

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الجزائر 3
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية

آفاق السياسة الجبائية
في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية
فرع: علوم التسيير

إشراف الأستاذ الدكتور:
شبايكي سعدان

إعداد الباحث:
حداد فريد

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة الجزائر-3	أ.د. قدي عبد المجيد
مقرا	جامعة الجزائر- 3	أ.د.شبايكي سعدان
عضوا	جامعة الجزائر - 3	د.بن موسى كمال
عضوا	جامعة محمد بوقرة - بومرداس	د. بوزيدة حميد
عضوا	جامعة سعد دحلب - البليدة	د.دراوسي مسعود
عضوا	جامعة الجزائر- 3	د.حنيش علي

السنة الجامعية: 2012/2011

"

08 "

"

286 "

شكر و عرفان

◀ أشكر الله تعالى الذي بنعمه وتوفيقه يحقق الإنسان ما يصبوا إليه وما هذا العمل إلا بإذنه وتوفيقه .

◀ يسرني أن أتقدم بالشكر والعرفان للأستاذ الدكتور شبايكي سعدان الذي كان خير قدوة وساهم بكل ما له من خبرة

علمية

وأكاديمية في هذا البحث العلمي وتمنى له مزيدا من العطاء للأسرة الجامعية الوطنية ويوفقه الله في ما يجب ويرضى .

◀ أشكر كثيرا الدكتور خلاصي رضا الذي لم يخل في المساهمة من قريب ومن بعيد في هذا العمل وتمنى له كل التوفيق في

مهامه الجديدة .

◀ أتوجه بالشكر الخالص لأساتذتي الكرام أعضاء لجنة المناقشة لمحرصهم ومجهودهم في أثناء وإثراء البحث العلمي .

◀ كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة و أداريين كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3 .

الطالب - فريد حداد

إهداء

♣ إلى الوالدين الكريمن اللذان بهما ترفع القيم ولا يمكن للإنسان إلا الاعتراف بما قدموه ويقدموه وأدعو الله أن يحفظهما كما مريبان صغيرا .

♣ إلى زوجتي التي شاركتني أعمالى وتعايشت مع أبحاثى ولا يسعنى إلا أن أعتزف بفضلها ونفهمها لكل أوقات عملى .

♣ إلى أبنائى سرين، درين ووسيم، وأدعو الله أن يحفظهم ويوفقهم فى ما يجب ويرضى فى كل مراحل الحياة .

♣ إلى عائلتى بكاملها وخاصة الإخوة والأخوات، وكل زملائى المخلصين .

الطالب - فريد حداد

Résumé en langue française:

Le réexamen du system fiscal Algérien et de la politique fiscale adoptée par les pouvoirs publics, revêt une place centrale parmi les grandes réformes économiques et financières entamées à partir des années quatre vingt dix 90.

Dans ce contexte, le system fiscal Algérien a connu une révision importante qui s'est traduit par une réforme approfondie à partir de 1992 afin de présenter un system rentable sur le plan budgétaire et en retrait par rapport à l'évolution économique et sociale du pays.

Notre souci consiste à ce que le system fiscal adopté puisse jouer un rôle de soutien de la politique économique globale par sa simplification et une meilleure répartition des charges et la non aggravation de la pression fiscale.

Cette politique a pour objectifs, la relance de l'activité économique, en éliminant les facteurs de distorsion qui influent l'orientation des investissements, de la production et de la consommation, de plus un system fiscal devant donner des indications claires concernant le développement économique à savoir; la promotion de l'épargne et l'investissement et plus particulièrement, la promotion des régions, la création de l'emploi et la diversification des exportations.

ملخص باللغة العربية:

إن إعادة مراجعة النظام الجبائي و السياسة الجبائية في الجزائر تكتسي مكانة جد هامة ضمن مشروع الإصلاحات الاقتصادية و المالية التي باشرتها الجزائر بدءا من سنوات التسعينيات.

في هذا السياق، لقد عرف النظام الجبائي الجزائري مراجعة معمقة ترجمت بإصلاحات جذرية ابتداء من سنة 1992، و ذلك بغرض تكوين نظام ذو مردودية مالية يسمح بتزويد الخزينة العامة بأموال معتبرة، و يتماشى مع تطور المجتمع على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي.

