائي تفضلي او التوسع فيه او تعويضه بنفقة عمومية مباشرة. و لهذا، يمكن للنفقات الجبائية أن تشكل أداة فعالة للسياسة القطاعية، و على اختلاف الإعانات الموازية المحدودة في الزمن و المجال.

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي المرجعي و حدوده .

إن الصفة الاستثنائية أو التفضيلية لمفهوم النفقات الجبائية تستدعي وجود معيار أو نظام لمعايير مرجعية معترف بها سواء على المستوى الداخلي او على المستوى الدولي، إلا أنه لم يتم تحديد هذه المعايير بصفة نهائية، لعدة اعتبارات، منها ما يتعلق بجانب التشريعات الجبائية اي تلك المتعلقة بالانظمة الضريبية و اخرى متعلقة بالجانب الاقتصادي. و انطلاقا من المميزات الوصفية للنفقات الجبائية، يمكن تعريفها انطلاقا من النظام الجبائي العادي او المرجعي على انها " عمل تصنيفي

* المكلفون بالضريبة الشرعيين هم الذين لديهم علاقة قانونية مع الادارة الجبائية الملزمون باداء واجباتهم الجبائية و المحاسبية، اما المكلفون الحقيقيون فهم الذين يقع عليهم العبء الجبائي كما هو الشأن بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

يقتضي وضع تمييز ضمن الأحكام الجبائية الجارية، بين التي تنحدر من القاعدة المرجعية و جملة الأحكام المستثناة منها".¹

فالنفقات الجبائية تشكل إذا استثناءات مقارنة بالمرجع أو القاعدة التي تعرف على أساس نظام جبائي مرجعي، فكل إجراء جبائي يسعى لمنح تخفيضات أو إعفاءات جبائية تنحرف عن النظام الجبائي المرجعي يشكل نفقة جبائية.

الفرع الاول: تعريف النظام الجبائي المرجعي

تتمثل العقبة الأهم عند وضع مفهوم النفقات الجبائية حيز التطبيق، في وضع جملة من المقاييس التي تسمح بتمييز الإجراءات الجبائية العامة عن الإجراءات الجبائية الاستثنائية (التفضيلية)، فحسب الاقتصادي الكندي N.Bruce² فإن الاشكالية المطروحة تتمثل في كيفية تحديد الإجراءات المشككة للقاعدة العامة و التي على أساسها تبرز الإجراءات الأخرى الاستثناءات بالنسبة للقاعدة العامة، و يبرز التضارب الأساسي بالنسبة للنفقات الجبائية بالنظر الى حدوده بمعنى متى تنتهي الاجراءات الجبائية العادية (النظام العام) و متى تبدأ الاجراءات الجبائية الاستثنائية (النفقات الجبائية)؟، لانه من الاهمية بما كان وضع حدود فاصلة بين الاجراءات الجبائية العامة و الاجراءات الجبائية الاستثنائية حتى تتمكن من الحكم على الاجراء الجبائي ، اهو نفقة جبائية ام لا.

بينما يرى N.Le Pan³ ان استخدام النظام الجبائي المرجعي يدرج يتضمن تحديد الإجراءات الجبائية التي تنحرف عن النظام العام او العادي، كما يضيف أن تحديد النظام الجبائي المرجعي يتعقد في غياب إجماع فعلي لفقهاء المالية العمومية عامة و الجبائية خاصة و كذا الاقتصاديين حول الطبيعة الجوهرية للأنظمة الضريبية. و هنا تنبع اشكالية اخرى متعلقة بالانماط الجبائية les régime fiscaux المشككة للنظام الضريبي في نفس الدولة، فمثلا هل يمكن اعتبار نظام الضريبة الجزافية الوحيدة كنظام جبائي مرجعي للضريبة (معدل) على الدخل الاجمالي ام نعتبر معدل الضريبة على الدخل الاجمالي الاعلى هو من يشكل النظام الجبائي المرجعي؟ هذا على المستوى الداخلي، اما على المستوى الخارجي الدولي او الاقليمي يجب الاخذ بعن الاعتبار المعطيات التالية:

¹ OCDE, Dépenses Fiscales, Expériences récentes, Paris, 1996, P :09.

² Luc Godbout ,Op.Cit ,P 59.

³ N .Le PAN ,Tax Expenditures Analysis: Some Conceptual Problems, Canadian Taxation ,vol. 01 ,N° 2, 1979.

- الاتفاقيات الجبائية الثنائية بين دولتين و التي تهتم بمشكلة الازدواج الضريبي الدولي للضرائب على الدخل الثروة و مشكلة التهرب الضريبي الدولي؛
- الاتفاقيات الجبائية المتعددة او الاقليمية بحكم الانتماء الى اقليم معين كما هو الشأن بالنسبة لانتماء الجزائر الى الدول العربية (منطقة MENA).

فحسب ¹Yunta، فإن تعريف النظام المرجعي ليس بالأمر الهين، فهو يتنوع حسب الزمن، و يختلف حسب البلدان، لأن المبادئ التي تحكم القانون الجبائي هي الأخرى متعددة.

و هذا ما يؤدي حتما الى عدم اليقين بشأن تحديد تعريف واضح للنظام الجبائي المرجعي ، وهذا راجع الى التغيرات التي تطرا عليه من سنة الى اخرى، و هذا ما يآثر على ضبط مفهوم دقيق حول الاجراءات الجبائية الاستثنائية (النفقات الجبائية).²

وللوصول الى تعريف النظام الجبائي المرجعي كما يقول Luc Godbout "يجب العمل على قاعدة مرجعية للنظام الضريبي مبنية على فكرة غياب جل الاجراءات الاجبائية الاستثنائية".³ و بالتالي فان النظام الجبائي المرجعي هو ذلك النظام الذي يحتوي على وعاء جبائي واسع ، و على معدلات جبائية للنظام العام. بمعنى اذا توصلنا الى تحديد النظام الجبائي العام من وعاء و معدلات ضريبية فان تحديد القاعدة الاستثنائية تصبح اقل صعوبة و هذا ما يفسر ان المشكلة المطروحة ليست في تحديد الاستثناءات الجبائية و المكونة في مجموعها للنفقات الجبائية اكثر مما هو عليه بالنسبة للنظام الجبائي المرجعي.

و تبرز الصعوبة الثانية عند تحديد النظام الجبائي المرجعي في كيفية تحليل الوعاء الجبائي المرجعي من وجهة نظر شاملة بمعنى تحليل مجمل الضرائب و الرسوم المكونة للنظام الضريبي و مختلف انماطه الجبائية (انظمة جبائية فرعية) ، ام من وجهة نظر فرعية بمعنى اخذ كل نمط من الانماط الضريبية على حدى. وفي هذا الصدد يقترح ⁴Surrey و Luc Godbout دراسات و تحاليل حسب طبيعة الإخضاع بدلا من التحليل العام، اي التحليل الفرعي بدلا من التحليل الشامل.

¹ P.Yunta ,le concepte de dépenses fiscales en droit comparé et modalité d'application ,Université de Paris12, thèse de Doctorat ,1985 ,P06.

² Conseil des prélèvements obligatoires ,Entreprises et niches fiscales et sociaies. Des dispositifs dérogatoires nombreux, octobre 2010, p. 12.

³ Eric PICHET, Op.Cit.P .290

⁴ S.surrey, Tax Expenditure Analysis :The Concept and its Uses, Canada Taxation, Vol.1,n°2 , 1979, P :06.

و يبدو أن Surrey Stanley قد تبني هذا التوجه لاعتقاده انه لتحديد القاعدة الجبائية المرجعية يجب ان يتوفر فيها عنصرين هما :

- **العنصر الأول:** يتكون من أحكام جبائية هيكلية ضرورية لارساء ضريبة عادلة على الدخل، و تحديد عناصر الدخل، و سنوية الإخضاع للضريبة، و تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة، و جداول الإخضاع الضريبية ؛

- **العنصر الثاني:** يتكون هذا العنصر الهيكلي من الامتيازات الخاصة التي يتلاءم فيها كل نظام ضريبي على الدخل، و غالبا ما يطلق على هذه الامتيازات الخاصة اسم تحفيظات أو اعانات غير مباشرة (دعم الاسعار مثلا) ، تمثل ترخيصات بالنسبة للقاعدة الجبائية، التي تسعى لدعم فرع ما، نشاط ما، أو فئة مجتمعية معينة.

حيث يفترض هذا التقارب إمكانية تحديد هيكل مرجعي، حتى و إن أمكن لهذه القاعدة أن تتغير من دولة الى اخرى لآخر أو ضمن نفس البلد خلال فترة زمنية معينة.

يضم النظام الجبائي المرجعي كل العناصر الأساسية للنظام الجبائي العادي، و من بينها الوعاء الجبائي الإجمالي، هيكله، بنية المعدلات، المكلفون بالضريبة المعنيون (وحدة التأسيس الضريبي)، بالإضافة إلى الفترة المعتمدة للإخضاع و تحصيل الضريبة.

و منذ إرساء مفهوم النفقات الجبائية، تم تطوير العديد من نماذج الأنظمة الجبائية المرجعية الخاصة بكل دولة و هذا بعد تحديد مقاييس و مميزات النظام الجبائي المرجعي الواجب وضعه. إن تشخيص النفقات الجبائية يتمثل أساسا فيما إذا كان هذا الإجراء الجبائي يدخل ضمن هذا النظام أو يستثنى منه، و عادة ما تعتبر الإجراءات الجبائية تجاه الإدارة الضريبية، و كذا الالتزامات الدولية (الاتفاقيات الجبائية الدولية)، معايير المحاسبية الدولية، و جداول الإخضاع الضريبي جزءا لا يتجزأ من النظام المرجعي، غير أنه حين تنحرف هذه الإجراءات الجبائية عن هذه المبادئ، يمكن اعتبارها تمثل نفقات جبائية¹.

نشير أنه و لفترة معينة، و في حالة استقرار حجم الإيرادات الجبائية، فانه كلما اتجه النظام الجبائي المرجعي إلى الاقتراب من نظام الاقتطاع الجبائي المعمول به، كلما تقلص حجم النفقات الجبائية

¹ Luc Godbout, Op, Cit ,P60 : et 61.

المحددة بواسطة هذا النظام الجبائي المرجعي، و على العكس من ذلك كلما اعتمد النظام الجبائي المرجعي تعريفا اوسع للنظام الجبائي العادي، كلما ارتفع حجم النفقات الجبائية المحددة بواسطة هذا النظام المرجعي. و يجب التوضيح أنه تكون الإجراءات الجبائية نفسها في كلتا الحالتين، و تبقى معايير اختيار النظام الجبائي المرجعي هي من تحدد إذا ما كانت هذه الإجراءات الاستثنائية تشكل نفقات جبائية أو يفترض أنها تشكل جزءا من الهيكل الضريبي.¹

الفرع الثاني: معايير النظام الجبائي المرجعي

1. مفهوم المعيار المرجعي:

حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE فان المعيار المرجعي يتعلق بالعناصر التالية:²

- الهيكل العام للنسب و المعدلات الضريبية؛
- الالتزامات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- خصم الضرائب المدفوعة مسبقا لتحديد الاوعية الجبائية لضرائب اخرى (كما هو الحال في النظام الضريبي الجزائري عندما يتعلق الامر بتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات فانه تطرح منها بعض الضرائب و الرسوم ، كالرسم على النشاط المهني)؛
- الاجراءات الجبائية التي تهدف الى تبسيط التسيير الاداري العادي لاجراءات الاخضاع الضريبي؛
- الاجراءات الجبائية المتعلقة بالالتزامات الجبائية الدولية و الاقليمية كما هو الحال بالنسبة للاتفاقيات الجبائية الثنائية او المتعددة.

غير ان مجلس الضرائب في فرنسا يرى انه من الواجب الاعتماد على الجانب القانوني لتحدي المعايير المرجعية ، شأنها شان القواعد العامة المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة. و يقول ان وضع المعيار المرجعي يتحدد بالاخذ بعين الاعتبار "المعيار التشريعي" ، و اي انحراف عن هذا المعيار يشكل نفقة جبائية.³

¹ Luc Godbout Op, Cit ,P: 62.

² OCDE, Dépenses Fiscales, Expériences récentes, OP.Cit, P: 09.

³ Conseil des Impôts ,La Fiscalité Dérogatoire pour un réexamen des Dépenses Fiscales, 21 rapport au Président de la République ,France, septembre 2003, P: 24.

يجب ان نسلم بانه لا يوجد هناك تجانس في تحديد معايير محلية او دولية مقبولة لتحديد النظام الجبائي المرجعي، و هذا راجع الى الاسباب التالية:¹

- المعيار المرجعي قد يختلف من ضريبة الى اخرى، و من نمط جبائي الى اخر في نفس الهيكل الجبائي؛

- المعيار المرجعي هو نتيجة الملاحظات العملية، و النتائج البعدية للمشرع الجبائي، و هي عرضة للتغيير و التطور بحسب تطور التشريعات الوطنية و الاقليمية (الدولية)؛

- قد يؤدي البحث عن المعيار المرجعي الى التعرف على انظمة جبائية اكثر اخضاعا و هذا نتيجة الاجراءات الاستثنائية التي لا تكون في صالح المكلف بالضريبة.

لكن الاتفاق العام عن عدم وجود معايير متجانسة لتحديد النظام الجبائي المرجعي، لا يلغي محاولات بعض الدول لتحديد هذه المعايير.

و غالبا ما يضاف الى تحديد مفهوم النفقة الجبائية بعض المعايير المرتبطة بفعاليتها بصفة خاصة و بالسياسة الجبائية المعتمدة بصورة عامة، ففي المرحلة الاولى تهدف الى تطوير و تحسين السياسة الجبائية المتبعة، و في المرحلة الثانية تهدف الى تقييم فعالية النفقات الجبائية كسياسة جبائية استثنائية متفرعة من السياسة الجبائية الكلية.²

ان تحديد مداخل تقييم النفقات الجبائية يساهم بشكل واسع في الاقتراب من وضع معايير مقبولة لتحديد النظام الجبائي المرجعي و ذلك انطلاقا من الحدود التالية:

أ- من منطلق أن الاجراء الجبائي الاستثنائي يجب أن يعود بالنفع على القطاع أو النشاط المستهدف أو فئة من المكلفين بالضريبة او غير المكلفين (النفع غير المباشر)؛

ب- من امكانية احلال الاجراء الجبائي الاستثنائي بسياسة او اجراء اخر يمكن ان يؤدي الى نفس النتائج لكن باليات و وسائل مختلفة و هنا تطرح مشلة مقارنة التكاليف بالعائد؛

ج- تحديد نطاق الضريبة و نقصد بذلك الوعاء الجبائي و معدلات الاخضاع و المكلفون المستهدفون بصورة مفصلة تسمح بتحديد القيم المرجعية للمادة الخاضعة للضريبة و المعدلات

¹ Conseil des Prélèvements Obligatoires ,Entreprises et « niches » fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux, France ,Octobre 2010, p. 23.

² OCDE, 1996, Op, Cit, P 10.

الضريبة و المكلفون بها و ذلك بصورة منفصلة بمعنى اخذ كل ضريبة او نمط جبائي على حدى؛

د- من وجهة النظر القانونية ان لا ضريبة الا بنص قانوني، و بالتالي فان هذه القاعدة القانونية ملزمة كذلك بالغاء، تعديل او احداث اجراء جبائي استثنائي، غير انه عمليا يمكن ان تحدث انحرافات عن هذه القاعدة خاصة ما يتعلق بالمستفيدين من الضريبة؛

هـ- عدم احتواء النظام الجبائي على اجراءات او احكام يمكنها ان تعوض الاجراء الجبائي الاستثنائي، باجراءات اخرى تؤدي الى نفس الهدف مثل النفقات المباشرة.

2. صعوبات تحديد النظام الجبائي المرجعي

إن البحث عن تطبيق المعايير التي تسمح بتحديد النظام الجبائي المرجعي و من ثمة النفقة الجبائية تطرح جملة من الصعوبات، و يمكن التطرق الى بعضها¹:

اولا: مسألة اختيار المجتمع الجبائي

يمثل الفرد في نظام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الوحدة الأساسية للضريبة، بحيث تعتبر الضريبة على الدخل و المطبقة على الأشخاص الطبيعيين " ضريبة شخصية "، في حين هناك تدابير خاصة من شأنها أن توسع هذا المفهوم ليشمل العائلات، سيما تلك التي يوجد فيها أطفال تحت رعايتها او كفالتها، بل توسع ليشمل العيش المشترك، إن اختيار الوحدة الضريبية له علاقة بالهيكل الجبائي المعتمد و المقبول، لهذا السبب فإن بعض الإجراءات الجبائية كالقروض الضريبية لأحد الزوجين و للأطفال تحت الرعاية تعتبر جميعها نفقات جبائية.

ثانيا: مسألة تحديد درجة التكامل بين الضرائب و الوعاء الجبائي

ان اشكالية تحديد درجة التكامل بين الضرائب على العائد و المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، و الضريبة على ارباح الشركات التي يمكن أخذها كقاعدة يقودنا الى تحديد النظام الجبائي المرجعي الذي يجب أن يشمل تكاملا كليا للضريبة على الدخل و الضريبة على ارباح الشركات، أو بالعكس أين يجب اعتبار نظام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين منفصلا عن نظام الضريبة على ارباح الشركات.

¹ OCDE, Dépenses fiscales, Problèmes et pratiques suivies par les payes, Paris, 1984, P19.

و بالتالي فانطلاقا من القرار المفترض أخذه، فإنه يعتمد على الطريقة التي تعتبر أن المعدلات المنخفضة المطبقة على الأرباح الموزعة ضمن الأنظمة ذات المعدلات المختلفة و المتعددة أو المبالغ المدعومة و المدفوعة للمساهمين لتعويض الضريبة الواجبة الاداء من طرف الشركات ضمن انظمة الخصم.¹

ثالثا: تأثير عامل التضخم على القاعدة الجبائية:

إذا كانت القاعدة الجبائية بالنسبة لنظام الإخضاع مشكلة أساسا من المداخل الاسمية، فإن كل تسوية كلية أو جزئية تأخذ في الحسبان عامل التضخم، الذي يمكن اعتباره إيقافا جبائيا، فإدماج أرباح جزئية في رأس المال لا يعتبر كجزء من النظام الجبائي المرجعي، بل تعتبر نفقات جبائية.

رابع: تركيبة المعدل الجبائي

يتشكل النظام الضريبي للأشخاص الطبيعيين من تركيبة معدلات ضريبية، و كل معدل ضريبي يدفع وفقا لفئات الدخل، و يشكل الوعاء الجبائي ركنا من أركان النظام الجبائي المرجعي، في حين يمكن أن يدرج القرض الجبائي للأشخاص في النظام الجبائي المرجعي بما أنه يطبق على المكلفين دون استثناء، و تعفى الطبقات الدنيا او ما يعرف بحد الكفاف من الضريبة على الدخل.

خامسا: اختيار فترات التحصيل الجبائي

تعتبر دورة المحاسبة الجبائية المعتمدة من طرف النظام الجبائي المرجعي، عادية و ملائمة لفترة نشاط المؤسسة، و عادة ما يتم حساب النفقات الجبائية للسنة الحالية من النشاط تكون فترات الإخضاع بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و الشركات مقترنة بالسنة المدنية، في حين هناك إجراءات تسمح بتأجيل خسائر المؤسسات الى السنوات المقبلة، و تعتبر بالتالي جزءا من النظام الجبائي المرجعي، و من المتعارف عليه عموما أن مداخل المؤسسة و ارباحها يجب الاخذ بها على مر مراحل و عليه يمكن للقدرات التكلفة أن توزع بطريقة غير عادلة عند الأخذ في الحسبان دوريتها و كونها متعددة السنوات. أما بالنسبة لإجراءات التأجيل الأخرى، كالمعاملات التي تعتمد على نقل ملكية العقارات دون أثر جبائي (دون عوض)، و كذا الاحتياطات فهي تعتبر نفقات جبائية، لان القاعدة الجبائية لم تخضع لاجراءات الإخضاع.

¹ CANADA, Gouvernement du Québec, Dépenses fiscales Edition 2003, P :07.

سادسا: ملائمة التحصيل و الحدث المنشئ للضريبة:

يشكل الحدث المنشئ للضريبة، اعلانا عن بداية تحصيل الضريبة و هذا يختلف من ضريبة الى اخرى ، و هنا ياخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط الاقتصادي و المعاملة الاقتصادية، و لكن ليس من السهل تحقيق ملائمة دائمة بين التحصيل و الحدث المنشئ للضريبة ، فيمكن ان يحدث إنفاقا جبائيا في حالة عدم وجوب دفع الضريبة على العائد من رأس المال في وقت تحقق الدخل مما يعد شكلا من أشكال القرض من دون فائدة.

المطلب الثاني : انعكاسات استخدام النفقات الجبائية و حدودها

مما لا شك فيه ان استخدام النفقات الجبائية يحث اثارا وانعكاسات على النشاط الاقتصادي و البيئة الاجتماعية ، و قد يكون ذلك بالسلب و الايجاب ، و هذا ما يجبر البحث عن ما هي الآثار التي يمكن أن تنتج عن استخدام الإجراءات الجبائية التفضيلية (النفقات الجبائية) .

يعد نطاق الشفافية للنفقات الجبائية ضيقا مقارنة بنطاق الشفافية للنفقات المباشرة، مما يمكن اعتباره امتيازا أو ضررا في نفس الوقت (محاسن - مساوي)، و يعد تقييم تكلفة النفقة الجبائية أصعب من حيث التحكم من التكلفة المماثلة لها في الإنفاق المباشر.

كما يمكن للنفقات الجبائية أن تظهر أكثر مرونة من النفقات الموازية المباشرة، و هذا لأنها تسمح للأشخاص الطبيعيين و المؤسسات بأن يحددوا بأنفسهم مستوى الإعانة التي يجب أن يتلقاها نشاط خاص، و كذا لتعدد الوسائل الممكن استخدامها.

يرى كل من J. P Jouyet, B.Gibert, P.Moutié¹ أن استخدام الإنفاق الجبائي يعد أكثر فعالية، فالأثر المضاعف له أهمية كبرى بالنسبة للفترة الممتدة زمنيا، على غرار الإعانة الموازية التي عادة ما يحدد نطاقها و زمانها، و في حالة قابلية التعديل يفضل الأثر النفسي الذي يتركه كل إجراء جبائي على تصرفات الخاضعين و على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي، و زيادة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية بالتخفيض من الأعباء الجبائية.

ومما سبق، فإن تحليل النفقات الجبائية يوسع مجال الاختيارات للمالية العامة، و تنحصر هذه الاختيارات تقليديا في الاختيارات الموازية و المالية الأكثر اتساحا، إذ يمكن توسيع نطاق هذه الاختيارات بفضل تصور دقيق لطبيعة و أثر النفقات الجبائية في ميدان الجباية بصفة عامة، وإعادة

¹ J.P Jouyet, B Gilbert, P Moutié, « les dépenses fiscales un tour d'horizon dans RFFP, 1987, N° 18, Ps : 24 et 25.

النظر في إدراج بعض النفقات الجبائية و دعم إنشاء البعض الأخر و الربط بين هدف كل من النفقات الموازية، و النفقات الجبائية، و الكشف عن النقص المتوقع للتنسيق ما بين التحفيزات المختلفة، يعبر أصلا من البدائل المعروضة.

غير أن مضاعفة عدد الإجراءات الجبائية يعبر عن تعقيد النظام الجبائي، إذ يمكن أن يكون هذا التعقيد ضارا ليس فقط بالمكلفين، بل أيضا بالإدارة التي يفترض أن تسير هذا التعقيد.

الفرع الأول: اثر النفقات الجبائية على التسيير العادي للإدارة الجبائية

يشكل التسيير الإداري للنفقات الجبائية ثلاث مخاطر أساسية :

اولا: اختلال مبدأ العدالة الجبائية

لا يمكن للقانون الجبائي أن يدرج امتيازًا جبائيا على فئة خاصة من المكلفين قد تسعى من ورائه فئات أخرى إلى تغيير تصرفاتها (الاحتيايل الجبائي)، كما لا يمكن منح إجراءات تحفيزية لفائدة الأسر أو المؤسسات التي تقوم طبيعيا و تلقائيا بنشاطات أو عمليات تهدف السلطات العامة لترقيتها (ازدواجية المنافع).

ثانيا: استفادة اشخاص من الامتيازات الجبائية باستعمال طرق احتيالية

يمكن للمكلفين أن يقدروا بأنفسهم ما إذا كان بإمكانهم الاستفادة من امتياز جبائي أم لا، و نتيجة لهذا، يحتمل أن يستفيد من التخفيضات الجبائية مؤقتا أشخاص لا يسمح لهم القانون بذلك، بناء على خطأ في التطبيق أو استعمال طرق الاحتيايل و التهرب الجبائي.

ثالثا: عدم قدرة الادارة الجبائية على متابعة تحقيق اهداف النفقات الجبائية

يستهدف الانفاق الجبائي تحقيق غاية دقيقة، و لبلوغه لا بد من تحديد عدة شروط تقنية، تصبح مراقبة و احترام هذه الشروط صعبة جد صعبة، و عادة ما يتم اللجوء إلى أخصائيين مؤهلين و ذوي خبرة في القطاع للقيام بذلك، لان القانون الجبائي لا يلزم الادارة الجبائية بمتابعة اهداف السياسات التفضيلية، بل يسند لادارات اخرى و هذا ما يستدعي عامل التنسيق ما بين كل الفاعلين فيها

الفرع الثاني: اثر النفقات الجبائية على المكلفين بالضريبة

ان إمكانية إعادة النظر و المطالبة بحقوق الخزينة بإعادة إدماج الحقوق، مثلا الرسم على القيمة المضافة في حالة (الشراء بالإعفاء) التي استفاد منها الأشخاص الطبيعيون أو الشركات بسبب أخطاء عفوية أو مقصودة في حالات عديدة، و هذا بعد الرقابة و المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.

غير أن إعادة الإدماج و المطالبة بامتياز جبائي أثناء المراقبة ينطوي على عدة صعوبات على المستوى الاقتصادي :

- يكون بطبيعته بطيء؛
 - الأثر الاقتصادي يكون أكثر خطورة من أهمية الامتياز، و يقيد تطوير النشاط الاقتصادي؛
 - امكانية إجراء رقابة بعدية لبعض الأنشطة التي تستفيد من امتيازات جبائية هامة، و التي تخضع لتسليم اعتماد مسبق.
- إن الإعانات الجبائية (نفقات جبائية) المتعلقة غالباً بالضرائب المباشرة يتم تصفيتها مرة في السنة، غير أنه يمكن المطالبة بالامتيازات الممنوحة قبل حلول الأجل، من خلال تحميل مبلغ الإعانة على تسبيقات الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، و إما على الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع شهرياً.

ان مضاعفة و تراكم التحفيزات الجبائية يمكن أن يعود بالضرر على تناسق و انسجام السياسة الجبائية، و في الواقع، كلما زاد عددها كلما زادت آثار التحفيزات الجبائية نحو التقليل أو الإلغاء، لأن قدرات الادخار و الاستثمار لا يمكن أن تستمر إلى ما لا نهاية، دون إهمال أو نسيان أن مضاعفة الإجراءات الجبائية الخاصة يمكنها تشجيع تصرفات المهنيين و تزيد من صلابة الاقتصاد.

المطلب الثالث: المقاربة المنهجية لتقدير حجم النفقات الجبائية

ان الهاجس الأكبر لتحديد فعالية النفقات الجبائية مرتبط أساساً بإيجاد اليات لتقدير حجم النفقات الجبائية، و لا يتوقف دور تقدير النفقات الجبائية في تحديد الإجراءات الجبائية المماثلة لبرامج النفقات المباشرة، و لإمكانية إجراء مقارنة ما بين أنماط النفقات المباشرة، بل كذلك في تقرير مصير الاجراء التفضيلي بالاستمرار بالعمل به او الغائه او استبداله بنفقة مباشرة.

الفرع الأول: تحديد الوثيقة المحاسبية للنفقات الجبائية

يقصد بمحاسبة النفقات الجبائية بأنها " الوثيقة الحكومية التي يحصي فيها مجموع الإجراءات الجبائية التفضيلية التي اعتبرتها هذه الدولة كنفقات جبائية " ¹، إن إعداد و نشر حساب النفقات الجبائية

¹ Luc Godbout , Op. Cit,p 109

في دولة ما ليس بالأمر الصعب، فهو نتيجة للاختيارات التي تمت بالنظر إلى تعريف مفهوم النفقات الجبائية و الطرق التي تسمح بتحديددها و لمفهوم النظام الجبائي المرجعي المختار من قبلها.

تعد محاسبة النفقات الجبائية الأداة التي تسمح للحكومات و هيئات الدولة بمقارنة التدخلات الحكومية المنبثقة عن السياسة الجبائية بتلك المحققة بواسطة النفقات الموازنية، إلا أنه في الواقع رغم دمج المعلومات الخاصة بالنفقات الجبائية فإن التحليل اذلك على مستوى الدوائر الحكومية يعتبر محتشما، و من أجل رفع الغموض عن دور محاسبة النفقات الجبائية، يجب على حكومات الدول تحديد دور محاسبة النفقات الجبائية في تقييم فعالية السياسة الجبائية التفضيلية.

و لتحديد المحتوى المراد إظهاره في محاسبة النفقات الجبائية، لا بد من التعرف على الأهداف التي يرمي إليها إرساء محاسبة النفقات الجبائية، حيث يتلخص الهدف الأساسي من وراء إرساء مفهوم الإنفاق الجبائي و النظام الجبائي المرجعي و محاسبة النفقات الجبائية، في المساهمة في التحسيس بتزايد تكلفة النفقات الجبائية، و بالتالي العمل على مراقبتها و متابعتها ، و اضعاء الشفافية عليها.

و تهدف عملية مراقبة و متابعة ارساء محاسبة النفقات الجبائية الى:¹

- **الهدف الأول:** المتعارف عليه نظريا هو مقارنة بين النفقات الجبائية و برامج الإنفاق المباشر، من حيث التكاليف و درجة تحقيق الاهداف، الامر الذي كان يسعى إليه Surrey و Luc Godbout بتطويرهم لمفهوم الإنفاق الجبائي.

- **الهدف الثاني:** يتمثل في السعي إلى حماية الوعاء الجبائي من التآكل نتيجة وضع حيز التطبيق النفقات الجبائية، بكشف و إظهار الخسائر في الإيرادات الجبائية المرتبطة بالإجراءات الجبائية التفضيلية.

- **الهدف الثالث:** يبرز مدى قدرة النظام الجبائي في توزيع العبء الجبائي بالمقارنة مع الامتيازات الجبائية الممنوحة في جميع الانماط الجبائية.

- **الهدف الرابع:** يتمثل في إعداد إجراءات جبائية أكثر فعالية.

و يمكن القول، أنه بعد تحديد الوزارة المكلفة بالمالية الإجراءات الجبائية التفضيلية الواجب ظهورها في حساب النفقات الجبائية فإن المرحلة الثانية تتمثل أساسا في تقييم آثار استخدامها على المالية العامة، إذ من غير الممكن الحديث عن تحديد الإجراءات الجبائية في غياب تقدير لتكاليفها، و أن ظهور

¹ Ib.Id, p 262.

هذه الأخيرة في محاسبة النفقات الجبائية بدون حجمها، يفقدها للأهميتها. و في هذا الصدد، قدم مجلس الضرائب الفرنسي سنة 2003م توصية قصد العمل بها مستقبلا تستوجب توافر شرط القدرة على التقدير عند وضع اي نفقة جبائية حيز التنفيذ¹. فإدماج إجراء جبائي في محاسبة النفقات الجبائية يطرح اذا مشكل تحديد التكلفة المالية، و حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية سنة 1984م، "إن تكلفة النفقات الجبائية ليس بإمكانها أن تكون موضوع تقدير مباشر يمكن مقارنته بالنفقات المباشرة، و للحصول على تقييم لهذه التكلفة فإنه لا بد من اللجوء إلى مختلف الأشكال و الطرق الإحصائية للحصول على تقدير لهذه التكلفة².

إن التقنيات المستخدمة و المشاكل التي يمكن مصادفتها، مرهونة بالهيكل الإداري للنظام الضريبي و للمعطيات المتوفرة و درجة تعقيد النظام الجبائي، حيث أن كلا من المكلفين بالضريبة و آليات الدفع الجبائية و جميع الفاعلين حقل المعلومة و بالأخص المعلومة الجبائية مثل المحاسبين، محافظي الحسابات، الخبراء و المستشارين الجبائيين يشكلون مصدرا لهذه الإحصائيات.

الفرع الثاني: طرق تقدير النفقات الجبائية

يوجد ثلاث طرق رئيسية لتقدير تكلفة النفقات الجبائية، فيمكن لهذه التكاليف أن تقدر من وجهة نظر فقدان في الإيرادات الجبائية و من وجهة نظر أرباح في الإيرادات الجبائية و من وجهة نظر التكافؤ في النفقات، هذه الطرق الثلاث، تم استخدامها في فترات مختلفة في بعض دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE ، إلا أنه ابتداء من سنة 1996م، اعتمدت كل دول المنظمة في تقدير تكلفة النفقات الجبائية حسب طريقة الخسائر في الإيرادات الجبائية ، و هذا بسبب صعوبات التقدير و عدم يقينية نتائج تقدير التغير في التصرفات³، من هذا المنظور سنعمد على تحليل كل طريقة من طرق تقدير تكلفة النفقات الجبائية، مع تبيان الانتقادات الرئيسية الموجهة لكل واحدة منها.

ترتكز طريقة فقدان في الإيرادات على حساب المبلغ الناقص للضريبة على الإيراد الحقيقي، بينما ترتكز طريقة الربح في الإيراد على حساب الزيادة في الإيرادات المرتقبة في حالة إلغاء الامتياز و تختلف هذه الطريقة عن الطريقة الأولى في الإجراء الذي يدخل فيه جمع صيغ التصرفات المحتملة في ردة فعل التغيرات الحاصلة ، و أخيرا تقدر طريقة حساب النفقات المكافئة تكلفة منح امتياز نقدي مكافئ

¹ Conseil des Impôts en France,, 11^{ème} rapport au président de la république,2003,proposition N°11 ,P 187.

² OCDE , 1984,op,cit , p 20.

³ Luc Godbout,op,cit,p 283.

للإنفاق الجبائي المتوسط لنفقة مباشرة ما، بافتراض استقرار التصرفات كما هو الحال في طريقة فقدان او الخسائر في الإيرادات.

أولاً: طريقة فقدان في الإيرادات الجبائية :

كما تعرف أيضا بطريقة الخسائر في الإيرادات الضريبية، فبموجب هذه الطريقة، يمكن تشخيص تكلفة النفقات الجبائية كمبالغ مماثلة لمبالغ الإيرادات الجبائية غير المحصلة، نتيجة لوجود إجراء ما، و تتمثل هذه الطريقة في مضاعفة التخفيض للوعاء الضريبي عن طريق معدل الإخضاع الضريبي، و تفترض عدم وجود تغيير في تصرفات المكلف أو تقلب في النشاط الاقتصادي عندما يتم إلغاء امتياز جبائي خاص، و بتعبير آخر تقدر تكلفة إجراء جبائي بالمقارنة بين المبالغ المحصلة من خلال التشريع الجاري و ماذا يمكن أن تكون الإيرادات الجبائية دون وجود هذه الاجراءات التفضيلية.

من الصعوبة بجميع التقديرات المتعلقة بمختلف الإجراءات الاستثنائية، كما لا يمكن حساب المبلغ الإجمالي لخسائر الإيرادات المستحقة لنفقة جبائية متعلقة باليات الادخار لبلد ما، بتجميع خسائر الإيرادات المستحقة لمختلف الاجراءات الاستثنائية، لكون أن التفاعلات ما بين النفقات الجبائية و أثرها على التغيير في التصرفات لا تعكس حقيقة المبالغ الإجمالية و التي يمكن أن توقعنا في الخطأ.

ثانياً: طريقة العائد الاجمالي في الإيرادات الجبائية :

يتمثل تقدير تكلفة النفقات الجبائية باعتماد طريقة العائد الاجمالي في الإيرادات الجبائية، بتحديد الإيرادات الجبائية الإضافية الممكن أن تنتج جراء إلغاء إجراء جبائي.

تهدف هذه الطريقة بشكل كبير إلى تحديد النقص في الإيرادات الجبائية آليا، و تعد الأكثر اتساعاً لأن استعمالها يتطلب نظرياً الأخذ بعين الاعتبار الآثار الثانوية، مثل التغييرات في سلوك المكلفين، و مستوى النشاطات الاقتصادية، إضافة إلى التفاعلات بين النفقات الجبائية و مختلف أشكال الإخضاع¹.

و لكي يتم الأخذ في الحسبان بصفة كاملة العائد الاجمالي في الإيرادات الجبائية الممكن أن تنتج من جراء إلغاء نفقة جبائية، يجب زيادة مع هذه الطريقة اعتبار اثر إلغاء إجراء في سلوك المكلف، و نتيجته في النشاط الاقتصادي و في مستوى الإيرادات الجبائية، عن طريق التفاعل الموجود بين مختلف الأشكال الضريبية.

¹ Ib.Id p 283.

و لتوضيح الآثار الثانوية للإنفاق الجبائي، نأخذ حالة افتراضية (غير حقيقية) لربح في الضريبة على الدخل يخص اقتصاديات الطاقة المتعلق بتغيير أو تجديد أنظمة التدفئة، فإن إلغاء الاجراء يحقق فعلا ربحا في الإيرادات الجبائية للحكومة بالنسبة للضريبة على الدخل، غير أن الإيرادات الجبائية الإجمالية، تأثرت بانخفاض طلب المكلفين لهذه الخدمة، و هذا ما يؤثر سلبا على المبيعات و على أرباح المؤسسات العاملة في هذا القطاع، و بالنتيجة تؤثر على الضريبة على ارباح الشركات و الرسوم على الاستهلاك من جهة، و من جهة أخرى فإن هذا الإلغاء يمس أيضا مستوى التشغيل في القطاع و بالتالي البرامج الاجتماعية لفائدة البطالين¹.

عمليا، فإن البلدان التي استعملت طريقة الأرباح في الإيرادات الجبائية لم تنجح في الأخذ بالحسبان مجمل الآثار الثانوية، بسبب صعوبة تقديرها، و بالنظر لهذه الصعوبات فإن طريقة العائد الاجمالي في الإيرادات الجبائية لم تعد مستعملة في أي بلد من البلدان².

ثالثا: طريقة التماثل بين النفقات الجبائية و النفقات المباشرة

لقد تم اعتماد هذه الطريقة كوسيلة لقياس الآثار المالية للنفقات الجبائية، تبين هذه التقديرات تكلفة منح امتياز مالي مباشر لمكلف مكافئ لمنحه إجراء جبائي تفضيلي. إن إجراء التماثل بين النفقات الجبائية و المباشرة يسمح بمقارنة تكلفة الامتياز الجبائي بتكلفة نفقة مباشرة مماثلة.

تختلف هذه الطريقة في منظورها و أهدافها بالنظر إلى الطريقتين السابقتين، اللتين تنطلقان من منظور اداري حكومي بهدف تسيير التكلفة، بينما منظور هذه الطريقة، تنطلق من المكلف الذي يهدف إلى تحقيق أقصى ربح، و أيضا بدلا من محاولة الإجابة عن السؤال " ما هو حجم الإيرادات الجبائية المتوقع تحصيلها من جراء إلغاء إجراء جبائي ما؟"، تبحث طريقة تماثل النفقات في الإجابة عن السؤال ما هي التكلفة الضرورية من أجل منح برنامج نفقات مباشرة مشابه للامتياز الممنوح من خلال نفقة جبائية؟.

و يستخدم في تقدير التكاليف عدة أساليب :

- **التقدير على أساس التحصيل أو على أساس التثبيتات :** يمكن تقدير النفقات الجبائية على أساس انعكاساتها على التحصيل الضريبي خلال نشاط سنة مالية معينة، و إما على الحقوق المثبتة.

¹ Luc Godbout, Op, Cit, p 284.

² OCDE, 1996, op, cit , p 14.

- تقييم الأثر أو الانعكاس للسنة الأولى أو لأجل ما : تساوي التكلفة للسنة الأولى أو توافق الإيرادات الإضافية المحصلة في خلال السنة التي تم فيها إلغاء الامتياز، أما الأثر لأجل ما، يعادل زيادة الإيرادات المحصلة خلال السنة المالية الأولى عندما يتم إلغاء الامتياز الجبائي الذي كان من الممكن أن ينتج آثاره. يستند هذا التمييز إلى أن بعض التخفيضات الجبائية لا تولد كل آثارها إلا بعد مرور سنة واحدة.

فالبلدان التي تلجأ لاستخدام طريقة خسائر الإيرادات تأخذ الحقوق المثبتة كأساس أو قاعدة لذلك، أما البلدان التي تلجأ إلى طريقة ربح الإيرادات و التي تقدم تقديرات تركز على الحقوق المثبتة كأساس أو قاعدة لذلك، أما البلدان التي تلجأ إلى طريقة ربح الإيرادات و التي تقدم تقديرات تركز على الإيرادات المحصلة (التحصيل) .

المطلب الرابع : صعوبات تقدير حجم النفقات الجبائية

يتم عرض تكلفة النفقات الجبائية بمساعدة مختلف المؤشرات الاقتصادية الملائمة و المتوفرة حسب طبيعة النفقة المعنية، فيمكن لهذا التقدير أن يركز على التطور المرتقب للإنتاج الداخلي الخام، تطور السكان، تطور سوق الشغل، الدخل الشخصي، أرباح الشركات، التضخم و نفقات استهلاك العائلات، في حين أن بعض النفقات الجبائية التي يصعب التنبؤ بتطورها تركز على الاتجاهات الملحوظة خلال السنوات السابقة.

و بعيدا عن الصعوبات السابق ذكرها فيما يخص تحديد القاعدة، فإن أولى العقبات التي نصادفها غي تقدير تكلفة الإنفاق الجبائي تعود إلى عدم كفاية المعطيات الإحصائية المتوفرة، و عدم توافر المعلومات اللازمة في حينها، إذ تملك الإدارة مبالغ مجمعة حول التحصيلات الضريبية و لا تملك عناصر عم الضريبة المتجنبة، مما يدعو إلى استخدام الفرضيات و المحاكاة على شكل نماذج تحقيقات بجمع المعلومات و الإحصائيات، فحساب النفقات الجبائية لا ينتج عن التثبيتات و لكن ينتج عن تقديرات الهيئة المكلفة، غير بعض الإجراءات الجبائية التفضيلية تفتقد لمعلومات ذات دلالة كافية كالإعفاءات الجبائية¹، كونها لا تظهر في التصريحات الجبائية المعدة من طرف المكلفين، فمهما كانت الطريقة المعتمدة في تحديد تكاليفها، فالنتائج المتوصل إليها تعد تقديرات من الهيئة المكلفة و ليست تثبيتات متأتية من التصريحات الجبائية، بالإضافة على بعض التصريحات غير محسوبة.

¹ Luc Godbout,op,cit, p 293.

و تكمن العقبة الأخرى في أن التقدير يأخذ في الحسبان الآثار المباشرة التخفيضات الجبائية، و في الواقع غالبا ما يتم تقدير النفقات الجبائية دوم اعتبار الآثار غير المباشرة، و التي يمكن أن يتم إلغاؤها بالنسبة للعوامل الاقتصادية التي تؤثر على قيمة المداحيل المعفية.

الفرع الأول: تفسير نتائج التقدير

إن تقدير النفقات الجبائية، لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الانعكاسات الناتجة كالتغيرات في سلوك و تصرفات الأعوان الاقتصاديين أو التغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي نفسه¹.

و في الواقع، فإن تطور الجباية يؤدي إلى تغيير في تصرفات المكلفين باعتماد إجراءات تسعى لدعم المكلفين في مباشرة بعض النشاطات، فإذا كانت هذه الإجراءات فعالة فهي تؤدي إلى تغيير في دخل المكلف بانخفاض الضريبة على الدخل، مما ينتج عنه أولا، خسارة في الإيرادات لهذا الصنف من الضرائب، ثانيا زيادة الإيرادات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة نظرا لزيادة الاستهلاك نتيجة ارتفاع الدخل المتاح.

و كذلك فإن تقدير خسائر إيرادات التحصيل، لا يوافق بالضرورة الإيرادات الجبائية للحكومة الناتجة عن إلغاء نفقة جبائية أو مجموعة من النفقات الجبائية " و هو ما يسمى بالتغذية العكسية " (Feed Back) ، كما لا يمكن تقدير هذه الآثار الثانوية ، بالإضافة إلى أن تجميع النفقات الجبائية ليس له أهمية كبرى نتيجة التفاعلات بين مختلف الإجراءات.

الفرع الثاني: تغير تصرفات الأفراد و سلوكياتهم

عموما، إن إلغاء نفقة جبائية ما أو شطب إجراء جبائي تفضيلي، يدفع بالأعوان الاقتصاديين إلى تعديل تصرفهم الاقتصادي، و في غياب التحريض الجبائي يمكن للمكلفين إعادة تنظيم شؤونهم بشكل مميز باعتماد إجراءات جبائية أخرى مخصصة لقطاعات أو نشاطات معينة، و بالتالي يمكن لهؤلاء اخذ قرارات باستثمار أموالهم في غايات أخرى قصد الاستفادة من التحفيزات الجبائية الأخرى.

الفرع الثالث: التأثير على مستوى النشاط الاقتصادي

أن التقديرات لا تأخذ بعين الاعتبار التأثيرات الاقتصادية المرتبطة بالنفقات الجبائية، وأيضا يمكن لاستبعاد بعض النفقات الجبائية أن يؤثر في نمو النشاط الاقتصادي، وبالتالي على تحسين المستوى الإجمالي للإيرادات الجبائية .

¹ CANADA, Gouvernement du Québec, Op, Cit, page 23.

الفرع الرابع: مقارنة تقدير التكاليف

يتم اللجوء إلى استخدام المعاينة بغض النظر عن الطريقة المعتمدة في حساب الإنفاق الجبائي ، ولهذا الغرض يتم تقدير كل إنفاق جبائي باستقلالية عن الإجراءات الجبائية الأخرى بافتراض دوام استقرار كل العناصر الأخرى ، ولتقييم التكاليف الإجمالية ، فإن التجميع البسيط لتقدير التكاليف الفردية يمكن أن يؤدي إلى نتائج خاطئة في بعض الحالات لسببين اثنين هما : تصاعدية معدلات الإخضاع و تفاعل الإجراءات الجبائية .

أولاً : تصاعدية معدلات الإخضاع

يضم نظام الإخضاع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين جدولاً تصاعدياً، فمثلاً عند التأسيس يستفيد نفس المكلف من عدة امتيازات جبائية، وهذا مما يؤدي في تخفيض المعدل الحدي للإخضاع ، وعند تقدير النفقات الجبائية بشكل منفصل أي بمعدل حدي أكثر ضعفاً لأي مكلف الحق في أي نفقة جبائية ، وبالتالي فإنه لم يؤخذ أي أثر تجميعي بعين الاعتبار.

إن جمع التقديرات للتكلفة الجبائية لكل نفقة على حدى ، ينتج عنه أثر نقص في التقدير للتكلفة الحقيقية لمجموع هذه الإجراءات¹ .

فيما يتعلق بطريقة الربح في الإيرادات ، فإن انعكاس الإيرادات الجبائية للإلغاء المتزامن لانفاقين جبائيين لا يعادل عموماً قيمة الانعكاس الناتج عن الإلغاء المنفصل لهذه الإجراءات ، ونفس المشكل نواجهه باعتماد طريقة الخسائر في الإيرادات .

وبالنظر لهذه الأسباب المختلفة لا يمكن تجميع مختلف الإجراءات فيما بينها خوفاً من تجريد المبالغ الإجمالية من كل مدلولاتها.

ثانياً: تأثيرات الإجراءات الجبائية

بما أنه توجد بعض التفاعلات فيما بين الإجراءات الجبائية والتي تعد عقبة أخرى في تقدير النفقات الجبائية ، فإن مجموع التكلفة لبعض النفقات الجبائية محسوبة منفصلة يمكن أن تكون مخالفة للنتيجة المتحصّل عليها بحساب إجمالي تكلفة نفس المجموعة من النفقات الجبائية ، وهذا نتيجة أنه إذا تمت

¹ CANADA, Gouvernement du Québec, Op, Cit, p 24.

إضافة التكاليف المحسوبة بمعزل عن مختلف النفقات الجبائية فإنه يؤدي إلى حساب مزدوج ، بشكل أن التكلفة المتحصل عليها تعمل على تغيير متزامن لمجموعة من الإجراءات يكون تقديرها مرتفعا .

الفرع الخامس: صعوبات استخدام تقدير تكلفة النفقات الجبائية

أن نماذج تقدير تكلفة النفقات الجبائية و المسائل المنهجية المثارة سابقا قصد إجراء مقارنة دولية تعد نادرة ، كون أن الاختلافات لازالت قائمة بشأن النظام الجبائي المرجعي، فبالرغم من وجود اتفاق باستخدام وعاء ضريبي شامل للدخل كأساس انطلاق ، فان المبالغ المتعلقة بالنفقات الجبائية لازالت تعتبر مواضيع دراسة نتيجة الأخطاء في التقدير ، ونلاحظ هذه الاختلافات عندما نقوم بعرض قائمة النفقات الجبائية لعدة دول مختلفة ، أو عندما نفحص التغييرات الطارئة في حسابات النفقات الجبائية لنفس البلد من سنة لأخرى أو لفترة زمنية معينة ، وتجدد الإشارة في أن البلدان التي تعتمد في تقدير النفقات الجبائية مراجع صريحة أو ضمنية تختلف بشكل كبير ، خصوصا بالنسبة لوحدة الإخضاع الخاصة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و التكامل الضريبي للضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين او المعنويين .

كما أن المبالغ المعروضة بشأن تكلفة النفقات الجبائية لبعض دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE مثل كندا، الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا والتي سيتم عرضها في الفصل اللاحق ، تمدنا بتقييم مقبول ولكنه ليس دقيقا للموارد غير المحققة بالنسبة للإيرادات الجبائية الناتجة عن هذه الإجراءات.

فبالإضافة إلى تصاعدية معدلات الإخضاع و تفاعل الإجراءات الجبائية فيما بينها ، يتوجب توخي الحذر في تفسير و تبيان التكاليف الإجمالية للنفقات الجبائية .

ومن اجل تقييم التكاليف الإجمالية ، يتوجب إدراج مجموع النفقات الجبائية لكل نمط من الضرائب، إدراجا متزامنا في نموذج محاكاة ملائم ، وفي مرحلة لاحقة ، يجب على كل النفقات الجبائية المتعلقة بمجال الإخضاع (إخضاع الأشخاص الطبيعيين ، إخضاع الشركات ، رسوم الاستهلاك) أن تقدر بطريقة متلازمة، و في بعض الحالات من غير الممكن إتباع نفس الإجراءات لسببين اثنين هما¹ : -النماذج المستخدمة لا تأخذ في الحسبان كل النفقات الجبائية في ان واحد؛

- عدم توفر المعطيات اللازمة لبعض النفقات الجبائية.

¹ CANADA, Gouvernement du Québec ,Op, Cit, p 25.

خلاصة و استنتاجات

ما يمكن استنتاجه من هذا الفصل هو ان مفهوم النفقات الجبائية صعب التحديد و الضبط و هذا لكون ان هياكل الانظمة الجبائية للدولة غير متجانسة بصورة تسمح بوضع مفهوم شامل يحوي جميع خصوصيات الانظمة الجبائية للدول، الا انه هناك اتفقا عاما حول امكانية تبني مقاييس دولية لتحديد حجم النفقات الجبائية و طبيعتها انطلاقا من النظام الجبائي المرجعي، و قد حاولت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تحديد هذه المعايير الا انه من الصعوبة بما كان تطبيقها على جل الانظمة الجبائية. و بالتالي اصبح كل انحراف عن القاعدة الضريبية العامة يعتبر كنفقة جبائية يجب تحديد حجمها.

ان تقدير حجم النفقات الجبائية يعتبر عاملا جوهريا للحكم على فعالية الاجراء الجبائي من جهة و تحقيق الشفافية في تسيير الاموال العمومية من جهة اخرى، و لكنها تعتبر من المسائل المعقدة كون الانظمة الضريبية تتسم بالتغيير المستمر خاصة الانظمة الضريبية للدول الاقل تطورا، التي تجرى اصلاحات مستمرة على انظمتها الجبائية لمسايرة التغيرات التي تحدث في الاقتصاد العالمي من جهة او لمعالجة الازمات التي تمر بها هذه الاقتصاديات.

الفصل الثالث:

واقع النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري .

تمهيد

المبحث الأول: مقارنة مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثاني: اختبار معايير تحديد النظام الجبائي المرجعي على النظام الضريبي الجزائري

المبحث الثالث: الإطار العام لهيكل النظام الضريبي الجزائري

المبحث الرابع: دراسة و تحليل طبيعة النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

خلاصة و استنتاجات

تمهيد

عرف النظام الضريبي الجزائري اصلاحات متوالية و مستمرة شملت كل اركان النظام الضريبي من جانب الهيكل التنظيمي و الاداري و الجانب التشريعي و كذا الانظمة الضريبية الفرعية (الانماط الضريبية)، و ذلك ابتداء من سنة 1991، و ذلك اثر تراجع عائدات الجباية البترولية بعد انهيار اسعار النفط سنة 1986، و بروز عجز كبير في الموازنة العامة للدولة، و هذا ما ستوجب الاهتمام بمنظومة الجباية العادية و ذلك بوضع اطر تشريعية و تنظيمية لترجيح كفة العائدات الجبائية العادية مقارنة بعائدات الجباية البترولية.

ان مسعى الاولي للإصلاحات الجبائية هو تصحيح الخلل في العجز المالي اي البحث عن ايرادات جبائية جديدة سواء بسياسة التوسع الافقي الي توسيع الوعاء الجبائي او بشكل عمودي اي بالرفع من معدلات الضريبة او اعادة احياء ضرائب قد الغيت من قبل ، و لهاتين السياستين ايجابيات و سلبيات على المدى المتوسط و البعيد اذ تدر في المدى القصير بإيرادات مالية معتبرة ، لكنها ما تفنا ان تعود بالسلب بسبب ارتفاع مستويات الضغط الجبائي الذي يؤدي لا محالة الى ظاهرة الاعراض عن الدفع بسبب عدم القدرة او التهرب و الغش الجبائيين.

بالإضافة الى الغرض المالي عملت السلطات العمومية على ادراج سياسات جبائية فرعية لتحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية المسطرة، و هذا باستخدام الجباية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل و معالجة مشكلة التضخم بالإضافة الى توجيه الاقتصاد، و خلق مناصب شغل جديدة، و ذلك باتباع سياسة جبائية تفضيلية تهدف الى التضحية بجزء من المداخل الجبائية و التي تعتبر كنفقة جبائية اي انها تكلفة اجتماعية و تضحية اقتصادية لا بد ان يقابلها منفعة مباشرة او غير مباشرة تعود على المجتمع ككل او على فئة من فئاته، و بالتالي فهي نفقة عمومية غير مباشرة تحمل نفس اهداف النفقة العامة المباشرة و تختلف عنها في خصائصها، تقديرها، محاسبتها و الرقابة عليها.

برز مفهوم النفقات الجبائية في العديد من الدول خاصة المتقدمة منها ، و هذا نتيجة الاعتراف بإمكانية تحقيق اهداف النفقات العمومية المباشرة باستخدام الاجراءات الجبائية التفضيلية ، و هذا ما يقودنا الى البحث عن كيفية تبني مقاربة مفهومية للنفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، كون المشرع لم ينص صراحة في جميع القوانين المالية عن مصطلح الانفاق الجبائي.

و لهذا السبب سنحاول اسقاط مفهوم الانفاق الجبائي على النظام الجبائي و المالي الجزائري، قصد التوصل الى تحديد العناصر المشكلة للنظام الجبائي المرجعي و تحديد معالم السياسة الجبائية الاستثنائية لمختلف الانماط الضريبية المشكلة للنظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول: مقارنة مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

من المعلوم ان جميع الانظمة الجبائية في مختلف دول العالم لا تخلو من السياسة الجبائية الاستثنائية، و الاجراءات الجبائية التمييزية، و الشأن في ذلك بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري الذي لا يخلو من هذه الاجراءات الجبائية التفضيلية، لكن و على الرغم من ذلك لم يتم الاعتماد على مقارنة لمفهوم النفقات الجبائية في الدراسات العلمية او القوانين الجبائية المختلفة، او في قوانين المالية المتعاقبة، و التي يمكن من خلالها معرفة المقاييس المحددة للنظام الجبائي المرجعي و بالتالي تحديد النفقات الجبائية و المعايير الخاصة باختيارها و استخدامها و طرق تقديرها و كذا تقييم اثارها من خلال الاهداف المسطرة من اجلها.

بالتالي سوف نحاول تحديد مفهوم الانفاق الجبائي في الجزائر، بالاستعانة بمقاييس تحديد النظام الجبائي المرجعي المعتمدة دوليا و المتعلق بكل نمط جبائي.

المطلب الاول: ادخال مفهوم الانفاق الجبائي في النظام الجبائي الجزائري

تعتمد مختلف الانظمة الجبائية عادة على رؤى نظرية مختلفة عند تحديد النفقات الجبائية، و هذا الاختلاف نابع من فلسفة النظام الجبائي بحد ذاته لان كل بلد يريد الاحتفاظ بسيادته الجبائية، رغم ذلك تسعى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الى توحيد هذه الرؤى للوصول الى انظمة جبائية متجانسة، و الشأن في ذلك بالنسبة للنفقات الجبائية التي يتم تحديدها وفقا لمعايير تحديد النظام الجبائي المرجعي، و التي تختلف من نظام جبائي لآخر، و كذا اهداف السياسة الجبائية التفضيلية الموضوعية من اجلها، كما ان معايير تحديد النظام الجبائي المرجعي تتوقف على شروط يجب ان تتوفر في النظام الجبائي العام حتى يتم الاعتماد عليها في تحديد النفقات الجبائية و المعايير الخاصة باختيارها و استخدامها و طرق تقديرها و كذا تقييم اثارها من خلال الاهداف المسطرة من اجلها.

في النظام الجبائي و التشريع* الجزائري لم يرد هنالك تعريفا واضحا للنفقات الجبائية، ولا طرق تقديرها و كذا تقييم اثارها، الا ما ارتبط بالأنظمة الجبائية الاستثنائية التي يمكن للإدارة الجبائية تقديرها لكونها خاضعة لإجراءات ادارية مثل اجراءات الاعتماد، قائمة المقتنيات المتعلقة بمراحل انجاز المشروعات، اجبارية الخضوع الى النظام الجبائي للتصريح الحقيقي، اعداد قوائم احصائية... الخ، و يمكن ذكر على سبيل الحصر هذه الانماط الجبائية و المرتبطة بتشجيع الاستثمار كمثل المتعلقة بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI و الانماط الجبائية الاستثنائية المرتبطة بترقية التشغيل كوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل

* التشريع نقصد به في هذا التحليل قوانين المالية، قانون المحروقات قانون المناجم، و قانون الاستثمار.

الشباب ANSEJ و الصندوق الوطني لضمان البطالة CNAC، و الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM .

الا انه ورد و بشكل صريح مفهوم للنفقات الجبائية في بعض التقارير الرسمية مثل الدراسة التي اعدتها المديرية العامة للتقديرات و السياسات على مستوى وزارة المالية حول تحليل النفقات الجبائية المندرجة ضمن اطار اجهزة تشجيع الاستثمار و تدعيم الشغل لسنة 2012¹، وكذا الدراسة التي يعدها دوريا مجلس المحاسبة في تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013².

الفرع الاول: التعريف الوظيفي للنفقات الجبائية

نقصد بالتعريف الوظيفي او العملي للنفقات الجبائية نظرة الجهاز التنفيذي ممثلا في الادارة الجبائية و مجلس المحاسبة الى مفهوم النفقات الجبائية، و ذلك بالاستناد الى الدراسات التي اعدتها كلا من المديرية العامة للتقديرات و السياسات على مستوى وزارة المالية، و كذا تقارير مجلس المحاسبة حول المشاريع التمهيديدة لقوانين تسوية الميزانية.

اولا: تعريف النفقات الجبائية حسب الادارة الجبائية

بما ان التشريع المالي المتعلق بالموازنة العمومية لا يلزم باعداد تقارير سنوية لطبيعة، حجم و انواع النفقات الجبائية، ولا حتى مجموع الاعانات غير المباشرة (مثل دعم الاسعار) و رغم ذلك فانه هنالك محاولات من طرف بعض المديريات التابعة لوزارة المالية التي اعدت بعض التقارير التي تصب في هذا الموضوع، اضيف الى ذلك بعض الاشارات الى حجم النفقات الجبائية و الذي اصطلح عليه "الدعم الجبائي" في مشاريع قوانين المالية لسنوات 2013 و 2014 و 2015 و 2016.

حيث تضمنت هذه التقارير على تعريف تقني للنفقات الجبائية و الذي محتواه انه " يتم تحليل النفقات الجبائية كأحكام تشريعية و تنظيمه يستلزم تنفيذها خسارة في ايرادات الدولة، و بالمقابل تخفيف العبء الجبائي على المكلفين بالضريبة مقارنة بما يمكن دفعه حين تطبيق معدلات النظام الجبائي المرجعي"³، كما عرفها كذلك على انها ذلك العجز المالي الناتج عن التحفيز ذات الطابع الجبائي المتعلقة بالإعفاءات عن النظام العام للضريبة.

¹Ministère des Finances, Direction Générale de la Prévision et des Politiques (DGPP), étude sur l'Analyse de la dépense fiscale engendrée par les dispositifs ANSEJ, ANDI (Période 1995,2010), 2012. P3.

² التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 ص32.

³ DGPP, Op Cit, P3.

من التعريفين السابقين نستنتج ان النفقات الجبائية نستشفها انطلاقا من الاحكام الجبائية التشريعية و التنظيمية التي يستوجب تطبيقها احداث عجز في الايرادات الجبائية للدولة، و مقابل ذلك يستفيد المكلف بالضريبة من تخفيف او اعفاء جبائي، بدون التطرق الى الاثار الاقتصادية و الاجتماعية الاخرى، التي كانت سببا في ادراج هذه الاحكام الجبائية الاستثنائية.

ثانيا: تعريف النفقات الجبائية حسب مجلس المحاسبة

يعد مجلس المحاسبة تقارير سنوية عن ظروف تنفيذ الموازنة العامة و قوانين المالية السنوية، و هذا طبقا لأحكام المادة 18 من الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، يبين فيه أهم المعايير والملاحظات والتعقيبات المستمدة من المذكرات القطاعية التي أعدتها الغرفة الوطنية عقب اشغال الرقابة والتحليل التي تنجزها سنويا على إيرادات ونفقات الميزانية، والأعباء المشتركة، والحسابات الخاصة للخزينة، وعمليات الخزينة وميزانيات الوزارات والهيئات العمومية تحت الوصاية، و هذا طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

لقد اولت هذه التقارير اهتماما خاصا بموضع النفقات الجبائية اذ يخصص التقرير في شقه المتعلق بإيرادات الموازنة العامة للدولة، فصلا خاصا بالنفقات الجبائية، حيث يتطرق فيه الى الاطر الثلاثة للنفقات الجبائية، بحيث يتم دراسة الاطار التشريعي و القانوني للنفقات الجبائية، ثم الاطار التنظيمي و في الاخير الاطار المالي، و يشير في ذلك انه "من اجل تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية، يتضمن القانون الضريبي الجزائري العديد من الاحكام المتعلقة بالنظام الاستثنائي، هذا النظام يشكل نقصا ماليا في الموازنة العامة للدولة و له اثار مماثلة مقارنة بتلك المترتبة عن الانفاق العام و من هنا اتى مصطلح النفقات الجبائية " ¹

نستنتج من التعريف السابق انه اضاف عناصر جد مهمة الى تعريف النفقات الجبائية السابق و هي تقريبا تلك المستخدمة في مختلف الانظمة الجبائية لمختلف الدول، اذ انه ادرج الاثار الاقتصادية و الاجتماعية للنفقات الجبائية ووصفها انها مماثلة للآثار التي من اجلها تدرج النفقات العمومية المباشرة في الموازنة العامة للدولة.

¹ التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 ص32

الفرع الثاني: تعريف النفقات الجبائية من وجهة نظر التشريع الجبائي

يمكن الوصول الى التعريف القانوني للنفقات الجبائية من خلال البحث عن اشكال النفقات الجبائية التي ادرجها المشرع الجبائي في مختلف التشريعات الجبائية و القوانين الضريبية و كذا الإجراءات الجبائية غير المقننة*.

اولا: اشكال النفقات الجبائية المتضمنة في التشريعات الجبائية:

يقصد بالتعريف القانوني للنفقات الجبائية وجود نصوص قانونية تشريعية تشير صراحة و بشكل واضح الى مصطلح النفقات الجبائية، في مختلف القوانين الجبائية او قوانين المالية المتعاقبة. يفتقد التشريع الجبائي سواء في القوانين الجبائية او الاحكام الجبائية غير المقننة المتضمنة في قوانين المالية الى تعريف واضح للإتفاق الجبائي، و اكتفى المشرع بإدراج مجموعة من النصوص التشريعية المخصصة للأنماط الجبائية الاستثنائية من خلال القوانين الجبائية المختلفة (قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسم على رقم الاعمال، وقانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل و الطابع).

أ- الاعفاءات الكلية او الجزئية:

يصف المشرع الجبائي الإعفاءات الجبائية كما تنص عليه الفقرة الاولى المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المتعلقة بكيفية تحديد المداخل او الارباح الصافية لمختلف الاصناف، بحيث تستفيد الانشطة التي يقوم بها الشباب المؤهلون للاستفادة من اعانة الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب او الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر او الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة من اعفاء كلي من الضريبة على الدخل الاجمالي لمدة تتراوح بين ثلاث (3) الى عشر (10) سنوات حسب الحالة و منطقة مزاوله النشاط.

و بالتالي هذه الاعفاءات تتعلق بإعفاء بالوعاء الجبائي بشكل كلي او جزئي من الضريبة. و قد يتعلق الامر كذلك بالإعفاءات الكلية او الجزئية من تطبيق المعدل الضريبي، كما هو الشأن بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA في مواده 08 الى 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

* التشريعات الجبائية غير المقننة : اغلبها تشريعات فرعية او لوائح ادارية تتغير و تتعدل بسرعة ملحوظة لمواجهة الصعوبات و المشاكل المختلفة و هي تتأثر بمختلف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية المتغيرة في الدولة. للمزيد انظر محمد نصر محمد، الوافي في مبادئ القانون الاداري، مكتبة القانون و الاقتصاد، الرياض، 2015، ص62.

ب- الاستثناءات:

يستثني المشرع الجبائي من الوعاء الضريبي بعض العناصر الضريبية حتى لا يتم اخضاعها للضريبة، حسب ما جاء في الفقرة الرابعة من المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المتعلقة بكيفية تحديد المداحيل او الارباح الصافية لمختلف الاصناف بحث تستثني من وعاء الضريبة على الدخل الاجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب و حقوق المؤلف والمخترعين.

ج- التخفيضات:

يمكن الاشارة الى نوعين من التخفيضات، تخفيضات متعلقة بالمعدل الضريبي و اخرى متعلق بالوعاء الضريبي و هي على الشكل التالي:

- احدهما على اساس المعدل المرجعي للضريبة و هذا ما نجده في اغلب القوانين الجبائية، ففي المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال اشار المشرع الجبائية الى تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة من 19% الى معدل 9%¹، و بالتالي الوعاء الجبائي الذي يستفيد من تخفيض للمعدل و المقدرة بنسبة 10% تعتبر كنفقة جبائية ؛

- و الثاني التخفيضات على اساس الوعاء الخاضع للضريبة حيث اشار المشرع الجبائي مثلا في المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الى تطبيق تخفيض على الربح الناتج عن بعض الانشطة مثل نشاط المخابز الذي يطبق عليه تخفيض قدره 35%، او تخفيض ما قيمته 30% من الارباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل الواجب ادراجه في اسس الضريبة على الدخل الاجمالي و ذلك وفقا لشروط معينة.

د- الضرائب المؤجلة²: عناصر القوائم المالية التي يتم قياسها والإفصاح عنها ولكنها تؤثر على قيمة البنك حالياً ومستقبلاً، لما لها من تأثير على مصروف الضريبة والربح القابل للتوزيع وتوزيعات الأرباح وحقوق الملكية والاحتياطيات ولما لها أيضاً من تأثير على عناصر القوائم المالية من أصول والتزامات ضريبية مؤجلة

¹ المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال المعدلة بموجب المواد 24 و 27 من قانون المالية لسنة 2017.

² عبد الخالق اسامة على، الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد و تشجيع الاستثمار: الحوكمة الضريبية للشركات/ مؤتمر جمعية الضرائب

المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية و اثرها على الاقتصاد و الاستثمار، مصر، 2012

مما سبق نستنتج انه لم يرد هناك تعريف قانوني للنفقات الجبائية في مختلف القوانين الجبائية او قوانين المالية الا ما تعلق بأصناف النفقات الجبائية ، كالتخفيضات ، الاعفاءات، الاستثناءات و المعدلات التفضيلية.

ثانيا: المفاهيم القريبة و المتشابهة مع اشكال النفقات الجبائية الواردة في التشريعات الجبائية

هنالك بعض المفاهيم القريبة و المتشابهة مع اشكال النفقات الجبائية و الواردة في القوانين الضريبية لكنها ليست بنفس الاثر الذي تخلفه النفقات الجبائية و غير خاضعة لإجراءاتها و هنا يمكن الاشارة الى:

أ- التخفيضات التلقائية و تخفيضات المنازعات Dégrevement¹:

و هي تخفيضات ضريبية تمنح حسب الحالة و في اي وقت و بصورة تلقائية لحصص او جزء منها و المتضمنة الضرائب و الرسوم المتعلقة بالأخطاء الظاهرة او المكتشفة من طرف المصالح الجبائية و المرتكبة عند اعدادها.

بينما تخفيضات المنازعات مردها الى تشكيل المكلف بالضريبة لطلب تخفيض الضريبة بعد عملية مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة و تأسيس الجداول الفردية و دفع الضريبة بشكل كلي او جزئي. بعد ذلك يحق للمكلف بالضريبة تقديم شكوى للإدارة الجبائية يطلب فيها اعادة النظر في الوعاء الضريبي او المعدلات المطبقة اذا ثبت ان المكلف على حق يسترجع جزء او كل المبلغ المدفوع.

ب- المقاصات Compensation²:

و هي عملية تخفيض الضرائب و الرسوم التي لا تتم بصورة تلقائية بحيث ان المكلف بالضريبة عند طلبه الاعفاء او التخفيض من الضرائب و الرسوم محل نزاع بينه و بين الإدارة الضريبية ، هنا يحق للمصالح الجبائية اجراء عملية مقاصة بين المبالغ الواجب ارجاعها للمكلف و المبالغ التي على عاتق المكلف بالضريبة.

¹ المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- الاسترجاع Remboursement :

تتصف بعض الانماط الضريبية بإجراءات جبائية خاصة بحيث يفرض المشرع الجبائي مثلا على المكلفين بالضريبة في النظام الحقيقي بدفع تسبيقات¹ على الضريبة على ارباح الشركات IBS على ان يقوم المكلف في نهاية الدورة الجبائية بعملية طرح بين الضريبة على ارباح الشركات المحققة في نهاية الدورة و التسبيقات السنوية ، و اذا صادف ان المبالغ المدفوعة بشكل تسبيقات أكبر من الضريبة على النتيجة الجبائية المحققة يأجل الفرق الى السنة المقبلة و اذا استمر هذا الوضع خلال سنوات متعددة فللمكلف بالضريبة طلب استرجاع الفرق في التسبيقات المحقق خلال نهاية الفترة.

و كذلك الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA، فاذا تعذر الحسم الكلي للرسم القابل للخصم ضمن شروط معينة و الواردة في المادة 29 و ما يليها من قانون الرسوم على رقم الاعمال، يمكن للمكلف طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة المتبقي و ذلك في الحالات التالية:²

- عمليات التصدير؛
- عمليات بيع السلع و الخدمات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة؛
- جميع النشاطات المرتبطة بقطاع معفى او مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الاعفاء من الرسم؛
- التصريح بالتوقف عن النشاط؛
- الفارق في الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق المعدل المرجعي و النسب المخفضة على عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة (الناتج من تطبيق عمليات معدل 19 ٪ اثناء عملية الشراء و معدل 9٪ اثناء عمليات البيع).

المطلب الثاني: تحديد مفهوم النفقات الجبائية حسب اهميتها بالنسبة للإيرادات الجبائية

لتحديد مفهوم النفقات الجبائية بصفة ادق و اشمل يجب الاطلاع على مكونات هيكل النظام الضريبي التي تشكل حصة مهمة مقارنة بحجم الجباية العادية، فباعتبار ان جميع انواع الضرائب تتميز بوجود اعفاءات جبائية سواء في المعدل او الوعاء او الاشخاص الخاضعين لها فانه بالمقابل يعتبر معرفة مساهمة

¹ المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 50 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

حصيلة كل ضريبة في الإيرادات الجبائية جد مهمة للحكم على أهمية و مساهمة هذه الضريبة في مجموع الإيرادات، و من هذا المنطلق يسهل علينا تقدير النفقات الجبائية المتعلقة بشكل كبير بالضرائب الأكثر حصيلة، و هذا لا يعني ان نهمّل النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب الأخرى.

و تشكل الضرائب المباشرة ممثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الضرائب غير المباشرة و التي تتمثل في الرسم على القيمة المضافة و الحقوق الجمركية حصة تفوق 60% من إجمالي الحصيلة الجبائية العادية و بالتالي من الواجب التركيز على هذه الأنواع من الضرائب لتقدير حجم النفقات الجبائية و منه يمكن تحديد فعالية النفقات الجبائية انطلاقا من التحكيم بين حجم الإيرادات الجبائية غير المحصلة و الأهداف التي من أجلها وضعت هذه الإجراءات التفضيلية و من هنا يسهل الحكم على مدى فعالية النفقة الجبائية، و الألفي تعتبر خسارة في الإيرادات الجبائية بالنسبة للخزينة العمومية بدون ان تؤدي الى تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها و اقتصاد في الضريبة بالنسبة للمكلف.

الجدول التالي يوضح مساهمة بعض الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الحقوق الجمركية ذات أهمية بالنسبة الى مجموع حصيلة الجبائية العادية.

جدول رقم(05):نسبة مساهمة بعض الضرائب المباشرة و غير المباشرة و

الحقوق الجمركية في الجبائية العادية

الناتج	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع إيرادات الجبائية العادية RO	664.8	745.56	786.748	983.63	1172.44	1309.37	1548.53	1944.57	2337.18	2417.49	2859.5	2839.33
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	105.6	121.84	158.58	193.89	228.97	297.57	435.17	608.287	557.5	604.55	687.09	715.31
الضريبة على أرباح المؤسسات IBS	62.64	118.32	97.44	133.47	229.03	255.051	245.87	248.134	258.29	269.85	335.19	380.38
الرسم على القيمة المضافة TVA	312.34	334.37	347.22	429.78	472.63	493.925	557.682	651.662	736.34	765.4	828.17	891.51
الحقوق الجمركية DD	143.36	113.4	132.65	163.93	172.47	183.562	222.19	337.571	398.55	369.66	410.2	387.34
نسبة IRG الى RO	15.88%	16.34%	20.16%	19.71%	19.53%	22.73%	28.10%	31.28%	23.85%	25.01%	24.03%	25.19%
نسبة IBS الى RO	9.42%	15.87%	12.39%	13.57%	19.53%	19.48%	15.88%	12.76%	11.05%	11.16%	11.72%	13.40%
نسبة TVA الى RO	46.98%	44.85%	44.13%	43.69%	40.31%	37.72%	36.01%	33.51%	31.51%	31.66%	28.96%	31.40%
نسبة DD الى RO	21.56%	15.21%	16.86%	16.67%	14.71%	14.02%	14.35%	17.36%	17.05%	15.29%	14.35%	13.64%
نسبة مجموع IRG IBS TVA DD الى RO	93.85%	92.27%	93.54%	93.64%	94.09%	93.95%	94.34%	94.91%	83.46%	83.12%	79.06%	83.63%

الوحدة مليار دينار

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى احصائيات مديرية العمليات الجبائية و التحصيل للمديرية العامة للضرائب

من الجدول نلاحظ ان الرسم على القيمة المضافة يشكل المساهمة العظمى من بين الضرائب المشكلة للجبائية العادية حيث و صلت سنة 2005 الى 46.98% و لم تنخفض هذه النسبة تحت عتبة 30% و بالتالي فهي ذات اهمية بالغة بالنسبة لحجم النفقات الجبائية سواء من خلال الاعفاء الكلي او التخفيض في المعدل مقارنة بالمعدل العام، و تقريبا نفس الملاحظة بالنسبة للضرائب الاخرى فالضريبة على ارباح الشركات شكلت ما يقارب نسبة 19.48% في سنة 2010 من حجم الجبائية العادية و هذا ما يدل على ان اي تخفيض في الاساس الخاضع للضريبة او المعدل سوف يآثر سلبا على الحصيلة العامة للجبائية العادية، مع العلم ان انواع الضرائب المدرجة في الجدول اعلاه تمسها بصفة عامة الاجراءات الجبائية التفضيلية سواء الاعفاء الكلي او التخفيض في المعدل او تضيق الوعاء الجبائي، و هذا ما يبينه الجدول ادناه و المتعلق بالنظام الجبائي المرجعي المحدد لحجم النفقات الجبائية للضرائب المساهمة بشكل معتبر في ايرادات الجبائية العادية:

جدول رقم(06):النظام الجبائي المرجعي للضرائب المساهمة بشكل

معتبر في ايرادات الجبائية العادية

طبيعة الضرائب و الرسوم	الوعاء الجبائي المرجعي	المعدل المرجعي	معدل النفقات الجبائية
الضريبة على ارباح الشركات	النتيجة الجبائية وفقا للمواد قانون الضرائب المباشرة، ابتداء من المادة 140	26%	- الاعفاء الكلي 0% - الفرق في المعدل: ● 23-26 = 3% ● 19-26 = 7% التخفيضات في الوعاء
الرسم على القيمة المضافة	حجم رقم الاعمال المحقق حسب المادة 15 من قانون الرسوم على الاعمال	19%	الاعفاء الكلي 0% الفرق في المعدل: 19-9 = 10%
الضريبة على الدخل الاجمالي	مداخيل الاشخاص الطبيعيين حسب المواد 09 الى 12 قانون الضرائب المباشرة	35%	اعفاء كلي للحد ادنى 120000 دج. الفرق في المعدل: الفئة الاولى = 35%-0% = 35% الفئة الثانية = 35%-20% = 15% الفئة الثالثة = 35%-30% = 10% التخفيضات في الوعاء

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى قوانين الضرائب لسنة 2018.

ان تحديد النفقات الجبائية يتوقف على تحديد على عاملين اساسين هما:

العامل الاول: المعدل الجبائي المرجعي: و هو المعدل الضريبي الاعلى مقارنة لنوع الضريبة و طبيعتها و ما ادنى من هذا المعدل مقارنة للوعاء الجبائي المرجعي يعتبر نفقة جبائية و الملاحظ ان مسالة تحديد المعدل الجبائي المرجعي مسالة بسيطة اذ يكفي تحديد المعدل العام لكل ضريبة و الذي يجب ان تتوفر فيه الشروط المذكورة في تحديد النظام الجبائي المرجعي؛

العامل الثاني: الوعاء الجبائي المرجعي و هي المسالة الاكثر تعقيدا مقارنة بالعامل الاول اذ يجب تحليل كل قاعدة جبائية على حدى و من ثمة تحديد العناصر المكونة لها و التخفيضات المتعلقة بكل مصدر ، و الاخذ بعين الاعتبار التخفيضات الدائمة و تلك المؤقتة بالإضافة الى الاخذ بعين الاعتبار الشروط التي يجب ان تتوفر في النظام الجبائي المرجعي ككل.

المبحث الثاني: اختبار معايير النظام الجبائي المرجعي على النظام الضريبي الجزائري

يعتبر النظام الجبائي المرجعي احد الركائز الاساسية في تحديد طبيعة و حجم النفقات الجبائية، اذ يجب الاعتماد على معايير موحدة بين جميع الانماط الضريبية المشكلة للنظام الضريبي حتى يمكن لنا تحديد طبيعة و حجم النفقات الجبائية و بالتالي استبعاد كل خسارة ناتجة عن النظام الضريبي بصفة غير مقصودة ، بحكم انا كل نفقة جبائية هي عملية مقصودة و مخطط لها مسبقا.

و بالتالي يجب اختبار معايير تحديد النفقات الجبائية التي كما تبنتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية،¹ مقارنة مع النظام الجبائي المرجعي و التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- ان تترجم النفقة الجبائية بالانخفاض او نقصان في الايرادات الجبائية؛
 - امكانية احلال النفقة الجبائية محل النفقات العمومية المباشرة؛
 - وجود مجتمع جبائي مستفيد من النفقات الجبائية او قطاع او نشاط اقتصادي مستهدف؛
 - انحراف الاجراء الجبائي التفضيلي عن المعيار المرجعي للنظام الضريبي.
- يمكن تقسيم الخصائص السابقة الذكر الى مجموعتين، الاولى متعلقة بالجانب الموازي والثانية متعلقة بالإجراءات الجبائية التمييزية مقارنة بالهيكل الجبائي للنظام الضريبي.

¹ OECD , "Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation", OECD , Tax Policy Studies, N°19,2010 , p. 10

المطلب الاول: المعايير ذات الصلة بالموازنة العامة للدولة

ان فقدان الموازنة العامة للدولة لإيرادات جبائية هو اول مظهر من مظاهر و اثار النفقات الجبائية ، و هذا ما يلزم على السلطات العمومية التعامل بشكل حذر معها و الاخذ بعين الاعتبار امكانية تعويض النفقة الجبائية محل النفقة العمومية.

الفرع الاول: فقدان الموازنة العامة لإيرادات جبائية

تخضع النفقات العمومية الى ظاهرة عامة و هي ظاهرة ازدياد النفقات العمومية و تنوعها، و التي اصبحت احدى السمات المميزة لاقتصاديات جميع الدول على حد سواء باختلاف نظمها الاقتصادية و السياسية و كذا اختلاف بنيتها الاقتصادية و الاجتماعي و اختلاف ظروفها.¹

و مما لا شك فيه ان ظاهرة ازدياد النفقات العامة مرتبط بشكل مباشر باتساع دور الدولة كما راينا في الفصل الاول من هذه الدراسة ، و هذا الارتباط متعلق بمدى توفر و سهولة الحصول على الايرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات ، لذلك و بغض النظر عن الايرادات الاستثنائية من القروض العامة و الاصدار النقدي الجديد، تعتبر الايرادات الجبائية العادية اهم مصدر للإيرادات العامة للدولة، و نقصانها يشكل خطرا كبيرا على التوازنات الاقتصادية الكلية خاصة في حالة صعوبة اللجوء الى مصادر التمويل غير العادية.

الا ان جميع الدول مهما اختلفت انظمتها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية تلجا الى استثناء فئة من المكلفين بالضريبة او قطاع اقتصادي مستهدف من الاقتطاعات الضريبية سواء كان ذلك بشكل جزئي او كلي ، و بصورة مقصودة لأجل تحقيق اهداف اقتصادية، او اجتماعية، او بيئية، و ظاهريا يمكن ترجمة ذلك بالنقص في الايرادات الجبائية.

و نظرا لاهتمام النظام الاحصائي للمديرية العامة للضرائب على النفقات الجبائية المتعلقة بالأنظمة الجبائية الامتيازية، سوف تقتصر دراستنا حول حجم الخسارة في العائدات الضريبية المرتبطة بالتدابير الجبائية الاستثنائية، المتعلقة سواء بسياسة دعم الاستثمار من خلال جهاز الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI او سياسة ترقية الشغل، و ذلك من خلال مختلف الاجهزة التالية: الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM. و هذا ما سنوضحه في الجدول ادناه:

¹ المهاني محمد خال، شهادة الخطيب خالد ، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، دون تاريخ نشر، ص105

الجدول رقم (07): حجم النفقات الجبائية المرتبطة بالتدابير الجبائية الاستثنائية (ANDI)،
(CNAC، ANGEM، ANSEJ) للفترة الممتدة بين 1995 الى غاية 2015

السنوات	عدد المشاريع	رسوم التسجيل و الطبع	الرسم العقاري	الرسم على النشاط المهني	الدفع الجزافي	الضريبة على ارباح الشركات	الرسم على القيمة المضافة المعفى	المجموع السنوي للنفقات الجبائية
1995	0	-	1.00	304.00	41.00	27.00	151.00	524.00
1996	0	1.00	1.00	614.00	119.00	1 592.00	1 889.00	4 216.00
1997	0	1.00	4.00	727.00	163.00	1 062.00	1 718.00	3 675.00
1998	0	1.00	3.00	1 417.00	200.00	2 080.00	4 957.00	8 658.00
1999	0	31.00	19.00	4 483.00	1 476.00	5 120.00	19 647.00	30 776.00
2000	32137	11.00	18.00	5 437.00	1 028.00	3 651.00	22 312.00	32 457.00
2001	29375	17.00	29.00	6 249.00	2 365.00	7 237.00	29 283.00	45 180.00
2002	32248	5.00	11.00	6 965.00	803.00	4 090.00	22 004.00	33 878.00
2003	33801	3.00	8.00	21 920.00	1 786.00	5 923.00	39 606.00	69 246.00
2004	29493	4.00	11.00	4 754.00	403.00	3 424.00	34 838.00	43 434.00
2005	29947	8.00	9.00	4 826.00	193.00	12 158.00	32 523.00	49 717.00
2006	27770	1.00	6.00	2 946.00	43.00	5 117.00	36 060.00	44 173.00
2007	29606	1.00	8.00	4 421.00	-	1 880.00	33 255.00	39 565.00
2008	35283	12.00	2.00	3 978.00	-	6 705.00	72 992.00	83 689.00
2009	52595	0.10	37.00	1 158.00	-	842.00	65 319.00	67 356.10
2010	63700	1.00	2.00	1 345.00	-	13 381.00	78 942.00	93 671.00
2011	104640	-	2.00	4 159.00	-	3 623.00	80 881.00	88 665.00
2012	150648	6.00	1.00	2 890.00	-	1 873.00	135 308.00	140 078.00
2013	136193	1.00	5.00	2 804.00	-	2 971.00	88 068.00	93 849.00
2014	167091	1.00	-	3 721.00	-	6 741.00	95 509.00	105 972.00
2015	0	2.00	3.00	3 669.00	-	6 090.00	97 787.00	107 551.00

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للعمليات الجبائية و التحصيل الوحدة الحسابية: مليون دينار جزائري

حيث شهدت سنة 2012 أعلى مبلغ من النفقات الجبائية الذي قدر بمبلغ 140078 مليون دينار، و هذا راجع الى عدد المشاريع المنجزة في هذه الفترة الذي وصل الى عتبة 150648 مشروع و هو اعلى معدل بعد عدد المشاريع التي انجزت في سنة 2014 التي وصلت الى 167091 مشروع.

كما نلاحظ كذلك ذلك الارتفاع المستمر للنفقات الجبائية من سنة الى اخرى، و بنسب متفاوتة مقارنة بعدد المشاريع المنجزة، فقد ازداد حجم النفقات الجبائية لسنة 2010 بنسبة 39٪ مقارنة بسنة 2009، بينما سجلت سنة 2012 نسبة زيادة قدرت بنسبة 58٪ مقارنة بسنة 2011.

الفرع الثاني: امكانية إحلال النفقة العامة المباشرة محل النفقة الجبائية

يقصد بإحلال النفقة العامة المباشرة محل النفقة الجبائية امكانية الغاء الاجراء الجبائي التفضيلي و استبداله باعتمادات موازنية، و في هذا الاطار يقول: BOBE Bernard و LLAU Pierre ان " النفقة الجبائية تنشأ من خلال تخفيض الضرائب الناتجة عن الفروقات عن النظام الضريبي العام، و

الذي يتوافق مع الاعانات المالية المقدمة للمكلفين المستفيدين و بالتالي فهي مماثلة للنفقات العامة المباشرة"¹.

و هذا ما يتوافق تماما مع نظرة كلا من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و صندوق النقد الدولي بإقرار امكانية الغاء النفقة الجبائية و تعويضها بنفقة عامة مباشرة و بالتالي فان النفقات الجبائية هي صورة مماثلة للنفقات العامة المباشرة بحكم انها تحقق نفس الاهداف المسطرة من طرف السلطات العمومية.²

من الجانب النظري و بصورة عامة من السهولة بما كان القبول بالطرح القائل ان النفقة الجبائية يمكن استبدالها بالنفقة المباشرة بحكم التوافق و التماثل في الاهداف المراد تحقيقها ، لكن من الجانب التطبيقي من الصعب تحقيق ذلك و هذا يعود الى ارتفاع التكاليف الادارية او ارتفاع تكاليف البرامج بعد الغاء الاجراء الجبائي التفضيلي.

و الجدول الموالي يبين تكلفة تسيير الضرائب مقارنة بالإيرادات الضريبية المحققة.

الجدول رقم(08): التكلفة الادارية للضرائب خلال الفترة الممتدة من سنة 2012 الى غاية 2015

السنوات	الإيرادات الجبائية الاجمالية	التكلفة الادارية الإجمالية	العدد الاجمالي لمستخدمي الضرائب	التكلفة التسيير الجبائية	تكلفة العون الجبائية
2012	1 187 587 965 405.80	33 826 271 541.87	20401	2.85%	1 658 069.29
2013	1 169 653 315 395.36	27 434 182 027.90	22891	2.35%	1 198 470.23
2014	1 264 648 258 754.98	28 346 043 605.71	27090	2.24%	1 046 365.58
2015	1 450 720 148 015.83	30 511 196 609.60	23995	2.10%	1 271 564.77

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقارير مجلس المحاسبة السنوية حول تقييم المشاريع التمهيديدة لقوانين تسوية الميزانية للسنوات 2013 الى غاية 2015.

من الجدول السابق نلاحظ ان تكلفة التسيير الجبائية تشكل حيزا معتبرا و تكلفة تسيير مرتفعة جدا رغم التطورات المحققة، حيث بلغت سنة 2015 نسبة 2.10٪ مقابل نسبة 2.35٪ اي بتراجع قدره 0.25٪ و هذا راجع الى تراجع العائدات الجبائية من الجباية العادية.

¹ BOBE Bernard et LLAU Pierre, Fiscalité et choix économiques, collection « Perspective de l'économie » édition Calmann-Lévy, 1978 p : 109. *Les dépenses fiscales découlent de la réduction d'impôt provenant d'un écart au droit commun ce qui correspond à une subvention versée aux contribuables bénéficiaires et donc à une dépense budgétaire.*

² Luc Godbout, L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales, Economica, Paris, 2006, p54.

و بالتالي يعتبر معيار احلال النفقة العامة المباشرة محل النفقة الجبائية معيارا ضروريا من معايير النفقات الجبائية، و شرطا ضروريا لتحديد النفقة الجبائية عن غيرها من الاجراءات المماثلة.

المطلب الثاني: المعايير ذات الصلة بالسياسة الجبائية المستهدفة

لا شك ان سياسة النفقات الجبائية هي سياسة جبائية ذات ابعاد مقصودة تصبو الى تحقيق اهداف و توجهات السياسات الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، و لذلك يجب تحديد الاطار التنظيمي و القانوني للمجتمع الجبائي المستهدف و المستفيد منها هذا من ناحية، و احتواء النفقات الجبائية على عامل التحفيز و التحريض من جهة اخرى، لإحداث تصرف معين لدي الاعوان الاقتصاديين بتوجيههم نحو أنشطة اقتصادية معينة او مناطق جغرافية محددة، او بتوسيع المجتمع الجبائي بإدخال اعوان اقتصاديين جدد،... الخ.

الفرع الاول: تحديد شروط المستفيدين من النفقات الجبائية

لا يمكن ان يستفيد جميع المكلفين بالضريبة من الاجراءات الجبائية التحفيزية، و الا فلا يمكن تسميتها بإجراءات جبائية تفضيلية لأنها سوف تمس جميع المكلفين و بالتالي تصبح كإجراءات جبائية بسيطة و عامة ، و لا يمكنها ان تستهدف كذلك مكلفا جبائيا وحيدا، و هنا تغيب قاعدة المساواة¹ امام القانون بصفة عامة و امام القانون الجبائي بصفة خاصة.

و هذا ما يتماشى مع اراء كل من Laure AGRON و Pierre BELTRAME² الذين يقرون بوجود استهداف فئة معينة من المكلفين بالضريبة التي تتوفر فيهم صفات متماثلة للحصول على نفس الإجراءات الجبائية التفضيلية مقارنة بالمكلفين العادين.

و يمكن تحديد على سبيل المثال لا الحصر فئة المستفيدين من الاعفاء الكلي او الجزئي من الرسم على القيمة المضافة TVA وفقا لقانون الرسوم على رقم الاعمال كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ المادة 06 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و تشير المادة 78 من الدستور الجزائري على ان كل المواطنين سواسية أمام الضريبة.

² Eric PICHET, OpCit, p 265.

الجدول رقم(09): فئة المستفيدين من الاعفاء الكلي او الجزئي من الرسم على القيمة

المضافة TVA

طبيعة الضريبة	نص المادة في قانون الضرائب او التشريعات الاخرى غير مقننة	الاجراء الجبائي التفضيلي	محتوى الاجراء الاستثنائي	فئة الاشخاص الطبيعيين او المعنويين المستفيدين من الاعفاء
الرسم على القيمة المضافة	المادة 09	اعفاء كلي من الرسم على القيمة المضافة	اقتناء السيارات الجديدة ذات مواصفات تقنية محددة كسعة الاسطوانات و حجم الحمولة و ذلك كل خمس او ثلاث سنوات	معطوبي حرب التحرير الوطني الذين تتعدى نسبة عطيمهم 60%
			اقتناء السيارات الجديدة ذات مواصفات تقنية محددة كسعة الاسطوانات لاتي لا تفوق 2000 سم ³ و ذلك كل خمس	اشخاص طبيعيين مصابين بالشلل او بتر اطرافهم السفلى و المعوقين حركيا
			المقاعد المتحركة و العربات الممتائلة و بما فيها المجهزة بمحرك	العاجزين
			جميع المواد و الخدمات و كذا الاشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/او الاستغلال او النقل عن طريق الانابيب و تمييع الغاز و عزل غازات البترول الممع و الموجهة لتحويلها و استعمالها بصورة حصرية للانشطة المذكورة انفا.	المؤسسة الوطنية سوناطراك و كذا الشركات البترولية المشتركة معها و مقاولها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع.
	المادة 13		العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر	بنك الجزائر (البنك المركزي الجزائري)
			عمليات البيع و الانتاج التي تتعلق بالبضائع المصدرة وفقا لبعض الشروط التقنية	مصدروا البضائع و المنتجات الوطنية
	المادة 23	اعفاء جزئي من الرسم على القيمة المضافة اي تطبيق المعدل المخفض و المقدر بنسبة 09% بدلا من معدل 19%.	اعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية	المؤسسات الصحفية
			عمولات الوكلاء و السماسرة المحددة انشطتهم حسب التنظيم المعمول به	الوكلاء و السماسرة
			خدمات التعليم و التربية	مؤسسات تربية خاصة معتمدة من طرف الدولة

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مواد قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2018.

نلاحظ من الجدول السابق انه لا يمكن لجميع فئات المجتمع و لا لجميع الاشخاص المعنويين الاستفادة من الاعفاءات من الرسم على القيمة المضافة سواء بشكل جزئي اي بفرض المعدل المخفض و المقدر بمعدل 9% او اعفاء الوعاء الضريبي و منه المكلف بالضريبة بشكل كلي من دفع الضريبة، و هذا ما ينطبق على كافة الضرائب و الرسوم و الانماط الضريبية الفرعية التي تحتوي على اجراءات جبائية تفضيلية، و نجد ذلك مثلا في جهاز الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC، و الموجه لفئة معينة من المجتمع التي تقل اعمارهم عن 50 سنة و تزيد عن 35 سنة، و كذلك بالنسبة لجهاز الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ و الموجه لفئة الشباب الذين تقل اعمارهم عن 35 سنة و تزيد عن 19 سنة (40 سنة بالنسبة للمسير عندما يخلق المشروع ثلاثة (03) مناصب شغل دائمة).

الفرع الثاني: احتواء السياسة الجبائية التفضيلية على عنصر التحفيز

تهدف الدولة من خلال سياسة التحفيز الجبائية بالإضافة الى الهدف المالي، من خلال الرفع من حصيلة الإيرادات الضريبية الناتجة من زيادة حجم المجتمع الجبائي الناتج عن اتساع الوعاء الجبائي الذي كان في مرحلة معينة معنيا بصفة كلية او جزئية من الضرائب.

كما انها تؤدي الى تحقيق جملة من الاهداف الاقتصادية، كتنشيط الاستثمار من خلال التقليل من حجم التكاليف المتعلقة بمراحل انجاز المشاريع او التوسعة فيها حيث تستفيد خزينة المؤسسة من تسهيلات جبائية كالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، و بالتالي فهي تخفف من العبء الجبائي على المؤسسة و هذا ما يسمح لمنتجاتها ان تكون ذات تنافسية عالية.

اما على صعيد التحديات الاجتماعية فتعتبر ظاهرة البطالة من بين المشاكل التي تارق السلطات العمومية، اذ يعتبر امتصاص البطالة من خلال توفير مناصب شغل جديدة و دائمة من خلال ارتباط التحفيز الممنوحة سواء للمستثمرين بخلق عدد من مناصب شغل دائمة، او منح الاعفاءات مباشرة لحاملي المشاريع الفردية.

بالإضافة الى الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية، تهدف التحفيز الاجتماعية الى احداث توازن جهوي من خلال تغيير سلوك المكلفين بالضريبة بتوجيههم الى أنشطة او قطاعات في المناطق ذات الاولوية اقليم الدولة للاستثمار فيها بغية تحقيق التوازنات الجهوية من خلال التوزيع العادل لفرص الاستثمار و بالتالي تحقيق تنمية شاملة.

- تخفيض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 15% لفائدة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة المتواجدة في الولايات القابلة للإستفادة من مساعدة صندوق الهضاب العليا؛
- تخفيض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 20% لفائدة المؤسسات و الصناعات الصغيرة و المتوسطة المتواجدة في الولايات القابلة للإستفادة من مساعدة صندوق الجنوب؛
- تقليص الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 50% على الإستثمارات المتواجدة في ولايات أدرار، إليزي، تندوف و تمنراست لمدة خمس (5) سنوات.

الجدول رقم (10): توزيع مشاريع الاستثمار حسب المناطق و مناصب الشغل المستحدثة بين 2001 و 2012

النسبة %	المبلغ	النسبة %	مناصب الشغل	النسبة %	العدد	المنطقة
42 %	1.035.564	50 %	145017	41 %	13157	وسط الشمال
30 %	735.342	13 %	39971	12 %	3804	الشمال الغربي
13 %	342.756	14 %	41922	14 %	4723	الشمال الشرقي
1 %	31.520	3 %	7762	3 %	931	الهضاب العليا غرب
3 %	105.653	3 %	9121	4 %	1369	الهضاب العليا وسط
5 %	134.273	8 %	26107	11 %	3317	الهضاب العليا شرق
2 %	41.388	1 %	3908	3 %	942	الجنوب الغربي
4 %	108515	8 %	23491	11 %	3617	الجنوب الشرقي
0 %	11829	1 %	1816	0 %	144	الجنوب الكبير
100 %	2.546.840	100 %	299115	100 %	32004	المجموع

المصدر: وثائق من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI.

من الجدول السابق نلاحظ أن منطقة الشمال بكل مناطقه الوسط و الشرق و الغرب تشكل المنطقة الأكثر افضلية للاستثمار ، إذ استقطبت 21684 مشروع، بإحداث 226910 منصب شغل، ثم تليها منطقة الهضاب العليا ب: 5617 مشروع، حيث وفرت هذه المنطقة ما مقداره 42990 منصب شغل ، و تمثل منطقة الجنوب الكبيرة أقل استقطابا للمستثمرين رغم المزايا الضريبية التي تحوزها.

المبحث الثالث: الإطار العام لهيكل النظام الضريبي الجزائري

بغية الوصول الى نظام ضريبي فعال و مرن يستجيب لتوجهات السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، اتخذت السلطات العمومية مجموعة من التدابير التي صدرت في قانون المالية لسنة 1991 كان هدفها احداث اصلاح جذري في النظام الضريبي القديم (قبل سنة 1991) الذي كان يتسم بالتعقيد من خلال كثرة القوانين و تداخلها، و عدم الاستقرار اذ انه عرف عدة تعديلات سواء من خلال قوانين المالية او من خلال التعليمات او اللوائح الادارية، بالإضافة الى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

نظرا لكثرة الضرائب و تعدد معدلاتها، بحث تفرض على نفس الوعاء الضريبي الواحد عدة انواع من الضرائب، كما أثبتت ازمة الانخفاض الحاد لأسعار البترول لسنة 1986 ، هشاشة نظام الجباية العادية، و هذا ما دفع بشكل كبير السلطات العمومية لتحسين و اصلاح النظام الضريبي تماشيا مع متطلبات الازمة الراهنة و التغيرات الدولية، و هذا ما سمح بإحداث نظام الضرائب الموحدة بدل من نظام الضرائب المتعددة.

المطلب الأول: أسباب و اهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

مرت الجزائر بمرحلة تحول اقتصادي هام جعلت من مختلف الانظمة السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية نقطة انتقال الى نظم جديدة اهمها الانتقال من اقتصاد موجه الى نظام اقتصاد السوق، فأصبحت النظم الفرعية غير مسايرة للتوجه الجديد، وهذا ما ينطبق فعلا مع النظام الضريبي القديم الذي لا يستطيع ان يتماشى و المعطيات الاقتصادية الجديدة.

الفرع الاول: اسباب الاصلاح الضريبي

اجتمعت العديد من العوامل و الاسباب الجوهرية التي دفعت بالدولة لإجراء اصلاحات عميقة على النظام الضريبي عامة و على الانماط الضريبية بشكل خاص نوجزها فيما يلي:

أ- نظام ضريبي معقد و غير مستقر، من خلال تعدد القوانين و كثرتها، اضافة الى تعدد معدلاتها و مواعيد التحصيل، و هذا ما يؤكده الكم الهائل من التعليمات و المناشير التي تصدرها المديرية العامة للضرائب لتوضيح اجراءات جديدة في قوانين الضرائب او صعوبة تطبيق بعض التدابير القديمة الموجهة سواء الى اعوان الادارة الضريبية لتسهيل عملية التطبيق او الى المكلفين بالضريبة؛

بالإضافة إلى ما سبق ، فإن النظام الضريبي تميز بكثرة التغيرات هذه الأخيرة أدت إلى عدم استقرار ذلك النظام، فمثلا نجد الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية شهد معدلا تغيرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي:

- قبل تاريخ 01 جانفي 1986 كان معدلها: 60%.
- من 01 جانفي 1986 الى غاية 31 ديسمبر 1986 كان معدلها: 50%.
- من 01 جانفي 1987 الى غاية 31 ديسمبر 1988 كان معدلها 55%.
- من 01 جانفي 1989 الى غاية 31 ديسمبر 1991 كان معدلها 50%.

ب- **ثقل العبء الضريبي:** إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها يثقل كاهل المكلف بالضريبة، و الذي يكون امام خيارين اما التقليل من الوعاء الضريبي او اعلان افلاسه بسبب عدم قدرته على تحمل العبء الجبائي، و تجدر الاشارة الى ان العبء الجبائي يتحمله المكلف القانوني في الضرائب التي لا يمكن نقل عبئها بطريقة مباشرة كالضرائب على الدخل و الارباح، اما المكلف الحقيقي فهو الذي يتحمل دائما عبء الضرائب و هذا لكونه المستفيد الاخير من السلعة او الخدمة بصورة مباشرة و هكذا الشأن بالنسبة للرسوم على رقم الاعمال و الجدول التالي يوضح تطور الرسم على رقم الاعمال من سنة 1961 الى غاية سنة 1991.

الجدول رقم (1107): تطور معدل الرسم على رقم الاعمال بين 1962 و 1991

الرسم الوحيد على تأدية الخدمات TUGPS		الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج TUGP		المعدلات الضريبية
1991	1962	1991	1962	
8%	4%	10%	6%	المعدل المنخفض
10%	6%	25%	12.5%	المعدل العادي
50%	15%	40%	22.5%	المعدل المضاعف

المصدر: محمود جمام النظام الضريبي و اثاره على التنمية الاقتصادية، اطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2010/2009 ص 108.

ج- **عدم مسايرة النظام الضريبي لمرحلة التحول الاقتصاد** بعد قرار السلطات العمومية الانتقال الى اقتصاد السوق اصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم و لا يساير معطيات الاقتصاد الراهنة خاصة بالنسبة للمؤسسات و يعود ذلك الى النقائص التالية:¹

- تطبيق تقنيات محاسبية و جبائية غير ملائمة لبعض المؤسسات ، كإجبارية تطبيق الإهلاك الخطي على اصولها الذي لا يساهم في استرجاع المؤسسات لتكلفتها استثماراتها بشكل يتماشى مع احتياجات المؤسسات للموارد المالية؛

¹ ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة الممتدة بين 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر، ص ص 31-33

- فرض بعض الضرائب و الرسوم بشكل لامركزي اي ان كل وحدات المؤسسة المنتشرة عبر التراب الوطني تدفع نفس الضريبة قبل اخضاع محاسبة كل الوحدات الى المحاسبة المركزية و نذكر في ها الاطار الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية BIC التي اقرها المشرع الجزائري في سنة 1975 ، بمعنى ان حققت بعض الوحدات في مؤسسة ما نتيجة ايجابية فعليها دفع الضريبة حتى و لو حققت المؤسسة بكاملها نتيجة سلبية؛

د- فقدان النظام الضريبي لمنطق العدالة الضريبة بشقيها العمودي و الافقي

ينبغي اولا التفريق بين مفهوم العدالة الضريبة كهدف من اهداف النظام الضريبي، و بين العدالة الضريبة كركن اساسي من اركان الضريبة ، فبالنسبة للعدالة الضريبة كهدف فالمقصود بها هو وظيفة الضريبة التي يجب ان تحققها في المجال الاجتماعي و الاقتصادي، حيث تعد اداة لإحداث تعديل في توزيع الثروات و الدخول بين افراد المجتمع و فئاته و طبقاته ، بمعنى ان تحقق الضريبة العدالة الاجتماعية، اما بالنسبة للعدالة الضريبة كركن من اركان الضريبة فيقصد بها القواعد التي تنظم احكام الضريبة في فرضها و تحصيلها و يراعيه القانون الجبائي و تلتزم به الادارة الضريبية، بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكلفة للمكلف، و مما لا شك فيه فان ركن الضريبة سيحقق هدفها¹.

و من هنا يمكن التمييز بين نوعين من العدالة الضريبة و هما:

النوع الاول: العدالة الافقية :

بمعنى "تساوي العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة الذين لم نفس المركز المالي و الحالة الاجتماعية"² ، اي ان المكلفون بالضريبة يخضعون الى معاملة ضريبة متساوية بشرط ان تتساوى مداخيلهم المالية و مراكزهم الاقتصادية و كذا حالتهم الاجتماعية و قدرتهم على دفع الضرائب.

النوع الثاني: العدالة العمودية:

و يقصد بها " اختلاف المعاملة الضريبة بين المكلفين بالضريبة الذين هم في ظروف اقتصادية مختلفة"³ ، كما يمكن تعريفها على انها "المعاملة الضريبة للممولين بالضريبة الذين هم في مراكز مالية و

¹ محمد سعيد فهد، العدالة الضريبة اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد4، جامعة الكويت، 2001، ص16.

² محمود خليل احمد محمدين، دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية، دراسة مقارنة في الفكر المالي الاسلامي و الحديث، وكالة مراكز للإعلام و التسويق، مصر، 1991، ص83

³ محمد سعيد فهد، مرجع سابق، ص22.

اجتماعية مختلفة و بذلك تدخل الحالة الاجتماعية في الحسابان¹، بمعنى ان من هم في حالة اجتماعية افضل يدفعون اكثر، بحث تصبح الضريبة في هذه الحالة اداة للحد من التوزيع الغير عادل للدخول و الثروات.

و هذا ما يمكن ملاحظته في المؤسسات الأجنبية بحيث تخضع لمعاملة ضريبية خاصة، اي نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50٪ بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8٪ أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25٪، نلاحظ اختلافا في المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية لذا يجب إلغاء تلك الازدواجية قصد إحلال آليات المنافسة².

هـ- ضعف التأهيل و الكفاءة في الادارة الضريبية

تعتبر الادارة الضريبة الواجبة الاولى للمكلف بالضريبة اذ ان كفاءة الادارة الضريبية يغني عن كثير من العراقيل في تطبيق القوانين الضريبة و يسهل على المكلف جميع الاجراءات من حقوق و واجبات غير ان الادارة الضريبية قبل اصلاحات 1991 كانت تتسم بالصفات التالية³:

- الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الاستعمارية أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة مما أثر سلبا على مردوديتها؛
- تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، هذا الوضع الذي أدى إلى صعوبة تأدية مهام إدارة الضرائب على الوجه الكامل؛
- إن النظام الضريبي المعقد صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب، وقد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب، وغموض النصوص التشريعية الضريبية؛
- افتقار إدارة الضرائب من التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي أدى إلى صعوبة أداء المهمة الموكلة اليها؛
- سوء التنظيم الإداري، وجود البيروقراطية وانتشار الرشوة في جهاز إدارة الضرائب أدى إلى ضعف الإدارة الضريبية.

¹ محمود خليل احمد محمدين، مرجع سابق، ص 83.

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ص 37.

³ نفس المرجع ص 38.

الفرع الثاني: اهداف الاصلاح الضريبي في الجزائر

بعدها اصبح الاصلاح الضريبية حتمية لا مفر منها وجب على السلطات العمومية تحديد الاهداف منها و تفادي نقائص النظام الضريبي القديم و بين هذه الاهداف:

- تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار الانتاجي مع تخفيف العبء الضريبي المفروض على المؤسسات و الناتج عن تعدد الضرائب من جهة و ارتفاع معدلاتها من جهة اخرى؛
- اعادة توزيع المداخيل و بشكل عادل و العمل على حماية القدرة الشرائية للعملة الوطنية و ذلك بتوظيف الضريبة و جعلها اداة من ادوات التحكم في معدلات التضخم ، و هذا نظرا لمعدلات التضخم العالية التي شهدتها الاقتصاد الوطني؛
- ارساء نظام ضريبي واضح ، بسيط و مستقر نسبيا في تشريعاته على ان يتميز بالمرونة الواجبة في حالات التعديل وفقا للمتغيرات التي تحدث في واقع الاقتصاد سواء على المستوى الداخلي او على المستوى الخارجي؛
- اعادة هيكلة و تنظيم الادارة الضريبية من جميع الجوانب سواء التأهيل و التكوين بالنسبة لأعوان الادارة الضريبة ، او الهياكل الادارية باستحداث مديريات جديدة ، او انظمة تسيير حديثة تتماشى مع سيورة النظم العالمية؛
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة سواء امام الضريبة او بواسطة الضريبة كان يتم التمييز في المعاملة الضريبة بين الاشخاص المعنويين و الاشخاص الطبيعيين و ذلك بإخضاع كل طرف الى معاملة ضريبية خاصة، او التوسع في استعمال المعدلات التصاعدية بالشرائح و التقليل من المعدلات النسبية؛
- توظيف الضريبة كعامل محفز و محرض للاستثمار عن طريق ادراج اجراءات جبائية استثنائية لصالح بعض القطاعات الخلاقة للثروة بإعفائها بشكل كلي او جزئي من الضريبة؛
- السعي الى توسيع الوعاء الجبائي العادي على حساب الجباية البترولية في تمويل الخزينة العمومية؛

و لقد اسفر الاصلاح الضريبي على بنية جديدة للنظام الضريبي يعتمد على مبدأ الفصل بين الضرائب التي يعود ايرادها الى خزينة الدولة، و التي يعود ايرادها المالي الى خزينة الجماعات المحلية، حيث خصصت الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات و الضرائب على الانفاق و التداول و الضرائب على التجارة الخارجية لمصلحة الخزينة العمومية للدولة، بينما يعود حاصل الرسم على النشاط المهني و الدفع الجزائي و الرسم العقاري و رسم التطهير الى مصلحة الجماعات المحلية.