يتمثل الانشغال الأساسي في المرحلة الراهنة، في مدى تمكن النظام الجبائي الذي تبنته السلطات العامة من لعب دور أساسي في دعم السياسة الاقتصادية للدولة من خلال خصائصه الجوهرية خاصة بساطته، و حرصه على توزيع أمثل للأعباء الضريبية و مستوى الضغط الجبائي المنخفض.

تهدف هذه السياسة الاقتصادية العامة إلى إنعاش النشاط الاقتصادي بتجنب كافة العوامل السلبية التي يمكن أن تحول السياسة الاستثمارية للمجتمع و أن النظام الجبائي مطالب بدعم و بصورة واضحة التنمية الاقتصادية خاصة ترقية الادخار و الاستثمار، ترقية المناطق المعزولة اقتصاديا ، خلق مناصب الشغل و المساهمة في امتصاص البطالة زيادة عن تنويع المنتجات الموجهة للتصدير.

مقدمة عامة

1- تقديم:

ارتبط مفهوم الضريبة بمفهوم الدولة، و ظهرت بظهورها، و كانت منذ القدم المصدر المالي الذي يسمح لها بتغطية النفقات المترتبة عن تدخلها في مجالات شتى و هو ما يبرر فرض إلزامي للضرائب و الرسوم التي عرفت بمسميات عديدة عبر الأزمنة و عبر الحضارات و المجتمعات فكانت تستعمل في ظل تطور المجتمعات العالمية كوسيلة لجلب الموارد المالية العمومية لتمويل الحروب ، الحفاظ على الأمن الداخلي و الخارجي و انجاز المرافق التي يصعب انجازها من قبل الأفراد "les biens indivisibles" و التي تلبي منافع عدة للمجتمع و الاقتصاد .

تعتبر السياسة الضريبية من أهم وسائل الدولة لتحقيق الأغراض المسطرة ، فلقد اعتقدت المدارس الاقتصادية عند ظهور الليبرالية بحيادية الضريبة اتجاه السياسة الاقتصادية للدولة، لكن بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لعام 1929 م أين عرفت مجتمعات العالم و خصوصا المجتمعات الأوروبية ، انهيار اقتصادي غير مسبوق حيث أزمة اقتصادية متعددة الجوانب ، فتحوّلت بذلك النظرة إلى السياسة الاقتصادية المنبثقة من إيديولوجية رأسمالية تؤمن بالحرية الاقتصادية و حيادية الدولة إلى القناعة بضرورة تدخل الدولة في توجيه الاقتصاد لكونها الوحيد الذي بإمكانه تعديل الوضعيات و فك الاختلالات في جميع القطاعات الاقتصادية بما لها من وسائل تدخل تسمح لها بذلك و بالخصوص استعمال سياستها المالية و النقدية ، و من ثم أصبح للضريبة باعتبارها من أدوات السياسة المالية ، أدوار أكثر أهمية عن دورها التقليدي المتمثل في جلب الموارد المالية ، فأصبحت المجتمعات تتحدث عن السياسة الضريبية بدلا من الضريبة ، فهي أداة لتوجيه النشاطات و توازن الأسواق ، و معالجة التضخم و دعم العمالة و امتصاص البطالة و غيرها من الوظائف التي تلعبها في إطار الدولة الحديثة.

في هذا السياق، تستعمل السياسة الجبائية باختلاف الدول من حيث مستواها الاقتصادي و الاجتماعي فالدول المتقدمة تستعملها كوسيلة توازن اقتصادي من خلال توجيه النشاطات الاقتصادية في حين أن الدول المتخلفة ذات الاقتصاد الاستهلاكي و معدلات نمو منخفضة، مع عدم وجود قاعدة إنتاجية متينة و تركيز أنشطتها في موارد محددة كالمحروقات أو الفلاحة فهي تعتمد على السياسة الجبائية لتنفيذ سياستها الاقتصادية الرامية إلى جمع الموارد المالية لبناء الهياكل القاعدية ، و استعمالها أيضا لجذب الاستثمارات و التحريض على التشغيل و الإنتاج و ترقية الصادرات، و كل ذلك في إطار أولويات محددة ببرامج اقتصادية و اجتماعية على مدار فترات زمنية قصيرة ، متوسطة و طويلة الأمد .