كما تم الفصل بصورة كاملة بين الجباية البترولية و الجباية العادية ، و هذا لعدم استقرار عوائد الجباية البترولية الخاضعة لتقلبات اسعار النفط في الاسواق الخارجية، و سياسة حصص الانتاج التي تحددها منظمة الاوبك و تقلبات سعر صرف الدولار كعملة تسعير النفط و تسوية الصفقات.

المطلب الثاني: مكونات هيكل النظام الضريبي المرتبطة بالمداهيل و الارباح

بعد اصلاحات 1991 اصبح النظام الضريبي الجزائري اكثر وضوحا و اقل تعقيدا من سابقه و يتسم بدرجة مقبولة من البساطة و التجانس مع الانظمة الضريبية لمختلف الدول، و من هذا المنطلق سوف نحاول دراسة كل ضريبة على حدى من الجوانب المتعلقة بالوعاء ، و المكلفين بالضريبة و المعدلات المفروضة، على ان نتطرق الى الاستثناءات في المطلب الموالي.

نقصد بمكونات هيكل النظام الضريبي المرتبطة بالمداهيل جميع الضرائب المباشرة المفروضة على المداهيل و الارباح حيث انه في هذا التصنيف التي لا يمكن نقل عبئها الضريبي الى المكلفين الاخرين و بالتالي سوف ينصب هذا النوع على الضريبة على الدخل الاجمالي ، الضريبة على ارباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري.

الفرع الاول: تحليل و دراسة الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

اولا: تعريف الضريبة على الدخل الاجمالي و خصائصها:

تم استحداث هذه الضريبة بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، و لقد جاءت هذه الضريبة لتحتوي مختلف انواع الضرائب التي كانت مفروضة على مختلف المداهيل.

و لقد عرفها المشرع الجبائي في المادة الاولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الاجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة".

من خلال التعريف السابق نستنتج ان هذه الضريبة على الدخل الاجمالي تتميز بالخصائص التالية:

- بكونها ضريبة مباشرة على مداخيل الاشخاص الطبيعيين فقط؛ و تفرض على مجموع صافي الدخل الذي حققه الاشخاص الطبيعيين من مصادر مختلفة حيث يتم قياس ما يدخل في وعائها و ذلك بمقابلة الايرادات الخاضعة للضريبة من مختلف المصادر بالتكاليف التي يسمح المشرع الجبائي بخصمها،

- هي ضريبة سنوية على جميع المداخيل المحققة خلال سنة مدنية، باستثناء بعض الاوعية الجبائية الاخرى كالأجور و مداخيل رؤوس الاموال المنقولة التي تحصل فيها الضريبة اقتطاعا من المنبع اي قبل دفع الاجور لأصحابها و كذا قبل دفع الفوائد و الارباح على مختلف اصناف رؤوس الاموال المنقولة؛

- تحقيقا لمبدأ الانصاف الضريبي و المحافظة على القدرة الشرائية للأفراد، فقد حدد المشرع الجبائي جدولاً تصاعدياً لفرض الضريبة ذلك وفقاً للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و المعدل وفقاً للمادة 10 من قانون المالية لسنة 1999 و هذا بتقسيم صافي دخل المكلف الى شرائح تصاعدية حيث تعفي الشريحة الاولى من دفع الضريبة؛

- ضريبة تأخذ عن الاعتبار مبدأ الإقامة الجبائية اي تحديد موطن الإقامة المعتادة للمكلف خض النظر الى جنسيته، بحيث نصت المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بان تسري الضريبة على كافة مداخيل الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل كذلك الاشخاص الذين يكون موطن تكليفهم خارج الجزائر و تكون عائلاتهم من مصدر جزائري. و يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة المقيمين في الجزائر الذين توفر فيهم احدي الشروط التالية¹:

¹ المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الشرط الاول: الاشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الايجار في هذه الحالة الاخيرة قد إتفق عليه إما بعقد وحيد، أو بعقود متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الاقل؛

الشرط الثاني: الاشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامة رئيسية لأعمالهم أو مركزا لنشاطاتهم الاساسية؛

الشرط الثالث: الاشخاص الذين يمارسون نشاطا هنيا في الجزائر سواء كانوا اجراء ام ذوي المهن الحرة كالخبراء.

ثانيا: تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على الدخل الاجمالي:

بهدف الامام بجميع مصادر دخل المكلفين و اخضاعهم الى ضريبة وحيدة يكون معدلها منصفاء، فقد عمل المشرع الجبائي على تصنيف مصادر الدخل الى سبعة اصناف و ذلك حسب مصادر الدخل و الايرادات المتعلقة بها، و هذا لكون كل مصدر من مصادر الدخل متميز في طبيعته عن باقي مصادر الدخل الاخرى من حيث الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة عليه، و من هنا يمكن التمييز بين مجموعتين من مصادر الدخل و هما:

- **مصادر الدخل المتعلقة بنوع النشاط:** و يمكن حصر هذه المصادر في الاجور و الرواتب ، و الارباح التجارية و الصناعية، و كذا الارباح غير التجارية؛
- **مصادر الدخل متعلقة بحياسة الاصول المنقولة و غير المنقولة:** و نميز بين فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية، ايجار المباني المبنية و غير المبنية، الايرادات الفلاحية، مداخيل الاسهم و السندات و حصص الشركاء، ايرادات القروض و الودائع و الكفالات.

باعتبار الضريبة على الدخل الاجمالي ضريبة وحيدة على اجمالي مداخيل المكلف من كافة مصادر الدخل المذكورة انفا فان مقدارها يتحدد بعد تتبع الخطوات المحددة لتحديد الخلل الخاضع للضريبة وفقا لما جاءت به مواد قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي نوجزها فيما يلي:

تحديد الدخل الاجمالي للمكلف عن طريق حصر جميع مصادر الايرادات الفعلية و المحتملة للمكلف بالضريبة مع تحديد كل دخل من كل مصدر من المصادر مع الاخذ بعين الاعتبار التخفيضات و الاعفاءات ، و بجمع ايرادات المكلف نحصل على اجمالي دخل المكلف؛

خصم جميع التكاليف و النفقات المباشرة و غير المباشرة التي تحملها المكلف فعلا في سبيل الحصول على كل دخل من كافة المصادر وفقا بما يسمح به المشرع الجبائي؛

تحديد المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل بطريقة الاقتطاع من المنبع حتى لا يتم احتسابها بصورة مزدوجة في الوعاء الاجمالي لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي و هذا ما يعرف بدين الضريبة.

و لتحقيق الانصاف الجبائي و تخفيف العبء الجبائي على الاشخاص الطبيعيين و الحفاظ على قدرتهم المعيشية و بالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية يخضع الوعاء الاجمالي للضريبة على الدخل الى معدلات ضريبية بشكل تصاعدي و هذا ما اسست له المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بحيث خضعت هذه الشرائح الى العديد من التعديلات كان اخرها في 2008 ، و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(12): جدول نسب الضريبة على الدخل الاجمالي حسب شرائح الدخل

نسبة الضريبة (%) لسنة 2008	شرائح الدخل لسنة 2008	نسبة الضريبة (%) لسنة 2003	شرائح الدخل لسنة 2003	نسبة الضريبة (%) لسنة 1999	شرائح الدخل لسنة 1999
0	لا يتجاوز 120.000 دج	0	لا يتجاوز 60.000 دج	0	لا يتجاوز 60.000 دج
20	من 120.001 الى 360.000 دج	10	من 60.001 الى 180.000 دج	10	من 60.001 الى 180.000 دج
30	من 360.001 الى 1.440.000 دج	20	من 180.001 الى 360.000 دج	20	من 180.001 الى 360.000 دج
35	أكثر من 1.440.000 دج	30	من 360.001 الى 1.080.000 دج	30	من 360.001 الى 720.000 دج
		35	من 1.080.000 الى 3.240.000 دج	35	من 720.001 الى 1.902.000 دج
		40	أكثر من 3.240.000 دج	40	أكثر من 1.902.000 دج

المصدر: من اعداد الباحث بالاستعانة بقوانين المالية لسنوات 1999، 2003، و 2008.

نلاحظ من الجدول السابق انه بعد خمس سنوات من وضع جدول الضريبة التصاعدي حيز التنفيذ ادخلت على شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بعض التعديلات و التي من بينها توسيع شريحة المداخل الخاضعة لنسب 30% و 35% و 40% بحيث وسعت شرائح الدخل بشكل يسمح لهذه المداخل للخضوع الى ضرائب اقل و بالتالي تخفيف العبء الجبائي عليها، و لتقيص عدد

النسب الضريبية للدخل و تبسيط عمليات الحساب الغيت النسب العليا للضريبة و المقدرة بنسبة 35% و 40% ، كما تم رفع مبلغ الشريحة الاولى من الدخل الى 120.000 دج بعدما كانت 60.000 دج و هذا لتخفيف العبء الجبائي على المكلفين ذوي الدخل الضعيفة للحفاظ على قدرتهم الشرائية جراء ارتفاع معدلات التضخم.

الفرع الثاني: تحليل و دراسة الضريبة على ارباح الشركات IBS

اولا: تعريف الضريبة على ارباح الشركات و مميزاتها:

تم تأسيس الضريبة على ارباح الشركات و المفروضة على مداخيل الاشخاص المعنويين موازاة مع الضريبة على الدخل الاجمالي المفروضة على مداخيل الاشخاص الطبيعيين.

ولقد تم استحداث هذه الضريبة بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .

و قد عرفها المشرع الجبائي في المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على اناه "تلك الضريبة السنوية على مجمل الارباح او المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنويين و المشار اليهم في المادة 136، و تسمى هذه الضريبة "الضريبة على ارباح الشركات".

يمكن ان نستخلص من التعريف السابق ان الضريبة على ارباح الشركات هي ضريبة سنوية (السنة المحاسبية)، و تفرض على الارباح التي تحققها الشركات بمختلف اشكالها المنصوص عليها في القانون التجاري، بمعنى انها مجبره على مسك محاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي و الخضوع الزاما الى النمط الضريبي الحقيقي اذا فاق رقم اعمالها 30 مليون دينار(الا اذا طلب المكلف الذي حقق رقم اعمال اقل من 30 مليون دينار الخضوع للنظام الحقيقي)، و يندرج ذلك لكي يتلاءم فرض الضريبة مع تطور و عصنة المؤسسات و جعلها اداة مهمة للإنعاش الاقتصادي.

يهدف تأسيس هذه الضريبة الى استهداف المداخيل التي تحققها المؤسسات و الشركات بمناسبة ممارستها لنشاطها الربحي و هذا تماشيا و التوجه الاقتصادي للدولة، و لقد حدد المشرع الجبائي اشكالها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هي :

● تخضع للضريبة على ارباح الشركات كل الشركات مهما كان شكلها و غرضها و لكن باستثناء

الاشكال التالية: شركات الاشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، الشركات

المدنية التي لم تتكون على شكل شركات ذات اسهم، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة. كما تستثنى كذلك الشركات و التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة؛

● المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و نذكر في هذا الصدد الشركات التي تمارس احد النشاطات المشار اليها في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹، و الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار اليه في المادة 138 من نفس القانون.

و ما يميزها عن غيرها من الضرائب هو:

● ضريبة وحيدة على الارباح، بمعنى انها تفرض على الاشخاص المعنويين فقط الذين يهدفون من خلال نشاطهم الى تحقيق ارباح، بمعنى استثناء الشركات التي تمارس أنشطة غير ربحية من هذه الضريبة؛

● ضريبة سنوية، بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الارباح المحققة خلال السنة المحاسبية، و تدفع قبل 30 افريل من السنة التي تلي الارباح المحققة، و تجدر الاشارة ان المكلف في هذا النوع من الضرائب السنوية مجبر على دفع ثلاثة تسبيقات بعدما كانت اربعة و هذا خلال سنة ممارسة النشاط و ذلك وفقا لتواريخ محددة في المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بحيث يتم دفع التسبيق الاول في الفترة الممتدة بين 20 فيفري و 20 مارس و التسبيق الثاني بين 20 ماي و 20 جوان اما التسبيق الثالث فيكون بين 20 اكتوبر و 20 نوفمبر؛

● ضريبة نسبية و ليست تصاعدية بحيث يخضع الربح الى معدلات عامة و ثابتة بمعنى انها لا تأخذ بعن الاعتبار حجم الاعمال المحقق او حجم الارباح المحققة و انما تأخذ بعين

¹ النشاطات المشار اليها في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هي:

- القيام بعمليات الوساطة من أجل شراء او بيع عقارات او حقوق الانتفاع التجارية، او عملية اعادة بيع هذه الممتلكات العقارية؛
- عمليات كراء مؤسسات تجارية او صناعية بأثاثها و مستلزماتها
- أنشطة تربية الدواجن و الارانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طبعاً صناعياً؛
- أنشطة الصيد البحري عندما تكتسي طابعاً صناعياً؛
- عمليات التنازل عن القيم المنقولة و الحقوق الاجتماعية.

الاعتبار مصادر الارباح التي تختلف من نشاط اقتصادي الى اخر و ذلك حسب توجهه الاقتصادي و الاجتماعي للدولة؛

- تخضع الضريبة على ارباح الشركات الى نمط التصريح الطوعي بحيث يتعين على المكلف بالضريبة التصريح بالنتائج السنوية وفقا لنموذج تحدده ادارة الضرائب و هذا حسب الادارة الجبائية المسيرة لملف المكلف اما الى مفتشيات الضرائب او مراكز الضرائب او مديرية كبريات المؤسسات.

ثانيا: المكلفون الخاضعون للضريبة على ارباح الشركات

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة جميع الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ما عدا شركات الاشخاص و شركات المساهمة و شركات التوصية في حدود حصة الشركاء، غير انه يحق لهذه الشركات المستثناة طلب الخضوع للضريبة على ارباح الشركات بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 و لا رجعة في طلبها مدى حياة الشركة.

كما تخضع لهذه الضريبة فروع الشركات الاجنبية المستثمرة لأموالها في الجزائر في اطار الشراكة و الخاضعة لأحكام القانون التجاري الجزائري، فضلا عن خضوع الشركات الاجنبية الممارسة لنشاطها في الجزائر في اطار الصفقات العمومية او عقود الاشغال لنفس احكام الشركات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري و هي التي يطلق عليها "المنشآت الثابتة" وفقا لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE للاتفاقيات الجبائية الثنائية او المتعددة.

و يخضع للضريبة الاشخاص المعنوية سواء كانت خاصة او عامة متى كان نشاطها الرئيسي تجاريا او صناعيا او فلاحيا او مصرفيا و ذلك مع عدم الاخلال بأحكام القوانين الاخرى التي تنص على غير ذلك.

و فضلا عما سبق تخضع لهذه الضريبة الشركات المدنية المشكلة تحت شكل من اشكال شركات ذات اسهم و التي تتميز بنشاط ذات طابع مدني، و لكنها تتمتع بنفس خصائص الشركات التجارية ذات اسهم، و الشركات التي تمارس النشاطات المشار اليها في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة الموضحة اعلاه و هذا حسب المادة 136- الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة.

مما سبق يمكن ان نستنتج ما يلي:

- كل الاشخاص الاعتباريين خاضعون للضريبة على ارباح الشركات مهما كان نوع نشاطها صناعيا ، خدماتيا، تجاريا او عقارا...الخ،
- ان الاشخاص الاعتبارية المذكورة انفا و في حالة تحقيقهم لرقم اعمال اقل من 30 مليون دينار يخضعون الى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة و ذلك فب حالة عدم طلبهم للبقاء في نظام التصريح الحقيقي؛
- ان يكون هدف الاشخاص المعنويين تحقيق ارباح من خلال مزاولتها لنشاطها الاعتيادية، و بالتالي لا تخضع لهذه الضريبة الاشخاص المعنويين الذين لا يهدفون من وراء نشاطاتهم الى تحقيق ارباح مثل المؤسسات العمومية المقدمة للخدمات العمومية و كذلك الشأن بالنسبة للمنظمات الحكومية و غير الحكومية؛
- تأخذ الضريبة على ارباح الشركة بمبدأ اقليمية الضريبة بحيث ان الشخص المعنوي الذي يمارس نشاطا خارج اقليم الدولة الجزائرية غير خاضع لها بشرط ان يكون لها تنظيم مستقل و حسابات منفصلة و وجود اتفاقية جبائية بين الدولة المضيفة للمستثمر الجزائري و الدولة الجزائرية حتى لا يقع هنالك ازدواج ضريبي على نفس الوعاء الضريبي اما اذا غابت الاتفاقية الجبائية فانه يجب تطبيق احكام الضريبة على ارباح الشركات عليها.

ثالثا: تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على ارباح الشركات

تحدد الضريبة على ارباح الشركات سنويا على اساس مقدار المداخيل الصافية المحققة خلال السنة الفارطة (السنة ن-1) و يتم ذلك على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها و المرتبطة سواء بالنشاط الاعتيادي للمؤسسة و او النشاطات الظرفية و ذلك خلال السنة و هذا بعد خصم جميع التكاليف المرتبطة و المثبتة بالوثائق القانونية (فواتير، و وثائق بنكية، عقود، بوليسات التامين...الخ) التي انفقت فعلا في سبيل الحصول على هذا الدخل.

الا ان المشرع الجبائي قد فصل بصورة دقيقة في نوعية الاعباء القابلة للخصم من النتيجة المحاسبية حتى لا يتم التلاعب في النتائج و بالتالي تخفيض او تضخيم* النتائج حسب الحالة.

* يتم تضخيم النتائج من طرف الشركات الاجنبية الخاضعة للقانون التجاري الجزائري حتى يتم تحويل اكبر قدر ممكن من الاموال على شكل عملة صعبة الى البلد الام مهما كانت معدلات الضريبة على ارباح الشركات.

و بالتالي فقد حدد الاعباء الواجبة الخصم و التي يجب ان تكون ذات صلة مباشرة بالمداخيل المحققة و على هذا الاساس يشترط في التكاليف المسموح بخصمها ما يلي:¹

- ان تكون اعباء حقيقية و مؤكدة ، بمعنى انها مدفوع ثمنها، و بالتالي فلا يمكن قبول المصاريف و الاعباء المحتملة الحدوث؛
- ان تكون مرتبطة بالسنة المالية موضع المحاسبة الا ما تعلق الامر بالعقود طويلة الاجل(عقود الايجار، عقود التامين) او الخسائر الجبائية المرحلة الى السنوات القادمة؛
- ان تكون متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة و ليس بالمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة او احد افراد عائلته او اشخاص اخرين؛
- ان يكون الهدف من المصاريف تحقيق ايرادات فشاء السيارات السياحية مثلا ان لم تشكل اصلا مرتبطا بالنشاط الاعتيادي للمؤسسة فلا يمكن قبول هذا النوع من المصاريف؛
- وجوب التقييد المحاسبي للمصاريف و الاعباء وفقا لقواعد النظام المالي و المحاسبي و بصورة مثبتة بالوثائق الدالة على ذلك مثل الفواتير، الوثائق البنكية، العقود، بوليسات التامين.

و تشمل الاعباء و التكاليف الواجبة الخصم على:

- وجميع المبالغ التي تتحملها الشركات في سبيل الحصول على الربح، و تتضمن هذه الاجور و المرتبات و المكافآت حسب تلك المنصوص عليها في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تكلفة المواد الاولية، نفقات القروض و الاشهار، مصاريف البيع و التوزيع و المصاريف الادارية الاخرى؛
- نفقات الاصول الثابتة او التثبيتات و التي يعبر عنها محاسبيا بالاهتلاكات و التي يتم توزيعها على مدة العمر الانتاجي للأصل، و قد حدد المشرع الجبائي طريقة الإهلاك الثابت كطريقة الوجوب اتباعها لتحديد الاقساط الاهتلاكية غير انه و في بعض الانشطة من غير الممكن تطبيق الإهلاك الخطي و بالتالي فقد وضح المشرع الجبائي في المادة 174 كيفية تطبيق طرق الإهلاك الثلاثة المعرفة (الخطي ، المتناقص، و المتزايد) وفقا لشروط معينة تتكيف مع نوع

¹ هذه الشروط مستوحاة من المادة 141 الى غاية 141 مكرر 3، و كذا احكام النظام المالي و المحاسبي.

النشط الاقتصادي او تحت طلب المكلف التي لا رجعة فيه مدى حياة المؤسسة كما يتوقف ذلك ايضا على قائمة من التثبيتات المقبولة وفقا للمرسوم الوزاري.

- النفقات العامة و المتعلقة بالمنح و الاعانات التي تقدمها المؤسسات و الشركات للمنظمات الاجتماعية كالصندوق الوطني الضمان الاجتماعي و المبالغ المخصصة لصندوق التقاعد، الضرائب و الرسوم المهنية التي تدفعها الشركات الى الخزينة العمومية مثل الرسم على النشاط المهني، الاحتياطات و المؤونات لمواجهة الخسائر غير المحتملة و هذا تحت شروط معينة، مثل التقييد المحاسبي، تحقق الخسارة في اخر الدورة وفقا للشرط المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة.

رابعاً: ربط (حساب) الضريبة على ارباح الشركات المستحقة:

بعد تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على ارباح الشركات يستلزم الامر حساب حاصل الضريبة انطلاقاً من المعدل المرافق لنوعية النشاط و مصدر الدخل ، و الجدول الموالي يوضح نسب الضرائب المتعلقة بمصادر الارباح و الدخول، حسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

تطرح المعدلات المفروضة على أنشطة البناء و الاشغال العمومية اشكالية التفريق بينها و بين الانشطة الاخرى و قد فصل المشرع الجبائي في ذلك باعتبار أنشطة البناء و الاشغال العمومية الخاضعة لاشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر والبطالة الناجمة عن سوء الاحوال الجوية، لقطاعات البناء و الاشغال العمومية والري، هي المعنية بمعدل 23٪، اما الانشطة الاخرى فهي خاضعة لمعدل 26٪.

الجدول رقم(13): جدول نسب الضريبة على ارباح الشركات حسب مصادر المداخيل و
الارباح

معدلات الضريبة(%)	مصادر الدخل او الارباح
	المعدلات الخاصة بنوعية النشاط الاقتصادي:
19	● أنشطة الانتاج السلمي
23	● أنشطة البناء و الاشغال العمومية و الأنشطة السياحية
26	● الأنشطة الأخرى معدلات الاقتطاع من المصدر:
	● مداخيل القروض والودائع و الكفالات
10	● الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية
40	● الإيرادات المحصلة في اطار عقود التسيير و تأخذ طابع تحريري
20	● مداخيل المنشآت الثابتة في اطار عقود و صفقات متعلقة بتقديم الخدمات، و في غياب الاتفاقيات الجبائية الثنائية او استغلال براءات الاختراع او التنازل عن استعمال علامات تجارية.
24	● مداخيل المؤسسات الاجنبية العاملة في القطاع البحري عند تطبيق
10	نفس المعاملة الضريبة مع المؤسسات الجزائرية العاملة للنقل البحري

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

و من هذا المنطلق نستنتج ما يلي:

- ان الاعتماد على معدلات ضريبية متعددة سمح للمؤسسات التي تنتمي الى القطاعات التي استفادت من المعاملة التفضيلية من طرف الدولة بتخفيف العبء الضريبي عليها و بالتالي تعاضم القيمة المالية لهذه المؤسسات و باستطاعتها توسيع قدراتها الاستثمارية؛
- يسمح التسديد المسبق للضريبة على ارباح المؤسسات بشكل اقساط ثلاثية بتخفيف العبء الضريبي عليها و هو في نفس الوقت يسمح بالتمويل الدوري و المستمر للخزينة العمومية و هذا ما يتوافق مع مبدأ الملائمة في التحصيل؛

- يسعى المشرع الجبائي الى تحقيق التوافق بين احكام النظام الضريبي و قواعد النظام المحاسبي المالي، و لكن دون الاخلال بمحصلات الضريبة على ارباح الشركات اذ انه حدد سقفوا للتكاليف المسموح بها و رفض كليا بعض التكاليف و المصاريف المقبولة محاسبيا، و يعتبر اسلوبا من اساليب مكافحة التهرب الضريبي، الا انه يجب مرازا و تكرارا تحيين هذه السقوف خاصة عند تناقص قيمة العملة الوطنية و ارتفاع الاسعار؛
- ان ادراج اعفاءات جبائية سواء المتعلقة بالوعاء الضريبي او المعدل المنخفض او الاجراءات الخاصة ببعض اجهزة دعم التشغيل و الاستثمار يسح بخلق نسيج صناعي خلاق للثرة و هو ما سنراه في الفصل الموالي.

الفرع الثالث: تحليل و دراسة الرسم على النشاط المهني TAP

تم تأسيس الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 ليحل محل كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC و الرسم على النشاط غير التجاري TANC في مبادرة الى تسهيل و تبسيط و توحيد النظام الضريبي و تخفيف العبء على الملف بالضريبة. و يعتبر الرسم على النشاط المهني كضريبة مباشرة يستحق بمناسبة تحقيق رقم الاعمال في الجزائر من طرف الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الخاضعين للنظام التصريح الحقيقي الذين يمارسون نشاطات صناعية او تجارية او خدماتية.

اولا: المكلفون الخاضعون للرسم على النشاط المهني:

يمكن تحديد مجالات تطبيق الرسم على النشاط المهني وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(14): المكلفون الخاضعون للرسم على النشاط المهني

الوعاء الجبائي للرسم	المكلفون الخاضعون للرسم
بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: مجموع رقم الاعمال بدون الرسم على القيمة المضافة.	المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع ارباحه الى:
بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الاعمال بما فيه الرسم على القيمة المضافة بالأخذ بعين الاعتبار التخفيضات في الوعاء.	- الضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الازياح المهنية؛
	- او الضريبة على ارباح الشركات

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى قانون المالية لسنة 2018.

و تستثنى من الجدول السابق الاشخاص الخاضعون لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة ، و كذا مداخيل الاشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الاشخاص المعنويين التي تخضع كذلك لرسم على النشاط المهني، و كذلك الامر بالنسبة للوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم

ثانيا: ربط الضريبة (معدل الرسم على النشاط المهني)

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني وفقا لقطاعات النشاط الاقتصادي و يمكن توضيح ذلك وفقا للجدو التالي:

الجدول رقم(15): معدل الاخضاع الضريبي للرسم على النشاط المهني

معدل الاخضاع(%)	مصادر الدخل او الارباح
2	المعدل العام:
1	● نشاطات انتاج السلع
1.5	● نشاطات البناء و الري و الاشغال العمومية
3	● نشاط نقل المحرقات عبر الانابيب

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2018

توزع مداخيل الرسم على النشاط المهني باعتبارها من مداخيل الجباية المحلية كاملة على الجماعات المحلية بحيث يخص ميزانية البلدية ما مقداره 66% منها كما يخص 29% منها لفائدة الولاية اما الباقي اي ما مقداره 5% فقد خصص لصندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية¹.

ثالثا: اهمية الرسم على النشاط المهني بالنسبة للجباية المحلية

يعتبر الرسم على النشاط المهني عمود الجباية المحلية فهو ذو اهمية بالغة مقارنة بحصيلة الجباية المحلية و فيما يلي جدول يبين اهمية حصيلة الرسم على النشاط المهني مقارنة بمجموع الجباية المحلية.

¹ المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2018.

جدول رقم (16): تطور حصيلة الرسم على النشاط المهني مقارنة بالجباية المحلية

البيان	1998	1999	2000	2001	2002
الجباية المحلية	74.608	80.690	81.893	96.319	95.839
الرسم على النشاط المهني	29.912	34.032	30.557	39.294	42.032
نسبة TAP الى الجباية المحلية	%40.09	%42.17	%37.31	%40.79	%43.85

المصدر وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من الجدول اعلاه نلاحظ تلك الاهمية البالغة للرسم على النشاط المهني بالنسبة الى حصيلة الجباية المحلية اذ تشكل اكثر من 40% منها و هذا رغم وجود اعفاءات و تخفيضات على الوعاء و على معدلات التطبيق، و هذا ما يدل على انه هنالك تطور كبير لرقم الاعمال المحقق نتيجة تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة.

و ما يمكن استنتاجه من التحليل السابق ان:

- التخفيض في معدل الرسم على النشاط المهني يشكل اثار سلبية على حصيلة الجباية المحلية اذا لم يرافق هذا التخفيض توسع في الوعاء الجبائي و هذا ما يستوجب البحث عن فرص اخرى لتلبية العجز؛
- يعتبر الرسم على النشاط المهني من خصوصيات النظام الضريبي في الجزائر اذ يعتبر البلد الوحيد الذي يفرض ضريبة على رقم الاعمال و هذا ما لا نجده في البلدان الاخرى و هو ما يسعى اليه المشرع الجبائي للتقليل من معدلها عن طريق التقليل منها شيئا فشيئا؛

ان الموارد الجبائية المحلية المحصل عليها من الرسم على النشاط المهني لا تتماشى و شروط الثروات التقديرية الحقيقية للجماعات المحلية بالرغم من كونه ضريبة يتم في الواقع عند معاينة عملية دفع المصاريف، لان العمليات الجبائية لا يجب ان تحدث فوارق بين الوعاء الجبائي على النشاط التجاري و الصناعي و الثروات الحقيقية للبلديات كما ان فرض الضريبة على الفائض سيقوم تعادلا بين بنية الضريبة و الانتاج الداخلي الاجمالي، الى ان ايرادات الجباية يتماشى بنفس وتيرة التنمية الاقتصادية، و بالتالي لا يقوم هذا الرسم على الواقع الاقتصادي المحلي و لا على القيمة المضافة محليا. و بالتالي لا يصلح تطبيق هذا الرسم الا على المؤسسات المحققة لرقم اعمال معتبر و هذا ما سعى اليه المشرع

الجبائي من خلال ادراج الضريبة الجزائرية الوحيدة لتحقيق العدالة الجبائية في فرض الضريبة و تخفيف العبء الضريبي على المكلفين الصغار.

الفرع الرابع: تحليل و دراسة الرسم العقاري و رسم التطهير TF et TA

بهدف تعزيز موارد الجباية المحلية و كذا اصلاح الجباية العقارية، عملت الدولة الجزائرية على ادخال تعديلا دورية على نظام الجباية العقارية و هذا نظر لأهميتها فقد اعتمدت عليها معظم الدول خاصة المتقدمة منها و هذا لتمويل اداراتها المحلية مثل الولايات المتحدة الامريكية، كندا، اليابان و المملكة المتحدة، حيث تشكل الضريبة العقارية بصورها المختلفة حوالي 90٪ من ايراداتها المحلية في استراليا / كندا، ايرلندا/ نيوزيلندا، و المملكة المتحدة¹.

و على هذا الاساس حذت مختلف الدول حذو الدول المتقدمة و من بينها الجزائر و هذا بإدخال تعديلات و اصلاحات جبائية في سنة 1992 تمخض عنها الرسم العقاري و الذي يعتبر ضريبة سنوية على الملكيات العقارية على اساس القيمة الإيجارية الجبائية السنوية و ذلك حسب المناطق الموجودة فيها و يتحمل بشكل اوسع عبء هذا الرسم الشركات مهما كان شكلها و نشاطها المستغلة للعقارات من اجل الصناعة و التجارة

و بقدر ميز المشرع الجبائي بين نوعين من الرسوم العقارية و هما:

- الرسم العقاري على الملكيات المبنية؛
- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

اولا: الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

يحسب الرسم العقاري على الاملاك المبنية بتطبيق نسبة على الوعاء الجبائي(القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع) المحددة قانونا و حسب المناطق الموجودة فيها، بعد اجراء تخفيض سنوي يقدر بنسبة 2٪ مراعاة لقدم الملكية المبنية و هذا دون ان يتجاوز هذا التخفيض حد اقصى قدره 25٪². بعدما كانت 40٪ قبل سنة 2015.

¹ صديق رمضان، المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية، مؤتمر مهنة المحاسبة و المراجعة و قضايا التنمية و الإصلاح الاقتصاديين، القاهرة، 23-25 نوفمبر 2008، ص15

² المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 7 قانون المالية لسنة 2015

و تحدد القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات او أجزاء العقارات ذات استعمال السكني وفقا للجدول التالي:¹

جدول رقم(17):القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات ذات استعمال السكني

المنطقة الفرعية 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أ: 890 دج/م ²	أ: 816 دج/م ²	أ: 742 دج/م ²	أ: 668 دج/م ²
ب: 816 دج/م ²	ب: 742 دج/م ²	ب: 668 دج/م ²	ب: 595 دج/م ²
ج: 742 دج/م ²	ج: 668 دج/م ²	ج: 594 دج/م ²	ج: 520 دج/م ²

المصدر : المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوحدة: 1 دج/متر مربع

اما تحديد القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات او أجزاء العقارات ذات استعمال المهني اي المحلات التجارية و الصناعية فيتحدد وفقا للجدول التالي:²

جدول رقم(18):القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للعقارات ذات استعمال المهني

المنطقة الفرعية 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أ: 1782 دج/م ²	أ: 1632 دج/م ²	أ: 1484 دج/م ²	أ: 1338 دج/م ²
ب: 1632 دج/م ²	ب: 1484 دج/م ²	ب: 1338 دج/م ²	ب: 1188 دج/م ²
ج: 1484 دج/م ²	ج: 1338 دج/م ²	ج: 1188 دج/م ²	ج: 1038 دج/م ²

المصدر : المادة 259 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018 الوحدة: 1 دج/متر مربع

و تطبق على حاصل المساحة المبنية و القيمة الإيجارية الجبائية للمتر المربع معدلات الرسم التالية³:

يحسب الرسم بتطبيق المعدلين المبينين أدناه على الاساس الخاضع للضريبة:

- يطبق رسم قدره 3٪ على الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة؛

¹ المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 8 قانون المالية لسنة 2015

² المادة 259 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 9 قانون المالية لسنة 2015

³ المادة 261/ب: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- يطبق رسم قدره 10٪ بالنسبة للملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف الاشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الكراء؛
- يطبق رسم قدره 5٪ على الاراضي الملحقة بالملكيات المبنية اذا كانت مساحتها اقل او تساوي 500م²؛
- يطبق رسم قدره 7٪ على الاراضي الملحقة بالملكيات المبنية اذا كانت مساحتها اكبر من 500م²؛
- يطبق رسم قدره 10٪ على الاراضي الملحقة بالملكيات المبنية اذا كانت مساحتها اكبر من 1000م².

ثانيا: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة وتستحق على وجه الخصوص على الملكيات التالية:¹

- الاراضي الموجودة في المناطق العمرانية او القابلة للتعمير، بما فيها الاراضي قيد التعمير غير الخاضعة لحد الان للرسم العقاري للملكيات المبنية؛
- المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح و السبخات؛
- الاراضي الفلاحية.

و يحدد اساس فرض الضريبة وفقا للقيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع لو هكتار واحد حسب الحالة للملكيات غير المبنية تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة وفقا للجداول التالية:²

1. الأراضى الموجودة في مناطق عمرانية:

تشمل جميع الاراضي المعدة للبناء او التي سوف تستعمل كأراضي للنزهة او حدائق الترفيه او ملاعب بشرط الا تشكل ملحقات لملكيات مبنية كما يبياه اعلاه.

¹ المادة 261/د: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 13 قانون المالية لسنة 2015

² المادة 261/و: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 14 قانون المالية لسنة 2015

و تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الموجودة في المناطق العمرانية على اساس الجدول المبين ادناه:

جدول رقم(19): القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الموجودة في مناطق عمرانية

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
اراضي معدة للبناء	300	240	180	100
راضي اخرى مستعملة كأراضي للنزهة او حدائق الترفيه او ملاعب بشرط الا تشكل ملحقات للملكيات مبنية	54	44	32	18

المصدر : المادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوحدة: 1 دج/م² او 1 هكتار حسب الحالة

2. الاراضي الموجودة في مناطق معدة للتعمير في المدى المتوسط او داخل قطاع التعمير

المستقبلي: بمعنى الاراضي التي سوف تدخل ضمن النسيج العمراني في المدين المتوسط و البعيد

جدول رقم(20): القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الموجودة في مناطق التعمير في المدى

المتوسط او المستقبلي.

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
اراضي معدة للبناء	110	88	66	34
راضي اخرى مستعملة كأراضي للنزهة او حدائق الترفيه او ملاعب بشرط الا تشكل ملحقات للملكيات مبنية	44	34	26	14

المصدر : المادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوحدة: 1 دج/م² او 1 هكتار حسب الحالة

3. المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق و مناجم الملح و

السيخات

و في هذه المناطق يكون اساس تحديد الوعاء من خلال استغلال الثروة الباطنية و استخراجها و

على هذا الاساس تحدد القيمة الإيجارية الجبائية حسب تقسم المناطق الى:

جدول رقم(21):القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الصالحة للاستغلال الاستخراجي

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
110	88	66	34

المصدر : المادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة الوحدة: 1 دج/م2 او 1 هكتار حسب الحالة

4. الأراضي الفلاحية:

تحدد القيمة الإيجارية الجبائية بالمكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية حسب المساحة المسقية و اليابسة

جدول رقم(22):القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفلاحية

المنطقة*	اراضي مسقية	اراضي يابسة
أ	15000	2500
ب	11250	1874
ج	5962	994
د	750	

المصدر : المادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوحدة: 1 دج/هكتار

يحسب الرسم على اساس الوعاء الضريبي المحدد بعد حساب القيمة الإيجارية الجبائية بالمعدل التالي¹:

- رسم يقدر بنسبة 5٪ بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية
- اما بالنسبة للأراضي العمرانية يحدد الرسم كما يلي:
- 5٪ عندما تكون المساحة اقل او تساوي 500م²؛
- 7٪ عندما تفوق مساحة الاراضي 500م² و تقل او تساوي 1000م²؛
- 10٪ عندما تفوق مساحة الاراضي 1000م²؛
- 3٪ بالنسبة للأراضي الفلاحية.

* يقصد بالمناطق تلك المنصوص عليها في المادة 81 من القانون رقم 88-33 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 و المتضمن قانون المالية لسنة 1989.

¹ المادة 261/ز: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المعدلة بموجب المادة 05 قانون المالية لسنة 2016

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية و المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميمها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع إلى اربعة (4) أضعاف.

ثالثا: اهمية حصيلة الرسم العقاري مقارنة بالجباية المحلية

رغم ان التعديلات الدورية التي اتخذتها السلطات العمومية للرفع من اهمية حصيلة الرسم العقاري الى الجباية المحلية الا انها تبقى ضعيفة و هذا ما يبينه الجدول ادناه

الجدول رقم (23): اهمية حصيلة الرسم العقاري و رسم التطهير بالنسبة للجباية المحلية

التعيين	1998	1999	2000	2001	2002
الجباية المحلية	74.608	80.690	81.893	96.319	95.839
الرسم العقاري و رسم التطهير	1.429	1.723	2.236	2.312	2.001
نسبة TF و TA الى اجمالي الجباية المحلية	%1.91	%2.13	%2.73	%2.40	%2.08

المصدر: مديرية المالية المحلية بوزارة الداخلية و الجماعات المحلية

نلاحظ في الجدول اعلاه ان حصيلة الرسم العقاري ضعيفة جدا مقارنة بحصيلة الجباية العادية اذ لا تتعدى مساهمة الرسم العقاري فيه حدود 3%، و يعزى ذلك الى عجز التنظيم الادراي بصفة عامة و عدم التحكم الفعلي بالحضيرة العقارية و تطورها، و هذا ما يتطلب الزيادة في جهود التنسيق بين الهياكل الإدارية الاخرى في اطار اللجان المشتركة لتحديد القطاعات العقارية او الاعتماد على التخصصات كالمهندسة المدنية و القياس لا جراء تقييمات تقنية حول نوعية البناء و المواد المستعملة، و كل هذه الاسباب لا تتحكم فيها الادارة الجبائية، اضافة الى ضعف التنسيق بين الهيئات العقارية و هذا ما اثر سلبا على ايرادات الجباية المتأتية من الرسم العقاري. اضافة الى الرسم العقاري فانتة يضاف اليه رسوم اخرى متعلقة بها من فئة الضرائب المباشرة و هو رسم التطهير.

رابعا: رسم التطهير:

الذي تم انشاؤه بمناسبة ازالة القمامات المنزلية لصالح البلديات التي تتوفر على مصالح ازالة هذه القمامات و يخص هذا الرسم الملكيات المبنية و يتم تحصيله سنويا من الملاك او المنتفعين و يحدد مبلغ الرسم بالسلم التالي (المادة 263 مكرر2: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة):

- ما بين 1000 دج الى 1500 دج على كل محل ذات استعمال سكني

- ما بين 3000 دج الى 12000 دج على كل محل ذي استعمال مهني او تجاري او حرفي او ما شابهه.
 - ما بين 8000 دج الى 23000 دج على كل ارض مهياة للتخميم و المقطورات.
 - ما بين 20000 دج و 130000 دج على كل محل ذو استعمال صناعي او تجاري او حرفي ينتج كميات من النفايات تفوق الاصناف السابقة الذكر.
- و يحدد مبلغ الرسم بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بعد المداولة و موافقة السلطة الوصية عليه و تدفع ايراداته الى البلديات بصفة كلية.
- كما يدرج في قائمة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الضريبة على الاملاك.
- الفرع الخامس: الضريبة على الاملاك :** يخضع لها الاشخاص الطبيعيون الذين اختاروا موطنهم الجبائي في الجزائر نظرا لوجود املاكهم في الجزائر او خارجها، و كذا الاشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي في الجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر
- و يتشكل الاساس الضريبي من القيمة الصافية لجميع الممتلكات و الحقوق و القيم الخاضعة للضريبة في اول جانفي من كل سنة.
- و يحدد مبلغ الضريبة بتطبيق جدول تدرجي على جميع الممتلكات و قدر معدله الحدي الاعلى بنسبة 1.75% بالنسبة للأساس الضريبي الذي يفوق 100 مليون دج.

الجدول رقم(24): جدول نسب الضريبة على الاملاك

نسبة الضريبة(%)	قسط القيمة الصافية من الاملاك الخضعة للضريبة بالدينار
0	اقل من 100.000.000 دج
0.5	من 100.000.001 الى غاية 150.000.000 دج
0.75	من 150.000.001 الى غاية 250.000.000 دج
1	من 250.000.001 الى غاية 350.000.000 دج
1.25	من 350.000.001 الى غاية 450.000.000 دج
1.75	يفوق 450.000.000 دج

المصدر: المادة 281 مكرر8 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

و يتم توزيع حاصل الضريبة على الاملاك بنسبة 60٪ على ميزانية الدولة و 20٪ على ميزانية البلديات و 20٪ حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان الصندوق الوطني للسكن

الفرع السادس: الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU

اسست الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب المواد 282 و ما تليها من قانون المالية لسنة 2007 لتحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على ارباح الشركات و تعطي زيادة على ذلك الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني.

و يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الاشخاص الطبيعيون و المعنويون و الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا او تجاريا او حرفيا او مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم اعمالهم السنوي 30 مليون دينار؛

كما يمكن ان يخضع لها المستثمرون الشباب الذين يمارسون انشطتهم او ينجزون مشاريعهم و المؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب او الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر او الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

اولا: التصريح برقم الاعمال التقديري في السنة N و التصحيح التكميلي في السنة $N+1$:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة اكتابة تصريح تقديري رقم G12 و ارساله الى مفتشية الضرائب التابعة لمقر ممارسة النشاط ، و هذا خلال الفترة الممتدة بين الفاتح و الثلاثين من يونيو من كل سنة على ان يتبعوه بتصريح في الفترة الممتدة بين 20 يناير و 15 فبراير من السنة الموالية و دفع المبالغ المستحقة في حالة تحقيق رقم اعمال يتجاوز ذلك المقدر بعنوان السنة الماضية

في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف الثلاثين مليون دينار 30 مليون دج ، فيخضع الفرق بين رقم الاعمال المحقق و ذلك المصرح به إلى الضريبة الجزائرية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له، أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزائرية الوحيدة، فيتم تحويلهم نظام التصريح الحقيقي.

ثانيا: معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

ادرج المشرع الجبائي معدلين مختلفين للضريبة الجزافية الوحيدة و ذلك حسب نوعية النشاط الاقتصادي الممارس و هما¹:

- 5٪ بالنسبة لأنشطة الانتاج و تجارة السلع بعدما كانت 6٪ قبل سنة 2012
- 12٪ بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ثالثا: اهمية الضريبة الجزافية الوحيدة

يستفيد من ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كل من ميزانية الدولة بمقدار 49٪ و غرف التجارة و الصناعة بنسبة 0.5٪ كما تستفيد الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية ب0.01٪ من حصيلة الضريبة، و كما يحول 0.24٪ الى غرف الصناعة التقليدية و المهن، اما البلديات فتتحصل على حصة 40.25٪ و الولاية بمقدار 5٪، بينما يتحصل الصندوق المشترك للجماعات المحلية على 5٪.

المطلب الثالث: مكونات هيكل النظام الضريبي المرتبطة بالإنفاق و التداول

يهدف النظام الضريبي الجزائري الى المساس قدر المستطاع بجمع الاوعية الضريبية و لعل اهمه تلك المتعلقة بالإنفاق و التداول حيث اسس في هذا الشأن ضرائب غير مباشرة تجبى بمناسبة استهلاك السلع و الخدمات او تحويل للملكية و حق الانتفاع و في هذا الصدد و بالنسبة للضرائب غير المباشرة على الاستهلاك فقد اسس لقانون على رقم الاعمال بموجب الامر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 و الذي كان يشتمل على الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج TUGP و الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات TUGPS و هما الرسمين اللذين الغيا و عوضا بالرسم على القيمة المضافة TVA بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

اما الضرائب على التداول فقد خصصها في قانون مستقبل هو قانون التسجيل و الطابع الذي صدر في الامر رقم 105-76 و المؤرخ في 09 ديسمبر 1976.

¹ المادة 282 مكرر 4: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الفرع الاول: الرسم على القيمة المضافة TVA

اولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة بمثابة الضريبة على الاستهلاك على السلع و الخدمات المنتجة محليا او المستوردة .

كما انها تطبق على اليم المضافة فغي كل مرحلة من مراحل انتاج السلع ، بحيث يحسم في كل مرحلة الرسم على القيمة المدفوع في المرحلة التي سبقتها و بالتالي فهي ليست تراكمية و في المرحلة النهائية تقع على المستهلك الاخير ، فهي بالتالي ضريبة غير مباشرة تأخذ من المكلف القانوني (البائع) عند نشوء الحدث المنشأ و يقع عبؤها على المكلف الحقيقي (المستهلك) لأنها تضاف الى سعر بيع السلع اي ان قيمة الرسم تكون ضمن سعر البيع.

حصيلته معتبرة تكون كبيرة جدا في حالة الانتعاش الاقتصادي و ضعيفة في حالة الانكماش و تناقص مداخيل الافراد و بالتالي تناقص الاستهلاك، فهي تشكل اكثر من 9.43٪ من الناتج الداخلي الخام للدول الصناعية و 5.21٪ بالنسبة للدول النامية.

وعاؤها الجبائي متسع و هذا ما يخفف من فرص التهرب الضريبي للتعهد في مراحلها لكن مع ذلك يعمل المكلفون بالضريبة في النظام الحقيقي على استرجاع الرسم حتى و لو لم يدفعوه اصلا و ذلك باشاء فواتير وهمية و هذا ما يعرف بانعكاس الضريبة

ثانيا: مجال لتطبيق:

يعتبر مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع بحيث انه يتضمن بالإضافة الى العمليات الخاضعة لرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج و الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات عمليات اخرى مثل التجارة بالجملة و المساحات الكبرى و المهن الحرة و العمليات المصرفية و التأمينات و عمليات التجارة الخارجية المتعلقة بالاستيراد و كذا الاعمال العقارية... الخ و يسمح توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة للدولة بالتحكم اكثر في النشاط الاقتصادي و توجيهه لتحقيق اهداف السياسة الاقتصادية للدول و معالجة بعض الاختلالات في نظام الاسعار و في الاخير يعتبر كمورد هام من موارد الجباية العادية للدولة.

ثالثا: نظام الخصم

ان جوهر الرسم على القيمة المضافة كمن في نظام الخصم الذي يميزها عن غيرها من الضرائب و يؤكد حيادها و كفاءتها الاقتصادية لمساهمتها في تخفيض الاسعار السلع و الخدمات.¹

و يمنح هذا النظام امكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على المشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات، و هذا ما يسمح من جهة بزيادة الضريبة فهو لا يعرقل توسع نشاط المؤسسة و يعمل على ضبط المعاملات التجارية و بصفة رسمية اي استعمال الفواتير التي تعتبر الشرط الاساسي و الضروري للاستفادة من عملية الخصم.

كما انه يعتبر عصرا محفزا للمسجل و يجعله يذكر حقيقة مشترياته بأقصى درجة من الوضوح حتى يستفيد اقصى درجة ما يكون من ميزة خصم الضريبة على المدخلات فضلا عن انه يجعل الضريبة مفروضة على القيمة المضافة للسلعة او الخدمة و ليس على القيمة الاجمالية.²

كما يساعد على التحكم في ارتفاع اسعار السلع و الخدمات و هذا لعدم دخول الضريبة ضمن سعر السلعة و انما ضمن ما قدمته من قيمة مضافة.

رابعا: تحديد المعدلات

وضع المشرع الجبائي في النظام الحالي للرسم على القيمة المضافة معدلين احدهما عادي و الاخر مخفض ، لكن قبل الوصول الى هذه النتيجة فقد مرت عملية الغاء معدلات ادرجت في القوانين المالية السابقة و نحاول ان نبين ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(25): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة

المعدلات	1992 (%)	1995 (%)	1997 (%)	2001 (%)	2017 (%)
المعدل العادي	21	21	21	17	19
المعدل المخفض	13	13	14	7	9
المعدل المخفض الخاص	7	7	7	/	/
المعدل المضاعف	40	الغي	الغي	الغي	الغي

المصدر قوانين المالية لسنوات 1992 و 1995 و 1997 و 2001 و 2017.

¹ عبد العزيز فوزي عبد الشافي ، المشكلات التشريعية و الضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي -الازمات و الصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة 16، مصر ، 2010، ص5.

² عبد العزيز فوزي عبد الشافي، نفس المرجع، ص 6.

خامسا: اهمية الرسم على القيمة المضافة مقارنة مع حجم الجباية العادية

ان تطورات التي شهدتها معدل القيمة المضافة يبين بحق اهمية هذه الضريبة سواء كعامل اساسي لتوجيه السياسات الاقتصادية كما سنرى في الفصل اللاحق او كمورد هام من موارد الجباية العادية.

ان للرسم على القيمة المضافة اهمية بالغة في تمويل الخزينة العمومية نظرا لكونها ضريبة عامة لا تتعلق بمنتوج معين و انما هي ضريبة على الانفاق بشتى صوره و هذا ما يضمن لخزينة الدولة غزارة المردود و استمراره، و هذا ما نلاحظه في الجدول اعلاه اين شكلت نسبة الرسم على القيمة المضافة متوسطا قدره 38% من قيمة الجباية العادية خلال المرحلة المدروسة من سنة 2005 الى غاية 2016 و هذا نظرا لانتعاش التجارة الخارجية حيث شكلت نسبة الرسم على القيمة المضافة على عمليات التجارة الخارجية اكثر من 52% من قيمة اجمالي الرسم على القيمة المضافة ، و هذا ما يدل على توسع مجال الاخضاع من جهة و الزامية استخدام الفواتير في كل العمليات للاستفادة من الخصم، و هذا رغم الاعفاءات التي منحتها الدولة في اطار تشجيع الاستثمار و خلق اجهزة جديدة لتشجيع و تطوير الاستثمار و تدعيم الشغل هذه الانشطة هي المستفيدة الاولى من المزايا الجبائية في شكل اعفاء كلي من الرسم على القيمة المضافة في سنوات الانجاز.

الجدول رقم(26):اهمية الرسم على القيمة المضافة مقارنة مع حجم الجباية العادية

التعيين	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الجبائية العادية	664.8	745.56	786.748	983.63	1172.44	1309.367	1548.532	1944.5734	2337.18	2417.49	2859.5	2839.33
الرسم على القيمة المضافة TVA	312.34	334.37	347.22	429.78	472.63	493.925	557.682	651.6624	736.34	765.4	828.17	891.51
الرسم على القيمة المضافة للمنتجات البترولية	9.41	7.12	12.97	10.89	9.77	9.088	6.76	1.954	0.06	0	0	0
الرسم على القيمة المضافة المحلي	95.3	114.48	123.95	154.57	189.98	190.88	205.18	213.22	234.11	263.26	270.78	278.62
الرسم على القيمة المضافة الخارجي (الاستيراد)	135.08	137.61	170.47	221.88	234.79	252.09	293.8	375.4263	439.16	441.77	484.79	484.66
نسبة TVA مقارنة الى الجباية العادية	47%	45%	44%	44%	40%	38%	36%	34%	32%	32%	29%	31%
نسبة TVA المحلي الى الرسم على القيمة المضافة الكلي	31%	34%	36%	36%	40%	39%	37%	33%	32%	34%	33%	31%
نسبة TVA الخارجي الى الرسم على القيمة المضافة الكلي	43%	41%	49%	52%	50%	51%	53%	58%	60%	58%	59%	54%
نسبة TVA المحلي الى TVA الخارجي	71%	83%	73%	70%	81%	76%	70%	57%	53%	60%	56%	57%

المصدر من اعداد الباحث لاستناد الى معطيات المديرية العامة للضرائب ، مديرية التحصيل و العمليات الجبائية

ان للرسم على القيمة المضافة اهمية بالغة في تمويل الخزينة العمومية نظرا لكونها ضريبة عامة لا تتعلق بمنتوج معين و انما هي ضريبة على الانفاق بشتى صوره و هذا ما يضمن لخزينة الدولة غزارة المردود و

استمراره، و هذا ما نلاحظه في الجدول اعلاه اين شكلت نسبة الرسم على القيمة المضافة متوسطا قدره 38% من قيمة الجباية العادية خلال المرحلة المدروسة من سنة 2005 الى غاية 2016 و هذا نظرا لانتعاش التجارة الخارجية حيث شكلت نسبة الرسم على القيمة المضافة على عمليات التجارة الخارجية اكثر من 52% من قيمة اجمالي الرسم على القيمة المضافة، و هذا ما يدل على توسع مجال الاخضاع من جهة و الزامية استخدام الفواتير في كل العمليات للاستفادة من الخصم، و هذا رغم الاعفاءات التي منحها الدولة في اطار تشجيع الاستثمار و خلق اجهزة جديدة لتشجيع و تطوير الاستثمار و تدعيم الشغل هذه الانشطة هي المستفيدة الاولى من المزايا الجبائية في شكل اعفاء كلي من الرسم على القيمة المضافة في سنوات الانجاز.

مما سبق يمكن القول ان الرسم على القيمة المضافة الوسيلة الفعالة في يد السلطات العمومية في توجيه الانشطة الاقتصادية الخلاقة للثرة و الاداة الجبائية بامتياز للمحافظة على القدرة الشرائية للأفراد عن طريق تحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار كما تعتبر كذلك من العوامل المحسنة للمناخ الاستثماري اين تمنح للمؤسسات سواء المحلية الوطنية او الاجنبية تسهيلات بالغة الاهمية للانطلاق او التوسع في مشاريعها في المراحل الاولى من الانجاز.

يسمح نظام الخص من استرجاع الرسم على القيمة المضافة و بصورة كلية و في نفس الشهر الذي دفع فيه و هذا ما يساهم في تشجع الاستثمار و تحفيزه و كذا بقاء خزينة المؤسسة في اريحية مالية؛ يتميز الرسم على القيمة المضافة بالحياد بالنسبة للمؤسسة عندما لا تكون هذه الاخيرة مستهلكا اخيرا بحيث تلعب دور الوسيط بين المكلف الحقيقي و الادارة الضريبية فهي من تجمع الرسم و تحصله لفائدة الخزينة العمومية.

يسمح هذا الرسم بتوفير ايرادات عالية بالنسبة للدول و هذا ما يفسر لجوء الدول التي كانت في زمن غير بعيد جنات ضريبية عندما كانت اسعار المحروقات في ارتفاع مستمر و لكنها اسست للضريبة على رقم الاعمال بعدما رات فيها مصدرا مهمة من مصادر الايرادات العامة و نخص بالذكر الامارات العربية المتحدة التي بدأت في تطبيق هذه الضريبة.

الفرع الثاني : حقوق التسجيل و الطابع

تعتبر حقوق التسجيل و الطابع من بين الضرائب غير المباشرة المفروضة على التداول.

أولاً: حقوق الطابع:

تفرض هذه الضريبة بمناسبة عملية التداول على الاموال و انتقالها من شخص الى اخر و يتم ذلك عن طريق تحرير وثائق رسمية كالعقود، الشيكات، الاوراق التجارية، الفواتير، او السندات و ينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة اما بالصاق طوابع جبائية على تلك المحررات او عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الادارة المختصة بذلك و هي عملية منشرة في البلدان النامية المهدف منها عملية التحصيل و مراقبة العمليات التعاقدية¹.

ثانياً: حقوق التسجيل:

تستحق عند اثبات واقعة انتقال الملكية اي ان الحث المنشئ للضريبة هو نقل القيم، و تصفى بنسب تختلف باختلاف طبيعة العملية التي تطبق عليها هذه الحقوق، و تكون ثابتة، نسبية او تصاعدية. فالرسوم الثابتة تطبق على العقود اما الرسوم النسبية فهي تطبق على كل تحويلات الملكية و حقوق الانتفاع او التمتع و اما الرسوم التصاعدية فهي تطبق على نقل الملكية بدون مقابل.

و يمكننا تتبع اهمية الحصيلة الضريبية لحقوق التسجيل و الطابع مقارنة مع ايرادات الجباية العادية انطلاقاً من الجدول المبين ادناه

الجدول رقم(27): اهمية الحصيلة الضريبية لحقوق التسجيل و الطابع مقارنة مع ايرادات

الجباية العادية

الوحدة مليار دينار

التعيين	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الجباية العادية	664.8	745.56	786.748	983.63	1172.44	1309.367	1548.532	1944.5734	2337.18	2417.49	2859.5	2839.33
حقوق التسجيل و الطابع	19.62	23.54	28.13	33.92	35.96	39.841	47.96	56.265	62.69	71.64	88.05	96.02
نسبة حقوق التسجيل و الطابع الى الجباية العادية	2.95%	3.16%	3.58%	3.45%	3.07%	3.04%	3.10%	2.89%	2.68%	2.96%	3.08%	3.38%

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات المديرية العامة للضرائب ، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص289.

نلاحظ من الجدول السابق ان الناتج من حقوق التسجيل و الطابع لا يمثل نسبة كبيرة مقارنة مع حصيللة الجباية العادية اذ تتراوح نسبتها بين 2.95% الى 3.58% ، و هذا مرده ليس فقط انخفاض في عمليات التداول لكن، تخفيض الوعاء الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة الى الغش في القيم المصرح بها، و هذا في غياب اسواق منتظمة و مراقبة من طرف مختصين في ميادين الممتلكات العقارية مثلا و هذا ما يصعب من مأمورية ادارة الضرائب امام غياب مؤشرات الاسعار الصحيحة و المصرح بها.

المبحث الرابع: دراسة و تحليل طبيعة النفقات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري

من الصعوبة بما كان تحديد طبيعة النفقات الجبائية بدون تحديد المعايير الاساسية للنظام الجبائي المرجعي، و هذا ما قد تطرقنا اليه في المبحث السابق من هذا الفصل، و راينا ان النظام الضريبي الجزائري يستجيب لتلك المعايير، و بالتالي يكفي ان نتعرف على المكونات الاساسية لهيكل النظام الضريبي حتى نتمكن من معرفة طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بكل ضريبة و كذا تلك المتعلقة بالقطاعات الاقتصادية المستهدفة من منظور الاتجاه العام للدولة.

و بالتالي سوف نحاول ان ندرس في هذا المبحث طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بكل ضريبة او رسم او نمط جبائي، و ذلك وفقا لمكونات النظام الضريبي

المطلب الاول: طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب المباشرة

راينا في المبحث السابق ان النظام الضريبي في الجزائر يتكون من عدة انواع من الضرائب و التي يمكن ان نقسمها الى ضرائب مباشرة و اخرى غير مباشرة، و بالتالي سوف نحاول ان ندرس في هذا المطلب طبيعة النفقات الجبائية المدرجة في نظام الضرائب المباشرة و التي تتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على ارباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الضرائب المباشرة الاخرى.

الفرع الاول: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي IRG:

نقصد بالنفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي كل الاعفاءات او التخفيضات التي تمس احد عناصر الوعاء الجبائي المشكل للضريبة على الدخل الاجمالي او مجملها من جهة او تخفيض اسعار الضريبة او الغاؤها.

و تهدف الاعفاءات المتعلقة بالدخل الى زيادة حجم المدخرات المحلية و ذلك باعتبارها تزيد من الدخل المتاح للأفراد و هو الامر الذي يسمح لهم بتوجه جزء من الزيادة التي حدثت في دخولهم للدخار و

هذا ما سوف ينعكس ايجابا على الزيادة في رؤوس الاموال الوطنية اللازمة لتمويل عمليات و مشروعات التنمية الاقتصادية.¹

و لقد مرت الضريبة على الدخل الاجمالي بعدة تعديلات خاصة بعد مرحلة الاصلاحات الجبائية لسنة 1992، و على هذا الاساس نجد ان الاعفاءات الجبائية قد نالت نصيبها من هذه الاصلاحات بحيث نجد انه قد يستفيد منها الاشخاص الطبيعيون او فئة من المداخل الخاصة او قطاع من القطاعات الاقتصادية

اولا: تخفيضات في معدل الضريبة على الدخل الاجمالي المتعلقة بالحالة الشخصية

استقر الفقه المالي على ان الإعفاءات للأعباء المعيشية و العائلية من اهم ادوات تشخيص الضريبة و التي يجب ان تأخذ بعين الاعتبار عند فرض الضريبة.

و اذا كان الغرض النهائي لنوعي الاعفاء واحدا و هو مواجهة تكاليف الحياة و الالتزامات المعيشية و ضمان حياة كريمة للمكلف بالضريبة و لأسرته بما يحقق العدالة الضريبية بين المكلفين، الا ان كل منهما يستقل عن الاخر من حيث سبب تقريره فالإعفاء للأعباء المعيشية غالبا ما يقرر للمول الفرد بصرف النظر عما اذا كان يعول ام لا و لذا يسمى بالإعفاء الشخصي.²

للمحافظة على القدرة الشرائية للأسر و الرفع من مداخيلها عمل المشرع الى تخفيض قدره 10% على الدخل الاجمالي الخاضع للضريبة بمس الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشتركة، و بالتالي فان الهدف من هذا الاجراء هو تحقيق هدف اجتماعي و هو التماسك الاسري و استمرارية التعاون بين افراد الاسرة و خاصة الزوجين و كذا الرفع من مداخيل الافراد عن و بالتالي تحسين ظروفهم المعيشية.

كما يستفيد الاشخاص الذين يكتتبون طواعية عقد تامين الاشخاص سواء كان ذلك بشكل فردي او جماعي و لفترة زمنية ادناها ثمانية(8) سنوات من تخفيض قدره 2% من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا و ذلك في حدود 20000 دج و الهدف منها تحفيز الافراد و توجيههم الى عمليات التامين

¹ محمود محمد ابراهيم: سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 و اثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، المؤتمر الضريبي الحادي عشر النظام الضريبي المصري-القانون رقم 92 لسنة 2005- المشكلات و معوقات التطبيق و مقترحات الحل،2006.

² السيد عبد الناصر حسبو: الاعباء المعيشية و العائلية و مبدا العدالة الضريبية، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، مصر، 2012.

فمن جهة يستفيدون من مزايا خدمات التأمين و من جهة اخرى انعاش قطاع التأمين و امداده بالمداحيل.

و لتحقيق التوازن الجهوي بين الاشخاص الذين لديهم موطن جبائي في الجنوب الكبير و الشمال، عملت السلطات العمومية على تخفيض قدره 50% من الضريبة على الدخل الاجمالي و لمدة 5 سنوات و بصفة دائمة و انتقالية، و لقد حدد المشرع الجبائي ولايات الجنوب المستفيدة من هذا التخفيض على وجه التحديد و هي: ايليزي، تندوف، ادرار و تمنراست.¹

وسمح استغلال وضعية التخفيضات على الضريبة على الدخل الإجمالي المعدة من قبل المركز الجهوي للإعلام و التوثيق ان النفقات الجبائية الناجمة عن تطبيق الاجراء السالف الذكر بإحصاء 249.58 مليون دينار و ذلك لسنة 2014.²

وتشكل الضريبة على الاجور و المرتبات اهمية بالغة بالنسبة لحجم الضرائب المباشرة بصورة خاصة و الجباية العادية بصورة عامة.

كما اتخذت الدولة نفس التوجه بالنسبة للتمييز بين فئات المجتمع على اساس المداحيل و هذا لتحقيق العدالة الاجتماعية و في هذا الصدد تعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي فئات الاشخاص ذوي الدخل التي لا تتعدى 120000 دج سنويا، و فرض ضريبة تصاعدية على الشرائح الاخرى، و هذا ما يطرح اشكالية نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي التي يمكن اعتمادها لحساب النفقات الجبائية باعتبار قاعدة الديمومة و الاستمرار في معدل الضريبة فإننا يمكن ان نأخذ معدل 35% كمعدل مرجعي و هذا نظرا لمرور اكثر من 10 سنوات على تطبيقها و كل ما هو ادنى من هذا المعدل يشكل نفقة جبائية

و بالافتراض السابق فان المعدل المرجعي = 35%، و بالتالي فان النفقات الجبائية على الضريبة على الدخل الاجمالي يمكن حسابها بالطريقة التالية:

- النفقة الجبائية للفئة الاولى = 35% - 0% = 35%
- النفقة الجبائية للفئة الثانية = 35% - 20% = 15%
- النفقة الجبائية للفئة الثالثة = 35% - 30% = 10%

¹ المادة 17 من قانون المالية لسنة 2015

² التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 ص 38.

من الواضح ان الضريبة على الدخل الاجمالي تشكل اهمية بالغة بالنسبة لحجم الضرائب المباشرة ، و هذا لكونها تمس مصدرا اساسيا للدخل لمختلف شرائح المجتمع و هو الاجور و المرتبات و هذا ما بينه الجدول التالي:

جدول رقم(28): تطور و اهمية حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي مقارنة بحصيلة الضرائب المباشرة للفترة الممتدة بين 2006 الى غاية 2016.

الوحدة مليار دينار

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	طبيعة الضريبة
1110.33	1034.94	882.06	862.403	686.41	559.405	559.41	462.78	331.83	259.48	240.29	حصيلة الضرائب المباشرة
632.87	592.13	527.24	548.472	380.35	239.3	239.3	180.43	151.91	122.67	94.96	الضريبة على الدخل الاجمالي لصنف الاجور و المرتبات
82.44	94.96	77.31	59.815	54.82	58.27	58.27	48.54	41.98	35.91	26.88	الضريبة على الدخل الاجمالي لبقية الاصناف الاخرى
64%	66%	69%	71%	63%	53%	53%	49%	58%	61%	51%	نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي الى الضرائب المباشرة
88%	86%	87%	90%	87%	80%	80%	79%	78%	77%	78%	نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي لصنف الاجور الى اجمالي الضريبة على الدخل الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى احصائيات مديرية العمليات الجبائية و التحصيل للمديرية العامة للضرائب.

نلاحظ ان الضريبة على الدخل الاجمالي تشكل تقريبا نصف حصيلة الضرائب المباشرة فقد تراوحت نسبتها بين 49% و 71% ، و هذا ما يدل على انها ذات اهمية بالغة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات المباشرة ، وبالنظر الى هيكل الضريبة على الدخل الاجمالي يتبين لنا ان الاجور و الرواتب تعتبر اهم مصدر من مصادر الدخل اذ تتراوح نسبتها مقارنة بحصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي بين 77% الى 90% و هذا لسهولة التحصيل كونها خاضعة لنمط الاقتطاع الضريبي من المنبع و بالتالي محدودية التهرب من دفعها.

ثانيا: تخفيضات الضريبة على الدخل الاجمالي المتعلقة بالمداخيل:

بما ان شرط التحفيز يعتبر شرطا اساسيا في النظام الجبائي المرجعي و منه في مفهوم النفقات الجبائية فان الاعفاءات المتعلقة بمصادر الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي سوف تكون مرتبطة بالتوجه العام للسياسة الاقتصادية للدولة في تشجيع بعض القطاعات سواء بصورة مباشرة عن طريق اقامة اجهزة لذلك او بطريقة غير مباشرة و ذلك بتشجيع قطاعات ذات صلة بالقطاع المراد تشجيعه.

و- تخفيضات الضريبة على الدخل الاجمالي المتعلقة برؤوس الاموال:

و في هذا الصدد نجد ان سوق رؤوس الاموال يعتبر عاملا رئيسا في عملية الاستثمار، فالأرباح الموزعة على الاشخاص المعنويين المقيمين اي الشركات و المؤسسات المقيمة عندما تكون مساهمة في رؤوس اموال شركات اخرى خاضعة لنظام التصريح الحقيقي تعفى بشكل كلي و دائم من الضريبة على الدخل الاجمالي ، للإشارة فان عدد الشركات و المؤسسات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات قد تراجع بفعل امكانية اخضاع الشركات مهما كان شكلها القانوني الى الضريبة الجزافية الوحيدة عندما يكون رقم اعمالها اقل او يساوي 30 مليون دينار.

كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي و لمدة خمس(5) سنوات ابتداء من أول جانفي من سنة 2014 مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات والأوراق المماثلة لها ذات أقدمية تساوي أو تفوق خمس (5) سنوات مسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو متداولة في سوق منظم، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة.¹

و في نفس التوجه تعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات المماثلة والاوراق المماثلة للخزينة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدنى يقدر بخمس (5) سنوات والصادرة خلال فترة خمس (5) سنوات من أول يناير 2014 ويشمل هذا الاعفاء كل فترة صلاحية السند الصادر خلال هذه المرحلة.

ز- اعفاء مداخيل القطاع الفلاحي من الضريبة على الدخل الاجمالي:

يعتبر القطاع الفلاحي من بين القطاعات الاستراتيجية للدول، اذ يشكل احدى الركائز الاساسية للأمن الغذائي ، و الجزائر كغيرها من الدول اولت اهتماما بالغا لهذا القطاع خاصة من جانب الدعم المالي و المادي المباشر او الدعم المالي غير المباشر بحيث ان هذا القطاع استفاد من اعفاءات دائمة² مست محاصيل استراتيجية كالحبوب و البقول الجافة و محاصيل تتميز فيها الجزائر بميزة تنافسية كالتمر و منتوجات حيوانية ذات الاستهلاك الواسع مثل الحليب الطبيعي المسوق على حالته الطبيعية .

¹ المادة 67 من قانون المالية لسنة 2014 تعدل و تتم احكام المادة 63 من قانون المالية لسنة 2003.

² المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة 2018.

كما تستفيد من الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات المنشأة على الأراضي المستصلحة حديثا وذلك ابتداء من تاريخ بداية استعمال هذه الأراضي المستصلحة، و يستفيد من نفس الاجراء الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات في المناطق الجبلية وذلك ابتداء من التاريخ الفعلي لبداية النشاط.

و ما يمكن استنتاجه هو ان الاعفاءات الضريبية على الدخل ينتج عنه ارتفاع الدخل المتاح لدى الافراد و هو الذي ينعكس بالإيجاب سواء على الادخار او الاستهلاك حسب مستويات الدخل لدى الافراد، فبالنسبة لذوي الدخل المرتفعة يزيد ميلهم للادخار و هذا لوجود وفارات مالية تسمح لهم بتلبية حاجاتهم و توجه الباقي للادخار، و على النقيض من ذلك فان اصحاب الدخل المنخفضة سوف يزيد ميلهم الحدي نحو الاستهلاك بتخصيص الجزء الاكبر من الخل للاستهلاك و بالتالي يصبح ميلهم نحو الادخار ضعيف، و بالتالي فان احتمال زيادة التكوين الرأسمالي في الدولة تتجه نحو الزيادة المضطردة في حال وجود طبقات واسعة من ذوي الدخل المرتفعة و على العكس من ذلك عندما تكون هنالك طبقة واسعة من الدخل المنخفضة و الحالة الاخيرة تنطبق على الدول النامية.

الفرع الثاني: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالضريبة على ارباح الشركات

يمكننا تحديد النفقات المتعلقة بالضريبة على ارباح الشركات من خلال الاعفاء الكلي او الجزئي للأساس الخاضع للضريبة، او تطبيق معدلات تفضيلية و المتعلقة بقطاعات يراد النهوض بها او حمايتها، و هذا ما ينطبق فعلا على نطاق الضريبة على ارباح الشركات في النظام الضريبي الجزائري.

اولا: التخفيضات الجبائية المتعلقة بمعدلات الضريبة على ارباح الشركات:

اعتمد قانون الضرائب المباشرة على ثلاثة معدلات مختلفة باختلاف القطاعات و تماشا مع التوجهات العامة للدولة فمن خلال المعدلات التمييزية المختلفة للضريبة على ارباح الشركات نستنتج رغبة السلطات العمومية النهوض ببعض القطاعات الخلافة للثروة و التي يمكنها امتصاص معدلات البطالة المتزايدة، و زيادة تنافسية هذه الشركات، لكن بالمقابل فان الخزينة العمومية تفقد إيرادات هامة من خلال هذه المعاملة التمييزية بين القطاعات و خاصة اذا لم تحقق الاهداف المرجوة منها، فالمعدل المنخفض الخاص بالأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالإنتاج و المقدرة نسبه بـ 19% هدفه الرئيسي منح المنتجين الافضلية في المعاملة الضريبية لتدعيم الاستثمار مما يؤدي الى زيادة الانتاج و الذي يؤدي بدوره

الى زيادة الدخل القومي و بهذا يرتفع متوسط نصيب الفرد منه. كما حضي قطاع البناء و الاشغال العمومية و القطاع السياحي بمعاملة تفضيلية اين عملت السلطات العمومية الى تقليص العبء الضريبي المفروض عليها بتخفيض المعدل الضريبي الى حدود 23٪، باعتبار ان جميع الانشطة الاخرى تخضع الى معدل عام قدره 26٪.

و الملاحظ ان الضريبة على ارباح الشركات تشكل حصة معتبر من حصيلة الجباية العادية و الجدول التالي يوضح اهمية الضريبة على ارباح الشركات في ايرادات الجباية العادية

جدول رقم(29): تطور و اهمية حصيلة الضريبة على ارباح الشركات مقارنة بحصيلة الضرائب

المباشرة و الجباية العادية للفترة الممتدة بين 2006 الى غاية 2016

الوحدة مليار دينار

البيان	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الجبائية العادية	664.8	745.56	786.748	983.63	1172.44	1309.367	1548.532	1944.5734	2337.18	2417.49	2859.5	2839.33
الضرائب المباشرة	727.44	863.88	884.188	331.83	462.78	559.405	686.41	862.403	822.78	882.06	1034.94	1110.33
الضريبة على ارباح الشركات	62.64	118.32	97.44	133.47	229.03	255.051	245.87	248.134	258.29	269.85	335.19	380.38
نسبة الضريبة على ارباح الشركات الى الجباية العادية	9%	16%	12%	14%	20%	19%	16%	13%	11%	11%	12%	13%
نسبة الضريبة على ارباح الشركات الى الضرائب المباشرة	9%	14%	11%	40%	49%	46%	36%	29%	31%	31%	32%	34%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات مديرية العمليات الجبائية و التحصيل

من الجدول السابق نلاحظ ان حجم الضريبة على ارباح الشركات مقارنة بالجبائية العادية ضعيف مقارنة بحجم النسيج الانتاجي في الجزائر اذ تقدر نسبة المتوسط منها في المرحلة المدروسة حوالي 12٪ و هذا يدل اما الى حجم الاعفاءات الممنوحة لمختلف القطاعات او لضعف التحصيل من طرف المصالح الجبائية كون هذا النوع من الضريبة خاضع الى نظام التصريح الطوعي و في هذه الحالة تكثر عمليات التهرب الضريبي من طرف المكلف و بطريقة شرعية اما باستغلال ثغرات القانون الجبائي او تضخيم التكاليف و هذا ما يصعب عمليات المراقبة الجبائية البعدية على محاسبة المكلفين. اما بالنسبة للعلاقة بين الضريبة على ارباح الشركات و مجموع الضرائب المباشرة فنلاحظ انها سجلت ما يقرب 50٪ من

حجم الضرائب المباشرة في الفترة الممتدة بين 2008 و 2010 ثم بدأت في التناقص ابتداء من سنة 2011 الى غاية 2016 اين بدأت ترتفع و بنسب ضئيلة.

من المعدلات المطبقة على الضريبة على ارباح الشركات نلاحظ ان تطبيق معدل 19% يكلف الخزينة العمومية خسارة 7% من اجمالي الحصيلة الضريبية المتأتية من قطاع الانتاج، و 3% من قطاع الاشغال العمومية و البناء و السياحة، و من الاهمية بما كان ان نقوم بتتبع اثر هذا التخفيض على الزيادة في معدل الاستثمار و نمو الانتاج و هذا اما بإجبار المؤسسات المنتجة تقدم حصيلة سنوية لتطور منتجاتها مقارنة باستثماراتها السنوية و كذا توقعات الانتاج و التوسع في الاستثمار خلال السنوات المقبلة بالإضافة الى وجوب اعادة استثمار جزء من الاعفاء الجبائي المتعلق بتطبيق المعدل المنخفض مع تحديد الفترة الواجب الاستثمار خلالها.

ثانيا: التخفيضات الجبائية المتعلقة بوعاء الضريبة على ارباح الشركات IBS

يتم تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على ارباح الشركات من الجانب المحاسبي وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي، و جبائيا وفقا للمواد من 140 و 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و يستثني قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعض القطاعات من دفع الضريبة بصفة دائمة او مؤقتة او بتطبيق بعض التخفيضات على الاوعية الجبائية قبل فرض الضريبة.

و فيما يلي القطاعات و الشركات المستفيدة من الاعفاء الدائم من الضريبة على ارباح الشركات:

1- القطاع الفلاحي: يستفيد القطاع الفلاحي و النشاطات الملحقه به حصريا من الاعفاء

- الدائم من الضريبة على ارباح الشركات، وفقا للنشاطات الاقتصادية التالية:¹
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين المحققة مع شركائها فقط؛
 - التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمها المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء؛
 - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
 - الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ و بيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة باستثناء العمليات المنصوص عليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

¹ المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب و اتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب بالنسبة لشراء، بيع او تحويل او نقل الحبوب، و كما يطبق نفس الاعفاء بالنسبة للعمليات المنجزة بين التعاونيات فيما بينها في اطار برامج يعدها الديوان او يخصص بإعدادها.

2- القطاع الاجتماعي: تستفيد التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية و كذا المؤسسات التابعة لجمعيات الاشخاص المعاقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها من الاعفاء الدائم من الضريبة على ارباح الشركات¹.

3- قطاع التصدير: بهدف تدعيم المؤسسات التي تدر بالعملة الصعبة، يستفيد المتعاملون الاقتصاديون من اعفاء دائم على عمليات تصدير السلع و البضائع حسب رقم الاعمال المحقق و يتوقف ذلك على تقديم المتعامل لوثيقة تثبت توطين المبالغ المحقق بالعملة الصعبة اثناء عملية التصدير الى المصالح الجبائية.

و تستثنى من الاستفادة من الاعفاء الدائم الشركات التي تقوم بعمليات النقل البحري او التامين و اعادة التامين و البنوك و كذا متعاملي الهاتف النقال و حاولي تراخيص اقامة و استغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الانترنت و المؤسسات الناشطة قبل و بعد الانتاج في القطاع المنجمي فيما يتعلق بالمواد المنجمية المستخرجة على حالتها الخام او بعد تحويلها الى مادي اولية.

4- القطاع الثقافي: بهدف تدعيم النشاطات الثقافية و المسرحية و تنمية الوعي الثقافي و ذلك بتخفيف العبء الضريبي على الفرق و المنظمات الثقافية الممارسة للنشاط المسرحي و ذلك بمنحها اعفاء دائما على الارباح المحققة من خلال ممارستها لنشاطها العادي.

5- تجمع الشركات: يُعرّف تجمع الشركات على أنه "كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لسنبة 90% أو أكثر من رأس مالها الاجتماعي، والذي لا يكون ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم"²، يهدف هذا التنظيم القانون لاستفادة من مزايا جبائية و ذلك تحت مجموعة من الشروط هي:

¹ المادة 138 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

- يجب على الشركات الأعضاء أن تتخذ شكل شركة ذات أسهم، وهو ما تستثنى منه شركات رؤوس الأموال الأخرى وشركات الأشخاص؛
- يجب أن يكون رأسمال الشركة العضو ممتلكا مباشرة (وليس عن طريق شركات أخرى) على الأقل بنسبة 90 % من طرف الشركة الأم؛
- لا يمكن لرأسمال الشركة الأم أن يكون ممتلكا مباشرة بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم؛
- لا يمكن امتلاك رأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كلياً أو جزئياً من طرف شركات أعضاء؛
- لا يمكن لموضوع الشركة الرئيسي أن يكون ذا صلة بمجال الاستغلال في النقل أو التحويل أو تسويق المحروقات والمنتجات المشتقة منها، وبالتالي كل الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يرتبط نشاطها بالموضوع المذكور أعلاه تعتبر مستثناة من مجال تجمع الشركات؛
- يجب أن تكون علاقات الشركة منظمّة حصرياً بالقانون التجاري الجزائري لهذا فإنه لا يمكن للشركات القابضة العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية التي يكون رأسمالها ممتلكا من طرف الشركة القابضة، أن تؤسس تجمعات الشركات لأنها منظمّة بموجب الأمر رقم 25-95 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، في حالة العكس، فإن الشركة المعنية تُفصّل تلقائياً من النظام الجبائي للتجمع.

يمنح التشريع الجبائي المعمول به مزايا جبائية معتبرة لتجمعات الشركات فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بحيث يمنح امكانية الاختيار للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات في توحيد الأرباح أي الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، و التوحيد هنا نعني به التجميع بين مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء للتجمع، وبعبارة أخرى، يتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات التجمعات، و تكون عملية الاختيار من صلاحيات الشركة الأم على ان تحض بمقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء، و هذا الاختيار لا رجعة فيه حتى تنقضي مدة أربع (4) سنوات.

يتحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه على الربح الموحد في حالة الممارسة من طرف شركات أعضاء لتجمع نشاطات تابعة لمختلف معدلات هذه الضريبة¹، و تنفيذاً لإجراءات التبسيط، أدرج قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إجراء يرمي إلى توضيح معدل الضريبة على أرباح الشركات، في حالة أنشطة مختلطة ممارسة من طرف مختلف الفروع الأعضاء لتجمع بعنوان الجبائية، والذي يطبق على الربح الموحد وعلى الربح الموافق للنشاط الغالب، فضلاً عن هذا، عندما يفوق رقم الأعمال الموحد التابع لمعدل 19 % للضريبة على أرباح الشركات، نسبة 50 %، فإن هذه النسبة هي التي تطبق على الربح الموحد الخاضع للضريبة.

6- القطاع السياحي: يحظى القطاع السياحي في الجزائر بمعاملة جبائية استثنائية فيما يخص الضريبة على ارباح الشركات بحيث يستفيد من اعفاء جبائي لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين سواء كانوا محليين أو أجنب، باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار و كذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي².

كما تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداءً من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة و الأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة³.

غير ان هذه الاعفاءات يجب ان تكون مرتبطة بخطة متكاملة للتنمية السياحية و التي تكون ضمن السياسة العامة للدولة، يراعى فيها ترشيد استغلال الموارد الاقتصادية و مستندة الى تنبؤ موضوعي للطلب على السياحة و موضح به حجم الاستثمارات المطلوب، و حجم العمالة و تبويبها، و طبيعة موارد التمويل و مصادرها، و يستلزم ذلك تحديد دور كل من القطاع الخاص و العام في تنفيذ هذه الخطة⁴.

هذا بالنسبة للأنظمة العامة و الاشخاص المستفيدين من النفقات الجبائية بغض النظر الى انتمائهم الى جهاز معين او تحت نظام تحفيزي معين اما ما يتعلق بالنفقات الجبائية المتعلقة بهذه الانظمة الخاصة و الاجهزة التحفيزية سوف نتطرق اليها بصفة مفصلة في الفصل الرابع من هذه الدراسة.

¹ المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

² المادة 138 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 138 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ الناغي محمد السيد، القياس المحاسبي لفعالية الاعفاءات الضريبية لقطاع السياحة في مصر، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، السياحة في مصر، اقتصاداتها و ادارتها، مصر، 1988.

المطلب الثاني: طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بالرسوم على رقم الاعمال

تمس الضرائب غير المباشرة كما راينا في المبحث الماضي جانب النفقات المتعلقة سواء بالأشخاص الطبيعيين او المعنويين، و نجد اهم ضريبة على الانفاق في جميع الادبيات الجبائية لمختلف دول العالم الرسم على القيمة المضافة، ونظرا لأهميته و استحواده على حصة جد معتبر من حصيلة الجباية العادية، اضيف الى ذلك بعض الضرائب غير المباشرة الاخرى التي تقل اهمية مقارنة بحجم الحصيلة الجبائية لها.

الفرع الاول: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين اهم مصادر ايرادات الجباية العادية، و بالتالي فان اعفاء قطاعات او مواد و سلع من دفع الرسم على القيمة المضافة سوف ينجر عنه في المدى القصير انخفاض و نقص من الحصيلة الجبائية، فقد وصل عدد الاعفاءات في سنة 2013 الى حدود 96 اعفاء جبائيا من مجموع 490 اعفاء جبائيا بينما وصل في سنة 2014 الى 99 اعفاء جبائيا في مجموع 490 اعفاء و بما ان الرسم على القيمة المضافة يعتبر عنصرا من عناصر السعر مقارنة بالمستهلك و تكلفة انتاج مقارنة بالمنتج اذا كان مستهلكا نهائيا ،بمعنى انه لا يستطيع نقل عبئها الى شخص اخر الا بإدراجها كتكلفة في السعر ،فانه في المدى المتوسط و الطويل تبدأ الخزينة العامة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بعدما كان نفقة جبائية.

و هذه الحالة لا تحدث ما لم يتحقق الاهداف التي من اجلها وضعت هذه التفضيلات، و سوف تتركز دراستنا في هذا الفرع على النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالعمليات في الداخل ثم النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالعمليات مع الخارج.

اولا: الاعفاءات المتعلقة بمعدل الرسم على القيمة المضافة:

لقد مرت عمليات تحديد الرسم على القيمة المضافة بعدة مراحل اهمها مرحلة الاصلاحات الجبائية لسنة 1992 حيث كانت هناك اربع معدلات للرسم على القيمة المضافة بعد ذلك تقلصت الى ثلاثة معدلات في سنة 1995 اين الغي المعدل المضاعف تخفيفا للعبء الضريبي و كان يقدر بنسبة 40% اما في سنة 1997 شهدت ارتفاع المعدل المنخفض من 13% الى 14% و هذا محاولة للزيادة من الحصيلة الجبائية العادية.

اما في سنة 2001 خفضت نسبة المعدل العادي الى 17 % بعدما كانت نسبته 21% و بالتالي من سنة 2001 و الى غاية 2017 استقرت معدلات الرسم على القيمة المضافة بين المعدل العادي بنسبة 17% و المعدل المنخفض بنسبة 7% و بالتالي فان النفقات الجبائية المتعلقة تطبيق المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة يمكن احتسابها بالطريقة التالي: 17-7=10% اي ان جزء من وعاء الرسم على القيمة المضافة يخسر ما قيمته 10% من حصيله الرسم على القيمة المضافة سنويا.

بعد سنة 2017 ارتفعت معدلات الرسم على القيمة المضافة الى 19% بالنسبة للمعدل العادي و 9% بالنسبة للمعدل المنخفض و هذا رغبة من السلطات المالية الرفع من حصيله الجباية العادية بطريقة عمودية.

و لكن تبقى نسبة الخسارة في العائدات الضريبية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ثابتة في حدود 10% و هذا لان نسبة التغير في معدلات الرسم على القيمة المضافة ثابتة و متساوية بمسبة 2% .

يوضح الجدول التالي تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة ابتداء من سنة 1992 الى غاية 2017 و كذا معدل الخسارة الجبائية مقارنة بالمعدل المرجعي.

الجدول رقم(30): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة 1992 الى غاية 2017

المعدلات	1992	نسبة الخسارة (%)	1995	نسبة الخسارة (%)	1997	نسبة الخسارة (%)	2001	نسبة الخسارة (%)	2017	نسبة الخسارة (%)
المعدل العادي	21	19	21	/	21	/	17	0	19	/
المعدل المنخفض	13	27	13	8	14	7	7	10	9	10
المعدل المنخفض الخاص	7	33	7	6	7	7	/	/	/	/
المعدل المضاعف	40	/	الغي	/	الغي	/	الغي	/	الغي	/

المصدر قوانين المالية لسنوات 1992 و 1995 و 1997 و 2001 و 2017.

ثانيا: النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالنظام الداخلي:

يقصد بالنظام الداخلي جميع العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و التي تتم في داخل اقليم الدولة .

و تمس هذه الاعفاءات بعض المواد الضرورية و الواسعة الاستهلاك و الهدف منها رفع القدرة الشرائية لدى المواطن و تخفيف العبء الضريبي عليه، كما انها كذلك تصيب فئة من المواطنين و هي فئة المجاهدين و ارامل الشهداء فيما يخص بعض العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

و فيما يلي العمليات المعفية من تطبيق الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الاعمال و هي على النحو التالي¹:

1. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالسلع واسعة

الاستهلاك

- عمليات البيع الخاصة بالخبز و دقيق الخبز المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد؛
- عمليات البيع المتعلقة بمادة الحليب، قشدة الحليب غير المركزين و غير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى؛
- عمليات البيع المتعلقة بمادة الحليب وقشدة الحليب المركزين أو الممزوجين بالسكر أو محليين بمواد أخرى، بما في ذلك حليب الأطفال؛
- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

2. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بمعطوي الثورة

التحريرية

- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.
- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (03) سنوات على الأكثر ،المقتناة كل خمس (5) سنوات من طرف معطوي حرب التحرير الوطني الذين تتعدى نسبة عطبهم 60% أو تساويها وكذا السيارات السياحية الصالحة لكل الأرضيات المقتناة من طرف

¹ المادة 09 من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2018.

المجاهدين ومعطوي حرب التحرير الوطني المقيمين في ولايات الجنوب الكبير الذين تساوي أو تفوق نسبة عطبهم 60% و يستفيد المعطوبون الآخرون الذين تقل نسبة عطبهم عن 60% من تخفض في الرسوم المستحقة تساوي نسبة عطبهم.

- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (3) سنوات على الأكثر، المقتناة كل خمس (5) سنوات من طرف أبناء الشهداء المعوقون المصابون بمرض مزمن الحائزون على منحة المرض.
- المقاعد المتحركة، والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي، المهيأة خصيصا للعاجزين.

3. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالعمليات البنكية و

التامين

- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر و المرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود و كذا المهام التي يختص بها . و تحدد هذه المهام عند الحاجة عن طريق التنظيم الساري، و هذا بحكم ان بنك الجزائر لا يمارس مهام ربحية و انما ينشط في مجال الرقابة و تنفيذ السياسة النقدية؛
- تشجيعا لبناء السكنات الفردية و ذلك بتقليل العبء الضريبي على القروض البنكية تعفى عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية؛
- تخفيفا للعبء الضريبي على الشركات المنجزة للصفقات العمومية و ذلك في حالة التأخر عن الانجاز فهي مجبرة على دفع غرامات التأخير هذه الاخيرة مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية؛
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري؛
- الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقود القروض العقارية على المدى المتوسط والطويل بما فيها تلك المرتبطة بالقرض الإيجاري العقاري؛
- يستفيد من اعفاء دائم من الرسم على القيمة المضافة ابرام عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات؛

- و تستفيد عمليات إعادة التأمين من الاعفاء الدائم على الرسم على القيمة المضافة و هذا للتقليل من اخطار استرجاع مبالغ التأمينات و تخفيف العبء على المأمنين كونها مبالغ ضخمة؛
- بعدما اصبحت عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية اجبارية فقد عملت السلطات العمومية على تخفيف العبا على المأمنين و ذلك بإعفاء هذا النوع من العقود من الرسم على القيمة المضافة؛

4. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالنشاطات الرياضية و الثقافية و الاجتماعية:

- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري و الجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني، إذا كانت موجهة للتوزيع مجاناً على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسات العمومية؛
- التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون الثنائي او متعدد الأطراف؛
- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج و طبع الكتب طبقاً للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالثقافة؛
- عملية الإبداع والإنتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي.
- التنازل عن التحف الفنية أو المجموعات أو الآثار ومخطوطات التراث الوطني لفائدة المتاحف والمكتبات العمومية ومصالح المخطوطات و الأرشيف؛
- التجهيزات و المعدات الرياضية المنتجة في الجزائر و المقتناة من طرف الاتحادات الوطنية للرياضة.

ثالثاً: النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بالنظام الخارجي:

- نقصد بالنظام الخارجي جميع العمليات التي تتم مع العالم الخارجي و المتعلقة بعمليات التصدير و الاستيراد للسلع و البضائع.

1. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بعمليات الاستيراد:

يمكن حصر عمليات الاستيراد المستفيدة من الاعفاء الدائم على الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:¹

- يمكن تطبيق نفس احكام المواد و السلع المعفاة في الداخل من الرسم على القيمة المضافة بنفس الصفة بالنسبة لعملية استيرادها من الخارج؛
- تعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد البضائع الموضوعة تحت أحد الانظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية: الاستيداع و القبول المؤقت والعبور والمناقلة والايداع، و هذا دون الاخلال بأحكام الخاصة بالمادة 178 من قانون الجمارك؛
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الاعفاء من الحقوق الجمركية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 197 و 202 و 213 من قانون الجمارك؛
- المواد والمنتجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعداد و تجهيز و اصلاح التحويلات التي ادخلت على السفن ، او ومدارس الطيران، او مراكز التدريب المعتمدة؛
- الذهب للاستعمال النقدي و النقود الذهبية؛
- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.

2. النفقات الجبائية المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة و المتعلقة بعمليات التصدير:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، و يمنح هذا الاعفاء، شريطة أن يقيد البائع و/أو المنتج الارساليات في المحاسبة، وإذا تعذر ذلك يسجلها في السجل المنصوص عليه في المادة 72 من قانون الرسوم على رقم الاعمال ، كما يقيد تاريخ التسجيل في المحاسبة أو في السجل الذي يحل محلها، وكذا علامات الطرود وأرقامها في الوثيقة (تذكرة النقل أو الحافظة أو ورقة البيع بالجملة أو غير ذلك...)، على الا يكون التصدير مخالفا للقوانين و التنظيمات المعمول بها.

تجري كل التحقيقات اللازمة عند خروج الاشياء أو البضائع، من قبل مصلحة الجمارك، ولدى المصدرين(الباعة و المنتجون) من قبل أعوان مصلحة الضرائب المختلفة، الذين تقدم لهم

¹ المواد 10 و 11 من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2018.

وجوبا، السجلات والوثائق وكذا وصلات النقل و بوليصات النقل وسندات الشحن والكمبيالات والحسابات، وغير ذلك من الوثائق الكفيلة بإثبات المعلومات المقيدة في السجلات.

كما تعفى كذلك عمليات البيع والانتاج التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

الفرع الثاني: تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل و الطابع

يقر قانونا التسجيل و الطابع إعفاءات جبائية تشكل نسبة لا يستهان بها من النفقات الجبائية، و نتطرق في هذا الفرع الى الاعفاءات الجبائية غير تلك المتعلقة بالأنظمة الخاصة المرتبطة بتشجيع الاستثمار و تدعيم الشغل و التي سوف نتطرق اليها في الفصل الرابع من هذه الدراسة.

اولا: دراسة و تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل

حدد قانون التسجيل الاعفاءات الجبائية المشكلة لمجموع النفقات الجبائية المرتبة بالتداول و نقل الملكية مجانا او بعوض في المواد¹ من 270 الى غاية 347 مكرر و المادتين 5-353 و 6-353 ، و قد ارتبطت هذه الاعفاءات بين المعاملات التي تقوم بها الدولة او الادارات العمومية و كذا الاشخاص الطبيعيين او المعنويين.

1. النفقات الجبائية المرتبطة بإعفاء العمليات التي تقوم بها الدولة

تعفى الدولة من جميع حقوق التسجيل فيما يخص العقود المتعلقة بالمبادلات و عمليات الشراء و التنازل عن الممتلكات من كل نوع من كذلك المتعلقة باقتسام هذه الممتلكات مع الخواص.²

بحث تعفى الدولة من جميع العمليات مهما كان شكلها و التي تقوم بها و التي يترتب عنها حقوق تسجيل سواء بينها و بين الادارات و المؤسسات العمومية و كذا بينها و بين القطاع الخاص.

و بما ان الدولة هي الشخص المعنوي الوحيد المكلف بتحصيل الضرائب و انفاقها و بالتالي فان العمليات التي تقوم بها تعفى من التحصيل، لكنها في المقابل تعتبر كنفقة عمومية غير مباشرة ، كان من الممكن الحصول على الايراد المترتب عن عمليات التداول و اعادة انفاقه للصالح العام.

¹ المواد من 270 الى غاية 347 مكرر و المادتين 5-353 و 6-353 من قانون التسجيل لسنة 2018.

² المادة 271 المعدلة وفقا للمادة 16 من قانون المالية لسنة 2010، من قانون التسجيل لسنة 2018.

2. النفقات الجبائية المرتبطة بإعفاء العمليات التي تقوم بها الجماعات المحلية و

المؤسسات العمومية

يقر قانون التسجيل إعفاءات من رسوم نقل الملكية التي هي على عاتق المشتري، الاكتسابات التي تتم بالتراضي لقاء عوض من قبل الولايات أو البلديات أو نفقات البلديات والمؤسسات العمومية للولاية أو البلدية، عندما تكون مخصصة للتعليم العام أو الإسعاف أو الحفاظ على الصحة الاجتماعية وكذلك لأشغال التعمير والبناء.¹

كما ان العقود و الشهادات التي تقدمها الجماعات المحلية في اطار نشاطها الاعتيادي و المتعلق بالحالة المدنية فهي معفية من حقوق التسجيل و هذا في اطار مجانية الخدمات العمومية ذات الاطار المدني.² كما ان إجراءات تسجيل عقود الإشهار الرسمي المتعلقة بتحديد سجلات الحالة المدنية المتلفة او المفقودة اثر الكوارث او الحروب تعفى من حقوق التسجيل.³

تعفى من إجراءات التسجيل، المناقصات والصفقات من أجل البناء والإصلاح والصيانة و التموينات و التوريدات التي يجب دفع ثمنها في الجزائر من قبل الخزينة العامة. إن العقود والأوراق والمحترات والإجراءات الخاصة بإعداد وإنجاز مشاريع تهيئة بلديات منكوبة، تعفى من جميع رسوم التسجيل في حالة نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية.⁴

3. تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل ذات الصلة بمناطق التوسع الاقتصادي

يقصد بمناطق التوسع الاقتصادي المناطق الجغرافية التي تسعى الدولة الى ترقيةها سواء التي تقع في الجنوب الكبير او تلك المتعلقة بالمناطق السياحية مهما كان مكان توجدها، و المؤسسات المعتمدة في إطار القانون رقم 11-82 المؤرخ في 21 اوت سنة 1982 المتعلق بالاستثمار الاقتصادي الوطني الخاص بالمناطق الواجب ترقيةها و التي يحددها القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1991⁵، عند قيامها بالحيازة العقارية المخصصة لنشاطها.

¹ المادة 272 من قانون التسجيل لسنة 2018.

² المادة 272 مكرر من قانون التسجيل لسنة 2018.

³ المادة 275 من قانون التسجيل لسنة 2018.

⁴ لمادة 297 من قانون التسجيل لسنة 2018.

⁵ القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1991 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 29 جانفي 1992.

تتوسع هذه الامتيازات لتشمل المؤسسات السياحية الوطنية الخاصة المنشأة في إطار القوانين و التنظيمات السارية المفعول في المجال السياحي.

4. تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل ذات الصلة بعقود القوى القاهرة

يقصد بعقود القوى القاهرة ، العقود التي تنشأ من جراء الكوارث أو الوقائع الحربية، حيث تعفى من إجراءات التسجيل ما لم تكن الرسوم المطبقة على العقد الأصلي غير مسددة، فيما يخص العقود التي تمت إعادة تأسيسها.

5. تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل ذات الصلة بالجانب الاجتماعي

باعتبار أن اهداف النفقات الجبائية متعددة الأبعاد، فإن البعد الاجتماعي يعتبر من بين الأهداف الأساسية التي تسعى من خلالها السياسة الجبائية التفضيلية إلى التوصل إلى تحقيقها، و لعل العقود و جميع المعاملات التي تنجر عنها حقوق التسجيل و التي تمس بشكل كبير فئة معينة من المجتمع و هم المسنون، كذا الهيئات المعنية بتطبيق التشريع الاجتماعي المتخذ لصالحهم.¹

و يقصد بالتشريع الاجتماعي نظام الضمان الاجتماعي الخاص بالعمال الأجراءة غير الأجراء و كذا العقود المتعلقة بصناديق التأمين الاجتماعي، حيث تعفى جميع العقود المتعلقة باكتساب عقارات وبالقروض المرخص بها إلى صناديق التأمين الاجتماعي من رسوم التسجيل.

ثانيا: دراسة و تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بحقوق الطابع.

سعيًا من السلطات العمومية تخفيف العبء الجبائي على المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، فإن القانون الجبائي في شقه المتعلق بحقوق الطابع أقر إعفاءات ضريبية على المعاملات التي ينجر عنها دفع حقوق الطابع و نذكر منها :

إعفاء الوثائق التي تتم بناء على طلب النيابة العامة من إجراءات الطابع التي يكون موضوعها إما إصلاح الاغفالات و القيام بالتعديلات على سجلات الحالة المدنية بالنسبة للوثائق التي تم الأشخاص المعوزين، أو تعويض سجلات الحالة المدنية التي ضاعت أو أتلقت بسبب القوى القاهرة.

¹ المادة 283 من قانون التسجيل لسنة 2018.

يلاحظ أن الإجراء التفضيلي الجبائي يراعي الحالة الإجتماعية و المالية للأشخاص ذوي الدخل المحدودة، كما أنه يأخذ بعين الإعتبار القوى القاهرة في حالة القيام بالتعديلات على سجلات الحالة المدنية.

كما تعفى الشهادات و العقود الرسمية و غيرها من الوثائق المسلمة عندما يتعلق الأمر بالتأمينات في حالة وفاة أو حوادث ناتجة عن أشغال فلاحية أو صناعية، و هذا مراعاة للحالة النفسية و الإجتماعية للأشخاص المتضررين بتخفيف العبء الضريبي عليهم.

و تستفيد العقود المنبثقة من المعاملات البنكية أو شبه البنكية من إعفاءات ضريبية على حقوق الطابع و التي تخص:¹

- السجلات و الدفاتر التي يستعملها الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط،
 - التفويضات التي يجب تقديمها لحاملي الدفاتر،
 - الوثائق الأخرى التي يجب تقديمها في بعض الحالات مثل شهادة الملكية و محاضر الجرد
 - المطبوعات و المحررات و الوثائق من كل نوع و اللازمة لمصلحة الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط،
 - شهادات الملكية والعقود الرسمية التي يتطلبها الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط بتسديد أو نقل أو تجديد الدفاتر التي يملكها أشخاص متوفون أو معلن عن غيابهم،
 - الوثائق و العقود و الدفاتر التي يوقعها الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط،
 - حسابات التوفير لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط من أجل السكن
- و تجدر الإشارة إلى أن النفقات الجبائية المرتبطة بقانون الطابع، أدرجها المشرع على سبيل الحصر في المواد من 156 إلى 295 مكرر 2 من قانون الطابع.

¹ المادة 186 من قانون الطابع لسنة 2018.

خلاصة و استنتاجات

من خلال ما استعرضناه خلال هذا الفصل اتضح جليا ان النظام الضريبي في الجزائر لا يخلو من اجراءات و قواعد و تشريعات جبائية استثنائية مقصودة المهدف منها تحقيق اهداف التوجه العام لسياسة الدولة سواء كان ذلك من الجانب الاقتصادي او الاجتماعي او الثقافي او البيئي... الخ، و نتيجة لذلك تفقد الخزينة العمومية لموارد جبائية معتبرة في المدينين القريب و المتوسط، و هذاما اصطلح عليه بالنفقات الجبائية، و لكن رغم ذلك فان المشرع الجبائي في الجزائر لم يشر الى مصطلح النفقات الجبائية بصفة رسمية الا ما ورد في بعض التقارير الصادرة عن جهات رسمية كمجلس المحاسبة او المديرية العامة للتقديرات و السياسات في وزارة المالية.

ان تحليل و دراسة مكونات هيكل النظام الضريبي الجزائري ابرز نتيجة اساسية و هي ان لكل قاعدة ضريبية استثناء، سواء تعلق الامر بالوعاء الجبائي او المكلفين بالضريبة او نسب و معدلات الضريبة، بمعنى انه لا تخلو اية ضريبة من استثناءات متعلق بتحديد الاساس الخاضع للضريبة و ذلك بإعفاء جزء او مصدر من مصادر الدخل او الانفاق من الضريبة سواء بصفة دائمة او مؤقتة، او تطبيق معدلات تفضيلية حسب نوعية قطاعات النشاط الاقتصادي او حسب رقم الاعمال المحقق او حسب فئة المكلفين بالضريبة، كما قد تستهدف هذه الاجراءات فئة معينة من المكلفين بالضريبة دون سواهم. و هذا بغض النظر عن الاجراءات الجبائية الممنوحة في اطار الهيئات العامة التي انشأت لغرض تحقيق بعض الاهداف مثل تطوير الاستثمار و ترقية التشغيل.

هنالك مساعي حثيثة لإدخال مفهوم النفقات الجبائية الى النظام الضريبي الجزائري في اطار اضعاف الشفافية في تسيير الاموال العامة و هذا بإدراج فصل مستقل في الموازنة العامة للدولة يبين فيه طبيعة النفقات الجبائية و الفئات المستفيدة منها و حجمها حسب نوع الضريبة و قطاعات النشاط الاقتصادي، و هذا انطلاقا من الضغوطات التي تمارسها المؤسسات المالية الدولية و على راسها صندوق النقد الدولي او املاءات المنظمات الاخرى كمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

ان غياب النصوص التشريعية و التنظيمية التي تجبر الادارة الجبائية خاصة و الادارات الملحقة بصفة عامة ساهم بشكل واسع في غياب احصائيات عن حجم النفقات الجبائية في الجزائر و هذا يعتبر عائقا كبيرا لمعرفة مدى فعالية و نجاعة الانفاق الجبائي و من ثمة امكانية التعرف على مدى تحقق الاهداف التي من اجلها سطرت هذه النفقات و كذا مقارنتها مع مثيلتها من النفقات العامة المباشرة.

الفصل الرابع:

تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الأنظمة الضريبية الخاصة

تمهيد

المبحث الأول: النفقات الجبائية المترتبة عن الأنظمة الجبائية الخاصة

المبحث الثاني: النفقات الجبائية المتعلقة بالهيئات العامة المكلفة بتطور الاستثمار

و تدعيم الشغل

المبحث الثالث: تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الإجراءات الجبائية

الاستثنائية

خلاصة و استنتاجات

تمهيد

ان الحكم على كفاءة اي نظام جبائي او سياسة جبائية يتم من خلال الحكم على: ¹مدى قدرة هذا النظام او هذه السياسة على تعبئة الموارد لتمويل الإنفاق العام، و المساهمة في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، و كذا مدى قدرة هذا النظام او هذه السياسة على اعادة توزيع الدخل بين افراد و فئات المجتمع، و تحقيق العدالة الاجتماعية، أضف الى ذلك مدى قدرة هذا النظام او هذه السياسة على المساهمة في تحسين توزيع الموارد النادرة المتاحة على استخداماتها المثلى البديلة.

و بالتالي يمكن القول ان المعايير التي يمكن استخدامها للحكم على مدى كفاءة و فعالية نظام جبائي معين فهي بالتالي تصلح كمقاييس لتقييم مدى نجاعة و فعالية سياسة فرعية او اي نظام فرعي داخل السياسة الجبائية بشكل عام، و نقصد بذلك سياسة النفقات الجبائية المدرجة في ظل الاجراءات الجبائية الخاصة المشجعة للاستثمار و المشجعة للتشغيل.

و لقد كانت و لازلت النفقات الجبائية تمثل احدى الوسائل التشريعية و الادوات القانونية التي تستخدمها الدول متقدمة كانت ام نامية لتحقيق اهداف السياسات الاقتصادية و الاجتماعية، الا ان اشكالية تقييم فعالية النفقات الجبائية تقع بشكل عام، من خلال كيفية تحديد و بشكل دقيق لطبيعتها، و حجمها، و اثارها، و المستفيدين منها، و من جهة اخرى فصلها عن الاجراءات الجبائية الاخرى ذات نفس الاثر المالي.

تهدف دراسة تقييم فعالية النفقات الجبائية الى إضفاء عامل الشفافية على تسيير الموازنة العامة لدولة و ترشيد تخصيص الموارد الجبائية، و كذا توجيه السياسات العامة للدولة سواء من الجانب الاقتصادي او من الجانب الاجتماعي، بالتالي سوف تركز دراستنا التقييمية على الاجراءات الجبائية التفضيلية الواردة في القوانين و التشريعات الضريبية لكونها تحتل حيزا معتبرا من النفقات الجبائية، و من هنا يتسنى لنا الحكم بصفة عامة على مدى فعالية النفقات الجبائية في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية المسطرة.

¹ حنا نعيم فهيم، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية نموذج مقترح بهدف ترشيد الاستثمارات الاجنبية في مصر، بحث مقدم الى المؤتمر الثامن لمنظمة مديري ضرائب افريقيا: "العلاقة بين الأنظمة الضريبية و سياسات الاستثمار في افريقيا"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مصر، 1996، ص: 143-144.