لقد عرفت الجزائر بعد الاستقلال و إلى غاية التحول الاقتصادي نهاية الثمانينات سياسة ضريبية تعتمد على تخصيص الموارد و توزيعها ، بما يتلاءم مع السياسة الاقتصادية التي تركز على تدخل الدولة في شتى الميادين ، حيث مركزية الأسعار ، تنظيم الأسواق ، دعم السلع و الخدمات، احتكار التجارة

الخارجية و بناء الشركات العمومية الإنتاجية ، فلم يكن للسياسة الضريبية أدوارا واضحة إلى أن عرفت الجزائر أزمة اقتصادية نهاية الثمانينات، فرضت سلسلة إصلاحات اقتصادية جذرية منها ما مس النظام الجبائي من خلال إصلاحات عام 1992 ، بتغيير جذري لهيكل الضرائب بإلغاء النظام القديم و إدخال نظام ضريبي جديد مع إصلاح و إعادة هيكلة المصالح الإدارية للإدارة الضريبية ، و كانت أهداف هذه الإصلاحات تخص من جهة، الهيكل الضريبي بذاته مثل تخفيض الضغط الجبائي و توسيع الوعاء الضريبي ، رفع مردودية الجباية العادية و إرساء قواعد الشفافية و البساطة و من جهة أخرى أغراض اقتصادية تتمثل في دعم التنمية و مساندة التحولات الاقتصادية ، حيث بناء نظام جبائي يتلاءم مع المحيط الاقتصادي الدولي و متطلبات الشراكة الأجنبية و على المستوى الداخلي، المساهمة في دعم خطط السياسة الاقتصادية، المالية و الاجتماعية للدولة.

2- طرح إشكالية البحث:

تستعمل الجزائر السياسة الجبائية لكونها العنصر الأساسي المكون للسياسة المالية من أجل التأثير على المسار الاقتصادي بما يخدم سياسة التنمية الاقتصادية المراد تحقيقها من طرف الدولة خاصة منذ نهاية الثمانينات بداية الإصلاحات الاقتصادية الجذرية، و منذ ذلك الحين و السلطات الحكومية المعنية تبحث عن نظام جبائي يتماشى و هذه السياسة التنموية و يساير المحيط الاقتصادي الدولي المبني على الشراكة الإقليمية و الدولية و الذي فرض الانفتاح الاقتصادي الغير مسبوق.. و من ثم فان إشكالية الموضوع محل الدراسة و البحث، تكمن في " مدى فعالية و نجاعة السياسة الجبائية الجزائرية في مرحلتين من الإصلاح لعالم 1992 و ابتداء من عام 2000 ، في دعم و تفعيل سياسة التنمية الشاملة في ظل العولمة الاقتصادية و اتفاقيات الشراكة و تنامي الأزمة الاقتصادية بتوسع الاقتصاد الموازي ؟ خاصة و أن هذه الأهداف هي أساس تصميم المنظومة الضريبية الراهنة . و من خلالها نطرح الأسئلة التالية:

- ما جوهر الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، التي تصبو إلى تحقيقها السياسة الحكومية من خلال الإصلاحات الضريبية؟.
- على ماذا ركز الإصلاح الضريبي من خلال تركيبة النظام الجبائي الجزائري؟.
- ما هي التحديات التي ينبغي على النظام الضريبي مواجهتها خاصة على المستوى الاقتصادي؟.
- إلى أي مدى بدأت تظهر ثمار الإصلاحات الضريبية عبر السنوات من حيث معدلات نمو القطاعات الاقتصادية و تحسين الظروف الاجتماعية؟.
- هل يمكن الجزم بقدرة النظام الضريبي على مكافحة القطاع غير الرسمي؟.