المبحث الأول: النفقات الجبائية المترتبة عن الأنظمة الجبائية الخاصة

يقصد بالاجراءات الجبائية الخاصة كل الاجراءات الجبائية المتعلقة بالانظمة الخاصة و هي النظام الجبائي الخاصة بقطاع المحروقات، و النظام الجبائي الخاص بقطاع المناجم، و النظام الجبائي الخاص بقطاع الاستثمار. و لما كانت الانظمة الجبائية الخاصة بقطاع المحروقات و قطاع المناجم متعلقة بضرائب و رسوم غير مقننة (غير واردة في قوانين الضرائب)، الا ما تعلق بالرسم على القيمة المضافة الذي لا يفرض لا على المنبع و على المصب (كلاهما معفي) و الرسم على النشاط المهني الذي يعتبر كتكلفة تسترجع خلا حساب الضريبة على النتيجة و بالتالي كل الاجراءات الاخرى منضوية تحت غطاء الجباية البترولية او المنجمية التي ليست محل دراستنا.

بينما يعتبر النظام الجبائي الخاص بقطاع الاستثمار مرتبط مباشرة مع التشريعات الجبائية المتعلقة بقوانين الضرائب المختلفة، و الذي سوف تنصب عليه دراستنا في هذا المبحث.

يعتبر قطاع الاستثمار من بين القطاعات الأكثر استهدافا في الجزائر من حيث الامتيازات العديدة التي مست مختلف عوامل تحسين مناخ الاستثمار، فمنذ الاستقلال الى يومنا هذا حضي هذا القطاع باهتمام بالغ من شتى الجوانب (التمويل، الانظمة الجبائية، العقار الصناعي، التوزيع الجغرافي المتوازن، التكاليف الاجتماعية... الخ).

و لهذا عمل المشرع الجزائري على تبسيط و تسهيل العديد من الاجراءات المتعلقة بخلق او توسيع او تاهيل المؤسسات ، و لعل الاجراءات الجبائية و شبه جبائية تعتبر من العوامل المهمة في ذلك، و الهدف كما هو واضح هو تدعيم الاستثمار المنتج و ترقية التشغيل كونه المحرك الاساسي للطلب الفعال و بالتالي خلق ديناميكية في الاقتصاد الوطني ، و قد عملت في ذلك على تهيئة و خلق مناخ استثماري ملائم يساعد على خلق و توسع الاستثمارات المحلية و جذب الاستثمارات الأجنبية، و قد صدرت في هذا المجال عدت تشريعات و قوانين سيما في الفترة الممتدة بين 1993 و 2016.

ان الهدف الأساسي من هذه التشريعات و القوانين هو تحفيز الاستثمار. لكن الاثار التي تخلفها هذه السياسة يمكن ان ننظر اليها من عدة زوايا: اقتصادية من خلال خلق الثروة و تنويع مصادر الدخل الوطني، او اجتماعية من خلال تحسين الظروف المعيشية للاسر و التقليل من حجم البطالة، او مالية من خلال التقليل من استنزاف احتياطات الصرف او جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة (تدفق

رؤوس الاموال الاجنبية)، او جبائية من خلال توسيع الوعاء الجبائي، او من جانب سياسي من خلال التقليل من حجم التبعية للخارج و عدم استقلالية القرار السياسي.

لكن الاشكالية التي نريد معالجتها تكمن في هل التحفيزات الجبائية (النفقات الجبائية) المتعلقة بالاستثمار تؤدي فعلا الى خلق و توسيع الاستثمارات او تأهيلها، و بالتالي توسيع الوعاء الجبائي؟ و هل ان حجم الإيرادات الجبائية المضحي بها على شكل نفقات جبائية يؤدي فعلا الى تحقيق اهداف السياسة الاستثمارية للدولة؟.

للإجابة على هذه التساؤلات سوف نحاول اولا التطرق الى قوانين الاستثمار المختلفة التي مرت بها الجزائر، ثم بعد ذلك الاجهزة المستحدثة لتسيير و متابعة هذه الاستثمارات.

لقد عرف الاستثمار الخاص سواء كان محليا او أجنبيا عدة قوانين منذ الاستقلال إلى يومنا هذا وهي على وجه الخصوص:

- القانون رقم 63-277 المؤرخ في 27 جانفي 1963 يتعلق بالاستثمار الأجنبي؛
- القانون رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات؛
- القانون رقم 82-11 المؤرخ في 21 اوت 1982 يتعلق بالاستثمار الخاص الوطني؛
- القانون رقم 86-13 المؤرخ في 19 اوت 1986 يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصادية و سيرها و الضمانات الممنوحة لها؛
- القانون رقم 88-25 المؤرخ في 12 جويلية 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية والذي تزامن مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988؛
- القانون رقم 93/12 المؤرخ في 05 اكتوبر 1993 يتعلق بترقية الاستثمار المحلية و الاجنبية؛
- القانون رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار؛
- القانون 06-08 المؤرخ جويلية 2006 المعدل و المتمم للقانون رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار؛
- القانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 اوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

المطلب الأول: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة الستينات

سوف نحاول ان نتطرق في هذا المطلب بالاضافة الى النظام الجبائي الخاص بالاستثمار، و كذا الأنظمة التحفيزية المرتبطة به. فلقد جاء قانون الاستثمار في هذه المرحلة الصعبة من الناحية الاقتصادية نتيجة التخريب الذي تعرضت له المنشآت و الهياكل الاقتصادية،¹ و التي أتت مباشرة بعد الاستقلال حيث صدر قانونين من قوانين الاستثمار و هذا للحفاظ على رؤوس الأموال الاجنبية التي كانت موجودة و محاولة استقطاب اخرى، و هذا على الرغم من ان القانون الجبائي آنذاك مازال في مجموعه إرثا من المستعمر.

الفرع الاول: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار لسنة 1963

أصدرت الجزائر قانون الاستثمار بتاريخ 26 جويلية 1963 تحت امر رقم 63 - 277، خاصة وأن الجزائر في تلك الحقبة كانت تعاني ندرة في رأس المال، بشرط أن تكون الاستثمارات المنجزة مناسبة للنظام الاشتراكي المتهيج، وهذا ما ثمنته المادة 23 منه حيث نصت على ما يلي: "إن الدولة تتدخل بواسطة الاستثمارات العمومية بإنشائها لمؤسسات وطنية أو مؤسسات ذات اقتصاد مختلط بمشاركة رأس المال الأجنبي و الوطني، من أجل جمع الشروط الأساسية لتحقيق اقتصاد اشتراكي خاصة في القطاعات و النشاطات التي تمثل أهمية حيوية للاقتصاد الوطني".² وقد تضمن هذا القانون بعض الامتيازات والضمانات الموجهة أساسا لرؤوس الأموال الأجنبية فقط، وهذا ما تنص عليه المادة الثانية من هذا القانون: "الضمانات والامتيازات المعلن عنها في هذا القانون تطبق على استثمارات رؤوس الأموال الأجنبية مهما كان مصدرها".³

اولا: الضمانات الممنوحة للمستثمر الأجنبي

وتتمثل الضمانات الممنوحة للمستثمر الأجنبي في قانون الاستثمارات لسنة 1963 فيما يلي:

- حرية الاستثمار للأشخاص الطبيعية والمعنوية الأجنبية؛

¹Ait Sad, les codes des investissements privés 1963-1993, revus algerienne des sciences juridique economique et politique, université d'Alger 199, p250.

² المادة 23 من القانون 277/63 المتضمن قانون الاستثمار، المؤرخ في 26 جويلية 1963.

³ المادة 02 من قانون الاستثمار لسنة 1963.

- حق تحويل الأرباح والعوائد من الاستثمار إلى البلد الأم، الضمان بالتعويض في حالة التأميم ونزع الملكية؛
- ضمان تسهيلات الحصول على تسبيقات مصرفية من الصندوق الوطني للتنمية في حالة قيام شركة خاصة أجنبية أو محلية بإب ارم عقد مع الدولة؛
- حرية التنقل والإقامة بالنسبة لمستخدمي ومسيري هذه المؤسسات؛
- تخفيض معدل الفائدة لغاية 3 % على القروض الطويلة والقصيرة الأجل.
- المساواة أمام القانون ولاسيما المساواة الجبائية.
- ضمان ضد نزع الملكية، ولا يكون نزع الملكية ممكنا إلا بعد أن تصبح الأرباح المتراكمة في مستوى رؤوس الأموال المستوردة والمستثمرة.

ثانيا: النفقات الجبائية المترتبة عن الاجراءات الجبائية الاستثنائية

تكمن النفقات الجبائية في الاعفاءات الضريبية المتعلقة سواء بضرائب الانفاق الاستثماري او ضرائب العائد من الاستثمار و هي على النحو التالي:

1. النفقات الجبائية المتعلقة بالانفاق الاستثماري

- إعفاء كلي، أو جزئي لحقوق نقل الملكية بالنسبة للمستثمر؛
- إعفاء التجهيزات والمعدات الضرورية لقيام النشاط الاستثماري من الرسوم والحقوق الجمركية.

2. النفقات الجبائية المرتبطة بالعائد من الاستثمار

- إعفاء كلي، أو جزئي من الضرائب والتي تشمل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس (05) سنوات على الأكثر.
- إعفاء من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج لمدة خمس (05) سنوات على الأكثر.
- إعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية في حالة إعادة استثمار الأرباح.

ثالثا: شروط الحصول على الضمانات و الإجراءات الجبائية الاستثنائية

لا يمكن للمستثمر الاجنبي ان يحصل على هذه الامتيازات ما لم يلتزم بمجموعة من الشروط، سواء قبل البداية من انجاز الاستثمار او خلال عملية الاستثمار او بعد الانتهاء من عملية انجاز الاستثمار، و المتمثلة في:

ضمان تكوين وترقية العمال والإطارات الجزائرية المحدثه، وفي هذا على المؤسسات المعتمدة حسب المستفيدة من الامتيازات الضريبية حسب هذا القانون الاستثماري، أن تكون جديدة، أو مؤسسات موسعة وتملك مخطط مالي مرضي، وتشارك في التنمية الاقتصادية، ويتضمن برنامجها الاستثماري مبلغ خمسة (5) ملايين دينار جزائري في مدة ثلاث (03) سنوات على أن ينجز هذا الاستثمار، في قطاع يتسم بالأولوية، أو في منطقة ذات أولوية، أو أن هذا الاستثمار يخلق 100 منصب عمل دائم للجزائريين.¹

لكن في الواقع اذا ما نظرنا الى حجم الاستثمارات المنجزة تحت هذه الصيغة نجده شبه منعدم على الرغم مما قدمته الدولة الجزائرية المستقلة حديثا من اغراءات للمستثمر الاجنبي، و هنا يظهر العامل السياسي المنحصر في جانبه الأمني المحدد الرئيسي لقرار الاستثمار بعيدا عن الامتيازات الجبائية و شبه جبائية او الضمانات الممنوحة للمستثمر الاجنبي، اذف الى ذلك التوجه الايديولوجي الاشتراكي الذي كان سائدا و الذي لا يأمن بالقطاع الخاص و لا بالاستثمار الخاص كجزء من مكونات الاقتصاد الوطني، و نفس التوقع كان ظاهرا بالنسبة للاستثمارات العمومية من خلال:

الجدول رقم(31): تطور الاستثمارات العمومية للفترة (1963 – 1966)

السنوات	الاستثمارات المسجلة	الاستثمارات المنجزة	نسبة الإنجاز
1963	2166	537	25 %
1964	2168	1002	45 %
1965	1365	750	55 %
1966	2264	960	42 %

المصدر: بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 169. الوحدة: مليون د. ج

الملاحظ في الجدول السابق ان نسبة الانجاز لا تتعدى 55% من الحجم الكلي للاستثمار ، فلو طبقت على هذه الاستثمارات نفس احكام الاستثمارات الاجنبية لكانت النفقات الجبائية منحصرة

¹ بوزيدة حميد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 - 2004)، اطروحة دتوراه دولة في العلوم

فقط في تلك المتعلقة بالانفاق الاستثماري دون العائد كون هذه الاستثمارات مازلت في مراحل الانجاز و لم تدر اي عائد.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمارات لسنة 1966

مما لا شك فيه ان قانون الاستثمارات لسنة 1963 لم يحقق الأهداف المنتظرة، خاصة انها متعلقة بالاستثمار الاجنبي و الظروف التي مرت بها الجزائر، لذلك تفتن المشرع الى فتح المجال امام القطاع الخاص المحلي و الاجنبي في نفس الوقت في مشاريع محددة و هي الصناعة و السياحة¹ و ذلك باقرار قانون اخر للاستثمار و ذلك بمرسوم تشريعي رقم 284/66 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966. و الملاحظ ان هذا القانون قد ضيق الخناق على الاستثمارات الخاصة بينما استحوذت الدولة على كافة وسائل الإنتاج والقطاعات الاستراتيجية وإنشاء مؤسسات وطنية عمومية كما تم تدعيم القطاع العمومي بتأميم القطاعات الصناعية، المالية و المنجمية و قطاع المحروقات، فضلا عن احتكارها لنشاط التجارة الخارجية. رغم ان هذا القانون قد اشار الى امكانية انشاء شركات الاقتصاد المختلط بين رأسمال الاجنبي و الوطني (العمومي او الخاص).²

اضافة الى الضمانات التي قدمها القانون السابق للاستثمارات الاجنبية، فقد ادرج المشرع في قانون الاستثمارات لسنة 1966 ضمانات اخرى متعلقة براس المال الخاص الوطني و الاجنبي.

اولا: ضمانات الاستثمار الخاص الوطني و الاجنبي

عموما فان نجاح سياسة الاستثمار المرتبطة برؤوس الاموال الخاصة سواء وطنية او اجنبية يتوقف على الضمانات التي تمنحها الدولة و تعمل على اثباتها و تنفيذها باكملها لضمان السير الحسن للاقتصاد الوطني، و يمكن ان نوجز هذه الضمانات فيمايلي:³

- ضمان التعويض في حالة استرجاع الدولة للمؤسسات (حالة التأميم)، بحيث يكون مبلغ

التعويض محدد بواسطة لجنة خبراء تعين بموجب احكام قانونية و ذلك في مهلة اقصاها 09

¹ المادة 01 من الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.

² المواد 02 و 03 من الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.

³ المادة 08 من الامر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.

- اشهر على ان يضاف لها المبلغ غير المستهلك من نفقات التأسيس او القيم الاخرى غير المادية المطابقة للمصاريف الفعلية و التي لم تدرج في حساب التعويض؛
- ضمان تسهيلات للحصول على تسبيقات مصرفية من الصندوق الوطني للتنمية في حالة قيام شركة خاصة أجنبية أو محلية بإبرام عقد مع الدولة؛
 - تخفيض معدل الفائدة لغاية 3% على القروض الطويلة والقصيرة الأجل؛
 - قابلية تحويل المبالغ المعوضة الى الخارج في حالة ما اذا كان راس المال اجنبي، ام كذلك في حالة الحصول على تمويل خارجي أي من بنوك او شركات اموال اجنبية؛
 - تحويل الجزء الموزع من الارباح السنوية الصافية بعد تنزيل الاستهلاكات و الاحتياطات الضرورية، على ان لا يتجاوز الحد الاعلى من راس المال المساهم في العملية الاستثمارية و المقدر بنسبة 15%¹؛
 - اعتبار الارباح القابلة للتحويل الى الخارج ، كراسمال مستورد من جديد.
- كما اقر هذا القانون الاستفادة من منافع مالية اوردها في المادة 14 منه و وصفها "بالمنافع الجبائية" التي تشكل حسبنا امتيازات جبائية اي نفقات جبائية.

ثانيا: النفقات الجبائية المترتبة عن الاجراءات الجبائية الاستثنائية

- يمكن ان تستفيد الاستثمارات المنصوص عليها في قانون الاستثمارات لسنة 1966 من اجراءات جبائية استثنائية تشكل في مجموعها نفقات جبائية اثناء مرحلة اعداد المشاريع و كذا بعد الحصول على العائد و يمكن ان نوجزها فيما يلي:²

1- النفقات الجبائية المتعلقة بالانفاق الاستثماري

- نقصد بها الامتيازات التي يمكن ان يحصل عليها المستثمر في مراحل اعداد المشروع و يمكن ان نذكر:
- الاعفاء الكلي او الجزئي من رسم نقل الملكية بعوض (بمقابل) الذي نصت عليه المادة 447 من قانون التسجيل و ذلك في حدود الملكيات العقارية المتعلقة بانشاء المشروع فقط؛

¹ المادة 11 من الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.

² الفصل الثاني، المادة 14 من الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.

- الاعفاء الكلي أو الجزئي أو بشكل متناقص من الرسم العقاري خلال مدة لا تتجاوز 10 سنوات، و هذا مع مراعاة مكان نشاط المؤسسة؛
- منح معدل مخفض للرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج المتعلق بالتجهيزات (التثبيتات)، و امكانية استرجاع الرسم المتعلق باثاث التجهيز المصنوع في الجزائر؛
- تاجيل دفع الرسوم الجمركية و الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج المرتبط بالتجهيزات (التثبيتات) الضرورية لاعداد المشروع و ذلك على مدة عمرها الانتاجي.

2- النفقات الجبائية المرتبطة بالعائد من الاستثمار

بعد بداية استغلال المشاريع المنحزة تبدأ هذه المشاريع في استرجاع رؤوس الاموال المستثمرة بشكل تدريجي، و لهذا قام المشرع بالتخفيف من الاتعاب الجبائية على المستثمر و ذلك بحزمة من الاجراءات الجبائية الاستثنائية نوجها فيما يلي:

- تخفيض معدل الرسم على الأعمال؛
- الإعفاء الكلي أو الجزئي أو المتناقص من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية خلال مدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات و من مبلغ سنوي للارباح لا يتجاوز 20% من راسمال المستثمر في النشاط المرخص به، و الملاحظ في هذا الاجراء انه زواج بين اليتين مختلفتين الاولى متعلقة بالمعدل و الثانية متعلقة بالقاعدة الجبائية ، فالهدف من الاولى جبائي بحث اما الثانية متعلقة بتحويل العملة الصعبة الى الخارج؛
- الإعفاء من الدفع الجزائي لمدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات.

لقد أعطى تطبيق هذا القانون النتائج التالية:¹

النتيجة الأولى: ارتفاع في حجم وعدد المشاريع الاستثمارية المعتمدة بحيث قدرت في 1967 بـ: 688 مشروع، وبمبلغ 570 مليون دج، أي نسبة 60 % من إجمالي المشاريع المعتمدة خلال الفترة (1967 – 1978).

¹ بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره ، ص 170.

النتيجة الثانية: وفيما يخص التشغيل فقد ساهم القطاع الخاص بإحداث 28.000 منصب شغل، في الوقت الذي قدر عدد البطالين سنة 1966 بـ: 760 ألف عاطل.

النتيجة الثالثة: كما اتسمت استثمارات الخواص بالاتجاه نحو المشاريع قصيرة المدى، سريعة الربح، والتي لا تتطلب يدا عاملة كثيرة.

أما من حيث توزيع المشاريع على التراب الوطني فنجد أن معظم المشاريع تركزت في المناطق الشمالية من البلاد فقط و الجدول التالي يوضح توزيع هذه المشاريع حسب المناطق الجغرافية في الفترة (1967-1978) على النحو التالي:

الجدول رقم(32): توزيع المشاريع الاستثمارية جغرافيا خلال الفترة 1967 الى 1978

النسبة الى العدد الاجمالي	عدد المشاريع المنجزة	المناطق الجغرافية
37%	331	الوسط
13%	116	الشرق
50%	442	الغرب
100%	889	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 169.

تشكل منطقة الغرب حصة الأسد من المشاريع المنجزة و المقدّر بحوالي 50% ثم بعد ذلك تليها منطقة الوسط و تنعدم المشاريع الخاصة في الجنوب و هذا لعدم توفر مناخ مناسب لإقامة مثل هذه المشاريع في تلك الفترة مثل شبكة الطرقات، شبكة الكهرباء... الخ.

رغم القفزة النوعية التي حققها هذا القانون مقارنة بقانون 63 / 277 فيما يتعلق بجلب رأس المال الخاص الأجنبي أو المحلي بالإضافة إلى إنشاء شركات مختلطة بين المتعاملين الخواص، إلا أن هذا القانون عرف الفشل كسابقه نظرا للسياسة الاقتصادية المنتهجة في الجزائر والمتمثلة في الاقتصاد الاشتراكي والقائم على احتكار الدولة لكل المجالات الحيوية، و احتكار التجارة الخارجية وبالتالي إقصاء القطاع الخاص منها، والملكية العامة لوسائل الإنتاج، إضافة إلى ممارسات البيروقراطية المعقدة.

و ما يأخذ على قوانين الاستثمار في مرحلة الستينات عدم اهتمامها بالجانب التنظيمي لاعتماد المشاريع و الاجهزة الادارية الموكلة لها مهمة التسيير و التنظيم و المتابعة و لا حتى ابراز صلاحياتها.

المطلب الثاني: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة الثمانينات

في اطار مسعى تطوير الاستثمار لاسيما في القطاع الخاص الوطني، عمل المشرع الجزائري على ادخال تعديلات عميقة في قوانين الاستثمار السابقة، و استحداث اجراءات جديدة و ذلك تماشيا مع الظرف السياسي و الاقتصادي الذي كان يسود مرحلة الثمانينات حيث عمل على استحداث قانونين من قوانين الاستثمارات، القانون الأول رقم 11/82 المؤرخ في 21 أوت 1982، والثاني تحت رقم رقم 86-13 المؤرخ في 19 اوت 1986، و سوف نحاول في هذا المطلب ان نركز على الانظمة الجبائية الخاصة بكل قانون، و الامتيازات الجبائية الممنوحة في هذا الاطار كالتالي:

الفرع الاول: النظام الجبائي الخاص بقانون الاستثمار لسنة 1982

ان تاثير العامل السياسي على النشاط الاقتصادي ظهر جليا في الجزائر بعد ظهور نظام سياسي يأمن بفتح المجال على بيئة العالم الخارجي من جهة و التخفيف من مركزية الاقتصاد الوطني في اطار توجيه الاستثمار الاقتصادي الوطني من جهة اخرى و كذا ضرورة الاهتمام بمتطلبات المجتمع و المواطنين و تيسير احوالهم الاجتماعية. و كان هذا القانون يهدف إلى انشاء مناصب العمل، توسيع و تنويع المنتجات ذات الاستهلاك النهائي و الوسيط و كذا الخدمات، تنمية القدرات الوطنية للانجاز و التصليح و الصيانة و أنشطة المقابلة من الباطن، توفير بديل عن الواردات، توسيع الاستثمارات على مختلف مناطق الوطن و خاصة المناطق ذات الاولوية الكبرى.

اولا: التزامات المبادرين بمشاريع الاستثمار

يتعين على المبادرين بمشاريع الاستثمار المعتمدين الالتزام بمجموعة من الضوابط المتعلقة بالاستثمار و الاقتصاد الوطني و كذا العمال و هي على النحو التالي:¹

- تنفيذ برنامج الاستثمار المعتمد و الالتزامات المرتبطة به و خاصة تلك المتعلقة بقطاع النشاط و الموقع الجغرافي؛

¹ المادة 19 من القانون رقم 11/82 المؤرخ في 21 أوت 1982 المتعلق بالاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني.

- القيام بالنشاطات التي اعتمدوا من اجلها و من ثمة العمل على: توفير المنتجات و تأدية الخدمات حسب المعايير و المواصفات التقنية المحددة بموجب التنظيم الخاص بكل نشاط او المعتمدة في المهنة، و كذا الوفاء بالالتزامات القانونية و التنظيمية السارية و المطبقة على النشاط المعتمد، أضف الى ذلك الوفاء بالالتزامات المتعلقة بحقوق العمال طبقا للتشريع المعمول به.

ثانيا: النفقات الجبائية المترتبة عن الإجراءات الجبائية الاستثنائية

بمجرد اعتماد المشروع الاستثماري ينتج عنه حزمة من الامتيازات الجبائية، و التي قسمها المشرع حسب الأولوية للاقتصاد الوطني و تحقيق العدالة في توزيع المشاريع و كذا الاستثمارات المنتجة للمواد و هي على النحو التالي:

أ- الامتيازات الجبائية المتعلقة بالاستثمارات المنجزة في المناطق المحرومة

يندرج ضمنها الامتيازات الجبائية المتعلقة بمراحل الإعداد و فترات الاستغلال و هي على النحو التالي:

- الاعفاء التام من الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية خلال مدة لا يمكن ان تتجاوز خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في الاستغلال؛
- الاعفاء التام من الضريبة العقارية لمدة لا يمكن ان تتجاوز عشر (10) سنوات اعتبارا من اول جانفي من السنة الموالية لانتهاء البناءات او البناءات الموسعة ؛
- الاعفاء من الرسم الوحيد الاجمالي عند الانتاج فيما يتعلق بشراء التجهيزات و معدات الانتاج المتعلقة بالنشاط المعتمد، بشرط ان تكون المنتجات المصنعة خاضعة لهذا الرسم؛
- الاعفاء من حق نقل الملكية بمقابل المنصوص عليه في المادة 258 من قانون التسجيل فيما يخص الاحيازات العقارية المتعلقة بالنشاط المعتمد؛
- الاعفاء التام من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الاعفاء من الدفع الجزائي لمدة لا يمكن ان تتجاوز خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في استغلال النشاط المعتمد.

ب- الامتيازات الجبائية المتعلقة بالاستثمارات المنتجة للمواد

تخصص هذه الامتيازات الجبائية الى الاستثمارات و المشاريع التي تنتج مواد اما موجهة الى الاستهلاك النهائي او تلك الموجهة الى اعادة الانتاج الى السلع نصف المصنعة و هي كالتالي:

- الاعفاء التام من الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية خلال مدة لا يمكن ان تتجاوز خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في الاستغلال؛
- الاعفاء من الرسم الوحيد الاجمالي عند الانتاج فيما يتعلق بشراء التجهيزات و معدات الانتاج المتعلقة بالنشاط المعتمد، بشرط ان تكون المنتجات المصنعة خاضعة لهذا الرسم؛
- الاعفاء التام من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الاعفاء من الدفع الجزائي لمدة لا يمكن ان تتجاوز ثلاث (03) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في استغلال النشاط المعتمد.

ج- الامتيازات الجبائية المتعلقة بالاستثمارات الاخرى

لقد منح قانون الاستثمارات لسنة 1982 امتيازات جبائية للمشاريع التي لا تنتمي الى الاستثمارات او المشاريع المركزة في مناطق محرومة او لا تقوم بانتاج المواد و هي على النحو التالي:

- الاعفاء الجزئي او المتناقص من الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية خلال مدة لا يمكن ان تتجاوز خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في الاستغلال الى حد 20% من الاموال الخاصة المستثمرة في النشاط المعتمد؛
- الاعفاء التام من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الاعفاء من الدفع الجزائي لمدة لا يمكن ان تتجاوز ثلاث (03) سنوات اعتبارا من سنة الشروع في استغلال النشاط المعتمد.
- الاعفاء التام من الضريبة العقارية لمدة لا يمكن ان تتجاوز عشر (10) سنوات اعتبارا من اول جانفي من السنة الموالية لانتهاج البناءات او البناءات الموسعة .

بالاضافة الى الامتيازات الجبائية السابقة الذكر منح قانون الاستثمار لسنة 1982 تسهيلات فيما يتعلق بالعقار الصناعي ، و التمويل بوسائل انجاز المشاريع، بلاضافة الى الامتيازات التمويلية على شكل قروض في الأمدين الطويل و المتوسط على ان لا يتجاوز مبلغ القرض 30% من مبلغ الاستثمار المرخص به.

و نظرا لتزامن هذا القانون مع الانخفاض الحاد لاسعار النفط الذي تعتبر عائداته السبيل الوحيد لتمويل عمليات التنمية، كان لزاما اعادة النظر في قانون الاستثمار لسنة 1982 و ذلك بتوجيهه الى المزيد من الاجراءات لجلب الاستثمارات الاجنبية.

الفرع الثاني: النظام الجبائي الخاص بقانون الاستثمار لسنة 1986

أتى قانون الاستثمار تحت رقم 86-13 المؤرخ في 19 اوت 1986 ليعدل و يتمم قانون الاستثمار لسنة 1982 في شقه المتعلق بكيفية تاسيس الشركات المختلطة الاقتصاد و تسييرها، و يقصد بها الشركات المختلطة راسمال بين المؤسسات الاشتراكية الوطنية و الطرف الاجنبي او الاطراف الاجنبية و الخاضعة للقانون التجاري الجزائري. و يضمن هذا القانون للطرف الاجنبي او الاطراف الاجنبية في الشركة المختلطة حق المشاركة في اجهزة تسيير و اتخاذ القرار لاسيما في الزيادة او النقصان في راسمال و تخصيص النتائج.

و قد ترتب عن هذا القانون امتيازات جبائية و هي على النحو التالي:¹

- الاعفاء من دفع حق التحويل بمقابل عن كل الحيازات العقارية؛
- الاعفاء من الرسم العقاري لمدة خمس(05) سنوات ابتداء من تاريخ عملية الشراء؛
- الاعفاء من الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية لمدة ثلاث (03) سنوات الاولى، و تخفيض قدره 50% في السنة المحاسبية الرابعة، و 25% في السنة المحاسبية الخامسة؛
- تخفيض ضريبة الارباح الصناعية و التجارية الى نسبة 20%؛
- اعفاء الفوائد الناتجة عن الودائع و الحسابات الجارية و الحسابات المجمدة من الضريبة على الدخل.

رغم ما اجتهده به المشرع في تحسين الظروف لجذب المزيد من الاستثمارات الاجنبية الا ان الازمة البترولية التي عصفت بالبلاد حالت دون ذلك و هذا ما دفع الى منح المزيد من التنازلات للخروج من الازمة .

1 المادة 12 من القانون رقم 86-13 المؤرخ في 19 اوت 1986 المتعلق بتاسيس الشركات المختلطة الاقتصاد و تسييرها.

و لتقييم مدى نجاعة الامتيازات الممنوحة في اطار تطبيق قانون الاستثمار لسنة 1982، يوضح الجدول ادناه مشاريع الاستثمارات المعتمدة بين 1983 و 1986.

الجدول رقم (33): مشاريع الاستثمارات المعتمدة للفترة (1983 – 1986)

النسب الهيكلية لحجم المشاريع	تكلفة الاستثمارات بملايين (دج)	النسب الهيكلية لعدد المشاريع	عدد المشاريع	القطاع
10,40	968,6	<u>15,00</u>	425	النسيج
1,17	1089	12,74	361	المطاط ، البلاستيك
13,41	1248,6	12,17	345	مواد البناء
10,25	954,4	11,78	334	الصناعات الغذائية
13,87	1291,3	10,51	298	الحديد والصلب، الكهرباء
<u>17,87</u>	1664,3	9,84	279	الفنادق والسياحة
6,88	640,8	7,09	201	المناجم والمحاجر
0,64	594	6,17	175	البناء والأشغال العمومي
0,21	196	5,12	145	الخدمات
5,27	490,7	5,00	142	الخشب، الفلين، الورق
1,95	181,9	1,83	52	الجلود والأحذية
<u>0,80</u>	75,3	1,24	35	النقل
1,24	115,6	<u>1,20</u>	34	صناعات أخرى
%100	9311,5	%100	2835	المجموع

المصدر: المؤسسة الوطنية للنشر و الإشهار، الدليل الاقتصادي و الاجتماعي، الجزائر جوان 1987، ص 75. نقلا عن بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره ص172.

ان القراءة الاولى للجدول اعلاه تبين ان جميع قطاعات النشاط الاقتصادي استفادت من الاعتماد ، و هذا ما يبرز الهدف من قانون الاستثمار لسنة 1982 و هو تحقيق التنوع في الاقتصاد الوطني، اما الملاحظة الثانية فهي تتعلق بتمركز العدد الكبير من المشاريع في قطاع النسيج و المقدره نسبتها ب:15% و يعتبر هذا القطاع من اكبر القطاعات التي تمتص البطالة كونها تحتاج الى يد عاملة كثيرة، اما القطاع الذي حضي باكبر حجم من الاستثمارات فهو قطاع الفنادق و السياحة بمبلغ

1664.3 مليون دج ، و هو نتيجة اعتماد قوانين الاستثمارات لفترة الستينيات على هذا القطاع، رغم انه يعاني في الفترة الحالية من نقائص كبيرة.

اما اذا نظرنا الى حجم النفقات الجبائية مقارنة الى حجم (تكلفة) الاستثمارات نجد ان جميع الامتيازات الرضبية تتعلق بمرحلة الاعداء (الأنجاز) و بالتالي سوف تكون جد ضعيفة لاقتراثها برسوم التسجيل و نقل الملكية و الرسم المتعلق باقتناء المعدات، اضافة الى ذلك فان الفترة منحصرة في ثلاث سنوات فقط.

المطلب الثالث: النظام الجبائي الخاص لقانون الاستثمار في مرحلة التسعينات

تزامن قانون الاستثمار لسنة 1993¹ مع الاصلاحات الجبائية الجذرية التي عرفها النظام الجبائي في سنة 1992، و كذا الانفتاح الاقتصادي على السوق الدولية، و هو ما انعكس على تغيير معظم قواعد و اسس قانون الاستثمار، خاصة الجانب المتعلق بالامتيازات الجبائية، بحيث عمل المشرع على نظامين جبائيين احدهما نظام عام يشمل جميع الاشخاص، و الانشطة الاقتصادية و المناطق ممارسة النشاط الا ما ذكر في القوانين الخاصة و الاخر نظام خاص يشمل المناطق الخاصة التي تتميز عن غيرها من المناطق بكونها مناطق توسع اقتصادي تساهم في التنمية الجهوية، و مناطق الحرة (مناطق ذات اجراءات جمركية مبسطة).

الفرع الاول: النظام الجبائي العام

يرتبط النظام الجبائي العام بثلاثة محددات اساسية و هي:

- من يستفيد من هذا النظام؟ يستفيد من هذا النظام، كل شخص معنوي أو طبيعي عمومي أو خاص مقيم*.
- اين يمكن ان نستفيد من هذا النظام؟ يجب ان ينجز هذا الاستثمار (المشروع) في الجزائر، وفي مناطق غير المناطق الخاصة، والمناطق الحرة، وفي إطار نظام الاتفاقية (استثمارات تمثل اهمية خاصة للاقتصاد الوطني) .

¹ المرسوم التشريعي رقم 12/93 المؤرخ في 05 اكتوبر سنة 1993 و المتعلق بترقية الاستثمار.

* الشخص المقيم لا يقصد به الإقامة المدنية و انما يقصد بها الإقامة الجبائية و المتعلقة بمصدر الدخل و اين يمكن اخضاعه الى الضريبة و هنا تتدخل نصوص الاتفاقيات الجبائية فلكل اتفاقية مدة زمنية لاعتبار الشخص مقيم او غير مقيم ، و عموما تقدر ب183 يوما متصلة او منقطعة خلال السنة.

- و متى نستطيع الاستفادة من هذا النظام؟ يمكن ان نستفيد من هذا النظام اذا كان يملك استثمار في طريق التوسع إلى غاية 05 أكتوبر 1993، أو يملك استثمار هو في طور الاستغلال منذ 5 أكتوبر 1993.

- ما هي الأنشطة التي يمكن الاستثمار فيها؟ تشمل أنواع الاستثمار حسب هذا النظام في الاستثمار الجديد، توسيع القدرات الإنتاجية، وإعادة الهيكلة والتأهيل، ويتضمن كل الأنشطة الخاصة بإنتاج السلع، والخدمات الصناعية، الزراعية، السياحية، النقل، و يستنى من ذلك تلك المخصصة لصالح الدولة او احد فروعها.¹

انقسمت المزايا الضريبية الواردة في هذا النظام بين تلك المتعلقة بمرحلة اعداد او انجاز المشروع و هي مرحلة الانفاق الاستثماري و اخرى متعلقة بمرحلة الاستغلال اي مرحلة الحصول على الدخل و هي مرحلة العائد من الاستثمار.

1- النفقات الجبائية المرتبطة بمرحلة بالانفاق الاستثماري

تعد مرحلة انجاز المشروع الاستثماري من المراحل المهمة و المميزه لميلاد استثمار جديد، و بالتالي فهي مرحلة تختلف من قطاع الى اخر و ذلك تبعا لمدة انجاز المشروع و تكلفته و هذه الاخيرة تعد الوعاء الجبائي لحساب حجم النفقات الجبائية.

حدد قانون الاستثمارات مدة الانجاز في ثلاثة (03) سنوات، على ان تمدد هذه المدة الى اجل اطول اذا تطلب الامر و يكون ذلك تحت اجراءات ادارية معينة.²

و تتمثل هذه الامتيازات فيما يلي:

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بعوض بالنسبة للحيازات العقارية التي تدخل في اطار انجاز المشروع؛

- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة منخفضة تقدر بمعدل 5% فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال؛

¹ المادة 01 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993، المتعلق بترقية الاستثمار

² المواد 14 و 17 من المرسوم التشريعي رقم 93-12، نفس المرجع السابق

- الإعفاء من الرسم العقاري للملكيات العقارية ابتداء من تاريخ الحصول عليها
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA على السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع سواء أكانت مستوردة أو محلية، على أن تكون موجهة لعمليات خاضعة لنفس الرسم TVA؛

- تطبيق نسبة مخفضة تقدر بـ: 3% في مجال الرسوم الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل في إنجاز الاستثمار، مع إمكانية التنازل عنها بعد موافقة الوكالة.

2- النفقات الجبائية المرتبطة بمرحلة بالعائد الاستثماري

كأي مشروع استثماري فإن الهدف الأساسي هو الحصول على عائد، و بما أن المشروع في سنواته الأولى يحاول استرجاع تكاليف الاستثمار في المرحلة السابقة فإن المشرع منح للمستثمر فترة سماح جبائي تتراوح بين سنتين (02) و خمس (05) سنوات للضرائب المباشرة وز المتمثلة في الضريبة على ارباح الشركات IBS و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC و الدفع الجزائي VF¹.

كما تطبق نسبة مخفضة قدرها (50%) من معدل الاخصاض العادي) على الارباح التي يعاد استثمارها بعد انقضاء فترة الاعفاء الجبائي. و اعفاء ارباح الشركات IBS و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC و الدفع الجزائي VF في حالة التصدير الى الخارج بعد انقضاء مدة الاعفاء.

الفرع الاول: النظام الجبائي المتعلق بالمناطق الخاصة

يقصد بالمناطق الخاصة تلك المناطق الواجب ترقيةها zones a promouvoir، وهي المناطق المحرومة و المناطق المعزولة و مناطق التوسع الاقتصادي، و مناطق أقصى الجنوب المذكورة في مختلف القوانين الجبائية.²

تشكل في مجموعها 671 بلدية من مجموع 1541 بلدية موجودة في القطر الوطني، تحتوي على 751.000 نسمة، أي بنسبة 25% من مجموع السكان وحجم البطالة يمثل 333.810 بطل أي بنسبة 26% من مجموع هذه المناطق تشمل هذه البلديات المناطق الجغرافية هو 1.504.204

1 المادة 18 من المرسوم التشريعي رقم 93-12، مرجع سابق.

2 المادة 25 من قانون المالية لسنة 1989.

نسمة يمثل 26,2 % من المناطق المراد ترقيتها، وحجم البطالة بها 167.360 فردا يمثل 50,2 % من المناطق المراد ترقيتها.¹

و الجدول التالي يوضح تقسيم عدد البلديات حسب المناطق و عدد السكان، و حجم البطالة كونه مؤشر يعكس مدى وجوب ترقية هذه المناطق.

جدول رقم(34): توزيع المناطق الواجب ترقيتها حسب مؤشر البطالة.

النسبة %	عدد الافراد العاطلين	النسبة %	عدد السكان	عدد البلديات	المناطق
50.2	167.360	48.45	2.776.490	317	المناطق الجبلية و الحدودية و المناطق الآهلة بالسكان
27.50	91.900	25.30	1.450.570	194	الهضاب العليا
22.30	74.550	26.25	1.504.204	160	الجنوب
100	333.810	100	5.731.264	671	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى بوزيدة حميد مرجع سبق ذكره، ص 176.

تتكون مناطق التوسع الاقتصادي من الفضاءات الجيو- اقتصادية، التي تنطوي على خصائص مشتركة من الموارد الطبيعية والبشرية، والهياكل القاعدية الكفيلة بتسهيل إقامة مشاريع إنتاج السلع والخدمات، والهدف من تكوين هذه المناطق هو الوصول إلى إبراز بعض المناطق التي تحتوي على عناصر ذات حيوية اقتصادية على المدى المتوسط والقصير.

يستفيد المستثمر في هذه المناطق من امتيازات ضريبية في كلتا مراحل الانجاز و الاستغلال على النحو التالي:

1- النفقات الجبائية المرتبطة بمرحلة بالإفاق الاستثماري

في مرحلة إعداد المشروع الاستثماري يستفيد المستثمر ابتداء من تاريخ قرار منح الاعتماد في مدة لا تتجاوز ثلاثة (03) سنوات (و يمكن ان تمتد هذه الفترة الى تاريخ اطول حسب طلب المستثمر نظرا الى طبيعة الاستثمار و ظروفه) من الامتيازات الضريبية التالية :

¹ بوزيدة حميد مرجع سبق ذكره، ص 176.

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بعوض بالنسبة للحيازات العقارية التي تدخل في إطار إنجاز المشروع؛
- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة تقدر بمعدل 5% فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA على السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع سواء أكانت مستوردة أو محلية، على أن تكون موجهة لعمليات خاضعة لنفس الرسم TVA؛
- تطبيق نسبة مخفضة تقدر بـ: 3% في مجال الرسوم الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل في إنجاز الاستثمار، مع إمكانية التنازل عنها بعد موافقة الوكالة.
- بالإضافة إلى قيام الدولة بالتكفل جزئياً أو كلياً باسغال الهياكل القاعدية اللازمة لإنجاز المشروع بعد تقويمها من طرف الوكالة.

2- النفقات الجبائية المرتبطة بمرحلة العائد الاستثماري

- نظراً لخصوصية هذه المناطق و سياسة التوازن الوطني التي اتبعتها الدولة فإن العائدات من هذه المشاريع بعد مرحلة الانجاز تستفيد من عدة مزايا جبائية و هي:¹
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والدفع الجزائي والرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم العقاري، طيلة فترة ادناها خمس (5) سنوات و اعلاها عشر (10) سنوات ، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
 - كما تطبق نسبة مخفضة قدرها 16.50% (50% من معدل الاخضاع العادي المقدر بمعدل 33%) على الارباح التي يعاد استثمارها بعد انقضاء فترة الاعفاء الجبائي؛

¹ المادة 22 من المرسوم التشريعي رقم 93-12، مرجع سابق.

- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات، والدفع الجزائي والرسم على النشاط الصناعي والتجاري حسب رقم الأعمال المحقق من الصادرات وهذا بعد انقضاء فترة الإعفاء المؤقت المحدد سابقا بين خمسة (5) و عشر (10) سنوات.

ثالثا: نظام المناطق الحرة:

تعرف المنطقة الحرة على أنها منطقة تتم فيها عمليات الاستيراد أو التصدير أو التخزين أو التحويل أو إعادة التصدير وفقا لاجراءات جمركية مبسطة،¹ بحيث يمكن ان تمارس فيها أنشطة صناعية، وخدمات أو أنشطة تجارية تقع في مساحات مضبوطة، حدودها قد تشمل على مطار، أو ملك وطني، أو تقع بالقرب من ميناء، أو مطار، أو منطقة صناعية.

يوفر الاستثمار في المناطق الحرة للمستثمر الحق في الامتيازات الضريبية التالية:

- الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم والاقتطاعات ذات الطابع الجبائي وشبه الجبائي، أو الجمركي باستثناء الحقوق والرسوم المتعلقة بالسيارات السياحية غير المرتبطة باستغلال المشروع، والمساهمات والاشتراكات في نظام القانون للضمان الاجتماعي.
- الإعفاء من الضرائب لعائدات رأس المال الموزع والناجحة عن نشاطات اقتصادية تمارس في المناطق الحرة.
- تقتطع 20% من الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة للعمال الاجانب.

من الايجابيات التي استحدثها قانون الاستثمارات لسنة 1993 الجانب التنظيمي الهيكلي لكيفية اعتماد، مراقبة و متابعة انشاء المشاريع الاستثمارية و كان ذلك اعلانا لنشأة وكالة وطنية مهمتها ترقية و تطوير الاستثمار، و هذا ما سوف نتطرق اليه في المبحث الموالي على ان نقف على التغيرات التي طرأت على قوانين الاستثمار ابتداء من سنة 2001 الى غاية 2016.

¹ المادة 25 من المرسوم التشريعي رقم 93-12، مرجع سابق.

المبحث الثاني: تقييم فعالية النفقات الجبائية من خلال الهيئات العامة المكلفة بتطور الاستثمار و دعم التشغيل

ان الاهتمام المتزايد للاستثمار سواء المحلي او الاجنبي دفع بالسلطات القائمة على ذلك ببذل مجهودات مستمرة في جميع العوامل المتدخلة في القطاع، لاسيما الجوانب التشريعية و القانونية من خلال قوانين الاستثمار لسنوات 2001 ، 2006 و 2016، و الجوانب التنظيمية من خلال استحداث هيئات مهمة مثل مثل وكالة ترقية الاستثمار ودعمه ومتابعته، ثم خلق وكالة جديدة على غرار الوكالة السابقة وهي "الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وكذلك إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب. كل هذه الهيئات العامة، كان الهدف منها خلق جو مناسب لتطوير وتدعيم عمليات الاستثمار، على جميع الأصعدة.

وستتطرق في هذا المبحث إلى أهم الهيئات و القوانين المرافقة لها المتعلقة بالاستثمار في هذه الفترة.

المطلب الأول: وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها

بغية تعزيز الجانب التنظيمي المتعلق بترقية الاستثمارات و تدعيمها و متابعتها، أنشئت بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93/ 12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993، وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها ، لاسيما المواد من (7) إلى (11) منه. وتدعم هذا القانون، بالمرسوم التنفيذي رقم 319/94 الموافق لـ 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وسير وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها، التي عرفها بأنها "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتعرف في صلب النص "الوكالة"، وتوضع تحت وصاية رئيس الحكومة".¹

وتؤسس الوكالة في شكل "شباك وحيد" يجمع كل الهيئات والمؤسسات الضرائب، بنك الجزائر، المركز الوطني للسجل التجاري، مصلحة الجمارك، إدارة الأملاك العمومية والبلدية، والبيئة، والشغل.

وهو يسمع بتأدية كل الإجراءات المطلوبة لإنجاز مشاريع الاستثمار ومساعدة المستثمرين في جميع المجالات الاقتصادية على إنجاز مشاريعهم ويضمن أفضل التسهيلات لعملية الاستثمار في الجزائر.

كما أن الشباك الوحيد يقوم بإبلاغ المستثمرين، قرار منح، أو رفض المزايا المطلوبة في أجل أقصاه ستين (60) يوما، وتسلم كل الوثائق المطلوبة قانونا لإنجاز الاستثمار.

1 المرسوم التنفيذي رقم 319/94 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وكالة ترقية الاستثمارات.

الفرع الاول: أهداف ومهام وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها:

يعتبر الجانب الاداري العمومي لسير عملية الاستثمار من العوامل الرئيسية المكونة لمناخ الاستثمار و المساعدة او المثبطة لقرار الاستثمار، خاصة اذا تعلق الامر بالخلية الاساسية لتكوين المشروع الاستثماري، و لعل وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها تعتبر من البنات الاولى الذي ساهمت في تدليل بعض عقبات المشاريع الاستثمارية، فقد كانت اهدافها الرئيسية تتمحور في:¹

- مساعدة المستثمرين في استيفاء الاجراءات اللازمة لانجاز مشاريعهم لاسيما تلك المتعلقة بالانشطة المقننة (خاضعة لاعتماد قبلي)؛
- السهر على احترام الاجال القانونية لمشاريع الاستثمار سواء تلك المتعلقة بالانجاز او الاستغلال ، لان كلا المرحلتين تكلف خزينة الدولة فقدان ايرادات على نفقات جبائية في حالة تمديد الاجال و عدم احترامها؛
- وضع كل المعلومات الخاصة بطبيعة المحيط الاقتصادي الوطني والعالمي تحت تصرف المستثمرين؛
- المساهمة في تطوير وترقية فضاءات وأشكال جديدة للاستثمار، في السوق الوطنية والمناطق الحرة المنجزة بالجزائر؛
- تساعد المستثمرين، في إستيفاء الإجراءات اللازمة للاستثمار بإقامة الشباك الوحيد؛
- تقرر منح المزايا المرتبطة بالاستثمارات بعد الطلب الذي يقدمه المستثمر، و هذا في إطار السياسة الاقتصادية الوطنية؛
- تضمن متابعة احترام المستثمرين للالتزامات التي تعهدوا بها بالاتصال مع الإدارات المرتبطة بها؛
- تشعر المستثمر كتابيا باستلام تصريح الاستثمار، الذي أودعه وتبلغه ضمن الأشكال ذاتها بقرار منحه المزايا المطلوبة أو رفضها؛

¹ المرسوم التشريعي رقم 12/93 و المرسوم التنفيذي رقم 319/94.

- تحدد المشاريع التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، من حيث حجمها والتكنولوجيا المستعملة؛
- تضمن تنفيذ كل تدبير تنظيمي مرتبط بالاستثمار.
- تسهر على جعل أي قرار تتخذه الوكالة إلزاما، للإدارات والهيئات الأخرى المعنية بالاستثمار.

الفرع الثاني: تقييم أداء الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها

يقصد بتقييم أداء الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها، تقييم عدد و حجم المشاريع و عدد مناصب الشغل المستحدثة، و هل تحقق توزيع متوازن و متجانس لعدد المشاريع حسب المناطق المسطر لها، و ما هي القطاعات الاقتصادية التي استفادت من العدد الأكبر من المشاريع و التي لم تستفد؟، و ما هي نسبة مساهمة الاستثمارات الاجنبية في عدد و حجم المشاريع المحققة؟ و في الاخير ما هو حجم النفقات الجبائية المرتبط بعدد و حجم المشاريع المحققة؟

اولا: تقييم المشاريع من حيث عددها، حجمها، و مناصب الشغل المحدثة (1994-2001) يمكن تقييم المشاريع المنجزة من خلال عددها و حجمها اي تكاليفها اي المبالغ المالية التي كلفتها هذه المشاريع و المرصودة في مقررات الاستثمار، بالاضافة الى عدد مناصب المستحدثة في كل سنة.

الجدول رقم (35): تطور عدد المشاريع المعتمدة، حجمها، مناصب الشغل المحدثة

السنوات	عدد المشاريع	النسبة	مناصب الشغل	النسبة المؤوية	متوسط كلفة المشروع	النسبة المؤوية
1994/93	694	1,43	59.606	3,46	114	3,15
1995	834	1,72	73.808	4,47	219	6,05
1996	2.075	4,30	127.819	7,43	178	4,91
1997	4.989	10,34	266.761	15,52	438	12,09
1998	9.144	18,96	388.702	22,61	912	25,17
1999	12.372	25,45	351.986	20,48	685	18,90
2000	13.105	27,17	336.169	19,55	798	22,02
2001	5.018	10,40	113.983	6,49	279	7,70
المجموع	48.230	100	1.718.87	100	3623	100

الوحدة بالنسبة للمبالغ (مليون د.ج)

المصدر: بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره ص 182.

انطلاقا من الجدول اعلاه يمكن تقسيم عدد المشاريع المنجزة مقارنة بعدد مناصب الشغل الى مرحلتين:

المرحلة الأولى: من سنة 1994 الى غاية 2000 اين سجلت عدد المشاريع تزايد معتبرا، حيث وصل سنة 2000 الى 13.105 مشروع، كما سجلت عدد مناصب الشغل المحدثه تطورا ملحوظا حيث وصل في سنة 1998 الى 388.702 منصب شغل

المرحلة الثانية: و المثلة في سنة 2001 و هي المرحلة التي شهدت انحدارا في هذه المشاريع حيث سجلت 5.018 مشروع الى بالانخفاض قدره 16.77% مقارنة بالسنة الماضية بينما انخفض عدد مناصب الشغل الى حدود 113.983 اي بنسبة انخفاض قدرها 13.06% مقارنة بالسنة الماضية.

ثانيا: تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث شكلها خلال الفترة 1993-2001

نقصد بشكل المشاريع الاستثمارية نوع الاستثمار من حيث الانشاءات الجديدة او استغلال او توسع او اعادة تهيئة، و الجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (36): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب شكل الاستثمار

شكل الاستثمار	العدد	النسبة %	مناصب الشغل	النسبة %	المبلغ	النسبة %
إنشاء	39.178	81	1.338.288	78	2.756.973	76
استغلال	939	2	37.172	2	84.139	2
توسيع	7.924	16	325.973	19	690.529	19
إعادة التهيئة	189	0,49	17.441	1	7.7.464	2
المجموع	48.230	100	1.718.874	100	3.609.105	100

المصدر: بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره ص 183.

بما ان الوكالة في سنواتها الاولى من الانشاء فان المشاريع المنشأة حديثا تحوز الحصة الاكبر من عدد المشاريع قدرت بـ: 39.178 مشروع اي بنسبة 81% و التي ساهمت في انشاء 1.338.288 منصب شغل جديد ، و تساهم مشاريع التوسع بنسبة 16% من لاجمالي عدد المشاريع بحيث استحدثت 325.973 منصب شغل، بينما لا تساهم مشاريع اعادة التهيئة الا بنسبة 0.49% و هي مساهمة ضعيفة جدا مقارنة الى الاشكال الاخرى.

ثالثا: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب الأنشطة الاقتصادية خلال الفترة 1993-2001

هذا المعيار يساهم بشكل كبير في معرفة النشاطات التي يتوجه اليها المستثمرون و بالتالي مقوماتها و كذا معرفة الأنشطة التي ينفر منها بفعل عوائقها. و يمكن معرفة ذلك انطلاقا من توزيع المشاريع الاقتصادية المنجزة حسب فرع النشاط.

الجدول (37): توزيع المشاريع المنجزة حسب النشاط (1993-2001)

فرع النشاط	عدد المشاريع	%	عدد مناصب الشغل	%	كلفة المشروع 10 ⁹ د.ج	%
الزراعة	2.854	6	62.956	4	103.664	4
البناء	8.988	19	485.202	28	778.910	22
الصناعة	17.842	37	684.103	40	1.643.166	46
الصحة	828	2	18.188	1	40.477	1
الخدمات	4.772	10	202.159	12	346.828	10
السياحة	1.877	4	66.586	4	240.283	7
النقل	10.638	22	195.107	11	401.764	11
التجارة	431	1	14.573	1	27.413	1
الإجمالي	48.230	% 100	1.718.874	% 100	3.609.105	% 100

المصدر: بوزيدة حميد مرجع سبق ذكره ص 183

من الجدول السابق نلاحظ ان القطاع الصناعي يعتبر اكثر القطاعات اقبالا من طرف المستثمرين اذ يمثل ما نسبته 37% من اجمالي المشاريع، و ذلك ب: 17.842 مشروع و هذا دليل على ان السياسة العامة للبلاد تحفز القطاع الصناعي بشكل كبير مقارنة بالقطاعات الاخرى ليس فقط من الجانب الجبائي و انما في مختلف الجوانب الاخرى خاصة العقار الصناعي و هذا سعيها منها للخروج من التبعية لقطاع المحروقات و تحقيق نوعا من الاكتفاء الذاتي في بعض الصناعات او التخفيف من قيمة الواردات. كما يحتل قطاع الخدمات و على راسه قطاع النقل المرتبة الثانية بنسبة 22% من اجمالي المشاريع و هذا لسببين اولها تحرير النشاط من قبضة المؤسسات العمومية و الثاني المردودية المالية العالية التي يتميز بها قطاع النقل ليس فقط في الجزائر و انما في مختلف دول العالم. غير ان الملاحظ كذلك عدم اقبال المستثمرين في قطاع السياحة رغم ما توفره الدولة من امتيازات قطاعية و اخرى في

النظام العام اذ لا يساهم هذا القطاع الا بنسبة 4% من اجمالي عدد المشاريع و بعدد مناصب شغل تقدر ب: 66.586 منصب شغل.

رابعا: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب المناطق الجغرافية (1993-2001)

تعتبر سياسة التوازن الوطني من بين الاولويات الاولى التي تريد الدولة تحقيقها عبر مجموعة من الاليات و يعتبر التوزيع المتجانس للمشاريع الاستثمارية احد المؤشرات الكبرى للحكم على ذلك لانه لديها انعكاسات كبيرة على الحياة الاجتماعية و الاقتصادية لمختلف المناطق، و الجدول التالي يوضح هذا التوزيع حسب مختلف مناطق البلاد.

الجدول رقم (38): توزيع مشاريع الاستثمار المنشأة حسب المناطق الجغرافية

المنطقة	العدد	%	مناصب الشغل	%	المبلغ	%
الوسط	22.114	46	733.715	43	1.444.533	40
الشرق	12.380	26	426.979	25	971.440	27
الجنوب الكبير	1.151	2	56.748	3	92.735	3
الغرب	5.160	11	196.829	11	511.913	14
الطوق الثاني	7.125	15	304.603	18	587.484	16
المجموع	48.230	% 100	1.718.874	% 100	3.609.105	% 100

المصدر: بوزيدة حميد مرجع سبق ذكره ص 184

يبين الجدول السابق تمركز العدد الاكبر للمشاريع في منطقة الوسط بنسبة 46% و هذا ان دل على شئ انما يدل على توفر الهياكل القاعدية الكبرى مثل: الطرقات، الموانئ، المطارات... الخ المساعدة على خلق و تنوع المشاريع الاقتصادية، بالاضافة الى قرب الادارات العمومية المرتبطة بالمشاريع الاستثمارية و توفر المواد الاولية و اليد العاملة المؤهلة. تليها منطقة الشرق بنسبة 26% اي ب: 12.380 مشروع التي ساهمت فغي خلق اكثر من 400 الف منصب شغل و هذا راجع الى الكثافة السكانية التي تتميز بها هذه المنطقة و قربها كذلك الى الموانئ. بينما تعاني منطقة الجنوب الكبير من شح المشاريع الاستثمارية و هذا للنقص الذي تعاني منه هذه المنطقة من التهيئة المتعلقة بالهياكل القاعدية. و بالنظر الى هذا التوزيع نجد ان التوازن المراد تحقيقه مزال بعيد المنال في هذه الفترة.

خامسا: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب التقسيم الولائي (1993-2001)

للتدقيق أكثر في التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية نحول ان نسلط الضوء على المشاريع الاستثمارية المنشأة في الولايات الكبرى التي تنتمي الى مناطق مختلفة في القطر الوطني، و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (39): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب التقسيم الاداري الولائي

الولاية	عدد المشاريع	%	مناصب الشغل	%	المبلغ	%
أدرار	639	1,32	34.432	2,00	55.216	1,53
الشلف	1.200	2,49	46.931	2,73	84.460	2,34
تمنراست	266	0,55	9.187	0,53	20.550	0,57
بجاية	2.118	4,39	46.767	2,72	123.004	3,41
تيزي وزو	3.152	6,54	58.712	3,42	83.245	2,31
تندوف	76	0,16	2.404	0,14	2.732	0,08
وهران	2.153	4,46	92.669	5,39	279.251	7,74
سطيف	1.711	3,55	55.111	3,21	122.765	3,40
ورقلة	2.368	4,91	11.931	0,69	257.885	7,15
الجزائر	119.10	20,98	409.925	23,85	898.086	24,88

المصدر: بوزيدة حميد مرجع سبق ذكره ص 185

من الجدول السابق نلاحظ ان ولاية الجزائر لوحدها تستحوذ على حوالي 21% من العدد الاجمالي للمشاريع على مستوى القطر الوطني و هذا بما يؤشر على التمرکز الكبير للمشاريع في منطقة الوسط للاعتبارات التي ذكرناها في النقط السابقة، بينما لا تساهم ولايات الجنوب الكبير و على راسها ولاية تمنراست الا على 0.55% من اجمالي عدد المشاريع و هذا يعود الى عدة اسباب اهمها الهياكل القاعدية و مركزية القرار بالنسبة للادارات العمومية.

سادسا: تقييم حجم النفقات الجبائية للفترة ما بين 1995 و 2001

تشكل حجم النفقات الجبائية تكلفة الاعفاءات و الامتيازات الضريبية الممنوحة في اطار انجاز او استغلال المشاريع الاستثمارية المقدمة من طرف الدولة للمستثمرين، و ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية،

جبائية، اجتماعية... الخ. ويمكن توضيح اشكال هذه الاعفاءات في الضرائب و الرسوم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (40): حجم النفقات الجبائية للفترة الممتدة بين 1995 و 2001.

الوحدة: مليون د.ج

المجموع	مرحلة الاستغلال			مرحلة الانجاز			السنوات
	IBS	VF	TAP	ERGS	TF	TVA/F	
497	27	41	304	0	1	151	1995
2624	1592	119	614	1	1	1889	1996
2613	1062	163	727	1	4	1718	1997
6578	2080	200	1417	1	3	4957	1998
25656	5120	1476	4483	31	19	19647	1999
24264	3561	965	5185	8	15	18091	2000
35388	7166	2305	5998	16	17	27052	2001

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية.

من الجدول السابق نلاحظ ان تكلفة النفقات الجبائية بالنسبة لمرحلة الانجاز تنحصر عموما الاعفاءات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA/F) : الرسم على القيمة المضافة المرتبط بالشراء (بشهادة الاعفاء)، كما انها في تطور مستمر حتى سنة 2000 اين سجلت انخفاضا و هذا لتراجع عدد الاستثمارات في هذه الفترة بينما سجلت سنة 2001 ارتفاعا كبير و هذا مرده اما لارتفاع عدد المشاريع الاستثمارية او ارتفاع مؤشر الاسعار الذي يؤدي الى ارتفاع الوعاء الضريبي و بالتالي ارتفاع الرسم على القيمة المضافة الموافق له.

بينما سجلت مرحلة الاستغلال الحصة الاكبر من النفقات الجبائية المرتبطة عموما بالضريبة على ارباح الشركات و الرسم على النشاط المهني ، بحيث سجلت السنوات الاولى من مرحلة الاستغلال حجما ضئيلا هذا باعتبار العائد من الاستثمار ضئيل، حيث سجلت سنة 1995 ما مقداره 27 مليون دج من الضريبة على ارباح الشركات بينما سجلت سنة 2001 مبلغا مقداره 7166 مليون دج، و هذا ما يفسر التزايد المستمر للنفقات الجبائية من سنة الى اخرى.، و التي تعتبر الهاجس الاكبر للخزينة العمومية ما لم تؤدي هذه النفقات الى التعضيم في الناتج الداخلي الخام PIB، او لم تؤدي الى تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة.

المطلب الثاني: الاجهزة والهيئات الحديثة المدعمة والمتطورة للاستثمار في الجزائر.

ان النتائج التي حققتها الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها لم تكن في المستوى المرغوب فيه و بالتالي فقد بذلت الدولة الجزائرية مجهودات أكبر من اجل ايجاد اليات و ميكانيزمات و هيئات أكثر كفاءة لتطوير الاستثمار المحلي و السعي وراء جذب الاستثمارات الاجنبية بحيث قام باستحداث عدة هيئات تعمل كل منها لتحقيق هدف مسطر مسبقا.

الفرع الاول: المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار:

اولا: المجلس الوطني للاستثمار

يعتبر المجلس الوطني للاستثمار بمثابة الهيئة العليا للاشراف على قطاع الاستثمار المحلي او الاجنبي و لقد انشأ بموجب المادة 18 من الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20 اوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار، تحت رئاسة رئيس الحكومة، ويكلف هذا المجلس بما يلي¹:

- يقترح إستراتيجية تطوير الاستثمار وأولوياتها؛
 - يقترح التدابير التحفيزية للاستثمار مسايرة للتطورات الجارية؛
 - يفصل في المزايا التي تمنح في إطار الاستثمارات؛
 - يفصل على ضوء أهداف تهيئة الإقليم، فيما يخص المناطق التي يمكن أن تستفيد من النظام الاستثنائي، والمتعلقة بالمناطق التي تتطلب تنميتها، مساهمة خاصة من الدولة، وكذا الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني؛
 - يقترح على الحكومة كل القرارات والتدابير الضرورية لتنفيذ ترتيب دعم الاستثمار وتشجيعه؛
 - يحث ويشجع على استحداث مؤسسات، وأدوات مالية ملائمة لتمويل الاستثمار وتطويرها.
 - البت في المزايا لفائدة الاستثمارات التي يفوق او يساوي مبلغها خمسة (05) ملايين دينار.²
- وحسب المرسوم التنفيذي رقم 01 - 281 المؤرخ في 21 سبتمبر 2001 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره و يحدد أعضاء هذا المجلس كما يلي:

¹ المواد 18، 19، و 20 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت المتعلق بتطوير الاستثمار.

² المادة 14 من الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 اوت سنة 2016. و المتعلق بترقية الاستثمار.

- الوزير المكلف بالمالية، والوزير المكلف بالمساهمة وتنسيق الإصلاحات؛
- الوزير المكلف بالجماعات المحلية والوزير المكلف بالتجارة؛
- الوزير المكلف بالطاقة المناجم؛
- الوزير المكلف بالصناعة؛
- الوزير المكلف بالمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة؛
- الوزير المكلف بالتعاون، و الوزير المكلف بالتهيئة العمرانية.

يحضر في هذا المجلس رئيس مجلس الإدارة، والمدير العام للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، اجتماعات المجلس بصفة ملاحظين، ويمكن أن يستعين المجلس بأي شخص آخر له كفاءة في ميدان الاستثمار (خبراء و مستشارون او مكاتب دراسات)، ويعقد هذا المجلس مرة واحدة كل 3 أشهر، ويمكن استدعاؤه عند الحاجة من رئيسه أو بطلب من أحد أعضائه.

ثانيا: مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار *ANDI*

اثر تعديل قانون الاستثمار لسنة 1993 صاحب ذلك انشاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار التي خلفت الوكالة الوطنية لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها و كان ذلك بموجب الأمر الرئاسي رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 اوت 2001، والمتعلق بتطوير الاستثمار. وعملا بأحكام المادة السادسة من هذا الأمر، صدر المرسوم التنفيذي رقم 01 - 282، المؤرخ في 24 سبتمبر 2001، المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها، والذي عرفها على أنها "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويمارس وزير المساهمة وتنسيق الإصلاحات المتابعة العملية لجميع أنشطة الوكالة".

تتمثل مهام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في الآتي¹:

- تتولى ترقية وتطوير ومتابعة الاستثمارات الوطنية والأجنبية.
- تستقبل وتعلم وتساعد المستثمرين المقيمين وغير المقيمين، في إطار تنفيذ مشاريع الاستثمارات.

¹ المادة 21 من الامر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 اوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار و كذا المادة 26 من الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 اوت سنة 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

- تسهل استيفاء الشكليات التأسيسية، عند إنشاء المؤسسات وإنجاز المشاريع من خلال الشباك الوحيد.
- تمنح مقررات المزايا المرتبطة بالاستثمار في مرحلة الانجاز في إطار الترتيب المعمول به، في مدة اقصاها (72) ساعة؛ و عشر (10) ايام بالنسبة للمزايا المتعلقة بالاستغلال¹؛
- التأكد من احترام الالتزامات، التي تعهد بها المستثمرون خلال مدة الإعفاء.
- تسيير صندوق دعم الاستثمار، المنصوص عليه في المادة 28 من الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 غشت 2001.
- تقييم الشباك الوحيد طبقا لأحكام المادتين 23 و 24 من الأمر رقم 01 - 03 المذكور سابقا.
- تحدد فرص الاستثمار، وتكون بنكا للمعطيات الاقتصادية وتضعه تحت تصرف أصحاب المشاريع.
- تجمع كل الوثائق الضرورية، التي تسمح لأوساط العمل، بالتعرف الأحسن على فرص الاستثمار، وتعالجها وتنتجها وتنشرها عبر أنسب وسائل الإعلام وتبادل المعطيات (مجلة الوكالة).
- تقوم بالمبادرة في مجال الإعلام والترقية والتعاون، مع الهيئات العمومية والخاصة في الجزائر وفي الخارج، بهدف التعريف بالحيط العام للاستثمار في الجزائر، وبفرض العمل والشراكة فيها والمساعدة على إنجازها.
- الاعلام و التحسيس في مواقع الاعمال.
- تحدد العراقيل، والضغوط التي تعيق إنجاز الاستثمارات، وتقترح على السلطات المعنية التدابير التنظيمية والقانونية لتجاوزها.
- يمكن للوكالة أن تكلف مجموعة من الخبراء من أجل معالجة مسائل خاصة مرتبطة بالاستثمار، وتنظيم ندوات وملتقيات وأيام دراسية متعلقة بهدف الوكالة، وإقامة

¹ المادة 05 من الامر رقم 08/06 المؤرخ في 15 جوان 2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.

علاقات تعاون مع هيئات مماثلة أجنبية، واستغلال كل الدراسات والمعلومات المتعلقة بالتجارب المماثلة التي أجريت في بلدان أخرى.

يكون مقر الوكالة في مدينة الجزائر، وتتوفر للوكالة هيكل غير مركزي على المستوى المحلي و تتمثل في الشباك الوحيد، الذي يتواجد على مستوى كل الولايات و الولايات المنتدبة، و للرفع من كفاءة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و تحسين مهامها انشأت اربع (04) مراكز و تعرف ب: "مراكز الوكالة"، و هي:¹

1. مركز تسيير المزايا:

يكلف هذا المركز بتسيير المزايا و التحفيزات على اختلاف انواعها لفائدة الاستثمارات، و ذلك طبقا للتشريع المعمول به، باستثناء المهام الموكلة للوكالة، و يضمن ذلك تقديم شهادات الاعفاءات الجبائية ممضية من طرف مندوب عن المديرية العامة للضرائب، بعد ما كانت حكرا على مفتشيات و مراكز الضرائب و مديرية كبريات المؤسسات.

2. مركز استيفاء الاجراءات:

يهتم هذا المركز بتقديم الخدمات المرتبطة بانشاء المؤسسات و انجاز المشاريع.

3. مركز الدعم لانشاء المؤسسات:

مهمة هذا المركز المساعدة و الدعم في انشاء و تطوير المؤسسات.

4. مركز الترقية الاقليمية:

و يكلف بضمن ترقية الفرص و الامكانيات المحلية، و هذا في اطار سياسة البحث عن بديل لقطاع المحروقات في الاقتصاد الوطني.

لكن الاشكالية المطروحة في هذه المراكز هو ذلك المتعلق بالصلاحيات الممنوحة لها من جهة و الامكانيات المادية و المالية و البشرية التي سوف تمنح لها ، لكونها مؤسسة ذات طابع اداري و ليس ربحي.

الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.

من الهيئات المستحدثة لامتصاص البطالة و و خلق مؤسسات مصغرة ، هيئة الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب، ففي اطارها كذلك يمنح للشباب اعفاءات و امتيازات مالية و جبائية، و بالتالي سوف نحاول التركيز على اهمية التحفيزات و الاعفاءات الجبائية الممنوحة في اطار هذه الوكالة.

¹ المادة 27 من الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 اوت سنة 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.

أولاً: نشأة و مهام الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب:

أنشئت الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96 - 296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996، المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب وتحديد قانونها الأساسي، حيث نص هذا المرسوم على إنشاء وكالة وطنية قادرة على مساعدة الشباب في التخلص من ظاهرة البطالة، ودفعهم إلى عالم الشغل.

تعمل هذه الوكالة تحت سلطة رئيس الحكومة، من أجل دعم ومتابعة المؤسسات الصغيرة المنشأة من طرف الشباب، ويتولى الوزير المكلف بالتشغيل المتابعة العملية لنشاطات الحكومة، وتمتع هذه الوكالة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويوجد مقر الوكالة في الجزائر العاصمة.

ويمكن إنشاء فرع جهوي، أو محلي بناء على قرار مجلسها التوجيهي.

و تمثل مهام الوكالة في النقاط التالية تتولى الوكالة الاتصال مع المؤسسات و الهيئات المعنية ، و تضطلع بالمهام التالية¹:

- تدعم و تقدم الاستشارة و ترافق الشباب ذوي المشاريع في إطار تطبيق مشاريعهم الاستثمارية.
- تسيير وفق التشريع و التنظيم المعمول بهما، تخصيصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لاسيما منها الإعانات و تخصيص نسب الفوائد، في حدود العلاقات التي يضعها الوزير المكلف بالتشغيل تحت تصرفها.
- تبليغ الشباب ذوي المشاريع التي ترشح مشاريعهم للاستفادة من قروض البنوك و المؤسسات المالية، بمختلف الإعانات التي يمنحها لدعم تشغيل الشباب و الامتيازات الأخرى التي يتحصلون عليها.
- تقوم بمتابعة الاستثمارات التي ينجزها ذوي المشاريع و متابعة بالخصوص مدى احترام البنود و دفاتر الشروط التي تربطهم بالوكالة و مساعدتهم عند الحاجة لدى المؤسسات و الهيئات المعنية بإنجاز الاستثمارات.

¹ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم : 269-96 المحدد لمهام الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

- تشجيع كل أشكال الأعمال و التدابير الأخرى الرئيسية الهادفة إلى ترقية تشغيل الشباب ، لاسيما من خلال برامج التكوين و التشغيل و التوظيف الأولى .
و بهذه الصفة تكلف الوكالة و على الخصوص بما يلي:
 - تضع تحت تصرف الشباب ذوي المشاريع ، كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي و التقني و التشريعي و التنظيمي المتعلق بممارسة نشاطهم.
 - تحدث بنك للمشاريع المفيدة اقتصاديا و اجتماعيا.
 - تقدم الاستشارة و يد المساعدة للشباب ذوي المشاريع في مسار التركيب المالي و تعبئة القروض.
 - تقيم علاقات متواصلة مع البنوك و المؤسسات في إطار التركيب المالي للمشاريع و تطبيق خطة تمويل و متابعة إنجاز المشاريع و استغلالها.
- تبرم اتفاقيات مع كل هيئة أو مقابلة أو مؤسسة إدارية عمومية هدفها في أن تطلب لحساب الوكالة إنجاز برامج التكوين و التشغيل الأولى للشباب لدى المستخدمين العموميين أو الخواص.
- ثانيا: مهام أخرى خاصة بالوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.**
- كما تقوم هذه الوكالة أيضا بمهما تنسيقية بين مختلف الوكالات ذات الصلة من خلال:
- تحول حافظة المشاريع التي كانت تحوزها وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.
 - تحول أيضا إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار كل عناصر الذمة المالية المنقولة والعقارية التي كانت تحوزها وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها وكذلك المستخدمين العاملون بها.
- يعتبر إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، في سنة 1996 من بين الأسس والأطر القانونية المسخرة لاستثمار الشباب وتعتبر من بين الدعائم الأساسية للقانون الجديد لترقية وتدعيم الاستثمار في الجزائر الذي يعتبر كمنافذ ملائم وموافق للإصلاحات الاقتصادية التي تشجع الاستثمار الخاص، والاستثمار الأجنبي على حد سواء، وهو من بين الأحجار الأساسية لبناء قواعد اقتصاد السوق.

بالإضافة إلى هذا الجهاز ، نجد أجهزة أخرى لا تقل أهمية و منها : الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC ، و الوكالة الوطنية للقرض المصغر .. الخ فكل هذه الأجهزة تمول المشاريع الاستثمارية و تعمل على تطويرها و تنميتها و لكن بشروط مميزة لكل هيئة حسب اختصاصها.

المطلب الثالث: تقييم اثر النفقات الجبائية على الاستثمار

نظرا للمهام الكبيرة التي اسندت للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار فيما يتعلق بالجوانب التشريعية و القانونية و التنظيمية لعملية الاستثمار، فهي بالتالي تعتبر العصب الاساسي لتحريك عملية الاستثمار المحلي و الاجنبي، و بالتالي سنحاول تقييم فعالية هذه الهيئة من خلال تقييم الاهداف التي وضعت من اجلها و في الاخير مقارنتها مع حجم النفقات الجبائية التي ضحت بها الخزينة العمومية على شكل نفقات عمومية غير مباشرة و ذلك على النحو التالي:

الفرع الاول: تقييم عدد المشاريع مقارنة بالانظمة الجبائية الخاصة للفترة 2014 و 2018.

نحاول من خلال هذا المؤشر تقييم عدد المشاريع الاستثمارية مقارنة مع الانظمة الجبائية الخاصة بالاستثمار و المرتبطة بقوانين الاستثمار من سنة 201 الى غاية مارس 2017 تاريخ بداية تطبيق القانون الجديد لترقية الاستثمار ثم ابتداء من افريل 2017 الى غاية ديسمبر 2018. و الجدول التالي يوضح ذلك

جدول رقم(41): توزيع المشاريع الاستثمارية بالموازاة مع الانظمة الجبائية الخاصة

المجموع	2018	2017		2016	2015	2014	المراحل الانظمة
		12-04	03-01				
18062			1648	5772	4869	5773	2014- مارس 2017
12499			1133	4028	3279	4059	النظام العام
5497			508	1726	1576	1687	النظام التفضيلي
66			7	18	14	27	نظام الاتفاقية
7224	4126	3098					2017- افريل 2018
4967	2812	2155					النظام المشترك
2239	1299	940					نظام الجنوب و الهضاب العليا
18	12	3					النظام الاستثنائي

المصدر: من اعداد الباحث استنادا الى وثائق الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

يمكن تحليل معطيات الجدول السابق على فترتين:

الفترة الاولى من سنة 2014 الى غاية مارس 2017: و هي الفترة التي ساد فيها تطبيق قوانين الاستثمار الى غاية قانون الاستثمار لسنة 2006، اين كان اغلب المستثمرين خاضعين الى النظام الجبائي العام و ذلك ب: 12499 مشروع ، بينما سجل نظام الاتفاقية الخاضع لقرارات مجل الاستثمار 66 مشروعا فقط.

الفترة الثانية من افريل 2017 الى غاية ديسمبر 2018 بحيث سجلنا في هذه الفترة بداية تطبيق القانون الجديد الخاص بترقية الاستثمار (الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 اوت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار) و قد شهد النظام المشترك تسجيل 2155 مشروع في السنة الاولى من دخوله حيز التنفيذ ، وتسجيل 2812 مشروع في العام الموالي، بينما سجلت الانظمة الخاصة بمناطق التي تستدعي تدخل الدولة لتوسعتها مثل منطقة الجنوب و الهضاب العليا ما يقارب 940 مشروع في سنة 2017 و 1299 مشروع في السنة التي تليها.

الفرع الثاني: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب النشاط خلال الفترة 2002-2012

هذا المعيار يساهم بشكل كبير في معرفة النشاطات التي يتوجه اليها المستثمرون و بالتالي مقوماتها و كذا معرفة الانشطة التي ينفر منها بفعل عوائقها. و يمكن معرفة ذلك انطلاقا من توزيع المشاريع الاقتصادية المنجزة حسب فرع النشاط.

الجدول (42): توزيع المشاريع المنجزة حسب النشاط (2002-2012)

النسبة المئوية	كلفة المشروع مليون د.ج	النسبة المئوية	عدد مناصب الشغل	النسبة المئوية	عدد المشاريع	فرع النشاط
9	233.667	15	46.079	58	18.697	النقل
9	226.627	34	100.991	18	5.900	البناء
62	1.569.597	35	103.660	11	3.445	الصناعة
13	328.947	12	35.147	9	2.844	الخدمات
1	23.657	2	5.139	2	491	الفلاحة
1	25.711	2	4.582	1	430	الصحة
5	135.595	1	3.517	1	195	السياحة
0	3.040	0	0	0	2	التجارة
100	2.545.840	100	299.115	100	32.004	الإجمالي

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz.

يتبين من الجدول السابق ان قطاع النقل يحوز على أكبر عدد من المشاريع الاستثمارية بمقدار 18.697 مشروع اي بنسبة 58% من اجمالي المشاريع ، و استحدثت 46.079 منصب شغل بنسبة تقدر بـ: 15% وهذا يدل على ان قطاع النقل غير ممتص للبطالة كونه لا يحتاج الى يد عاملة كبيرة، على عكس من ذلك فان قطاع الصناعة يعتبر من القطاعات الأكثر امتصاصا للبطالة بنسبة قدرها 35% . و بعدد مناصب شغل قدر بـ: 1.569.597 منصب، وهذا بالرغم من انها لا تحوز الا على 3445 مشروع استثماري.

الفرع الثالث: تقييم تطور عدد المشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012

من غير الممكن الحكم على نجاح العملية الاستثمارية دون التطرق الى تطور عدد المشاريع المنجزة سنويا، مقارنة بمناصب الشغل المنجزة و كذا مساهمة هذه المشاريع في الناتج الداخلي الخام، و هذا ما نحاول ان نبينه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(43):تطور عدد المشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012

السنوات	عدد المشاريع	النسبة المئوية	المبالغ مليون دج	النسبة المئوية	مناصب الشغل	النسبة المئوية
2002	443	1	67.839	3	24.092	8
2003	1369	4	235.944	9	20.533	7
2004	767	2	200.706	8	16.446	5
2005	777	2	115.639	5	17.581	6
2006	1990	6	319.513	13	30.463	10
2007	4092	13	351.165	14	51.345	17
2008	6375	20	670.528	26	51.812	17
2009	7013	22	229.017	9	30.425	10
2010	3670	11	122.521	5	23.462	8
2011	3628	11	156.729	6	24.806	8
2012	1880	6	77.240	3	8.150	3
المجموع	32004	100	2.546.840	100	299.115	100

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz .

يبين الجدول اعلاه ان عدد المشاريع الاستثمارية شهد ارتفاعا متزايدا في المرحلة الممتدة ما بين 2006 و 2009 حيث انتقل عدد المشاريع الاستثمارية من 1990 مشروع سنة 2006 الى 7013 مشروع سنة 2009 و هي اعلى نسبة سجلت في هذه فترة الدراسة بنسبة 22% من

اجمالي عدد المشاريع، بينما شهدت الفترة الثانية ما بين 2010 و 2012 انخفاضا حادا في عدد المشاريع حيث انتقل عددها من 3670 مشروع سنة 2010 الى 1880 مشروع سنة 2012، بينما شهدت السنوات الاولى من دخول الامر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 اوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار حيز التنفيذ، تذبذبا في عدد المشاريع فبينما سجلت سنة 2003 اعلى نسبة في المرحلة الاولى اي بين 2002 و 2005 بعدد مشاريع قدر ب: 1369 مشروع سجلت في المقابل سنة 2002 اخفض عدد مشاريع و المقدرة ب: 443 مشروع.

غير ان الملاحظ هو عدم التوافق بين عدد المشاريع المنجزة و عدد مناصب الشغل المحدثة فسنة 2009 شهدت اعلى نسبة في عدد المشاريع و المقدرة ب: 22% بينما سجلت نسبة اقل من عدد مناصب الشغل و المقدرة ب: 9% بينما سجلت سنة 2008 نسبة مشاريع منخفضة مقارنة بسنة 2009 و المقدرة ب: 20% و اعلى نسبة احداث مناصب الشغل و المقدرة ب: 26%.

الفرع الرابع: تقييم المشاريع الاستثمارية من حيث شكلها خلال الفترة 2002-2012

يسمح هذا المعيار بتقييم اصناف او اشكل المشاريع الاستثمارية من حيث الشارح الحديثة النشأة و تلك الموجودة و التي يرغب اصحابها اما توسعتها او اعادة تاهيلها، او اعادة هيكلتها، او خصصتها. و الجدول التالي يوضح جميع هذه الاشكال مع عدد مناصب الشغل المحدثة:

جدول رقم(44): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب شكل الاستثمار 2002-2012

شكل الاستثمار	عدد المشاريع	النسبة المؤوية	المبالغ مليون دج	النسبة المؤوية	مناصب الشغل	النسبة المؤوية
انشاء	18990	59	1651042	65	115033	38
توسع	12799	40	807705	32	179362	60
اعادة التاهيل	192	1	44364	2	3673	1
اعادة التاهيل-توسع	20	0	43111	2	777	0
اعادة التكييف	1	0	2	0	17	0
خصخصة-توسع	2	0	617	0	253	0
المجموع	32004	100	2546840	100	299115	100

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz.

تتنوع اصناف الاستثمار حسب الصيغ التي يقترحها و يكيّفها قانون الاستثمار، فالاستثمارات التي تصنف في فئة "انشاء" تعبر عن الاستثمارات الجديدة التي لم تكن موجودة من قبل و التي تشكل في

الجدول اعلاه 59% من عدد المشاريع الاجمالي و هذا نظرا للامتيازات التي يمكن لصاحب المشروع الجديد ان يستفيد منها ليس فقط تلك المتعلقة بالجانب الجبائي و انما تلك المتعلقة بجانب التمويل و العقار الصناعي. حيث ساهمت هذه المشاريع في احداث 38% من عدد مناصب الشغل المحدث في الفترة ما بين 2002 و 2012 بعدد يقدر ب: 179362 منصب شغل. بينما يشكل الصنف الثاني من اصناف الاستثمار و المتعلق باستثمارات موجودة اصلا و يريد اصحابها توسعتها و التي تصنف في خانة "استثمارات التوسع" و يقصد بالتوسع استحداث وحدات جديدة او سلاسل انتاج جديدة لكنها مرتبطة شكلا و مضمونا بالمشروع الابتدائي و التي شكلت اكثر من 12799 مشروع، غير ان الاشكال الاخرى المرتبطة باعادة التاهيل و اعادة الهيكلة، التكييف و الخصصة لا تشكل في مجموعها الا نسبة 1% من عدد المشاريع في الفترة محل الدراسة و هذا لكون هذه المشاريع موجودة اصلا المزايا التي سوف يتحصلون عليها ضعيفة مقارنة بالانشاء او التوسع مثلا.

الفرع الخامس: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب وضعيتها القانونية الفترة 2002-2012

لا شك ان كل قوانين الاستثمار موجهة عموما الى الاستثمار الخاص المحلي و الاجنبي ، غير ان القطاع العم كذلك يمكن له الاستفادة من مزايا قانون الاستثمار خاصة في موضوع الشراكة المختلط بين القطاع العام و القطاع الخاص، و هذا ما يرسمه لنا الجدول التالي:

جدول رقم(45): المشاريع الاستثمارية حسب وضعيتها القانونية الفترة 2002-2012

الوضعية القانونية	عدد المشاريع	النسبة المئوية	المبالغ مليون دج	النسبة المئوية	مناصب الشغل	النسبة المئوية
قطاع خاص	31638	98.86	1378385	54.12	264964	88.58
قطاع عمومي	328	1.02	777220	30.52	31024	10.37
قطاع مختلط	38	0.12	391235	15.36	3127	1.05
المجموع	32004	100	2546840	100	299115	100

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz.

يقصد بالوضعية القانونية قطاعات النشاط الاقتصادي بين عام و خاص و مختلط بينها، و باعتبار ان مختلف قوانين الاستثمار موجهة عموما الى القطاع الخاص، هذا لكون القطاع العمومي بحد ذاته يحظى بمعاملة تمييزية مقارنة بالقطاع الخاص، و لهذا نجد ان 98.86% من المشاريع تعتبر ملكا للقطاع الخاص بينما يجوز القطاع المختلط بين العام و الخاص ما نسبته 0.12% فقط من عدد

المشاريع، و هذا بطبيعة الحال ينعكس على مناصب الشغل المحدثة من طرف القطاع الخاص و المقدرة بنسبة 88.58% ، عكس القطاع العام الذي يساهم بنسبة محتشمة و المقدرة ب: 10.37%

الفرع السادس: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب المبالغ المجمعة للفترة 2002-2012

من الاهمية بما كان معرفة تكاليف المشاريع الاستثمارية خاصة في المراحل الاولى لانجازها كونها الاساس الحاسم لقياس معدل الانجاز مقارنة بالمبلغ المرصد للمشروع و الذي نجده مبينا (بشكل تقديري) في مقررات الانجاز، و الذي يمكن حسابه بالطريقة التالي:

$$\text{معدل الانجاز} = \frac{\text{مبلغ المشتريات خارج الرسم على القيمة المضافة}}{\text{تكلفة المشروع المقدرة}}$$

جدول(46): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب المبالغ المجمعة للفترة 2002-2012

النسبة المؤوية	مناصب الشغل	النسبة المؤوية	المبالغ مليون دج	النسبة المؤوية	عدد المشاريع	قسط المبالغ مليون دج
12	37210	3	89023	65	20816	اقل من 10
20	61318	6	161261	24	75334	من 10 الى 50
25	73469	9	241150	8	2466	من 50 الى 200
19	56569	9	226995	2	726	من 200 الى 500
11	31629	10	250684	1	308	من 500 الى 1500
13	38920	62	1577727	0	154	اكثر من 1500
100	299115	100	2546840	100	32004	المجموع

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz.

من الجدول السابق نلاحظ ان 65% من المشاريع كانت تكاليف انجازها اقل من 10 ملايين دج، بينما نجد المشاريع التي تتراوح تكلفتها ما بين 10 الى 50 مليون دج تحتل المرتبة الثانية بنسبة تقدر ب: 24% ، و قد عملت على احداث 61318 منصب شغل اي بنسبة 20% من اجمالي عدد مناصب الشغل المحدثة، و هذا ما يؤكد على ان المستثمر لا يتمتع بدرجة عالية من المخاطرة بمبالغ ضخمة و هذا راجع الى مناخ الاعمال في الجزائر الذي مزال يشوبه غموض و خاصة في الفترة محل الدراسة، و تبقى المشاريع التي تتراوح تكلفتها ما بين 50 و 200 مليون الاكثر استقطابا لليد العاملة اذ انها تقدر بنسبة 25%، و عدد مناصب يقدر ب: 73469 منصب شغل.

الفرع السابع: تقييم المشاريع الاستثمارية حسب توزيعها الجغرافي

و الأهداف المحورية للسياسة الاستثمارية في الجزائر ، محاولة خلق ذلك التوزيع المتجانس للمشاريع الاستثمارية على مختلف مناطق الوطن، و الجدول اتالي يوضح هذا التوزيع بالطريقة التالية:

جدول رقم(47): التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية للفترة ما بين 2002 و 2012.

المناطق	عدد المشاريع	النسبة المؤوية	المبالغ مليون دج	النسبة المؤوية	مناصب الشغل	النسبة المؤوية
الشمال-وسط	13157	41	1035564	42	145017	50
الشمال-غرب	3804	12	735342	30	39971	13
الشمال-شرق	4723	14	342756	13	41922	14
الهضاب العليا-غرب	931	3	31520	1	7762	3
الهضاب العليا-وسط	1369	4	105653	4	9121	3
الهضاب العليا-شرق	3317	11	134273	5	26107	8
الجنوب الغربي	942	3	41388	2	3908	1
الجنوب الشرقي	3617	11	108515	4	23491	8
الجنوب الكبير	144	0	11829	0	1816	1
المجموع	32004	100	25446840	100	299115	100

المصدر: الموقع الالكتروني الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz.

حدد الجدول اعلاه جميع مناطق الوطن و ذلك بالتقسيم الذي يتوافق مع الانظمة الضريبية الخاصة بكل منطقة سواء تلك المراد التوسع فيها و التي تتدخل الدولة لانجاز البنى التحتية فيها لمساعدة المستثمرين مثل الهضاب العيا و الجنوب او تلك التي لا تخضع الى هذا التنظيم و انما تخضع الى النظام العام، فنجد معظم المشاريع يتمركز في الشمال و بالضبط في وسط البلاد بنسبة 41% من عدد المشاريع و التي ادت الى استحداث 145017 منصب شغل، بينما تشكل الهضاب العليا منطقة الشرق 11% من عدد المشاريع و 8% من مناصب الشغل، و يحتل الجنوب الشرقي مكانة هامة في عدد المشاريع المستحدثة في الجنوب بنسبة 11% و هو ما يمثل 3617 مشروع ، هذا العدد ساهم في انشاء 23491 منصب شغل ، و من النسب السالفة الذكر نستنتج ان الهدف المراد تحقيقه من خلال التوازن الجهوي في عدد المشاريع لازال بعيد المنال، بالغم من ان كل منطقة من المناطق السالفة الذكر لها منقومات بشرية و طبيعية و حتى تشريعية يساعدها على قلب الكفة على مناطق اخرى التي تتمركز فيها العدد الاكبر من المشاريع.

المطلب الرابع : النفقات الجبائية المترتبة عن الأطر القانونية المشجعة للاستثمار.

بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 94 - 319 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وسير وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها المذكور سابقا، جاءت عدة مراسيم تنفيذية أخرى وأوامر وأنظمة قانونية إلى غاية سنة 2016 على غرار المرسوم التشريعي الأساسي رقم 93 - 12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993، والمتعلق بترقية الاستثمار، والتي كانت تهدف كلها إلى تدعيم وتنظيم وترقية الاستثمار في الجزائر في مرحلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي إلى تأسيس قواعد اقتصاد السوق، وتحرير الاقتصاد الجزائري، نذكر منها :

الفرع الاول: المناطق الحرة

تندرج هذه المناطق ضمن المرسوم التنفيذي رقم 94 - 320 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتعلق بالمناطق الحرة. فهذا المرسوم يحدد كفاءات تطبيق أحكام المادة (34) من المرسوم التشريعي رقم 93 - 12 المتعلق بترقية الاستثمار¹، وهو متعلق بالمناطق الحرة و يهدف إلى ما يلي²:

أ - تحديد امتياز المنطقة الحرة، وتسييرها الممنوحة الاستغلال إلى الأشخاص المعنويين العموميين، أو الخواص، على أساس اتفاقية وعن طريق المزايدات الوطنية والدولية في إطار أنظمة التجارة الخارجية والجمارك والصرف والتشغيل المعمول بها.

ب - كما أعطى هذا المرسوم حرية التصدير والاستيراد، للمتعاملين في المناطق الحرة، فيما يتعلق بالبضائع والخدمات التي يستلزمها إقامة المشروع.

ج - خضوع المناطق الحرة للحراسة الجمركية، وخضوع كل الأشخاص ووسائل النقل للمراقبة الجمركية عند الدخول أو الخروج من المنطقة الحرة.

د - كما حدد هذا المرسوم نظام التشغيل المتعلق بالمناطق الحرة، فيما يتعلق بتوظيف المستخدمين التقنيين والإطارات من ذوي الجنسية الأجنبية.

¹ المادة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 94-320.

² المواد 4-7، 14، 21-23، المرجع نفسه.

الفرع الثاني: المناطق الخاصة

تنصوي المناطق الخاصة تحت المرسوم التنفيذي رقم 94 - 321 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 والمتعلق بشروط تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها :

يتضمن هذا المرسوم شروط تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها حيث تصنف المناطق الخاصة إلى مناطق يجب ترقيتها، ومناطق للتوسع الاقتصادي¹

أما المناطق المطلوب ترقيتها، يتم تعيينها وضبط حدودها في إطار الكيفيات المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 21 - 321 المؤرخ في 14 سبتمبر 1991 والمتضمن كيفيات تحديد المناطق الواجب ترقيتها في إطار قانون التهيئة العمرانية.

أما مناطق التوسع الاقتصادي، فإنها تتكون من الفضاءات الجيو اقتصادية، التي تنطوي على خصائص مشتركة من التجانس الاقتصادي والاجتماعي، وتزخر بطاقات من الموارد الطبيعية والبشرية والهياكل القاعدية الكفيلة بتسهيل إقامة أنشطة اقتصادية لإنتاج السلع والخدمات²، أما هذه المناطق تحدد وفقا للتحليل الذي يأخذ بعين الاعتبار المنشآت الأساسية، والمؤشرات المتمثلة في المواد المائية -التطهير - ووسائل الاتصال والاتصالات السلكية واللاسلكية والتزويد بالطاقة.

الفرع الثالث: الأمر رقم 01 - 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار:

إن هذا الأمر يحدد النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية، الأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية، المنتجة للسلع والخدمات، وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز أو الرخصة.

وجاء هذا الأمر، ينص على الامتيازات الضريبية والجمركية التي تستفيد منها الاستثمارات المنجزة في النظام العام وهي كما يلي :

- تطبيق النسبة المخفضة للحقوق الجمركية المتعلقة بالتجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

1 المادة رقم 4 من المرسوم التنفيذي رقم 94-321 المتعلق بالمناطق الحرة.

2 المادة رقم 1 من المرسوم التنفيذي رقم 94-322 المتضمن منح أراضي الأملاك الوطنية.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

كما نص الأمر رقم 01 - 03 على النظام الاستثنائي، المتعلق بالامتيازات الخاصة بالاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، وكذا الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة، بالنسبة للاقتصاد الوطني، خاصة إذا كانت تستعمل تكنولوجيات من شأنها أن تحافظ على البيئة، وفي هذا المضمار فإن المجلس الوطني للاستثمار هو الذي يحدد هذه المناطق المذكورة.

وتستفيد المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة من مزايا على مرحلتين كما يلي:

أولاً - مرحلة إنجاز الاستثمار

وهي نفس المزايا الموجودة في النظام العام، المتعلقة بدفع حقوق نقل الملكية والرسم على القيمة المضافة، والحقوق الجمركية بالإضافة إلى : تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها (2%) فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

ثانياً - مرحلة انطلاق الاستغلال

تترتب عنها المزايا التالية:

- الإعفاء لمدة (109 سنوات من النشاط الفعلي، من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة، والدفع الجزائي والرسم على النشاط المهني

- الإعفاء لمدة (10 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

- ونص هذا الأمر أيضا على الضمانات الممنوحة للمستثمرين في المواد 14، 15، 16، 17 حيث يعامل الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الأجانب نفس المعاملة مع

الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الجزائريين في مجال الحقوق والواجبات المتعلقة بالاستثمار.

كما ذكر الأمر رقم 01 - 03، الأجهزة الجديدة للاستثمار في الدولة الجزائرية، وهي المجلس الوطني للاستثمار، والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، وحدد مهام كل جهاز من هذه الأجهزة (كما رأينا سابقا).

لقد تمت المصادقة على اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار، بين دول اتحاد المغرب العربي المشكلة من (الجزائر - تونس - ليبيا - المغرب - موريتانيا) في الجزائر بتاريخ 23 جويلية سنة 1990، جاء ذلك تطبيقا للمادة الثالثة من معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي¹.

ومن ثم فإن تشجيع الاستثمارات وضمائها بمقتضى هذه الاتفاقية، يدعم التنمية ويعزز التبادل التجاري، والمنافع المشتركة بين بلدان الاتحاد، وكذلك يمنح رؤوس الموال والاستثمارات بكل بلد من هذه البلدان معاملة جيدة، وبذا تكون الجزائر قد دخلت أول مرة في تاريخها، في إطار اتفاقية متعددة الأطراف في ميدان الاستثمارات.

وقد نصت هذه الاتفاقية على كيفية معاملة الاستثمار في هذه البلدان والضمانات المالية والقانونية والقضائية الممنوحة لها في هذا الإطار.

معاملة الاستثمارات: لقد بينت الاتفاقية أن يشجع استثمار رؤوس الأموال في كافة المجالات غير الممنوعة على مواطني البلد المضيف، وغير المقصورة عليهم وفي حدود نسبة المشاركة، كما تتعهد بتمكين المستثمر من الحصول على التسهيلات والضمانات المقررة بموجب هذه الاتفاقية في المادة الثانية، و عن كيفية معاملة الاستثمار في إطار تقديم الإمكانيات من أجل إنجاز المشروع وتقديم التسهيلات التالية :

- إصدار التراخيص والموافقات اللازمة لقيام الاستثمار واستيراد المعدات والمواد اللازمة للمشروع.
- الحصول على الأراضي اللازمة للمشروع بالبيع أو الإيجار.
- تقديم خدمات المرافق والمنافع العامة.

¹ نصت المادة الثالثة من معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي على تحقيق التنمية الصناعية والزراعية والتجارية والاجتماعية للدول الأعضاء واتخاذ ما يلزم اتخاذه من وسائل لهذه الغاية، خصوصا بإنشاء مشروعات مشتركة وإعداد برامج عامة ونوعية في هذا الصدد.

- عدم تحمل الاستثمار، الرسوم التأسيسية المختلفة ورسوم وأجور الخدمات أكبر مما يتحمله الاستثمار الوطني.

وفي هذا الصدد لا يتدخل الطرف المتعاقد، في إدارة الاستثمار أو سياسة الإنتاجية، أو المالية أو الوظيفية، ويحق للمستثمر أن يتصرف بحرية في الاستثمار بجميع أوجه التصرف القانونية.

الفرع الرابع: التجديدات الخاصة بالنظام الجبائي المتعلق بالاستثمار

أقر القانون رقم 09/16 المؤرخ في 03 أوت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار تعديلات هامة على النظم الجبائية التي تخضع لها الاستثمارات المنشأة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ، و هي على النحو التالي:

1- المزايا الجبائية المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة

بالإضافة الى المزايا و التحفيزات الجبائية المنصوص عليها في النظام الجبائي العام، تستفيد الاستثمارات من المزايا الضريبية التالية:¹

أ- مرحلة الانجاز: تتمثل المزايا الجبائية الممنوحة في هذا الاطار من:

- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات المستوردة او المقتناة محليا، و التي تدخل مباشرة في عملية الانجاز؛
- الاعفاء من حق نقل الملكية بعوض و الرسم على الاشهار العقاري عن كل المشتريات العقارية التي تتم في اطار الاستثمار المعنى؛
- الاعفاء من حقوق التسجيل و الرسم الاشهار العقاري على الاملاك العقارية المبنية و غير المبنية الموجهة لانجاز المشاريع الاستثمارية؛
- الاعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في اطار الاستثمار ابتداء من تاريخ اقتنائها؛
- الاعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات و الزيادات في راس المال.

¹ المواد 12 و 13 من الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 أوت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار

ب- **مرحلة الاستغلال:** بعد معاينة المشروع في مرحلة الاستغلال بناء على محضر المصالح الجبائية يستفيد المشروع و لمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا التالية:

- الاعفاء من الضريبة على ارباح الشركات؛
- الاعفاء من الرسم على النشاط المهني.

و كما تستفيد الاستثمارات المنجزة في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة كمناطق الجنوب و الهضاب العليا بالاضافة الى المزايا السابقة من تمديد مرحلة الاستغلال الى عشر (10) سنوات.

2- المزايا الاضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب الشغل

يقصد بالنشاطات ذات الامتياز نشاطات السياحة و الصناعة و النشاطات الفلاحية، بالاضافة الى الامتيازات السابقة تستفيد هذه النشاطات من تمديد مدة الاعفاء من ثلاث (03) الى خمس (05) سنوات عندما تنشئ مائة (100) منصب شغل.

كما ان وجود عدة مزايا من نفس الطبيعة سواء تلك المنشأة بموجب التشريع المعمول ب هاو تلك المنصوص عليها في القانون الجديد الى تطبيقها معا على ان يستفيد المشروع من التحفيز الافضل.

3- المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الاهمية الخاصة للاقتصاد الوطني

تحتل الاستثمارات ذات الاهمية للاقتصاد الوطني بمعاملة تفضيلية واسعة خاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي، و من اهمها:¹

- تمديد مدة مرحلة الاستغلال الى عشر (10) سنوات حتى و لو كانت هذه الاستثمارات تقع خارج مناطق التوسع الاقتصادي؛
- يؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح الاعفاءات او تخفيضات للحقوق او الضرائب او الرسوم بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على السلع المنتجة التي تدخل في اطار الانشطة الصناعية الناشئة لمدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات؛
- الاستفادة من الشراء بالاعفاء من الرسوم على المواد و المكونات التي تدخل في انتاج السلع المستفيدة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

¹ المزداد 17 و 18 من الامر رقم 09/16 المؤرخ في 03 اوت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار.

للاشارة فانه ادرج في هذا القانون قائمة سلبية بالانشطة و المواد غير قابلة من الاستفادة من المزايا الجبائية.

المبحث الثالث: تحليل فعالية النفقات الجبائية من خلال الاجراءات الجبائية الاستثنائية

نحاول في هذا المبحث تحليل فعالية النفقات الجبائية و مدى تحقيقها لأهداف السياسة الاقتصادية (تشجيع الاستثمار) و الاجتماعية (تدعيم التشغيل) ، انطلاقا من الاجراءات التفضيلية المدرجة ضمن جهازي الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI و جهاز الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ANSEJ، و هذا لكون هذه الاجراءات من جهة خاضعة من كل الجوانب الى الإدارة الجبائية، سواء طريقة منحها ، او مراقبتها او اخضاع المستفيدين منها الى النظام الجبائي الحقيقي... الخ و هذا ما يسمح بالوصول الى تقدير حجمها و مقارنتها مع الاهداف المحققة، و من جهة اخرى مكانة هذه النفقات الجبائية مقارنة بإيرادات الجبائية العادية و كذا معدل الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات PIBHH

سوف نحاول تفسير هذه العلاقات من خلال اختبارا المترابطات التالية:

ان تزايد النفقات الجبائية مرده التوسع في الاستثمار و التي تؤدي الى الزيادة من معدل PIBHH، و بالتالي من الواضح معرفة حجم الاستثمارات المستفيدة من الاجراءات الجبائية التفضيلية.

✓ ان ادراج تحفيزات جبائية جديدة يساهم بشكل كبير في تحفيز الاستثمار.

✓ تعمل النفقات الجبائية على المدى المتوسط على التقليل من الايرادات الجبائية ، في المدى

القصير تعمل على تعميق النسبة بين العجز في الميزانية و الناتج الداخلي الخام .

✓ التقليل من حجم النفقات الجبائية يؤدي الى تعظيم الايرادات الجبائية والتقليل من عجز

الموازنة.

يتكون هيكل النفقات الجبائية حسب هذه الدراسة من المتغيرات المكونة للنظام الضريبي اي مجموع الضرائب و الرسوم التالية :الضريبة على ارباح الشركات IBS ، الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/F ، الرسم العقاري TF،الضريبة على الدخل الاجمالي IRG ، الرسم على النشاط المهني TAP ، الدفع الجزائي VF.

سوف تنحصر دراستنا على الفترة الممتدة من 1995 باعتبار النظام الضريبي و الضرائب المشكلة له حديثة النشأة (1992)، الى حدود سنة 2010 .

المطلب الاول: تحليل هيكل النفقات الجبائية في المرحلة ما بين 1995 و 2010

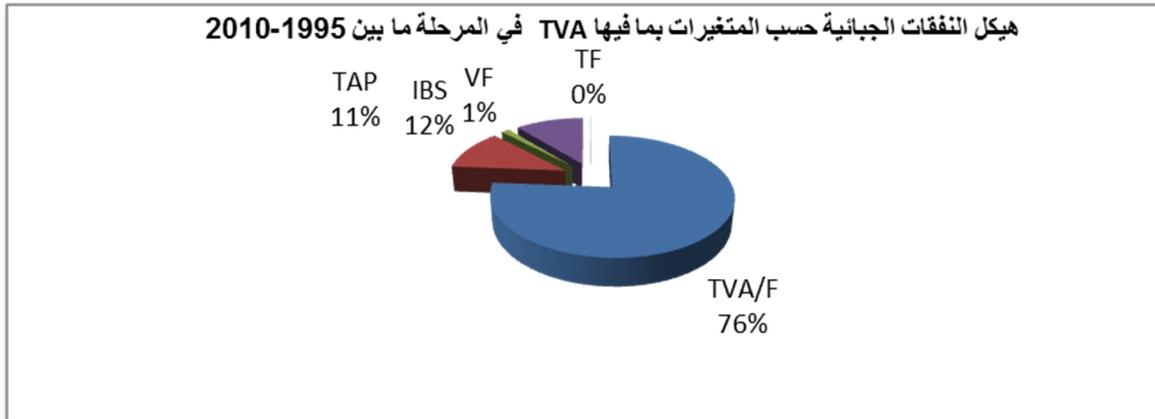
انطلاقا من الهيكل العام للنظام الضريبي الجزائري يمكن تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب المتغيرات التالية: الضريبة على ارباح الشركات IBS، الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/F، الرسم العقاري TF، الضريبة على الدخل الاجمالي IRG، الرسم على النشاط المهني TAP، الدفع الجزائي VF.

بحيث نتطرق الى المتغيرات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/F، ثم هيكل النفقات الجبائية حسب مساهمة كل ضريبة فيها، ثم حسب المتغيرات الجبائية خارج عن الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA .

الفرع الاول: تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب المتغيرات الجبائية بما فيها الرسم على القيمة المضافة TVA .

يقصد بالمتغيرات الجبائية الضرائب و الرسوم التي يستفيد من الاعفاء منها المكلفون المنتسبون الى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI و الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ANSEJ. الشكل ادناه يبين ان الرسم على القيمة المضافة هو الاكثر اهمية بالنسبة للإعفاءات الجبائية بنسبة قدرت ب 76% متبوعا بالضريبة على ارباح الشركات بنسبة 12%، و الرسم على النشاط المهني بنسبة 11% اما المتغيرات الباقية فهي قليلة الاهمية بالنسبة للنفقات الجبائية.

الشكل رقم(03): هيكل النفقات الجبائية حسب طبيعة كل ضريبة بما فيها TVA/F



فمن الناحية المالية فان المشروعات الاستثمارية في مراحل انجازها الاولى تحتاج الى تدفقات مالية كبيرة خارج الرسم عن القيمة المضافة TVA، الامر الذي يؤدي الى فقدان الخزينة العمومية لمورد مالي مهم يصعب تعويضه عن طريقة الضرائب المفروضة على الارباح و المداخيل في مرحلة الاستغلال، و هذا ما تأكده نسب كلا من الضريبة على ارباح الشركات IBS و الرسم على النشاط المهني TAP و التي جاءت متدنية، اما من الناحية الاقتصادية فيجب النظر الى عدد المشاريع و حجمها حتى نستطيع الحكم على مدى فعالية النفقة الجبائية، كذلك يجب معرفة عدد مناصب الشغل و تركيبتها للحكم على فعالية النفقة الجبائية من الناحية الاجتماعية.

الفرع الثاني: هيكل النفقات الجبائية حسب مساهمة كل ضريبة

يسمح هذا المعيار بمعرفة طبيعة الضرائب و الرسوم الهامة المشكلة لهيكل النفقات الجبائية، و الجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم(48): هيكل النفقات الجبائية حسب مساهمة كل ضريبة للفترة ما بين 1995

الى 2010

السنوات	TVA/F	IBS	VF	TAP
1995	29%	5%	8%	58%
1996	45%	38%	3%	14%
1997	47%	29%	4%	20%
1998	57%	24%	2%	17%
1999	64%	17%	5%	14%
2000	69%	11%	3%	17%
2001	65%	16%	5%	14%
2002	65%	12%	2%	21%
2003	57%	8%	3%	32%
2004	80%	8%	1%	11%
2005	65%	25%	0%	10%
2006	82%	11%	0%	7%
2007	84%	5%	الغني	11%
2008	87%	8%	الغني	5%
2009	97%	1%	الغني	2%
2010	84%	14%	الغني	2%

و يمكن تحليل معطيات هذا الجدول من خلال النقاط التالية:

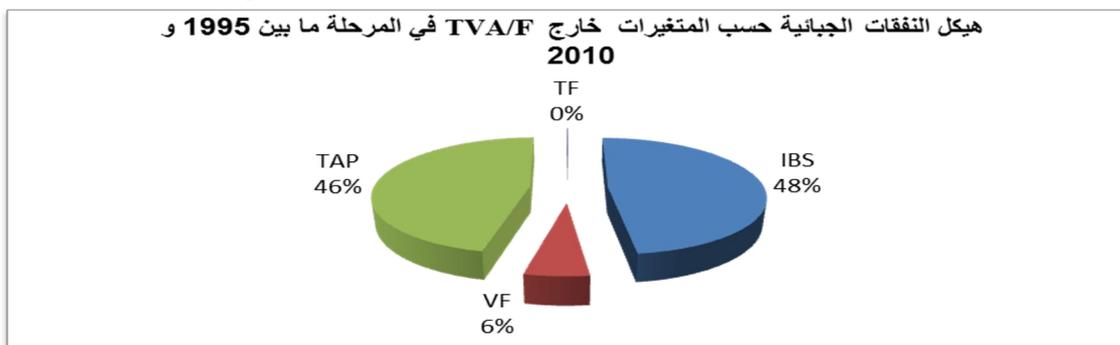
- الرسم على النشاط المهني TAP اخذ الحصة الاكبر من النفقات الجبائية المقدرة بنسبة 58% و ذلك في سنة 1995، وفي سنة 2003 بنسبة 32% .
- وجود تقارب بين مساهمة الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/Franchise بنسبة (45%) ، و الضريبة علي ارباح الشركات IBS بنسبة (38%) .
- في المرحلة ما بين 1995-1997 سجلت مساهمة الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/Franchise نسبة اقل من 50%، بينما سجلت اكثر من ذلك في المرحلة ما بين 1998-2010.
- حصة الضريبة علي ارباح الشركات IBS سجلت اضعف نسبة لها في سنة 2009 بنسبة قدرت ب 1%.