3- فرضيات البحث:

حسب ما نملكه من معطيات حول الموضوع، فإننا نضع جملة من الفرضيات حول هذه الإشكالية المطروحة:

1- فشل النظام الجبائي المنحدر من إصلاحات عام 1992 في المساهمة في تحقيق الأهداف التنموية المرجوة و يفترض أن ذلك يعود إلى :

- * تسرع السلطات في الإصلاح المنجز في فترة قياسية (1989 - 1991) .
 - * إدخال مجموعة من الضرائب لا تتلاءم مع الطبيعة و الوضع الاقتصادي مثل الرسم على القيمة المضافة الذي يتطلب أجهزة متطورة للإدارة طالما أنها تعتمد على الفواتير و المحاسبة النزيهة و الاقتصاد الرسمي و قوانين منافسة صارمة . و كذلك الضريبة على الدخل الإجمالي التي تتطلب القدرة على التحكم في مداخيل الأفراد و وعي جبائي كبير في أوساط المكلفين بالضريبة .
 - * إدارة جبائية غير مهياة لنظام ضريبي جديد من حيث الإمكانيات المادية العصرية و خاصة من حيث الموارد البشرية الكفوة .
 - * عدم الاستقرار الذي يعرفه التشريع الجبائي في مجال الضرائب ولد عدم الثقة لدى المتعاملين الاقتصاديين خاصة المستثمرين منهم.
 - * قانون استثمارات (93 - 12) شامل و لم يخص الاعثناء المتميز للمستثمر الأجنبي و المستثمرين المحليين ذوي القدرات العالية.
 - * ضعف في التشريع المتعلق بالعقارات، المنافسة و التجارة الخارجية و تنظيم الأسواق و هي تشريعات ترتبط بالتنمية مثلها مثل التشريع الجبائي .
 - * ولد الإصلاح فجوة جد معتبرة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة الذي لم يفهم سلسلة الضرائب الجديدة و الإجراءات التصريحية العديدة، فانتشر اللاوعي الجبائي و زاد التهرب الضريبي .
 - * البطالة، الفقر و العراقيل الإدارية المختلفة زادت في ممارسة النشاط الصغير و المربح خارج المجال الجبائي و القانوني و هو القطاع غير الرسمي .
- 2- من الصعب على الإصلاحات في مرحلتها الثانية بعد عام 2000 ، دعم التنمية الاقتصادية التي من أجلها تم إعادة تصميم المنظومة الضريبية، و يعود ذلك إلى جملة من المعطيات التي نفترضها في ما يلي :
- * ضعف في مستوى المجالات الأخرى التي تتطلبها سياسة تحفيز و جذب الاستثمار و منها نوعية التشريع بصورة عامة ، مستوى الإدارة العمومية ، البيروقراطية و ظاهرة الرشوة، الهياكل القاعدية و ضعف نمو البنوك الخاصة .

* إصلاحات يغلب عليها الطابع الإداري ، حيث أنها تشمل إعادة تنظيم الإدارة بإلغاء مصالح و تعويضها بأخرى و من المفترض أن تؤدي إلى نفس النتائج لعدم تغيير كبير في الهيكل الضريبي و بقاء نفس البيئة و المحيط الاقتصادي و الاجتماعي .

* ارتفاع الضغط الجبائي على الأشخاص الطبيعيين، لأن سياسة إعفاء المؤسسة يقابلها تحويل الضريبة إلى الأفراد ، لذلك نفترض بأن فشل السياسة الجبائية يعود إلى هذا التحويل في الأعباء الضريبية .

* منافسة القطاع الغير رسمي تؤدي إلى انسحاب الاستثمارات و عدم الاهتمام من قبل المستثمرين و أن السياسة الجبائية تتطلب جهود سياسات أخرى من قبل السلطات المعنية في هذا المجال.

4- حدود البحث:

تستعمل السياسة الجبائية بصور مختلفة من دولة لأخرى و هذا لاختلاف السياسات و الأولويات الاقتصادية ، و من ثم ارتأينا أن نركز في بحثنا على الاقتصاد الجزائري من خلال السياسة الجبائية و دعم التنمية الاقتصادية خلال فترة الإصلاحات الاقتصادية (1992-2009).

كما أن النظام الجبائي في تركيبته، يظم عدد هائل من الضرائب و الرسوم، تم تأسيسها لأغراض مختلفة لتعدد الأهداف الاجتماعية، المالية و الاقتصادية للدولة و عليه فان الضرائب الأساسية التي تمس بكيان المؤسسة باعتبارها خلية التنمية الاقتصادية، كانت محل التركيز من خلال كافة أطوار البحث ومنها الضريبة على الدخل و الأرباح زيادة على الرسم على القيمة المضافة.

5- أسباب اختيار موضوع البحث:

بناء على ما سبق وقع اختيارنا على موضوع يندرج ضمن هذا الإطار و يتعلق بـ " آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر " ، نظرا لأهميته البالغة خصوصا في المرحلة الراهنة و في المستقبل القريب، لما تنتظره السلطات الجزائرية من السياسة الجبائية و نتائج إصلاح المنظومة الضريبية في الاستجابة إلى خطة التنمية المبنية على الشراكة الأجنبية و جلب الاستثمارات، مكافحة القطاع الغير رسمي و التهرب الضريبي و الوصول إلى مستوى اجتماعي لائق.

و من أسباب اختيارنا لهذا الموضوع كونه يتعلق بسياسة راهنة، حيث أن الجزائر تعرف منذ عام 2000 إصلاح جبائي يرتكز على إلغاء التنظيم الإداري و ليد إصلاحات 1992 و استبداله بنظام يعتمد على دور الإدارة المركزية و مصالح خارجية جديدة حيث إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى DGE مكلفة بتسيير الملفات الخاصة بالشركات الكبرى منها البترولية و إنشاء مراكز الضرائب CDI تسيير ملفات المؤسسات المتوسطة زيادة على مراكز جوارية للضرائب CDP تسيير ملفات المؤسسات الصغيرة ، مع سلسلة من الإجراءات التي تهدف إلى تبسيط أكثر لنظام الإخضاع الضريبي .

إضافة إلى ذلك ، كون الإصلاح الحالي مفروض بموجب الاندماج الدولي للجزائر حيث يتطلب إعداد منظومة جبائية بمقاييس دولية ، و أن دول العالم خاصة الدول الأوروبية تسعى جاهدة لتوحيد الأنظمة الضريبية و تفادي المنافسة الجبائية التي تؤثر على تحويل رؤوس الأموال .

كما أن الإصلاح الضريبي تولدت عنه سياسة جبائية عام 1992 هدفها تقليص الأزمة الاقتصادية من خلال دعم التنمية ، وبعد عشرين تقريبا من الزمن لا بد من إجراء تقييم لهذه السياسة و مدى نجاعة الإصلاحات الجبائية في مساهمتها في دعم التنمية المسطرة .

6- أهداف البحث:

للبحث في موضوع السياسة الجبائية الجزائرية الراهنة في دعم سياسة التنمية الاقتصادية أهداف عديدة و هامة، يتجلى أهمها في تأكيد أهمية الضريبة كأداة توجيه الممارسة الاقتصادية من خلال تأثيرها على رأس المال، الدخل، الادخار و الاستهلاك و من ثم ضرورة إدماجها كمتغير أساسي في سياسات التنمية المبنية أساسا على المؤسسة الإنتاجية.

كما أن من أهداف البحث، تقييم نتائج السياسة الاقتصادية و مدى مساهمة السياسة الجبائية في ذلك، مع تقييم مدى ملائمة النظام الضريبي لأهداف التنمية المسطرة من طرف الدولة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها نهاية الثمانينات.

7- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في مكانة السياسة الضريبية و السياسة المالية للدولة في المساهمة الفعالة في تحقيق التوازن الاقتصادي و إحداث تنمية مستدامة، و هو ما نعيشه اليوم من خلال تكثيف الجهود و استعمال الدولة لكافة الأدوات المتاحة و الفعالة لأجل تحسين الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للبلد.