من خلال النقاط السابقة نستنتج ان فعالية النفقة الجبائية من الناحية الاقتصادية او الاجتماعية لا يمكن معرفتها خلال سنة مالية واحدة و بالتالي يجب تحليلها خلال فترة زمنية معينة للحكم على ذلك.

الفرع الثالث: هيكل النفقات الجبائية حسب المتغيرات الجبائية خارج عن الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA.

يبين الشكل ادناه هيكل النفقات الجبائية حسب الضرائب خارج الرسم على القيمة المضافة المعفى، بمعنى اظهار مساهمة الضرائب على الارباح و الدخل و رقم الاعمال الى مجموع النفقات الجبائية، و التي تظهر خصيصا في مرحلة الاستغلال، اي بعد دخول المشاريع مرحلة الانتاج ، اي ان المنتج في ذه الحالة يكون خاضع للرسم على القيمة المضافة.

الشكل رقم(04) : هيكل النفقات الجبائية حسب طبيعة كل ضريبة خارج TVA/F



و هذا ما يعكسه ذلك التقارب الكبير بين نسبي الرسم على النشاط المهني المفروض على رقم الاعمال المحقق و المقدرة بنسبة 46% و الضريبة على ارباح الشركات المفروضة على النتيجة المحققة و المقدرة بنسبة 48%. و بالتالي فان الضرائب على الدخل و الارباح هي التي تشكل النسب الاكبر من النفقات الجبائية، و هذا يدل على ان المشروعات هي المستفيد الاكبر من حصص الاعفاءات الجبائية ، بينما الافراد يستفيدون من نسب ضئيلة جد تقارب 6% .

المطلب الثاني: تحليل اثر النفقات الجبائية على ايرادات الجباية العادية

لمعرفة على العلاقة بين النفقات الجبائية و الذي يعبر عنه بمقدار الخسارة في العائدات الجبائية العادية مقارنة بإيرادات الجباية العادية، يجب تحليل حجم النفقات الجبائية بصفة عامة مقارنة مع حجم ايرادات الجبائية العادية، ثم تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب الهدف من النفقات الجبائية (اقتصادي او اجتماعي)، و مقارنته مع حجم ايرادات الجبائية العادية، و في الاخير تحليل هيكل النفقات الجبائية مقارنة بإيرادات الجباية العادية حسب التوجيه الموازي (ميزانية الدولة، الجماعات المحلية).

الفرع الاول: تطور حجم ايرادات الجباية العادية للفترة الممتدة بين 1995 و 2010

يوضح الجدول ادناه تطور ايرادات الجباية العادية، و التي هي في ارتفاع مستمر، رغم انها لم تحقق الأهداف المسطرة من اجلها الا و هي تغطية حجم نفقات التسيير، و هذا بالمقابل لا ينفي الجهود الكبيرة المبذولة من طرف الادارة الجبائية عامة و ادارة الضرائب بصفة خاصة، في عمليات التحصيل و الرقابة البعدية، و قد ساعد على ذلك:

تحسن مردودية الرسم على القيمة المضافة المطبق على السلع المستوردة حيث قدر في سنة 2010 بأكثر من 256 مليار دينار، و قد شهدت هذه المرحلة توسعا كبيرا في حجم الواردات و هذا ما انعكس ايجابا على حصيلة الرسم على القيمة المضافة؛

استمرار مردودية الضريبة على ارباح الشركات في الارتفاع و هذا نتيجة الجهود المبذولة من اجل تطوير الادارة الضريبية و ضبط نظام التصريجات الجبائية لان هذا النوع من الضرائب يعتمد على التصريح الطوعي.

الجدول رقم(49): تطور إيرادات الجباية العادية للفترة بين 1995 و 2010.

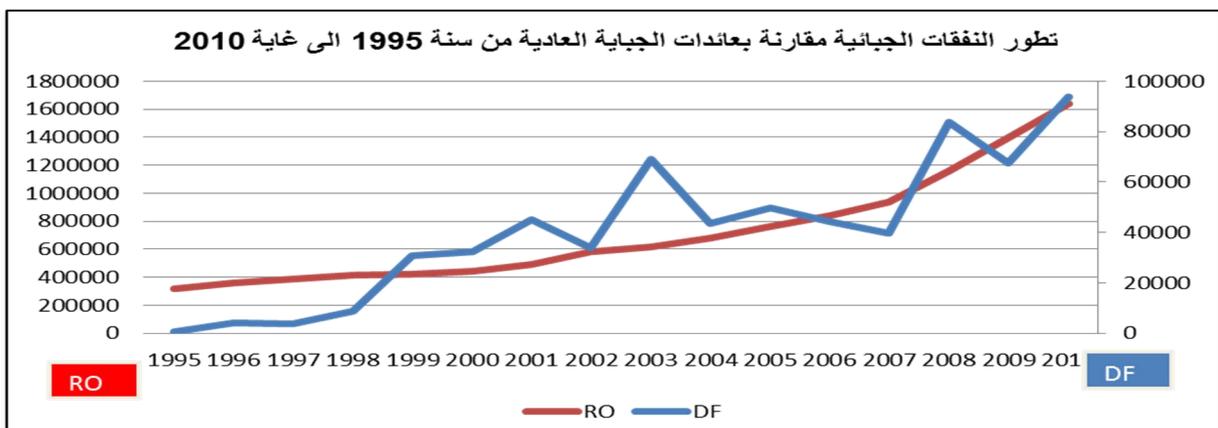
2010	2009	2008	2007	2006	2005	2000	1995	اجمالي المواد
559.41	462.78	331.83	259.48	240.29	168.37	82.34	57.75	الضرائب المباشرة
239.30	180.43	151.91	122.67	94.96	82.77	34.31	32.03	الضريبة على الدخل/اجور
58.27	48.54	41.98	35.91	26.88	22.83	15.72	7.74	الضريبة على الدخل/ اخرى
255.05	229.03	133.47	97.44	118.32	62.64	32.19	16.29	الضريبة على ارباح الشركات
39.84	35.96	33.92	28.13	23.54	19.62	16.21	6.42	حاصل التسجيل و الطابع
493.93	472.63	429.78	347.22	334.37	312.34	172.15	82.32	الرسم على القيمة المضافة
9.09	9.77	10.89	12.97	7.12	9.41	11.18		TVA على المواد البترولية
190.88	189.98	154.57	123.95	114.48	95.30	48.24	30.06	TVA على العمليات بالداخل
252.09	234.79	221.88	170.47	137.61	135.08	56.93	37.68	TVA على الواردات
36.69	35.26	37.36	34.68	34.43	33.75	24.99	13.30	الرسم الداخلي على الاستهلاك
0.42	0.72	0.40	4.10	40.60	38.80	26.92		الرسم على المواد البترولية
1.33	1.07	1.19	0.88	0.98	0.85	0.54	16.88	الضرائب غير المباشرة
183.56	172.47	163.93	132.65	113.40	143.36	90.38	78.63	الحقوق الجمركية
1 309.37	1 172.44	983.63	786.75	745.56	664.80	373.15	244.61	اجمالي الجباية العادية

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل. الوحدة مليار دينار

الفرع الثاني: تحليل حجم النفقات الجبائية مقارنة بإيرادات الجباية العادية

يعتبر معيار مقارنة حجم النفقات الجبائية بالإيرادات الجبائية للدولة من بين المقاييس الهامة لمعرفة مقدرا الخسارة الجبائية ، و من ثمة امكانية اتخاذ القرار و الحكم باستمرارية الاعتماد على بعض النفقات الجبائية من عدمها. و الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم(05): تطور حجم النفقات الجبائية مقارنة بالجباية العادية للفترة 1995-2010



المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

في الحالة العادية فان تزايد حجم النفقات الجبائية يآثر سلبا على حجم الإيرادات العادية ، لكن يبين الشكل اعلاه ان ازدياد حجم الايرادات العادية بوتيرة اكبر من حجم النفقات الجبائية بوجود حالتين، الاولى متعلقة بهيكل النفقات الجبائية اي حجم و تركيبة المشاريع المستفيدة من الاعفاءات الجبائية، التي تتذبذب بين الممنوحة خلال فترة الانجاز و تلك الممنوحة خلال فترة الاستغلال، اما الحالة الثانية، في اقتصار حجم النفقات الجبائية على تلك المتعلقة بأجهزة تشجيع الاستثمار و ترقية الشغل و صعوبة تقدير حجم النفقات الجبائية المتعلقة بالنشاطات الاخرى.

الفرع الثالث: تحليل هيكل النفقات الجبائية حسب الاهداف المسطرة من اجلها

ما من نفقة جبائية الا وضعت من اجل تحقيق هدف معين، و تنحصر هذه الاهداف عموما في الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (50): حجم النفقات الجبائية حسب الهدف منها للفترة 1995 و 2010.

حجم النفقات الجبائية/حجم الايرادات العادية			
ANDI-ANSEJ	ANSEJ	ANDI	السنوات
0,16	-	0,16	1995
1,18	-	1,18	1996
0,95	-	0,95	1997
2,08	-	2,08	1998
7,31	0	7,31	1999
7,26	1,04	6,23	2000
9,17	0,53	8,64	2001
5,85	0,45	5,41	2002
11,19	2,07	9,13	2003
6,36	0,43	5,93	2004
6,53	0,70	5,83	2005
5,27	0,58	4,69	2006
4,23	0,92	3,31	2007
7,23	0,64	6,58	2008
4,82	0,86	3,96	2009
0.09	0.02	0.07	2010
5,31	0.75	4.76	المتوسط

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات.

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان متوسط حصة النفقات الجبائية لكلا الجهازين ANDI و ANSEJ مقارنة بحجم الإيرادات العادية بنسبة 5.31 ، و بحصة قصوى قدرت بنسبة 11.19 و ذلك في سنة 2003، و بحصة دنيا قدرت بنسبة 0.16 و ذلك سنة 1995.

كما نلاحظ كذلك ان متوسط حصة النفقات الجبائية مقارنة بحجم إيرادات الجباية العادية بالنسبة لجهاز تطوير الاستثمار ANDI، و المقدرة بنسبة 4.76، اكبر من تلك المتعلقة بجهاز دعم الشغل ANSEJ و المقدرة بنسبة 0.75، و هذا يدل على ان الاعفاءات الجبائية الموجهة لعملية تطوير الاستثمار تحوز على الحصة الاعلى من النفقات الجبائية، اي ان الدولة فقدت في المتوسط ما يقارب 4.76% من إيراداتها العادية خلال الفترة ما بين 1995 و 2010.

الفرع الرابع: هيكل النفقات الجبائية حسب التوزيع الموازي للإيرادات الجبائية

يمكن توضيح العلاقة بين حجم النفقات الجبائية و إيرادات الجباية العادية و كيفية توزيعها على ميزانية الدولة و موازنة الجماعات المحلية انطلاقا من معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم(51): هيكل النفقات الجبائية حسب التوزيع الموازي للإيرادات الجبائية

السنوات	موازنة الدولة (النسبة المئوية)	موازنة الجماعات المحلية (النسبة المئوية)
1995	0.001	0.52
1996	0.011	1.59
1997	0.008	1.71
1998	0.018	3.42
1999	0.062	12.01
2000	0.060	12.29
2001	0.076	15.89
2002	0.045	13.08
2003	0.072	33.44
2004	0.054	11.24
2005	0.059	9.88
2006	0.048	8.21
2007	0.037	6.57
2008	0.068	9.40
2009	0.046	5.66
2010	0.058	5.15
المتوسط	0.045	9.37

المصدر: وزارة المالية المديرية العامة للتقدير و السياسات

للتحليل الادق لمعطيات الجدول السابق يجب التمييز اولا بين النسب التالية:

❖ حصة النفقات الجبائية مقارنة بالموازنة العامة للدولة و التي تحتوي على: 80٪ من الرسم على القيمة المضافة المعفى TVA/Franchise اضافة الى الضريبة ارباح الشركات IBS و حقوق التسجيل مقارنة بإيرادات الجباية العادية للدولة.

❖ حصة النفقات الجبائية للجماعات المحلية و التي تحتوي على الرسم على النشاط المهني TAP و الرسم العقاري TF و 20٪ من الرسم على القيمة المضافة TVA/Franchise مقارنة بإيرادات الجباية العادية للجماعات المحلية (البلديات، الولايات، و الصندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية).

يمكن ان نستخلص من الجدول الملاحظات التالية:

- ان نسبة النفقات الجبائية للدولة مقارنة بإيرادات الجباية العادية للدولة اقل من الواحد (01) على طول المرحلة ما بين 1995 و 2010، و بمتوسط عام قدر بـ: 0.045، كما نلاحظ ايضا تقارب متوسط الحصص بالنسبة للمرحلة 2000 و 2004 بمعدل 0.07 و متوسط الحصص بالنسبة للمرحلة 2005 و 2010 بمعدل قدر بـ: 0.05؛
- ان الحصة العظمى للنفقات الجبائية للجماعات المحلية مقارنة بمجموع الإيرادات العادية تقدر بنسبة 33.44٪ و ذلك في سنة 2003 اما الحصة الدنيا فهي تقدر بنسبة 0.52٪ و ذلك سنة 1995، و بمتوسط 9.37٪ في المرحلة ما بين 1995 و 2010، كما نلاحظ ارتفاع متوسط الحصص في المرحلة 1995-1999 بنسبة 3.84٪ مقارنة بالمحل 2000-2004 و ذلك بنسبة 17.19، ثم يليها تنقاص في متوسط الحصص بنسبة 7.47 في المرحلة ما بين 2005-2010؛
- النسبة الدنيا للنفقات الجبائية للجماعات المحلية مقارنة بإيرادات الجباية العادية و التي تقدر بنسبة 0.52٪ اكبر من النسبة العظمى للنفقات الجبائية للدولة مقارنة بإيرادات الجباية العادية و التي تقدر بنسبة 0.37٪.

المطلب الثالث: تحليل فعالية النفقات الجبائية على نمو الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات

يمكن النظر الى سياسة ترشيد النفقات الجبائية على انها العمل على زيادة فعالية النفقة الجبائية بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل و مواجهة التزاماته الداخلية و الخارجية، سواء من خلال تطوير الاستثمار او تدعيم الشغل.

و بالتالي من الاهمية بما كان تحليل نسبة مساهمة الاجراءات الجبائية الاستثنائية و التي نعبر عنها بالنفقات الجبائية في تطور الناتج الداخلي الخام ، و قياس مرونة التغيير في حجم النفقات الجبائية مقارنة بالتغيير في حجم الناتج الداخلي الخام.

و بما اننا بصدد تحليل النفقات الجبائية المتعلقة بالجباية العادية و بالتالي من الاجدر مقارنتها مع حجم الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات و هذا باستبعاد الجباية البترولية من جهة و ومساهمة هذا القطاع في حجم الناتج الداخلي الخام عامة.

الفرع الاول: اثر النفقات الجبائية على الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات.

ان المكون الاساسي للناتج الداخلي الخام الذي يمكن للنفقات الجبائية ان تثر فيه هو عامل الاستثمار، و بالتالي فهي تساهم بشكل كبير جدا في تكوين الناتج الداخلي الخام عن طريق الرفع من حجم الاستثمارات.

غير ان تحليل النفقات الجبائية المؤثرة في الناتج الداخلي الخام لا يتوقف على الامتيازات الجبائية التي تمنحها مختلف هيئات الدولة المكلفة بالاستثمار و التشغيل، و انما يتعدى الى النفقات الجبائية التي يمنحها النظام الضريبي ككل فالتقليص من معدلات الاخضاع للضريبة على ارباح الشركات او الرسم على القيمة المضافة يساهم في الزيادة في حجم الاستثمار و من ثمة الناتج الداخلي الخام.

لكن الاشكالية المطروحة حاليا هي كيفية تقدير حجم النفقات الجبائية غير المقترنة بهذه ابالامتيازات الضريبية الممنوحة في اطار الوطالة الوطنية لتطور الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب. و بالتالي سوف تقتصر دراستنا على الهيئات المانحة للامتيازات الجبائية المحفزة للاستثمار فقط. كما هو موضح في الجدول التالي و الذي يرسم العلاقة بين تطور حجم النفقات الجبائية و حجم الناتج الداخلي الخام في الفترة ما بين 1995 و 2010.

الجدول رقم(52): تطور حجم النفقات الجبائية مقارنة بالنتاج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات 1995-2010

DF/PIBhh %	النفقة الجبائية DF	النتاج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات PIBhh	السنوات
0.03	524	1 499 431.90	1995
0.23	4216	1 819 613.60	1996
0.19	3675	1 941 182.20	1997
0.39	8658	2 192 269.10	1998
1.31	30776	2 357 200.00	1999
1.31	32457	2 485 500.00	2000
1.60	45180	2 817 800.00	2001
1.11	33878	3 060 500.00	2002
2.04	69246	3 391 000.00	2003
1.16	43434	3 739 100.00	2004
1.22	49717	4 060 900.00	2005
0.99	44173	4 453 700.00	2006
0.82	39565	4 851 800.00	2007
1.59	83689	5 260 900.00	2008
1.17	67356	5 732 800.00	2009
1.19	93671	7 869 050.00	2010

الوحدة: مليون دينار

المصدر وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات

ان ادراج الاستثناءات و الاعفاءات الجبائية في القانون الضريبي وجد خصيصا لتحقيق اهداف اقتصادية و اجتماعية، و لعل اهم هدف هو تشجيع الاستثمار الذي يعتبر عصب كل الاقتصاديات و المساهم الرئيسي في نماء الناتج الداخلي الخام، و بالتالي فان فعالية النفقات الجبائية تظهر جليا في العلاقة بين التطور في الناتج الداخلي الخام مقارنة بحجم النفقات الجبائية الممنوحة.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ انه في سنة 2003 كانت مساهمة النفقات الجبائية في تطور الناتج الداخلي الخام جد معتبرة اذ قدرت بنسبة 2.04% ، في حين سجلت سنة 1995 ادنى نسبة و التي قدرت ب0.03%.

و بالتالي يمكن القول انه هناك علاقة طردية بين التطور في حجم النفقات الجبائية و التطور في حجم الناتج الداخلي الخام.

الفرع الثاني: تحليل نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات
اولا: تحليل نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات بما فيه
TVA

و الجدول التالي يوضح توزيع النفقات الجبائية حسب الاجهزة الموضوعة لتدعيم الاستثمار و الممثلة
في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI و الجهاز المكلف بترقية و تدعيم التشغيل و الممثلة في
الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ANSEJ، مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع
المحروقات.

الجدول رقم (53): نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات
بما فيه الرسم على القيمة المضافة TVA

نسبة النفقات الجبائية مقارنة الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات			السنوات
ANDI-ANSEJ (%)	ANSEJ (%)	ANDI (%)	
0,03	-	0,03	1995
0,23	-	0,23	1996
0,18	-	0,18	1997
0,39	-	0,39	1998
1,30	0	1,30	1999
1,30	0,18	1,11	2000
1,60	0,09	1,51	2001
1,10	0,08	1,02	2002
2,04	0,37	1,66	2003
1,16	0,07	1,08	2004
1,22	0,13	1,09	2005
0,99	0,10	0,88	2006
0,81	0,17	0,63	2007
1,59	0,14	1,44	2008
1,17	0,20	0,96	2009
0,03	0,33	1,18	2010
1.01	0.16	0.98	المتوسط

المصدر: المصدر وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات

نحاول في هذه النقطة تحليل العلاقة الموجودة بين حجم النفقات الجبائية و تطور الناتج الداخلي الخام و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار الرسم على القيمة المضافة TVA ، اي ان نعتبره كنفقة جبائية و لو تعلق الامر فقط بمرحلة الانجاز ، لان البعض لا يعتبر الرسم على القيمة المضافة في هذه المرحلة كنفقة جبائية و انما كتسهيلات على خزينة المؤسسة لأنه سوف يعيد دفعه في مرحلة الاستغلال.

و يمكن ان نستخلص من معطيات الجدول السابق:

- ان نسبة النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات اكبر من نسبة النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب الاستثمار مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات ؛

- ان نسبة النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب الاستثمار مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات لا تتعدى 0.5% و بنسبة عظمى تقدر بنسبة 0.38% في سنة 2003 و بمتوسط قدرة 0.16% بين 1999 و سنة 2010؛

- ان نسب النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات تتعدى 1% الا في المرحلة بين 1995 و 1998 و كذا السنوات 2006،2007 و 2009 ، و قد سجلت نسبة قصوى قدرت بنسبة 1.66% في سنة 2003 و بمعدل متوسط قدره 0.98%؛

- ان نسب النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات كلا الوكالتين ANSEJ و ANDI يتعدى 1% الا في السنوات 2006 و 2007 و بنسبة قصوى تساوي 2.04% سنة 2003 و بمعدل متوسط قدره 1.01%.

ثانيا: تحليل نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات بدون

الرسم على القيمة المضافة TVA

سوف نحاول تبيان اثر النفقات الجبائية على الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات بدون الاخذ بعين الاعتبار الرسم على القيمة المضافة، اي اننا نفترض ان الخسارة في الرسم على القيمة المضافة

تعتبر في هذه الحالة كتسهيلات لحزينة المؤسسة، و التي سوف تستردها الخزينة العمومية عند دخول المشروع حيز الاستغلال.

و سوف نحاول تبين هذه العلاقة من خلال الجدول التالي الذي يبرز العلاقة بين حجم النفقات الجبائية و الناتج الداخلي الخام خارق قطاع المحروقات من سنة 1995 الى غاية 2010.

الجدول رقم(54):نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات

بدون الرسم على القيمة المضافة TVA

نسبة النفقات الجبائية الى الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات (%)	الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات	النفقات الجبائية	السنوات
0,02	1499431,9	373	1995
0,12	1819613,6	2327	1996
0,1	1941182,2	1957	1997
0,16	2192269,1	3701	1998
0,47	2357200	11129	1999
0,40	2485500	10145	2000
0,56	2817800	15897	2001
0,38	3060500	11874	2002
0,87	3391000	29640	2003
0,22	3739100	8596	2004
0,42	4060900	17194	2005
0,18	4453700	8113	2006
0,13	4851800	6310	2007
0,20	5260900	10697	2008
0,03	5732800	2038	2009
0,18	7869050	14729	2010
0,28	المتوسط		

الوحدة مليون دينار

المصدر وزارة المالية المديرية العامة للتقدير و السياسات

من الجدول السابق نلاحظ ان نسبة النفقات الجبائية (خارج الرسم على القيمة المضافة) الى الناتج الداخلي الخام خارج نطاق المحروقات لا تتعدى 1٪ خلال المرحلة المدروسة من سنة 1995 الى غاية 2010 بينما يقدر المعدل المتوسط بنسبة 0.28٪.

الفرع الثالث: قياس مرونة التغيير بين النفقات الجبائية و الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات.

مقدار التغيير بين حجم النفقات الجبائية و الناتج الداخلي الخام يمكن قياسه بواسطة الية المرونة وفقا للحالتين التاليتين:

- مقدار التغيير بين الناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات مقارنة بالنفقات الجبائية :

$$E_1 = \Delta \text{PIB} / \Delta \text{DF}$$

- مقدار التغيير بين النفقات الجبائية مقارنة بالناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات:

$$E_2 = \Delta \text{DF} / \Delta \text{PIB}$$

اولا: مقدار التغيير بين الناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات مقارنة بالنفقات الجبائية E_1

يعتبر الناتج الداخلي الخام من بين المؤشرات الهامة لقياس اداء الاقتصاد الوطني، و كذا نسبة مساهمة قطاعات النشاط الاقتصادي في تكوينه، الا ان بعض الدول تعطي مؤشراتها المتعلقة بالاقتصاد الوطني نوعا من الضبابية و خاصة اذا تعلق الامر بالدول الريعية مثل ما هو الشأن بالنسبة للاقتصاد الوطني الجزائري، كون المؤشرات الاقتصادية الكبرى تقدم بما فيه قطاع المحروقات الذي يخضع الى قانون خاص بها، و مؤشرت خارج قطاع المحروقات و هي محل دراستنا في هذه النقطة.

و بما ان النفقات الجبائية تاتر في احدى المكونات الاساسية لتكوين الناتج الداخلي الخام و هو الاستثمار، فبالتالي كان من الاجدر دراسة درجة استجابة التغيير في هذه النفقات على الناتج الداخلي الخام. بمعنى هل ان التغيير في حجم الناتج الداخلي الخام يستجيب للتغيير في حجم النفقات الجبائية او لا؟ و الجدول التالي يوضح التغيير بين الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات و حجم النفقات الجبائية المترتبة عن الاحكام المتعلقة بكلا من الهيئتين ANDI و ANSEJ خلال الفترة ما بين 1996 و 2010.

الجدول رقم(55): مقدار التغيير بين الناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات مقارنة بالنفقات الجبائية

تغير الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات مقارنة بالنفقات الجبائية									
ANDI-ANSEJ			ANSEJ			ANDI			السنوات
E1	ΔPIB	ΔDF	E1	ΔPIB	ΔDF	E1	ΔPIB	ΔDF	
0,1	21,35	704,58	-	21,35	-	0,1	21,35	704,58	1996
-0,52	6,68	-12,83	-	6,68	-	-0,52	6,68	-12,83	1997
0,1	12,94	135,59	-	12,94	-	0,1	12,94	135,59	1998
0,02	7,53	255,46	-	7,53	-	0,01	7,53	255,46	1999
1	5,44	5,46	0	5,44	0	-0,57	5,44	-9,59	2000
0,34	13,37	39,2	-0,31	13,37	-43,31	0,25	13,37	52,93	2001
-0,34	8,61	-25,02	-5,26	8,61	-1,64	-0,32	8,61	-26,46	2002
0,1	10,8	104,4	0,03	10,8	395,35	0,13	10,8	80,38	2003
-0,28	10,27	-37,28	-0,13	10,27	-76,95	-0,36	10,27	-28,28	2004
0,6	8,61	14,47	0,11	8,61	80,26	0,89	8,61	9,67	2005
-0,87	9,67	-11,15	-1,07	9,67	-9,01	-0,85	9,67	-11,41	2006
-0,86	8,94	-10,43	0,11	8,94	78,68	-0,42	8,94	-21,21	2007
0,08	8,43	111,52	-0,59	8,43	-14,31	0,05	8,43	146,14	2008
-0,46	8,97	-19,52	0,14	8,97	61,92	-0,33	8,97	-27,42	2009
0,21	8,15	39,06	0,11	8,15	70,84	0,25	8,15	32,18	2010
-0,05	9,98	86,23	-0,68	9,98	54,18	-0,11	9,98	85,32	المتوسط

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات

من الجدول اعلاه نستخلص ان:

مرونة النفقات الجبائية المترتبة عن الاجراءات الاستثنائية و المتعلقة بكلا من الجهازين ANDI و ANSEJ موجبة مقارنة بالناتج الداخلي الخام للسنوات التالية: 1996، 1998، 1999، 2000، 2003، 2005، 2008، 2010. و هو ما يعنى وجود علاقة بين نمو الناتج الداخلي الخام و حجم النفقات الجبائية بينما نجد هذه المرونة سالبة للسنوات التالية: 1997، 2002، 2004، 2006، 2007، 2009، و هو ما يعنى اختفاء العلاقة بين المتغيرتين السلفتين.

نجد كذلك ان المرونة المتوسطة سالبة لكلا الهياتين (ANDI بنسبة -0.11 و ANSEJ بنسبة -0.68) و هو ما يبين ضعف الارتباط بين النفقات الجبائية بصفة عامة و الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات، و يمكن تفسير ذلك بضعف الاستثمارات المستفيدة من الامتيازات الجبائية المتعلقة بتطوير الاستثمار و تدعيم التشغيل و المكونة للناتج الداخلي الخام. و كذا تذبذب في حجم النفقات الجبائية من سنة الى اخرى.

ثانيا: مقدار التغيير بين بالنفقات الجبائية مقارنة بالناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات E_2 يمكن تفسير العلاقة بين التغيير في حجم النفقات الجبائية و اثرها على الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات وفقا لمعطيات الجدول التالي:

الجدول رقم(56): مقدار التغيير بين النفقات الجبائية مقارنة بالناتج الداخلي خارج قطاع المحروقات

تغير النفقات الجبائية مقارنة بالناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات									
ANDI-ANSEJ			ANSEJ			ANDI			السنوات
E= $\Delta DF/\Delta PIB$	ΔPIB	ΔDF	ΔDF	ΔPIB	E= $\Delta DF/\Delta PIB$	E= $\Delta DF/\Delta PIB$	ΔPIB	ΔDF	
-	-	-	-	-	-	-	-	-	1995
33	21,35	704,58	-	21,35	-	33	21,35	704,58	1996
-1,92	6,68	-12,83	-	6,68	-	-1,92	6,68	-12,83	1997
10,48	12,94	135,59	-	12,94	-	10,48	12,94	135,59	1998
33,95	7,53	255,46	-	7,53	-	33,95	7,53	255,46	1999
1,01	5,44	5,46	0	5,44	0	-1,76	5,44	-9,59	2000
2,93	13,37	39,2	-43,31	13,37	-3,2	3,96	13,37	52,93	2001
-2,91	8,61	-25,02	-1,64	8,61	-0,18	-3,07	8,61	-26,46	2002
9,67	10,8	104,4	395,35	10,8	36,85	7,44	10,8	80,38	2003
-3,63	10,27	-37,28	-76,95	10,27	-6,38	-2,76	10,27	-28,28	2004
1,68	8,61	14,47	80,26	8,61	7,99	1,12	8,61	9,67	2005
-1,15	9,67	-11,15	-9,01	9,67	-0,89	-1,18	9,67	-11,41	2006
-1,16	8,94	-10,43	78,68	8,94	6,03	-2,37	8,94	-21,21	2007
13,22	8,43	111,52	-14,31	8,43	-0,85	17,33	8,43	146,14	2008
-2,17	8,97	-19,52	61,92	8,97	4,25	-3,05	8,97	-27,42	2009
4,79	8,15	39,06	70,84	8,15	8,69	3,95	8,15	32,18	2010
6,51	9,98	86,24	36,13	9,98	6,52	6,34	9,98	85,32	المتوسط

الوحدة: مليون دينار

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للتقدير و السياسات

المتغيرة حجم النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI ذو علاقة موجبة مقارنة بالناتج الداخلي الخام للسنوات التالية: 1996، 1998، 1999، 2001،

2003 ، 2005 ، 2008 ، 2010 . بينما هذه المتغيرة سالبة بالنسبة للسنوات التالية: 1997 ، 2000 ، 2002 ، 2004 ، 2006 ، 2009 . كما نلاحظ ايضا ان المتغيرة حجم النفقات الجبائية الناتجة عن استثمارات ANDI و ANSEJ ذات مرونة موجبة مقارنة بالنتائج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات للسنوات التالية: 1996 ، 1998 ، 1999 ، 2001 ، 2003 ، 2005 ، 2008 ، 2010 . و ان المرونة سالبة تماما للسنوات : 1997 ، 2000 ، 2002 ، 2004 ، 2006 ، 2007 ، 2009 .

و عموما فان المرونة موجبة لحجم النفقات الجبائية الناتجة عن كل من استثمارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.(ANDI بنسبة 6.34 و ANSEJ بنسبة 6.52) و هذا ما يبين العلاقة السببية بين حجم النفقات الجبائية و الناتج الداخلي الخام اي ان حجم النفقات الجبائية يآثر بشكل كبير في توسع و نمو الاستثمار و التي يكون العنصر الاساسي لحجم الناتج الداخلي الخام.

الفرع الرابع: اثر النفقات الجبائية الى عجز الموازنة العامة

تبين معطيات الجدول ادناه اثر النفقات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة و كذا النفقات الجبائية خارج الرسم على القيمة المضافة على عجز الموازنة العامة للمرحلة ما بين 1995 و 2010 .

الجدول رقم(57): نسبة النفقة الجبائية الى عجز الموازنة العامة 2010-1995

2010-1995	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	
650.25	93,67	67,36	83,69	39,57	44,17	49,72	43,43	69,25	33,88	45,18	32,46	30,78	8,66	3,68	4,22	0,52	النفقات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة المعفى
-	14,73	2,04	10,70	6,31	8,11	17,19	8,60	29,64	11,87	15,90	10,15	11,13	3,70	1,96	2,33	0,37	النفقات الجبائية خارج ارسوم على القيمة المضافة المعفى
-	-	-	-	-	-	-	-	-	29,34	-	-	-	-	-7,29	-	-	العجز الموازني الحقيقي
المعوسط	النسب																
27.24%	5,85	7,29	6,47	3,18	6,24	12,91	16,66	32,91	115,47	63,70	53,25	50,00	4,56	50,48	6,56	0,33	بما فيه DF F-TVA /DR
9.74%	0,92	0,22	0,83	0,51	1,15	4,46	3,30	14,09	40,46	22,42	16,65	18,08	1,95	26,89	3,62	0,24	بدون DF F-TVA /DR

الوحدة: مليون دينار

المصدر: وزارة المالية، المديرية، مديرية السياسة و التقديرات

تجدر الملاحظة ان جميع السنوات محل الدراسة من سنة 1995 الى غاية 2010 سجلت حالة عجز موازني الا سنة 2002 التي سجلت فائض موازني و الذي لم يأخذ بعين الاعتبار في الحسابات. و يعتبر العجز الموازني محل الدراسة عجزا موازنيا حقيقيا و ليس تقديريا بمعنى ليس نفس العجز الموجود على قوانين المالية السنوية.

المعدل المتوسط للنفقات الجبائية مقارنة بالعجز الموازني تمثل اكثر من 27% و ذلك في حالة احتساب الرسم على القيمة المضافة ، و تمثل 9% في حالة عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الرابع: تحليل فعالية النفقات الجبائية مقارنة بعدد مناصب الشغل و الاستثمارات المحققة

للنفقات الجبائية اثار مباشرة على سياسة التشغيل و الاستثمار، و بالتالي فهي تعتبر طريقة فعالة اذا ما احسن استخدامها لتحفيز المستثمرين لخلق استثمارات جديدة و توسيع الموجودة منها و بالمقابل خلق مناصب شغل دائمة، و المحافظة على ديمومة و استمرارية حياة الشركة، و بالتالي المحافظة على مناصب الشغل الموجودة.

الفرع الاول: فعالية النفقات الجبائية في تحفيز الاستثمار و خلق مناصب الشغل.

يبين الجدول ادناه علاقة النفقات الجبائية بالمبالغ المستثمرة و عدد مناصب الشغل المنشأة.

الجدول رقم(58): علاقة النفقات الجبائية بكلا من الاستثمارات المنشأة و مناصب الشغل

المتعلقة بها. 2010-2002

السنوات	النفقات الجبائية	عدد المشاريع	المبالغ	عدد مناصب الشغل	النفقات الجبائية/المشاريع	النفقات الجبائية/عدد المناصب	النفقات الجبائية/المبالغ
2002	31295	438	67000	23 589	71,45	1,33	0,47
2003	56451	1 351	234000	19 424	41,78	2,91	0,24
2004	40485	763	200000	15 810	53,06	2,56	0,20
2005	44401	770	114000	16 715	57,66	2,66	0,39
2006	39336	1 957	311000	28 588	20,10	1,38	0,13
2007	30992	3 991	320000	45 583	7,77	0,68	0,10
2008	76283	6 114	486000	44 741	12,48	1,70	0,16
2009	55364	6 878	173000	22 872	8,05	2,42	0,32
2010	73183	2 753	42000	9 149	26,58	8,00	1,74
المتوسط	-	-	-	-	33,21	2,63	0,42

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان العلاقة بين مجموع النفقات الجبائية و عدد المناصب المنشأة، يتسم بعدم التجانس لأنه لو تأخذ على سبيل المثال سنة 2007 فان مجموع النفقات الجبائية الممنوحة للمستثمرين و المقدرة بمبلغ 30.992 مليون دينار سمحت بإنشاء ما يقارب 45583 منصب شغل ، بينما في سنة 2008 فان مجموع النفقات الجبائية الممنوحة للمستثمرين و المقدرة بمبلغ 76.283 مليون دينار سمحت بإنشاء ما يقارب 44741 منصب شغل، اي بانخفاض قدر بـ 842 منصب شغل رغم ان مبلغ النفقات الجبائية المضحى بها لسنة 2008 يقدر بضعف مبلغ سنة 2007. و نفس الملاحظة بالنسبة لسنتي 2009 و 2010.

و بالمقابل فانه لكل منصب شغل منشأ يستفيد المستثمر من 2.63 مليون دينار من النفقات الجبائية و هذا في المرحلة ما بين 2002 و 2010، و تبقى سنة 2010 لوحدها تشكل اكبر تضحية جبائية لكل منصب منشأ مقدرة بمبلغ 8 مليون دينار جزائري.

و لكل وحدة نقدية مقدرة بمبلغ 1 مليون دينار مستثمر تكلف ما مقداره 420.000 دج ، و قد سجلت سنة 2010 اقصى تكلفة بحيث ان الوحدة النقدية المستثمرة و المقدرة بمبلغ 1 مليون دينار تؤدي الى تسجيل 1.74 مليون دينار.

الفرع الثاني: العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية و الاستثمار و التشغيل

لتوضيح العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية و التغير في مبالغ الاستثمار و عدد مناصب الشغل، ندرج اولا العلاقة بين درجة استجابة التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة و مبالغ الاستثمارات و عدد مناصب الشغل، و ثانيا درجة استجابة التغير في حجم النفقات الجبائية خارج الرسم على القيمة المضافة و مبالغ الاستثمارات و عدد مناصب الشغل.

اولا: العلاقة بين درجة استجابة التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة و مبالغ الاستثمارات و عدد مناصب الشغل.

بهدف تحديد العلاقة بين النفقات الجبائية و حجم الاستثمار ، يوضح الجدول التالي تطور حجم النفقات الجبائية بما فيه الرسم على القيمة المضافة و تكاليف الاستثمارات المنشأة و كذا عدد المناصب المنشأة و ذلك خلال المرحلة ما بين 2003 و 2010.

الجدول رقم(59): العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيها TVA و مبالغ الاستثمارات للفترة ما بين 2003 الى 2010.

المرحلة	التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيه TVA	التغير في مبلغ الاستثمارات	التغير في عدد مناصب الشغل	النسبة بين التغير في عدد مناصب الشغل الى التغير في حجم النفقات الجبائية	النسبة بين التغير في مبالغ الاستثمارات الى التغير في حجم النفقات الجبائية بما فيه TVA
2003	80,38	249,25	-17,66	3,10	-0,22
2004	-28,28	-14,53	-18,61	0,51	0,66
2005	9,67	-43,00	5,72	-4,45	0,59
2006	-11,41	172,81	71,03	-15,15	-6,23
2007	-21,21	2,89	59,45	-0,14	-2,80
2008	146,14	51,88	-1,85	0,35	-0,01
2009	-27,42	-64,40	-48,88	2,35	1,78
2010	32,19	-75,72	-60,00	-2,35	-1,86

الوحدة مليون دينار

المصدر: وزارة المالية، مديرية التقدير و السياسات

من خلال معطيات الدول السابق نلاحظ ان:

- التغير النسبي للنفقات الجبائية قد سجلت قيمة قصوى سنة 2008 قدرت بنسبة 146.14٪ و قيمة دنيا قدرت بنسبة -0.28.28٪ و ذلك سنة 2004.
- التغير النسبي لمبلغ الاستثمارات سجل قيمة عظمى قدرت بنسبة 249.25٪ في سنة 2003 و قيمة صغرى قدرت بنسبة -75.72٪ و ذلك سنة 2010.
- التغير النسبي لعدد مناصب الشغل سجل قيمة قصوى قدرت بنسبة 71.03٪ سنة 2006 و قيمة دنيا قدرت بنسبة -60.00٪ و ذلك سنة 2010.

ثانيا: درجة استجابة التغير في حجم النفقات الجبائية خارج الرسم على القيمة المضافة و مبالغ الاستثمارات و عدد مناصب الشغل

يوضح الجدول التالي تطور حجم النفقات الجبائية خارج الرسم على القيمة المضافة و تكاليف الاستثمارات المنشأة و كذا عدد المناصب المنشأة و ذلك خلال المرحلة ما بين 2003 و 2010.

الجدول رقم(60): العلاقة بين التغير في حجم النفقات الجبائية خارج TVA و مبالغ الاستثمارات للفترة ما بين 2003 الى 2010.

المرحلة	التغير في عدد مناصب الشغل	التغير في مبلغ الاستثمارات	التغير في النفقات الجبائية خارج TVA	النسبة بين التغير في عدد مناصب الشغل الى التغير في حجم النفقات الجبائية	النسبة بين التغير في مبالغ الاستثمارات الى التغير في حجم النفقات الجبائية خارج TVA
2003	-17,66	249,25	115,04	-0,15	2,17
2004	-18,61	-14,53	-66,61	0,28	0,22
2005	5,72	-43,00	104,75	0,05	-0,41
2006	71,03	172,81	-53,65	-1,32	-3,22
2007	59,45	2,89	-29,79	-2,00	-0,10
2008	-1,85	51,88	81,00	-0,02	0,64
2009	-48,88	-64,40	-84,98	0,58	0,76
2010	-60,00	-75,72	852,34	-0,07	-0,09

الوحدة مليون دينار

المصدر: وزارة المالية، مديرية التقدير و السياسات

من خلال معطيات الجدول السابق نستخلص ان التغير النسبي في حجم النفقات الجبائية قد سجل قيمة عظمى قدرت بنسبة 852.34 و ذلك سنة 2010 و قيمة دنيا سنة 2008 قدرت بنسبة -84.98.

فبالنسبة للتغير في حجم النفقات الجبائية الى التغير في مبالغ الاستثمارات نلاحظ انه في سنة 2009 اذا تغيرت النفقة الجبائية بنقطة واحدة سوف يؤدي ذلك الى تطور مبلغ الاستثمار بنسبة 75% و هذا ما يبرز العلاقة بين المتغيرين.

اما النسبة بين التغير في عدد مناصب الشغل الى التغير في حجم النفقات الجبائية خارج الرسم على القيمة المضافة فانه نلاحظ في سنة 2009 اذا تغيرت النفقة الجبائية بنقطة واحدة سوف يؤدي ذلك الى تطور عدد مناصب الشغل بنسبة 58% و هذا ما يبرز العلاقة بين المتغيرين.

خلاصة و استنتاجات

من خلال هذا الفصل رأينا ان السياسة الجبائية الاستثنائية الموجهة الى تشجيع الاستثمار و ترقية التشغيل شكلت الحصة العظمى من الاجراءات و القواعد الاستثنائية الواردة في النظام الضريبي، و هذا ليس انطلاقا من عدد الاجراءات الاستثنائية و انما من خلال حجم النفقات الجبائية الناتجة عنها، و هذا نظرا الى الاهتمام الكبير الذي اولته الدولة الى كلا من قطاعي الاستثمار و التشغيل في النشاط الاقتصادي و بشكل اقل الى عمليات الانفاق و التداول.

ان توفر ترسانة قانونية و تشريعية و تنظيمية للإجراءات الموجهة لتشجيع الاستثمار و ترقية التشغيل من خلال وجود القوانين و التشريعات سواء تلك الواردة في قوانين الاستثمار و التشغيل او تلك المدرجة في القانون الجبائي و كذا تنصيب هيئات عامة لمنح التراخيص و متابعة مراحل انجاز و استغلال المشاريع، من خلال الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار او الوكالة الوطنية لترقية التشغيل، ساهمة بصفة فعلية في معرفة و لو بصفة غير دقيقة لحجم النفقات الجبائية المدرجة ضمن اطار الاجراءات الاستثنائية الموجهة للاستثمار و التشغيل، و هذا يعتبر عاملا حاسما للتعرف على مدى نجاعة و فعالية النفقات الجبائية خاصة في المرحلة الاولى من انجاز المشاريع.

سجل نقص الرقابة البعدية و المتابعة للمشاريع الاستثمارية في مرحلة الاستغلال من طرف الهيئات المخولة لذلك سواء الهيئات العامة للاستثمار و التشغيل او الادارة الجبائية او ادارة الجمارك عاملا رئيسيا لصعوبة التعرف على مدى فعالية و نجاعة الاجراءات الجبائية الاستثنائية و بالتالي غياب الشفافية في تسيير جزء جد معتبر من النفقات الجبائية.

ليس من السهل تعميم النتائج المتوصل اليها من خلال دراسة السياسة الجبائية الاستثنائية المتعلقة بالاستثمار و التشغيل على جميع الاجراءات الاستثنائية الواردة في القانون الجبائي الجزائري و التي تخلف نفقات جبائية و هذا لغياب ادنى الاحصائيات على حجم النفقات الجبائية المتعلقة بالاستثناءات الاخرى الواردة في القوانين الجبائية بصفة خاصة و القوانين الخاصة الاخرى المتعلقة بقطاع المحروقات و المناجم و القطاع الجمركي بصفة عامة.

الخاتمة العامة

لقد تعرضنا من خلال فصول هذا الدراسة الى معالجة اشكالية تدور حول مدى فعالية النفقات الجبائية في توجيه و تحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية، انطلاقا من الاستثناءات الجبائية الواردة في القوانين و التشريعات الجبائية المختلفة و السياسة الجبائية التحريضية المتعلقة بتشجيع الاستثمار و ترقية التشغيل، و ذلك من اجل اضافة عامل الشفافية في ترشيد التسيير العمومي للأموال العامة، و القدرة على المفاضلة بينها و بين النفقات العمومية المباشرة.

إن التخطيط لوضع أية سياسة اقتصادية يعني التسطير لأهداف مسبقة و وسائل تحقيقها، و لعل الهدف الأسمى من أية سياسة اقتصادية كانت هو تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي بالإضافة إلى أهداف أخرى مثل الأهداف الاجتماعية كالتخفيض من معدلات البطالة، إعادة التوزيع العادل للدخول، تحقيق العدالة الاجتماعية... الخ. لكن المشكلة الأساسية تكمن في وسائل تحقيق هذه الأهداف و كفاءتها. و تعتبر السياسة الجبائية عامة و السياسة الجبائية الاستثنائية خاصة احد ابرز هذه الوسائل و أنجعها- إذا ما أحسن استخدامها- لتحقيق هذه الأهداف و ذلك من خلال آثارها الاقتصادية على المتغيرات الاقتصادية الكلية و الجزئية (الاستثمار، الادخار، التشغيل، المستوى العام للأسعار، الاستهلاك، عوامل الإنتاج، إعادة التوزيع العادل للدخول... الخ).

ان استعمال النفقات الجبائية كأداة للتدخل الحكومي لا يقتصر على دولة معينة فقط بل ان مختلف الدول تدرج اجراءات جبائية استثنائية في مختلف انظمتها الجبائية تفرز نفقات جبائية و هذه الصفة متلازمة مع هياكل جميع الانظمة الجبائية لمختلف الدول مهما كان توجهها، اي انه لكل قاعدة جبائية استثناء مقصودا لتحقيق هدف مرغوب، و يبقى التفاوت بين انظمة الدول في الامكانيات التشريعية و التنظيمية الممنوحة للإدارة و مختلف اجهزتها في معرفة حجم و طبيعة النفقات الجبائية و الافراد المستفيدين منها و الاثار المرغوب تحقيقها.

إن الإصلاحات الجبائية المنتهجة من طرف مختلف الأنظمة الجبائية عند ادراجها لإجراءات جبائية استثنائية تهدف من ورائها إلى تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق تحفيز الاستثمار او الادخار، او دعم التشغيل، و يمكن أن نفرق بين الإجراءات والآليات المستعملة في سياسات التدخل الجبائي من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي الظرفي، والإجراءات والادوات المستعملة في التخطيط الهيكلي والذي يتميز بطابع دائم و مستمر. فالإجراءات التي تستعمل الضريبة كأداة للتحفيز الجبائي للاستثمار والادخار و التشغيل هي إجراءات مرنة تتلائم مع أي تغيير في النظام الاقتصادي بمعنى

يجب أن يتزامن مع إصلاحات وتعديلات في المنظومة الجبائية والتي من شأنها دعم السياسة الاقتصادية المتبعة.

تتيح النفقات الجبائية للمكلفين بالضريبة الحصول على تسهيلات مالية وفقا لشروط معدة مسبقا، و هذا ما يسمح لسياسة الإنفاق الجبائي أن تغير من سلوك الأفراد و المؤسسات في المحيط الاقتصادي و الاجتماعي، بحيث يبرز عادة هذا السلوك في الأجل الطويل أكثر فعالية بفعل الأثر النفسي الذي يميز كل نفقة جبائية، إلا أن تزايد و تراكم الإجراءات الجبائية الاستثنائية يمكن أن يعود بالضرر على تناسق و انسجام النظام الجبائي، و يؤثر ذلك على تقبل المكلف للضريبة اي دون الاخلال بمبدأ المقدرة التكليفية للعبء الضريبي، كما تعبر أيضا تزايد النفقات الجبائية عن تعقد النظام الجبائي بحيث يصعب فهم شروط الاستفادة من الإجراءات الجبائية التفضيلية العديدة، و نتيجة لهذا، يحتمل أن يستفيد من هذه الامتيازات الجبائية أفراد بدون وجهة حق و ذلك باستعمال طرق تدليسية كالغش و التهرب الضريبي مما يؤثر على التوجه السليم للسياسة الجبائية.

و حتى يكون استخدام النفقات الجبائية ممكنا و مقبولا يجب أن يتوفر لدى صناع القرار تصور ملائم لسياسة مالية شاملة بغية تحقيق الأهداف المرجوة، و لكي تحقق النفقات الجبائية فعاليتها لا بد أن تكون محددة زمنيا و حجما، سهلة التطبيق و انتقائية، خلافا لهذا، فإن مضاعفة الإجراءات الجبائية التفضيلية يصبح عاملا أساسيا لتعقد و عدم استقرار النظام الجبائي، هذه النتيجة توصل إليها العديد من الدول المتقدمة، خاصة بلدان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، التي تخطت شوطا معتبرا في مجال النفقات الجبائية و خلصت إلى ضرورة تقليص نسبة الاقتطاع الجبائي عن طريق التوسع الأفقي في السياسة الجبائية، أي توسيع الوعاء الجبائي من خلال إعادة النظر في بعض الإعفاءات الجبائية عديمة الفعالية الاقتصادية و الاجتماعية، و هذا ما يقودنا للبحث عن هذه الآلية التي تسمح بتحديد فعالية النفقات الجبائية، و من هذا المنطلق يمكننا أن نقول أن تأثير هذه السياسات كان بشكل إيجابي، فكلما كان عبء الضريبة منخفضا كلما كان الانفاق الجبائي أقل فعالية.

و رغم صعوبة استخدام الاجراءات الجبائية التفضيلية، إلا ان العديد من الأنظمة الجبائية في الدول المتقدمة عامة و الدول النامية بشكل خاص، تدرجها في أنظمتها الجبائية، و قد حظي هذا المفهوم باهتمام واسع من قبل السلطات العمومية و الباحثين ، و قد تمخض عن ذلك دراسات

نظرية معمقة خلصت إلى اعداد تقارير رسمية و بشكل دوري من طرف مؤسسات و هيئات رسمية وطنية، و إقليمية و دولية توجه إلى صناع القرار لتكون لهم سندا في رسم السياسة العامة للدولة.

إن الاجراءات الجبائية التفضيلية متلازمة لأي نظام ضريبي في العالم، و النظام الضريبي الجزائري لم يكن بمعزل عن هذه الاجراءات، سواء تعلق الامر بتشجيع الاستثمار بشقيه المحلي و الأجنبي و تحسين مستوى الصادرات و الحد من ظاهرة البطالة، او الرفع من المستوى المعيشي لدى الافراد و ذلك بالرفع من مداخيلهم الحقيقية عن طريق تخفيض العبء الجبائي على السلع واسعة الاستهلاك و كذا اعفاء ذوي الدخول المحدودة من الضريبة على الدخل، وهذه الاشكال يمكن ان نجدها منضوية تحت اطار هيئات عامة مكلفة بمنح و بمتابعة هذه التحفيزات او نجدها ضمن النظام الضريبي العام.

و على الرغم من الجهود المبذولة في هذا السياق، فإنها لن تؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة، فمستوى النشاط الاقتصادي بقي ضعيفا مقارنة بالحجم الكلي للنفقات الجبائية المخصصة لها، كما بقيت الاستثمارات الأجنبية محدودة خاصة في القطاعات غير النفطية، و نتج عن ذلك، محدودية عدد مناصب الشغل المحققة، و لم يكن للإجراءات المتخذة أثر كبير على تنافسية المؤسسات، و هذا ما تعكسه حجم الصادرات خارج قطاع المحروقات.

بالإضافة إلى ذلك فقد انعكست نتائج اعتماد النفقات الجبائية سلبا على سلوك المستثمرين، و يتجلى ذلك في تغيير وجهة الامتيازات الجبائية إلى أهداف غير التي سطرها السلطات العمومية مما أدى إلى فقدان إيرادات دون تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا خاصة ما يتعلق بتفعيل الاستثمار و التقليل من حجم البطالة، بمعنى أن الدولة تحملت نفقات جبائية دون مقابل، و هو ما تشير إليه نسب التهرب و الغش الجبائي، و اتساع رقعة الاقتصاد الموازي، و قد ساعد في ذلك، ضعف امكانية الادارة الجبائية المادية و البشرية في متابعة و مراقبة الامتيازات الممنوحة.

تبرز مقارنة تصريجات الاستثمارات للموارد غير المحققة بالنسبة للإيرادات الجبائية غياب عنصر فعال يسمح بالتأكد من أن الاجراءات الجبائية المانحة للامتيازات مفيدة أو تعود بالنفع مستقبلا، غير أنه من اللازم أن التأكد من التحفيزات الجبائية هي العامل الحاسم في ترقية الاستثمارات، فهي ضرورية و لكنها غير كافية لوحدها، نظرا لأنه يتعين على الدولة التي تسعى لزيادة الثروة و التشغيل اللذان من شأنهما توسيع الوعاء الجبائي في الأمد الطويل البحث قبل أي شيء عن فعالية النظام الجبائي في النظام العام الذي سيخضع له المستفيدون الامتيازات عند نهاية فترة الاعفاء.