ومن ثم فإن الموضوع يكتسي أهمية بالغة من خلال أهمية السياسة الجبائية ضمن متغيرات و عوامل نجاح كل سياسة تنموية تهدف إلى رفع نمو الاستثمار، امتصاص البطالة، خلق فرص العمل و تحقيق المداخيل زيادة عن توسيع دائرة التنمية الوطنية و المحلية و تنويع الإنتاج و ترقية الصادرات.

و عليه فإننا نسعى من خلال البحث دعم الجهود المبذولة من طرف الباحثين و المهنيين التي تهدف إلى تصميم نظام جبائي يتسم بالشفافية، البساطة و العدالة تتجسد من خلاله سياسة جبائية فعالة و تتماشى مع المتغيرات الراهنة على المستوى الداخلي و الخارجي.

8- صعوبات البحث:

طوال مرحلة انجاز البحث، واجهتنا جملة من الصعوبات و يمكن حصرها في :

- صعوبة إيجاد مراجع أكاديمية تتناول السياسة الجبائية الجزائرية و خاصة في السنوات الأخيرة من المرحلة المعنية بالدراسة 1992-2009.

- أغلب التدخلات و الملتقيات التي ينظمها إدارات وزارة المالية من خلال شرح الأهداف الاقتصادية للتشريع الجبائي (عبر قوانين المالية)، كانت ذات طابع مهني أكثر منه أكاديمي و لم تكن مصادر يمكن الاستعانة بها في كثيرا من المسائل المرتبطة بالموضوع.
- التضارب في الأرقام و الإحصائيات باختلاف المصادر التي تم الاستناد عليها.
- التغييرات الدورية في التشريع الجبائي من خلال قوانين المالية و القوانين التكميلية، تجعل من الأهداف المالية، الاقتصادية و الاجتماعية متغيرة في أوقات متقاربة و هو ما شكل لنا صعوبات في تقييم السياسة الجبائية خلال مراحل انجاز البحث.

9- الدراسات السابقة:

خلال بحثنا في الموضوع، تبين أن هناك دراسات عديدة تناولت مواضيع تتعلق بالجانب الجبائي في الجزائر و كانت عبارة عن إسهامات قيمة و لعل أهمها الأبحاث التالية :

أ - محمد شريف عينوش ، « *La fiscalité instrument de développement économique* » أطروحة دكتوراه دولة في جامعة الجزائر 1991م و كانت إشكالية الباحث تتمحور حول مساهمة الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية، وخصت الدراسة فترة ما قبل الإصلاحات و ما بعدها .

ب - قدي عبد المجيد، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغييرات الدولية- دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988م- 1995م"- أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر- 1995 إشكالية الباحث تدور حول مدى إمكانية الضريبة بأن تكون أداة تمويل فعالة مع أخذ النظام الضريبي الجزائري نموذجاً، و كانت أهمية البحث في كونه مستجدا و حديثا عام 1995 باعتبار أن إصلاح النظام الضريبي الجزائري بدأ عام 1992.

ت- ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر"- رسالة دكتوراه دولة بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر- سنة 2002، لقد طرح الباحث إشكالية تحقيق فعالية النظام الضريبي وتناول ظاهرة التهرب كمؤشر لعدم فعالية النظام الجبائي .

ث - مرزقة صالح " تطور السياسة الجبائية في الجزائر " - رسالة دكتوراه دولة - نظرية التنمية - جامعة قسنطينة 2003، و كانت مساهمة قيمة للباحث من خلال إشكالية البحث التي تدور حول مدى نجاعة السياسة الجبائية في التنمية، و تناول من خلالها السياسة الضريبية الجزائرية منذ القدم إلى غاية إصلاحات عام 1992.

ح - بوزيدة حميد" النظام الضريبي الجزائري"- أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - 2006. و كانت إشكالية الموضوع منحصرة في محددات و عناصر النظام الضريبي الجزائري، و تمت معالجة الموضوع من خلال دراسة و تحليل هيكل النظام الضريبي الجزائري.