وفيما يخص الفرضيات التي طرحناها في بداية هذا البحث، ومن خلال اختبارنا لها، نستخلص إجابات ونلخصها فيما يلي:

1. **بالنسبة للفرضية الاولى** و المرتبطة باعتبار السياسة الجبائية احدى انجع الوسائل التي تملكها الدولة الحديثة للتدخل في النشاط الاقتصادي. فبالرغم من كون الدور التمويلي للضريبة لنفقات العامة المتزايدة الا انه لا يمكن بحال من الاحوال فرض ضريبة بدون ترك اثر سواء كان مقصودا او غير مقصود هذا الاخير يرمز الى الاستعمال غير التقليدي للضريبة و هو استخدامها اداة من ادوات التدخل الحكومي سواء لتوجيه مسار السياسة العامة للدولة او معالجة اخفاقات السياسات الاقتصادية لها او تحقيق اهداف اقتصادية و اجتماعية و ذلك بالتضحية عن جزء من الايرادات الضريبية و بالتالي فهي تعتبر كأداة فعالة في يد السلطات المالية لتحقيق اهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية. و يتوقف ذلك عن حدود يجب رسمها بدقة حتى لا تنحرف الاجراءات الضريبية غير المالية عن المسار الذي رسمت من اجلها، و يمكن حصر هذه الحدود في المشكلات التي تثار بمناسبة انتهاج سياسة جبائية معينة و على راسها مشكلة الغش و التهرب الضريبيين، حدود الضغط الضريبي ، و مشكلة الازدواج الضريبي.

اذا ما نظرنا الى الاصلاحات الجبائية المستمرة على النظام الضريبي الجزائري نجد انها تفتقد الى الدقة و الحيادية و هذا نتج اما لضعف الامكانيات التنظيمية و التشريعية للجهاز الاداري او لصعوبة الامام بصورة شاملة و شفافة على المجتمع الجبائية فعلى سبيل المثال نجد ان الاصلاحات الضريبية المستمرة على نظام ضريبة الدخل اسس لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التي تفرض على الاشخاص الطبيعيين و المعنويين على حد سواء و الفاصل في ذلك حدود رقم الاعمال المحقق و الهدف من هذه الضريبة هو الرفع من حصيلة الجباية العادية، لكن في المقابل انتهاك مبدا العدالة الضريبية بالنسبة لنظام الاقتطاع من المنبع بالنسبة للضريبة على الدخل الذي يصعب بل يستحيل التهرب من دفعها على عكس من ذلك منح المشرع للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة حرية التصريح برقم اعمالهم و الذي في اغلب الحالات لا يتجاوز المبلغ الذي يدفعه المكلفون الخاضعون لنظام الاقتطاع من المنبع للضريبة على الدخل.

2. **اما الفرضية الثانية** فهي تعد النفقات الجبائية كاختراف مقصود و مرغوب عن القواعد العامة للنظام الضريبي المرجعي ينتج عنه فقدان ايرادات جبائية، و الهدف من ذلك احداث تغييرات هيكلية

في الاقتصاد الوطني. تجسد سياسة النفقات الجبائية على نقيض "الايراد الجبائي" الصورة الشفافة و الواضحة لاستخدام الضريبة كأداة من ادوات التدخل الحكومي التي يجب ان تتلازم و التوجهات العامة للدولة بمعنى انها يجب ان تساير التغيرات الهيكلية للنظام الاقتصادي السائد و قد تكون في نفس الوقت عاملا مساعدا لإحداث هذه التغيرات.

لكن المشكلة التي تثار في هذا المستوى هي كيفية تحديد معايير النظام الجبائي المرجعي و هذا ما عملت عليه معظم الدراسات و الابحاث التي تطرقت الى النفقات الجبائية و اهم ما في الامر هو تحديد معايير النظام الجبائي المرجعي و كل انحراف عن هذا النظام يشكل نفقة جبائية، و في نفس الوقت شكل القبول العام لهذه المعايير مشكلة بحد ذاتها و هذا لاختلاف الهياكل الضريبية للدول سواء كانت متقدمة او نامية الا ان منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية عملت على محاولة ارساء بعض من هذه المعايير التي يمكن تبنيها بصورة تحفظية.

3. و بالنسبة للفرضية الثالثة فهي تتعلق بدوافع استعمال النفقات الجبائية الذي ينبع من المفاضلة بين التضحية الاقتصادية بجزء من الإيرادات الجبائية وفق طرق مقننة و أهداف مسطرة مسبقا أو العمل على تحصيل الإيرادات الجبائية بصفة كلية و إعادة توزيعها على شكل نفقات عامة مباشرة لتحقيق نفس الأهداف. هذه الفرضية هي التي اسست لمصطلح "النفقات الجبائية" على اعتبار انها تتمتع بنفس اثار النفقات العامة المباشرة و بالتالي يمكن للسلطات المالية المفاضلة بينها و بين الانفاق المباشر اذا ما ادركت انها يمكن تحقق نفس الاهداف و باقل تكلفة ادارية، لكن المشكلة التي تطرح هنا هي ايجاد الية يمكن بواسطتها معرفة امكانية تحديد اثار النفقة الجبائية ، و هنا تبرز ثلاثة عوامل اساسية و هي تحديد حجم النفقة الجبائية، الافراد المستفيدون من النفقة الجبائية و تكلفة ادارة هذه النفقة.

كما ان اساليب الرقابة على النفقات العمومية المباشرة يصعب تطبيقها على اليات الرقابة و المتابعة على النفقات الجبائية، فلا يمكن ان تخضع النفقات الجبائية الى نفس اساليب وضع و تحديد و مراقبة الانفاق المباشر.

4. اما الفرضية الرابعة فمضمونها يدور حول تحديد حجم و آثار النفقات الجبائية الذي يسمح بتقييم أداء السياسة الجبائية الاستثنائية و الحكم على مدى فعالية النفقة الجبائية، فيما يخص الأهداف المسطرة من اجلها، و هذا ما يمكن من معرفة اما مواصلة اقرار تلك النفقة الجبائية أو

التخلي عنها و تعويضها باخري. من خلال تعرضنا الى طرق تقدير حجم النفقات الجبائية تبين لنا ان مشكلة تحديد حجم النفقات الجبائية يعتبر مرتبط الفرس في تقييم فعالية النفقات الجبائية و ذلك بمقارنتها مع انعكاساتها على النشاط الاقتصادي و على سلوك الافراد.

فبالنسبة للإجراءات الجبائية التحفيزية الممنوحة لعنصر الشباب الراغب من الانتقال من حالة طالب العمل الى صاحب مشروع خلاق لمناصب العمل، رايانا ان نسبة لا يستهان بها من الامتيازات الجبائية اخذت منحاً غير الذي سطرت من اجله، اي انها انتقلت من نفقة جبائية الغرض منها خلق مناصب شغل و تكوين رأسمال وتراكمه الى تكلفة ادارية الى ان الدولة تكبدت خسارة اليراد الجبائي بمناسبة منها لامتيازات جبائية و خسارة عدم تحقق الاهداف الموضوعية من اجلها، و نفس التحليل يمكن استخلاصه من المشاريع المنضوية تحت غطاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، و ذا على الرغم من ان كلا الهياتين تتمتعان بترسانة تشريعية و تنظيمية تسمح لها بمراقبة و متابعة أنجاز هذه المشاريع و استغلالها.

5. و فيما يخص الفرضية الخامسة و التي تتمحور حول افتقاد النظام الضريبي الجزائري الى رؤية شاملة و واضحة لآلية النفقات الجبائية، الا ما تعلق الامر بالإجراءات الجبائية الاستثنائية الممنوحة لقطاعي الاستثمار و التشغيل من خلال الهيئات العامة التي وضعت من اجلها.

فالأمر الذي يجبر الجهاز الاداري على تضمين الموازنة العامة للدولة لمفهوم النفقات الجبائية هي قوة القانون، فغياب التشريع بصفة عامة يعنى الادارة الجبائية على وجه الخصوص و الاجهزة الادارية الاخرى المرتبطة بها من وجوب اعداد تقارير سنوية حول طبيعة النفقات الجبائية حجمها و الاشخاص المفترض ان يستفيدوا منها، و هذا لن يكون الا بإدخال تعديلات على القانون العضوي 17/84 المنظم لقوانين المالية، و هذا ما يسمح للرأي العام بالاطلاع موضوع النفقات الجبائية من مختلف الزوايا ، و ما تجدر الاشارة اليه ان التوجه نحو هذا الهدف سوف يكون بصورة حتمية كون المؤسسة المالية الدولة صندوق النقد الدولي تلح بشدة حول موضوع الشفافية و الرشادة في تسيير المال العام.

كما ان اغلبية الدول حاليا تدرج فصلا مستقلا حول النفقات الجبائية في كل سنة مالية و هو الأمر الذي يجبر السلطات المالية لدينا بالحذو على نفس المسار بالنسبة لهذه الدول، و هو امر ليس بالصعب اذا توفرت ارادة سياسة كون الجهاز الاداري يتوفر على جزء مهم من النفقات الجبائية

المتعلقة بالهياكل العامة المكلفة بتسيير ملفات الاستثمارات المستفيدة من المزايا الجبائية، و يبقى على السلطات المالية البحث عن اية تحديد النفقات الجبائية المتعلقة بالنظام العام.

وما نخلص إليه في الأخير، ومن اختبار الفرضيات المطروحة، نستخلص عدة نتائج من هذه الدراسة نبينها فيما يلي

- نتائج الدراسة:

من خلال فصول هذا البحث ، يمكننا أن نخلص إلى جملة من النتائج التي نوردتها كما يلي :

كـ مهما تعددت ادوات السياسة الاقتصادية المنتهجة من طرف الدولة، تبقى السياسة الجبائية أداة فعالة في يدها لاستعمالها كأداة للتدخل الحكومي تؤثر بها في كل الميادين الاقتصادية و الاجتماعية التي تريد الدولة تنميتها أو كبحها أو توجيهها نحو القصد الذي تريده. ويكون الشرط الواجب توفره لتحقيق هذه المقاصد هو أن تنبعث سياسة الإصلاح الجبائي من الواقع الاقتصادي والاجتماعي المعاش.

كـ تعد النفقات الجبائية اداة من ادوات التدخل الحكومي بامتياز غير ان نطاق الشفافية للنفقات الجبائية ضعيفا مقارنة بنطاق الشفافية للنفقات المباشرة، و يعد التحكم في تقييم تكلفة النفقات الجبائية أصعب منه في التحكم في تقييم التكلفة المماثلة لها في الانفاق العام المباشر.

كـ تعمل الاجراءات الجبائية التفضيلية على المساس بمبدأ العدالة الجبائية و التناسق الاجتماعي، و على كبح روح المنافسة، فاستفادة بعض المكلفين منها يجعلهم في درجة امتياز دون غيرهم من الخاضعين للنظام الضريبي المرجعي

كـ يؤدي تعدد الانظمة الخاصة المانحة للامتيازات الجبائية الى تعقد النظام الجبائي من جهة، و تعقد التسيير الاداري لضريبة من جهة اخرى

كـ تعمل الاجراءات الجبائية التفضيلية على التأثير على بعض المؤشرات الاقتصادية مما يساهم في تغيير السلوك الاقتصادي للمكلفين بالضريبة ، و ذلك بتخصيص موارده نحو النشاطات التي تقلل من الضرائب المستحقة عليهم، بدلا من استغلال الامكانيات الاقتصادية المتاحة لتطوير الاستثمار و خلق مناصب الشغل

من الصعب تقدير حجم النفقات الجبائية بشكل عام من خلال الاجراءات التفضيلية الواردة في النظام الجبائي ، و تقل نسبة الصعوبة عندما يتعلق الامر بالنفقات الجبائية الناتجة عن الاستثمارات المدرجة ضمن اطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب و الاجهزة الاخرى المكلفة بمنح امتيازات جبائية و هذا لتوفر الاساس القاعدي لمجموع التفضيلات الجبائية و محدوديتها، الا ان ضعف المتابعة و المراقبة البعدية يشكل عائقا لمعرفة الحجم الحقيقي للنفقات الجبائية. فالدولة تفقد في المتوسط أكثر من ربع الحصيلة الجبائية، نظير المزايا الجبائية المقدمة للمؤسسات التابعة لهيئات الدعم الأربعة.

تجبر الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المستثمرين بإيداع و في كل سنة مالية نسبة التقدم في مشاريعهم في مراحل الانجاز، و في حالة عدم الالتزام بهذا الاجراء يفقد المستثمر المزايا الممنوحة له. أما بالنسبة لهيئات الأخرى والمتمثلة في الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، فهي لا تلزم اصحاب المشاريع بهذا الاجراء ، حيث تحرر محضرا واحدا فقط عند انشاء المشروع، مما يعرض النفقة الجبائية الممنوحة الى اخذ مسلك اخر غير الذي انشأت من اجله. و هذا ما يعبر بعمق عن فشل و غياب التنسيق بين مختلف الادارات المتدخلة كإدارة الجمارك، و ادارة الضرائب و الاملاك الوطنية و هيئات دعم الاستثمار.

غياب معالجة قرارات الإلغاء التي تبلغها مصالح الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار إلى الإدارة المركزية للضرائب، هذه الوثائق تحول مباشرة إلى مديريات الضرائب الولائية المعنية دون التأكد من العدد الحقيقي لها ودون مقارنتها بالقائمة التي ترفقها الوكالة ، وعلى سبيل التذكير فإن عمليات المقاربة التي تقوم به ادارة الجمارك غالبا ما تسفر عن فوارق بين القوائم المضبوطة وقرارات الإلغاء المبلغ عنها. حيث الغت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بإلغاء 18021 قرار خلال الفترة الممتدة بين 2012 الى غاية 2014 من مجموع 27165 قرار مسلم في نفس الفترة.

يؤدي استخدام الاجراءات الجبائية التفضيلية إلى فقدان إيرادات مالية معتبرة من خلال تقلص حجم الوعاء الجبائي. فاذا لم تؤدي هذه الاجراءات الى تحقق الاهداف المسطرة من اجلها

فإنها سوف تساهم في ارتفاع العجز الموازي من خلال فقدان الإيرادات المالية من جهة و استفادة المكلفين بالضريبة لتسهيلات مالية بدون الزيادة في حجم الثروة.

يهتم النظام الاحصائي للمديرية العامة للضرائب على سبيل الحصر بالنفقات الجبائية الناتجة من الانظمة الامتيازية مثل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ، مستثيا في نفس الوقت النظام العام للجباية الاستثنائية و هذا ما يصعب بشكل كبير من معرفة الحجم الحقيقي للنفقات الجبائية.

غياب الية لتقييم النفقات الجبائية و فعاليتها و وقعها على الاقتصاد الوطني من خلال خلق الثروة (نمو الناتج الداخلي الخام) و توفير فرص التشغيل و كذلك تقييم اثر هذه النفقات على الموازنة و المالية العمومية من خلال تنوع الوعاء الجبائي.

التوصيات و الاقتراحات:

من منطلق استعراضنا للنتائج العامة للدراسة، و لتصحيح الوضعية الناجمة عن استخدام الاجراءات الجبائية الاستثنائية في الجزائر، نقدم الاقتراحات و التوصيات التالية :

● ضرورة تبني السلطات المالية لمفهوم النفقات الجبائية و ذلك بإرساء اطار تشريعي و تنظيمي يجبر الاجهزة و الادارات المكلفة بمنح و مراقبة المزايا الجبائية سواء في اطار الانظمة الخاصة او النظام الاستثنائي العام بإعداد تقارير دورية عن طبيعة، و حجم النفقات الجبائية و الافراد المستفيدين منها كل في دائرة اختصاصه.

● ينبغي على الجزائر السعي نحو الاستفادة من تجارب الدول التي خاضت شوطا معتبرا في ميدان النفقات الجبائية بغية التقليل من الاثار السلبية من خلال ادراج نفقات جبائية فعالة تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

● يجب على المصالح المؤهلة لمنح و مراقبة ومتابعة الانظمة الاستثنائية ان تبذل مجهودات اكبر في مجال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة و ذلك بممارسة حق المعاينة و جميع اشكال الرقابة المناسبة للتأكد من احترام هؤلاء لالتزاماتهم الجبائية مع القيام بالتسويات المناسبة لمراجعة الوعاء الضريبي على اساس المعلومة المستقاة، كما يجب عليه في نفس الاطار متابعة و مراقبة

المزايا الممنوحة في اطار الاعفاءات الجبائية و هذا بالإحصاء الدائم و كذا التنسيق بين مختلف المصالح المتدخلة في ذلك مثل ادارة الضرائب و ادارة الجمارك و الاملاك الوطنية القادرة على ضمان متابعة النفقات الجبائية و تقييم الاثر الناجم عن المشاريع الاستثمارية المستفيدة و مساهمتها في خلق الثروة و خلق مناصب الشغل.

☞ ضرورة ادماج النفقات الجبائية في المسار العام للموازنة العامة للدولة، الأمر الذي يساعد على توضيح الرؤية و إحاطة الرأي العام بالنقائص و المشاكل المثارة أثناء التطبيق مع تفعيل و تدعيم اليات المتابعة و الرقابة ليس فقط بالنسبة للأنظمة الاستثنائية في اطار الهيئات المخولة لمنح النفقات الجبائية و انما في اطار النظام العام للإجراءات الجبائية الاستثنائية..

☞ السعي من أجل الوصول إلى تقدير حجم النفقات الجبائية وفقا لأساليب و مناهج معتمدة في الدول المتقدمة لكي تسهل على الهيئات المخولة تقدير الفعالية بالنظر إلى الأهداف المسطرة، مما يسمح بمقارنتها بأدوات التدخل المباشر التي تحوزها السلطات العمومية.

☞ تقييم أداء النفقات الجبائية من خلال ادراج مؤشرات الاداء، لتحديد اثر النفقات الجبائية و مدى تحقيقها للأهداف الموضوعة من اجلها و كذا تكلفتها، و هذا ما يسمح للمشروع بالاستمرار في ادراج النفقة الجبائية محل التقييم او الغائها، و استبدالها باخري أكثر فعالية؛

☞ ضرورة تقديم المعطيات الإحصائية الدورية من طرف المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للجمارك بصورة مفصلة و ذلك حسب معدل الإخضاع (بما فيه 0%) و ذلك حسب قطاعات النشاط الاقتصادي و التقسيم القانوني؛

☞ تقييم أداء النفقات الجبائية من خلال إدراج مؤشرات الأداء، لتحديد اثر النفقات الجبائية و مدى تحقيقها للأهداف الموضوعة من اجلها و كذا تكلفتها، و هذا ما يسمح للمشروع بالاستمرار في إدراج النفقة الجبائية محل التقييم او إلغائها، و استبدالها بأخرى أكثر فعالية أو تغييرها بنفقة عامة مباشرة؛

☞ ضبط نظام التصريجات الجبائية حسب الاحتياجات الإحصائية و ذلك بإلزام المكلف القانوني توضيح عناصر الإخضاع من رقم أعمال و النتائج المحصلة خاصة في حالات الإعفاء (الكلي أو الجزئي) أو التخفيض؛

١٤٠ تثبيت معيار موازني الهدف منه تسقيف حجم النفقات الجبائية مقارنة بالناتج الداخلي الخام PIB و الإيرادات الجبائية ، مع الأخذ بعين الاعتبار الأولوية القطاعية؛

١٤١ إلزامية تقييم فعالية أي إجراء جبائي استثنائي يفضي إلى نفقة جبائية من الناحية المالية والتأثير الاقتصادي و الاجتماعي له في مشاريع قوانين المالية السنوية؛

١٤٢ ضرورة التفكير في إستراتيجية التحكم في معدل ضغط ضريبي مقبول يرافقه إلغاء شبه كلي لنظام الإجراءات الجبائية الاستثنائية، و استهداف الإعانات؛

١٤٣ ينبغي على الدولة ان تسعى نحو الاستفادة من تجارب الدول التي خاضت شوطا معتبرا في ميدان النفقات الجبائية بغية التقليل من الآثار السلبية من خلال إدراج نفقات جبائية فعالة تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

للإشارة، فإن التدخل الاقتصادي للدولة عن طريق الجبائية، قد يتعارض مع الأهداف التقليدية أي المالية للضريبة، بمعنى، أن لا تطغى الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للضريبة عن الجانب المالي لها، و بلوغ هذه الأهداف يتم باللجوء إلى انتقاء سياسة جبائية استثنائية، و التدرج في تقليص النفقات الجبائية وصولا إلى نظام جبائي منصف و فعال.

يتطلب الوصول إلى نظام جبائي فعال، شفاف و عادل، القيام بإصلاحات جبائية هيكلية مستمرة و إرساء قواعد جبائية بشكل سليم، يركز على مبادئ الحيادية المساواة و الوضوح.

- آفاق البحث:

إن الدراسة التي قمنا بها تناولت موضوع النفقات الجبائية وأهميتها في اقتصاديات المالية العمومية، وذلك بالتطرق الى مكونات النظام الضريبي الاستثنائي و الانظمة المحفزة للاستثمار ودراستها من الناحية التشريعية، التنظيمية، المالية و الاقتصادية.

يمكن ان تساهم هذه الدراسة في ارساء الية تقييم فعالية النفقات الجبائية و تحديد اثارها و الاستفادة من التجارب الدولية التي تسعى الى التنسيق بين انظمتها الضريبية و بالتالي التنسيق كذلك في معايير تحديد و تقييم فعالية النفقات الجبائية.

كما تفتح الدراسة افقا للبحث المتخصص لكل الانظمة الجبائية ، سواء تعلق الامر بالنظام الجبائي لقطاع المحروقات في اطار نظام الجبائية البترولية او النظام الجبائي المتعلق بقطاع المناجم او النظام

الجبائي المتعلق بالحقوق الجمركية. كما يفتح المجال كذلك لدراسة اثر النفقات الجبائية في اطار العلاقات التجارية و الاقتصادية من خلال وجود الجزائر كطرف سواء في اتفااق الشراكة المبرم مع الاتحاد الاوربي او اتفااق الشراكة مع المنظمة العربية للتبادل الحر. او كذلك في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية الثنائية او المتعددة للحد من الازدواج الضريبي او التهرب الضريبي الدولي.

تمت بحمد الله.

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة في مصر، معهد التخطيط القومي، جوان 1981.
2. أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002.
3. الامين شريط، الوجيز في القانون الدستوري و المؤسسات السياسية المقارنة، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
4. حازم الببلاوي، دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، القاهرة، 1998.
5. حسن سري، الاقتصاد الاسلامي: مبادئ و خصائص و أهداف، الاسكندرية للكتاب، مصر، 1999.
6. حمدي الصباحي، دراسات في الاقتصاد العام، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب، 1982.
7. خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، المعادي، القاهرة، 2016.
8. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1966.
9. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
10. رمزي زكي، مشكلة الادخار مع دراسة خاصة عن البلاد النامية، دار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، 1966.
11. رياض الشيخ، المالية العامة، مطابع الدجوى، القاهرة، 1989.
12. سامي خليل، نظرية الاقتصاد الكلي، وكالة الأهرام للتوزيع، الكتاب الأول، مصر، 1994.
13. سعيد النجار، نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، 1991.
14. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007.
15. سلوى سليمان، السياسة الاقتصادية، وكالة المطبوعات، الطبعة الأولى، الكويت، 1973.

16. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999 .
17. السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
18. شاعر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
19. صديق رمضان، الوجيز في المالية العامة و التشريع الضريبي، مصر، 2016.
20. الصعدي عبد الله، دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، 2006.
21. ضياء مجيد الموسوي، الاقتصاد النقدي ، دار الفكر، الجزائر 1993.
22. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
23. عباس الجرن، علي العبد، تطور هيكل الإيرادات العامة وسبل تنميتها في الكويت، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 4، مجلد 23 سنة 1995.
24. عبد الخالق أسامة علي، الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد و تشجيع الاستثمار: الحوكمة الضريبية للشركات/ مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية و اثرها على الاقتصاد و الاستثمار، مصر، 2012.
25. عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسني عباس، "المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية"، مؤتمر التجارة الإلكترونية (أفاق و تحديات)، المجلد الثاني، الإسكندرية، 2002.
26. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
27. عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية تحليل جزئي و كلي، مكتبة زهراء الشرق، القاهرة، 1997.
28. عبد الهادي علي النجار، الفائض الاقتصادي الفعلي و دور الضريبة في تعبئة الاقتصاد المصري، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974.
29. عبد الوهاب الكيالي و اخرون، الموسوعة السياسية، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 1991، ص 702.
30. عليوش قربوع كمال، قانون الاستثمارات في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

31. عمر صخري، التحليل الاقتصادي الكلي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2005.
32. فتح الله ولعلو، الإقتصاد السياسي - مدخل للدراسات الإقتصادية - دار الحداثة - بيروت 1981.
33. فخر الدين ميهوبي، اشكالية بناء الدولة في المغرب العربي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014.
34. فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1971.
35. محمد بن مكرم بن علي أبو الفضل، لسان العرب، الجزء (15/05)، دار صادر، بيروت، 2003.
36. محمد جنيد الديرشوي، الحرية الاقتصادية و مدى سلطان الدولة في تقييدها، دار النوادر، دمشق، سوريا، 2006، ص70.
37. محمد دويدار ، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت، لبنان، 1999.
38. محمد رنان، التجارة الدولية و دورها في النمو الاقتصادي، منشورات الحياة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
39. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد4، جامعة الكويت، 2001.
40. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
41. محمد عفر، أحمد فريد، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999.
42. محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للنشر، مصر، بدون تاريخ نشر.
43. محمد نصر محمد، الوافي في مبادئ القانون الاداري، مكتبة القانون و الاقتصاد، الرياض، 2015.
44. محمود خليل احمد محمدين، دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية، دراسة مقارنة في الفكر المالي الاسلامي و الحديث، وكالة مراكو للإعلام و التسويق، مصر، 1991.
45. المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

46. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة ، الدار الجامعية، مصر، 2000.
47. المهاني محمد خال، شحادة الخطيب خالد ، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، دون تاريخ نشر.
48. ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة الممتدة بين 1992-2003، منشورات بغداد، الجزائر.
49. نعمت الله نجيب إبراهيم، أسس علم الاقتصاد، للتحليل الجمعي، جامعة الإسكندرية، 2000.
50. هادي العلوي، قاموس الدولة و الاقتصاد، سلسلة المعجم العربي المعاصر، دار الكنوز الادبية، بيروت، 1998.
51. يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 1998.

ب- الأطروحات و الرسائل

52. بلهادي محمد النفقات الجبائية مع التطرق الى حالة الجزائر: مذكرة ماجستير قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر سنة 2007
53. بن الجوزري محمد الضريبة كأداة للضبط الاقتصادي ودورها في اقتصاديات المالية العمومية- دراسة الواقع الجزائري- اطروحة دكتوراه قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر3 سنة 2015
54. بودالي محمد دور المزايا الجبائية في تحفيز انشاء و تطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر-الواقع و سبل التفعيل اطروحة دكتوراه قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر3 .
55. بوزيدة حميد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، اطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2006/2005.
56. عبد المجيد قدي T11، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية T11-دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 الى 1995، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1995.
57. فارس فضيل، الاستثمار المباشر الأجنبي في الدول النامية، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر(1997-1998).

58. مليكاوي مولود الانفاق الضريبي في الجزائر بين افاق التحريض الاستثماري و تحديات التهرب الضريبي: مذكرة ماجستير قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية بجامعة الجزائر 3 سنة 2010.

59. دحماني توفيق ، تاريخ الضرائب في الجزائر بين 1792 و 1865م دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه في التاريخ الحديث المعاصر، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، سنة 2008.

ج - قوانين وأوامر ومراسيم:

60. الأمر رقم 04-06 ل: 19 جمادى الأولى 1427 الموافق ل: 15 جويلية 2006 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

61. الأمر رقم 02-08 ل: 21 رجب 1429 الموافق ل: 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

62. الأمر رقم 93-18 ل: 15 رجب 1414 الموافق ل: 29 ديسمبر 1993 يتمن قانون المالية لسنة 1994.

63. الأمر رقم 95-27 ل: 8 شعبان 1416 الموافق ل: 30 ديسمبر 1995 يتضمن قانون المالية لسنة 1996.

64. الأمر رقم 96-31 ل: 19 شعبان 1417 الموافق ل: 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997.

65. القانون 06-08 المؤرخ جويلية 2006 المعدل و المتمم للقانون رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

66. القانون 06-08 المؤرخ جويلية 2006 المعدل و المتمم للقانون رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار؛

67. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018

68. قانون التسجيل و قانون الطابع لسنة 2018

69. قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2018

70. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018

71. قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2018

72. القانون رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار.
73. القانون رقم 01-21 ل: 7 شوال 1422 الموافق ل: 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002.
74. القانون رقم 02-11 ل: 20 شوال 1423 الموافق ل: 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003.
75. القانون رقم 03-22 ل: 04 ذو القعدة 1424 الموافق ل: 28 ديسمبر 2003 يتضمن قانون المالية لسنة 2004.
76. القانون رقم 04-21 ل: 17 ذو القعدة 1425 الموافق ل: 29 ديسمبر 2004 يتضمن قانون المالية لسنة 2005.
77. القانون رقم 05-16 ل: 29 ذو القعدة 1426 الموافق ل: 31 ديسمبر 2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006.
78. القانون رقم 06-24 ل: 6 ذو الحجة 1427 الموافق ل: 26 ديسمبر 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007.
79. القانون رقم 07-12 ل: 21 ذو الحجة 1428 الموافق ل: 30 ديسمبر 2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008.
80. القانون رقم 08-21 ل: 2 محرم 1430 الموافق ل: 30 ديسمبر 2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009.
81. القانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 اوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار.
82. القانون رقم 06-2000 ل: 27 رمضان 1421 الموافق ل: 23 ديسمبر 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001.
83. القانون رقم 63-277 المؤرخ في 27 جانفي 1963 يتعلق بالاستثمار الاجنبي.
84. القانون رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات.
85. القانون رقم 82-11 المؤرخ في 21/08/1982 يتعلق بالاستثمار الخاص الوطني.
86. القانون رقم 86-13 المؤرخ في 19 اوت 1986 يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصاد و سيرها و الضمانات الممنوحة لها.

87. القانون رقم 88-25 المؤرخ في 12/07/1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية والذي تزامن مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988.
88. القانون رقم 91-25 ل: 18 ديسمبر 1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992.
89. القانون رقم 93/12 المؤرخ في 05/10/1993 يتعلق بترقية الاستثمار المحلية و الاجنبية.
90. القانون رقم 97-02 ل: 2 رمضان 1418 الموافق ل: 31 ديسمبر 1997 يتضمن قانون المالية لسنة 1998.
91. القانون رقم 99-11 ل: 15 رمضان 1420 الموافق ل: 23 ديسمبر 1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000.
92. المرسوم التنفيذي رقم 94-319 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994، المتضمن صلاحيات وتنظيم وكالة ترقية الاستثمارات.
93. المرسوم التنفيذي رقم 94-322 المتضمن منح أراضي الأملاك الوطنية
94. المرسوم التنفيذي رقم 94-321 المتعلق بالمناطق الحرة.

د- الملتقيات، الدوريات، التقارير:

95. بلعورة هجيرة، الحوكمة الجبائية و دورها في ترشيد النفقات الجبائية، الجزائر نموذجاً، مجلة اقتصاديات المال و الاعمال، 2017.
96. التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 .
97. التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014
98. التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015.
99. الجوهري احمد مجدب، الاعفاءات الضريبية و دورها في الحياة الاقتصادية، المحاسبة و الاقتصاد، مصر، 2002.
100. حنا نعيم فهميم ، ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية نموذج مقترح بهدف ترشيد الاستثمارات الاجنبية في مصر، بحث مقدم الى المؤتمر الثامن لمنظمة مديري ضرائب افريقيا: "العلاقة بين الأنظمة الضريبية و سياسات الاستثمار في افريقيا"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مصر، 1996

101. الدنداني طارق، النفقات الجبائية و دورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة للدراسات القانونية و الادارية، المغرب، 2016.
102. السيد عبد الناصر حسبو: الابعاء المعيشية و العائلية و مبدا العدالة الضريبية، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، مصر، 2012.
103. صديق رمضان، المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية، مؤتمر مهنة المحاسبة و المراجعة و قضايا التنمية و الاصلاح الاقتصاديين، القاهرة، 22-23 نوفمبر 2008.
104. صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989، أبو ظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1989.
105. عبد العزيز فوزي عبد الشافي ، المشكلات التشريعية و الضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر الضريبي -الازمات و الصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة 16، مصر، 2010.
106. عجلان العياشي، حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام- حالة بالجزائر-، الملتقى الدولي :استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة.
107. محمود محمد ابراهيم: سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 و اثرها على التمية الاقتصادية في مصر، المؤتمر الضريبي الحادي عشر النظام الضريبي المصري-القانون رقم 92 لسنة 2005- المشكلات و معوقات التطبيق و مقترحات الحل، 2006.
108. الناغي محمد السيد، القياس المحاسبي لفعالية الاعفاءات الضريبية لقطاع السياحة في مصر، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، السياحة في مصر، اقتصاداتها و ادارتها، مصر، 1988.
109. محمد تهامي طواهر، سهيلة امنصوران، تأثير الفساد الاقتصادي على النشاط التنموي في البلدان النامية، الملتقى الدولي السادس حول " الحكم الراشد و دوره في التنمية المستدامة"، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 9-10 ديسمبر 2006.

110. علي عبد الله، الفساد الإداري، أسبابه و آثاره على النمو الاقتصادي و الاستثمار، الملتقى الدولي السادس حول "الحكم الرشيد و دوره في التنمية المستدامة"، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 9-10 ديسمبر 2006.
111. أسامة علي عبد الخالق، الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الاستثمار (الحوكمة الضريبية للشركات)، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية و اثرها على الاقتصاد و الاستثمار، القاهرة، 2012 ص:11.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية:

A- Les Ouvrages :

112. A.Barrere, politique financière - Edition Dalloz - Paris 1959.
113. Abdel Hamid Brahimi, Economie Algérienne, défis et enjeux, éditions DAHLEB, 1991.
114. Athmane Kandil, Théorie fiscale et développement -SNED, Alger 1970.
115. Bernard Castagnède, « Précis de fiscalité internationale », Presses Universitaires de France », 1er Edition, Paris, 2002.
116. BOBE Bernard et LLAU Pierre, Fiscalité et choix économiques, collection « Perspective de l'économie » édition Calmann-Lévy, 1978.
117. Bruno GOUTHIERE, « les impôts dans les affaires internationales », Editions Francis LEFEBVRE, 5ème Edition, France, 2001.
118. Camille Rosier, « L'impôt », 2eme édition, Vaudoise Lausanne, Suisse, 1972 .
119. Christophe Heckly, la politique fiscale dans les pays industrialisés, Edition DUNOP, France, 1999.
120. Conrie Jean Pierre et Lemaire Dominique, Les impôts et la politique fiscale, Paris 1984.
121. Dembinski .M .Pawel ,l'endettement international ,OCDE ,Paris1988 .
122. Enright, Michael J, the Globalization of Competition and the Localization of Competition: Policies Toward regional clustering ,» London, Macmillan, Forthcoming ,1999.
123. Eric PICHET, Théorie générale des dépense socio-fiscales, les éditions de siècle, Pris , 2016.

124. Gilbert Gruy, « les dépenses fiscales » dans le dictionnaire encyclopédique de finances publique, tome1, Paris Economica, 1991.
125. Gilbert Orsoni, l'interventionnisme fiscal, Presse Universitaire de Finance, Paris, 1995.
126. Hockle graham, fiscal policy and introduction , gouvernement Expenditures, londre routledge,1992.
127. J.P Jouyet, B Gilbert, P Moutié, « les dépenses fiscales un tour d'horizon dans RFFP, 1987.
128. Jean Raphaël Pellas, « Le vade-mecum de la fiscalité internationale », Editions EMS, France, 2002.
129. Jean-Claude Martinez, La fraude fiscale, collection « que sais-je ? »,1er édition, PUF, Paris, 1984.
130. Johnson, Harry Gordon, On Economic and society, Chicago, University of Chicago, Bress, 1975.
131. Luc Godbout, l'intervention gouvernementale par la politique fiscal, le rôle des dépenses fiscales, étude comparée : canada, Etats-Unis, France, Economica, paris, 2006.
132. Lucien Mehl, Science et technique fiscales, Tome II, Presses Universitaire de France, Paris, 1959 .
133. M. LAURE, Influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne, Revue des sciences et législation financières 1954.
134. Michel Bouvier et autre, Finances publiques, 6eme édition, L.G.D.J, Paris, 2002.
135. P. Tabatoni : La rationalité économique des choix financiers - économie appliquée - Paris 1955 .
136. P.Loungani, S.Phillip, Sources of inflation in developing countries, IMF Working Paper, 2001.
137. Pierre Beltrame, la fiscalité en France ,10 aime édition, Hachette supérieur, Paris, 2004.
138. Schmitt, Inflation, chômage et malformations du capital, Economica, Paris, 1984.
139. Sid Ai Boukrami : Vade-mecum de la finance - OPU Alger 1992.

D- Thèse, Colloques et Rapports :

140. A. Ghanes et autre, Commission Relations de Travail, « Le secteur informel - illusions et réalité- », CNES, 2003.
141. Ahmed Bouyakoub, les investissements étrangers en Algérie, (1990-1996), Revue Algérienne d'économie et gestion, université d'Oran, N° 2, Mai 1998.
142. Ait Sad, les codes des investissements privés 1963-1993, revus algérienne des sciences juridique economique et politique, université d'Alger.
143. C.N.E.S, Rapport : le secteur informel, illusions et réalités, juin2004.
144. Canada, gouvernement du Québec, Dépenses fiscales Edition 2003
145. CNES : Conseil National Economique et Sociale en Algérie.
146. Code générale des impôts (CGI) Paris, DALLOS.
147. Conseil des impôts de France, 4eme rapport au président de la république, 1979.
148. Conseil des Impôts en France, 11eme rapport au président de la république, 2003
149. Conseil Des Impôts en France, 21eme rapport au président de la république 2003.
150. Conseil des prélèvements obligatoires ,Entreprises et niches fiscales et sociaies. Des dispositifs dérogatoires nombreux, octobre 2010
151. D. N. Shaviro, "Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language", Social Science Research Network Electronic Paper Collection, September 2003.
152. Fiekoxsky, Symor, the relation of the tax expenditures it the distribution of the fiscal burden, dans canadien taxation- journal of the tax policy, volume 2 numero 4, Ontario, 1980
153. Heller Walter, Some observations on the role and reform of the Federal Income Tax,House Committee on Ways and Means, Tax revision compendium , washington,1959.
154. J.P Jouyet, B Gilbert, P Moutié, « les dépenses fiscales un tour d'horizon dans RFFP, 1987, N° 18.
155. Laurent Simula, La Politique Fiscale :Objectif et Contraintes ,Revu Problèmes economique, N°09, Paris, Mars 2016.P :12
156. M.C.Ainouche, la fiscalité internationale et l'intégration des entreprises algérienne dans une économie mondialiser, colloque internationale sur :la mise à niveau de l'entreprise économique et les enjeux de l'intégration à l'économie mondiale, université Ferhat Abbas -Sétif ,FSESG,29-30 octobre 2001.

157. Mark Buton and Kerre SADIQ, tax expenditure managment -a critical assessment,cambridge university press,New York,2013.
158. Ministère des Finances, Direction Générale de la Prévision et des Politiques (DGPP), étude sur l'Analyse de la dépense fiscale engendrée par les dispositifs ANSEJ, ANDI (Période 1995,2010) ,2012
159. N .Le PAN, Tax Expeniditures Analysis: Some Conceptual Problems, Canadian Taxation ,vol. 01 ,N° 2, 1979.
160. OCDE, dépenses fiscales expériences récentes, 1996.
161. OCDE, Dépenses fiscales, problèmes et pratiques suivies par les payes, Paris, 1984.
162. OECD, "Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation", OECD , Tax Policy Studies, N°19,2010.
163. P.Yunta ,le cencepte de dépenses fiscales en droit comparé et modalité d'application ,Université de Paris12, thèse de Doctora, 1985.
164. Rapport préliminaire sur la fraude fiscale, ministère des finances avril 1992.
165. Rapport sur Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE, 2010.
166. S surrey," tax incentives as a device for implementing government policy a comparison with directs government expenditures" Harvard law review volume numéro 4 Cambridge, 1970.
167. S. surrey, pathways to tax reform- the concept of tax expenditures, Cambridge Harvard University press 1974, Notel,
168. S.surrey, Tax Expenditure Analysis :The Concept and its Uses, Canada Taxation, Vol.1,n°2 , 1979.
169. S.Surrey, the united states income - the Need for a Full Accounting, Tax Policy and Tax Reform : 1961-1969/ Selected Speechs and Testimony of Stanly Surry, New York, Commerce Clearing House,1973
170. Stanley S.Surrey, Pathways to Tax Reform The Concept of Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, Library of Congress Catalog Card Number 73-87686, United States of America,1973.
171. Surrey et Mc Daniel, tax Expenditures Cambridge, Universitiy press, 1985,Note 127.

ثالثا: المراجع الإلكترونية (الوبيوغرافيا):

172. www.dge.gov.dz
173. www.ons.dz
174. www.andi.dz
175. www.dgpp.gov.dz
176. www.dgi.gov.dz
177. www.wikipedia.org

الملاحق

MF/DGI/DOFR/STAT

الملحق رقم 01

EVOLUTION DES COÛTS DES EXONERATIONS FISCALES**2010/2015****ANDI**

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1995	151	27	41	304	1	0	524
1996	1 889	1 592	119	614	1	1	4 216
1997	1 718	1 062	163	727	4	1	3 675
1998	4 957	2 080	200	1 417	3	1	8 658
1999 (1)	19 647	5 120	1 476	4 483	19	31	30 776
2000	18 091	3 561	965	5 185	15	8	27 825
2001	27 052	7 166	2 305	5 998	17	16	42 554
2002	19 797	3 953	764	6 768	9	4	31 295
2003	31 726	5 799	1 634	17 285	6	1	56 451
2004	32 299	3 304	364	4 507	8	3	40 485
2005	27 497	12 053	178	4 662	5	6	44 401
2006	31 501	5 006	38	2 786	5	0	39 336
2007	25 491	1 427	0	4 002	2	0	30 922
2008 (2)	66 326	6 387	0	3 562	1	7	76 283
2010	58 936	13 159	0	1 087	1	0	73 183
2011	49 144	3 313	0	3 805	1	0	56 263
2012	86 243	1 519	0	2 131	0	0	89 893
2013	39 734	2 597	0	2 256	1	0	44 588
2014	54 215	6 121	0	3 146	0	1	63 483
2015	71 566	5 675	0	3 203	2	2	80 448

MF/DGI/DOFR/STAT							الملحق رقم 02
EVOLUTION DES COUTS DES EXONERATIONS FISCALES							
2010/2015							
ANSEJ							
En Millions de DA							
ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1996							
1997							
1998							
1999 (1)	0	0	0	0	0	0	0
2000	4 221	90	63	252	3	3	4 632
2001	2 231	71	60	251	12	1	2 626
2002	2 207	137	39	197	2	1	2 583
2003	7 880	124	152	4 635	2	2	12 795
2004	2 539	120	39	247	3	1	2 949
2005	5 026	105	15	164	4	2	5 316
2006	4 559	111	5	160	1	1	4 837
2007	7 764	453	0	419	6	1	8 643
2008	6 666	318	0	416	1	5	7 406
2009	11 451	164	0	367	10	0	11 992
2010	20 006	222	0	258	1	1	20 488
2011	30 505	309	0	351	1	0	31 166
2012	47 502	353	0	734	1	6	48 596
2013	41 737	364	0	482	3	1	42 587
2014	33 950	593	0	501	0	0	35 044
2015	21 109	383	0	381	1	0	21 874

DGI/DOFR/STAT

لملحق رقم 03

EVOLUTION DES COUTS DES EXONERATIONS FISCALES**2010/2015****CNAC**

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1995	0	0	0	0	0	0	0
1996	0	0	0	0	0	0	0
1997	0	0	0	0	0	0	0
1998	0	0	0	0	0	0	0
1999 (1)	0	0	0	0	0	0	0
2000	0	0	0	0	0	0	0
2001	0	0	0	0	0	0	0
2002	0	0	0	0	0	0	0
2003	0	0	0	0	0	0	0
2004	0	0	0	0	0	0	0
2005	0	0	0	0	0	0	0
2006	0	0	0	0	0	0	0
2007	0	0	0	0	0	0	0
2008 (2)	0	0	0	0	0	0	0
2009	0	0	0	0	0	0	0
2010	0	0	0	0	0	0	0
2011	1 232	1	0	3	0	0	1 236
2012	1 563	1	0	25	0	0	1 589
2013	6 229	8	0	58	0	0	6 295
2014	6 394	25	0	64	0	0	6 483
2015	4 232	28	0	62	0	0	4 322

Prise en compte des couts a compter de l'année 2011

EVOLUTION DES COUTS DES EXONERATIONS FISCALES**2010/2015****ANGEM**

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1995	0	0	0	0	0	0	0
1996	0	0	0	0	0	0	0
1997	0	0	0	0	0	0	0
1998	0	0	0	0	0	0	0
1999 (1)	0	0	0	0	0	0	0
2000	0	0	0	0	0	0	0
2001	0	0	0	0	0	0	0
2002	0	0	0	0	0	0	0
2003	0	0	0	0	0	0	0
2004	0	0	0	0	0	0	0
2005	0	0	0	0	0	0	0
2006	0	0	0	0	0	0	0
2007	0	0	0	0	0	0	0
2008 (2)	0	0	0	0	0	0	0
2009	0	0	0	0	0	0	0
2010	0	0	0	0	0	0	0
2011	0	0	0	0	0	0	0
2012	0	0	0	0	0	0	0
2013	368	2	0	8	1	0	379
2014	950	2	0	10	0	0	962
2015	880	4	0	23	0	0	907

Prise en compte des couts à compter de l'année 2013

MF/DGI/DOFR/STAT

الملحق رقم 05

EVOLUTION DES COUTS DES EXONERATIONS FISCALES**1995/2015****ANDI/ANSEJ/CNAC/ANGEM**

En Millions de DA

ANNEE	Nbr de prjts	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1995	0	151	27	41	304	1	0	524
1996	0	1 889	1 592	119	614	1	1	4 216
1997	0	1 718	1 062	163	727	4	1	3 675
1998	0	4 957	2 080	200	1 417	3	1	8 658
1999	0	19 647	5 120	1 476	4 483	19	31	30 776
2000	32 137	22 312	3 651	1 028	5 437	18	11	32 457
2001	29 375	29 283	7 237	2 365	6 249	29	17	45 180
2002	32 248	22 004	4 090	803	6 965	11	5	33 878
2003	33 801	39 606	5 923	1 786	21 920	8	3	69 246
2004	29 493	34 838	3 424	403	4 754	11	4	43 434
2005	29 947	32 523	12 158	193	4 826	9	8	49 717
2006	27 770	36 060	5 117	43	2 946	6	1	44 173
2007	29 606	33 255	1 880	0	4 421	8	1	39 565
2008	35 283	72 992	6 705	0	3 978	2	12	83 689
2009	52 595	65 319	842	0	1 158	37	0	67 356
2010	63 700	78 942	13 381	0	1 345	2	1	93 671
2011	104 640	80 881	3 623	0	4 159	2	0	88 665
2012	150 648	135 308	1 873	0	2 890	1	6	140 078
2013	136 193	88 068	2 971	0	2 804	5	1	93 849
2014	167 091	95 509	6 741	0	3 721	0	1	105 972
2015	0	97 787	6 090	0	3 669	3	2	107 551

ME/DG/DOF/STAT.																		
Evolution des Recouvrements Affectés au Budget de l'Etat																		
(DGI, DOUANE et DOMAINE)																		
الملاحق رقم 07																		
En Milliards de DA																		
PRODUITS	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Impôts Directs	57.75	68.54	82.34	92.16	79.42	82.34	99.20	113.77	125.53	145.23	168.37	240.29	259.48	331.83	462.78	559.41	686.41	862.40
Dont:																		
IRG: Salaires	32.03	33.22	37.87	43.06	35.47	34.31	44.67	51.63	59.93	74.88	82.77	94.96	122.67	151.91	180.43	239.30	380.35	548.47
IRG: Non Salariés	7.74	11.54	12.76	15.85	13.76	15.72	18.03	19.13	19.86	21.20	22.83	26.88	35.91	41.98	48.54	58.27	54.82	59.82
IBS	16.29	23.19	31.15	32.75	29.94	32.19	36.39	42.87	45.65	49.03	62.64	118.32	97.44	133.47	229.03	255.05	245.87	248.13
Enregistrement et Timbre	6.42	9.16	10.68	11.90	13.58	16.21	17.02	19.00	19.27	19.60	19.62	23.54	28.13	33.92	35.96	39.84	47.96	56.27
Taxes/Chiffre d'Affaires	82.32	128.07	147.03	156.77	162.68	172.15	184.31	219.13	235.61	272.22	312.34	334.37	347.22	429.78	472.63	493.93	557.68	651.66
Dont:																		
TVA/ Produits Pétroliers		6.70	8.51	9.79	10.35	11.18	10.50	10.30	10.02	9.28	9.41	7.12	12.97	10.89	9.77	9.09	6.76	1.95
TVA/ Intérieure	30.06	42.09	47.11	49.04	45.83	48.24	54.23	66.91	68.97	83.16	95.30	114.48	123.95	154.57	189.98	190.88	205.18	213.22
TVA/Importation	37.68	41.99	43.68	49.43	53.62	56.93	61.69	79.53	93.28	117.79	135.08	137.61	170.47	221.88	234.79	252.09	293.80	375.43
S/TOTAL TSA + TVA	69.02	94.34	104.30	111.90	115.17	120.24	130.41	156.74	172.28	210.23	239.79	259.21	307.39	387.34	434.54	452.06	505.74	590.65
TIC: Intérieure	13.30	18.16	21.54	21.58	23.92	24.99	25.68	32.52	32.59	30.05	33.75	34.43	34.68	37.36	35.26	36.69	43.09	45.59
Dont: Tabac	10.53	16.46	19.07	19.37	21.69	22.78	23.17	23.87	24.39	22.93	24.24	24.74	23.37	21.35	22.24	26.10	30.11	32.10
Taxe/Produits Pétroliers		15.57	21.19	23.29	23.59	26.92	28.21	29.86	30.75	31.94	38.80	40.60	4.10	0.40	0.72	0.42	0.36	0.53
*Autres Taxes (lubri., pneum.,...)												0.13	1.05	4.68	2.11	4.76	8.49	14.89
S/TOTAL TIC+TPP	13.30	33.73	42.73	44.87	47.51	51.91	53.89	62.38	63.34	61.99	72.55	75.16	39.83	42.44	38.09	41.87	51.94	61.02
Contributions Indirectes	16.88	3.84	0.28	0.54	0.66	0.54	0.44	0.72	0.75	0.68	0.85	0.98	0.88	1.19	1.07	1.33	1.45	1.85
Droits de Douanes	78.63	77.31	72.53	77.09	82.44	90.38	104.30	128.46	143.38	137.02	143.36	113.40	132.65	163.93	172.47	183.56	222.19	337.57
Produits Divers Budget	2.61	3.70	4.25	4.11	3.86	4.93	4.11	4.15	3.91	3.86	4.31	4.57	4.88	5.93	8.00	12.66	9.10	9.29
* DGI	1.23	1.37	2.27	2.73	2.58	3.34	2.57	2.30	2.11	2.23	2.85	3.56	4.01	4.99	6.20	6.52	7.56	7.94
* Douanes	1.38	2.33	1.98	1.38	1.28	1.59	1.55	1.85	1.80	1.63	1.46	1.01	0.87	0.94	1.80	6.14	1.54	1.35
Produits des Domaines					6.11	6.60	35.12	7.87	34.44	25.16	15.95	28.41	13.51	17.05	19.53	18.65	23.74	25.54
TOTAL FISCALITE ORDINAIRE	244.61	290.62	317.11	342.57	348.75	373.15	444.49	493.09	562.88	603.77	664.80	745.56	786.75	983.63	1 172.44	1 309.37	1 548.53	1 944.57
Fiscalité Pétrolière	336.15	507.84	570.77	378.72	560.12	720.00	840.60	916.40	836.06	862.20	899.00	916.00	973.00	1 715.40	1 927.00	1 501.70	1 529.40	1 519.04
TOTAL FISCALITE D'ETAT	580.76	798.46	887.88	721.29	908.87	1093.15	1285.09	1409.49	1398.94	1465.97	1563.80	1 661.56	1 759.75	2 699.03	3 099.44	2 811.07	3 077.93	3 463.61
FISCALITE DES COLL. LOCAL. ET FONDS SPECIAUX	73.33	69.94	72.74	76.49	82.54	89.05	91.19	93.13	94.57	107.96	116.71	124.41	159.24	197.66	251.87	281.00	307.35	353.02
TOTAL GENERAL	654.09	868.40	960.62	797.78	991.41	1182.20	1376.28	1502.62	1493.51	1573.93	1680.51	1785.97	1918.99	2896.69	3351.31	3 092.07	3 385.28	3 816.63

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تحديد فعالية سياسة النفقات الجبائية بصفتها أداة من أدوات التدخل الحكومي التي ترمي إلى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة دون الإخلال بالمبادئ العامة للضريبة عامة و على وجه الخصوص الفعالية المالية و العدالة الضريبية، وقد اعتمدنا في ذلك على دراسة وتحليل طبيعة النفقات الجبائية المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الانماط الضريبية الواردة في النظام الضريبي الجزائري بصفة عامة و على تحليل طبيعة، حجم و الأشخاص المستفيدين من النفقات الجبائية الممنوحة في إطار الهيئات العامة المحفزة للاستثمار بصفة خاصة. وقد توصلنا في هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ملازمة النفقات الجبائية للإصلاحات الجبائية المتوالية و المستمرة ، و كذا تعدد و كثرة هذه الاجراءات الاستثنائية مقارنة بطبيعة الضرائب و الرسوم المكونة للهيكلة الضريبي الجزائري، رغم ان المشرع الجبائي لم يشر صراحة الى مفهوم النفقات الجبائية الذي يكتسي تقريبا نفس الاجراءات المتعلقة بالإنفاق الموازي المباشر. كما انه ليس من السهل معرفة الاثار التي تخلفها النفقات الجبائية الا ما تعلق بالتحفيز الجبائية الممنوحة في اطار الهيئات العامة لتحفيز الاستثمار.

و قد خلصت الدراسة بتوصيات أهمها ضرورة تعديل القانون العضوي المنظم لقوانين المالية، بإدراج فصل مستقل للنفقات الجبائية في الموازنة العامة، و إدراج مؤشرات الأداء التي تسهل عملية الرقابة و إضفاء الشفافية و الإفصاح عنا معلومات الضرورية للتقارير السنوية للنفقات الجبائية، بهدف إخضاعها لنفس الإجراءات الموازية للنفقات العمومية العادية .

الكلمات المفتاحية: الإنفاق الجبائي، السياسة الجبائية، الإنفاق الموازي، التحفيز الجبائية.

الملخص باللغة الأجنبية

Abstract

This study aims at identifying the effectiveness of fiscal expenditure policy as a tool of government intervention aimed at achieving the objectives of the economic and social policy of the state without prejudice to the general principles of tax in general and in particular financial efficiency and tax justice. And to analyze the nature of fiscal expenditures related to taxes, fees and tax patterns contained in the Algerian tax system in general and to analyze the nature, size and persons benefiting from the tax expenditures granted within the framework of the public bodies that stimulate investment in particular.

In this study, we have reached several conclusions, the most important of which are the fiscal expenditures of successive tax reforms, and the multiplicity of these special measures compared to the nature of the taxes and fees that constitute the Algerian tax structure, although the tax legislator did not explicitly refer to the concept of tax expenditures. Almost the same measures as direct budgetary expenditure. It is also not easy to know the effects of tax expenditures, except on the tax incentives granted by public bodies to stimulate investment.

The study concluded with the recommendations of the need to amend the organic law of the financial laws by including a separate chapter of fiscal expenditures in the general budget and the inclusion of performance indicators that facilitate the process of control and transparency and disclosure of information necessary for the annual reports of fiscal expenditures, with the aim of subjecting them to the same Budget procedures for ordinary public expenditures.

Keywords: fiscal spending, fiscal policy, budget spending, tax incentives.