خ- خلاصي رضا " تحليل ظاهرة التهرب الجبائي 1992-2002 " رسالة دكتوراه بجامعة الجزائر 2010، و تعرض الباحث إلى إشكالية وضع و مستويات الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1992- 2002 و مدى فعالية الأدوات التي تحوزها السلطات الجبائية للحد من نمو الظاهرة، و لق تمت معالجة الموضوع عبر تقديم الظاهرة و الآليات المستعملة للحد منها.

10- أدوات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الموضوع، توضع جملة من الفرضيات التي تم وضعها بناء على المعطيات الأولية، و كخطوة ثانية يتم جمع البيانات و المعلومات الكافية و تبويبها في شكل جداول و أحيانا أشكال بيانية بغية تحليلها و استنتاج النتائج منها وصولا إلى تأكيد الفرضيات المبدئية و كل ذلك اعتمادا على مناهج البحث المناسبة ، خاصة منها المنهج الوصفي لوصف كثيرا من المعطيات الواقعية، و التحليلي لتحليل عناصر الموضوع زيادة على تفصيل الأرقام و عرض الإحصائيات.

11- محتويات البحث:

تتم معالجة الموضوع عبر خمس (5) فصول مبينة كمايلي:

الفصل الأول: السياسة الجبائية و البيئة الاقتصادية العامة ، و تتم من خلاله دراسة المحاور التالية:

- الضريبة- إطارها القانوني و قواعدها العلمية.
- الضريبة أداة تدخل الدولة و محل اختلاف عبر التيارات الاقتصادية.
- العلاقة الوظيفية بين الضريبة و العناصر الاقتصادية.
- السياسة الجبائية و المحيط الاقتصادي.

الفصل الثاني : المسائل التي تطرح عبر السياسة الجبائية ، فنخصه لمعالجة المحاور التالية:

- مسألة العدالة الضريبية- نوعية الضريبة العادلة و أثر توزيع الدخل.
- الضغط الجبائي- مفهومه و أبعاده.
- التهرب من الضريبة تداعياته و أبعاده.
- الأزواج الضريبي الدولي و مساعي تفادي المشكلة.

الفصل الثالث: نظام جبائي في ظل التحولات الاقتصادية خلال التسعينات، يخصص لمعالجة:

- لمحة تاريخية عن تطور السياسة الجبائية الجزائرية.
- متطلبات الإصلاحات الجبائية للتسعينات.
- إعادة هيكلة و إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية 1992.

الفصل الرابع: مدى فعالية السياسة الضريبية في مجالات التنمية: و ندرس من خلاله العناصر التالية:

- تقييم أداء النظام الجبائي.
- السياسة الجبائية لأجل ترقية الاستثمار و دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- تحليل الوضعية الاقتصادية و نتائج السياسة الجبائية.
- الفصل الخامس:** آفاق عصرنة النظام الجبائي في ظل التحولات الراهنة، و تتم معالجة:
- التداعيات الدولية لعصرنة المنظومة الجبائية الجزائرية.
- الوضع الاقتصادي و إصلاح ضريبي في ظل تنامي القطاع غير الرسمي.
- مساعي عصرنة المنظومة الجبائية بما تتطلبه المرحلة الراهنة.

الفصل الأول-السياسة الجبائية و البيئة الاقتصادية العامة:

تمهيد:

ترتبط الضريبة بوجود الدولة كراعي لمصالح المجتمع بكل أفراد و مؤسساته الاقتصادية و الاجتماعية طالما أنها تعتبر موردا من الموارد العامة التي تعمل في نسق واحد و هو تمويل ما تقوم به الدولة من توفير الخدمات العامة. و لقد عرفت الضريبة تطورات هامة بتطور المجتمع في شتى المجالات فمن فكرة الدور البسيط و مبدأ الدولة الحيادية ذات الأدوار المحدودة إلى استغلال الضريبة في أدوار أكبر جعلت منها جزء من سياسة الدولة في تنفيذ أغراضها ، و هو ما يعرف حاليا بالسياسة الجبائية التي تتمثل في استعمال الضريبة كأداة للتأثير في أهم جوانب حياة المجتمع خاصة الجانب الاقتصادي مثلها مثل الأدوات المالية و النقدية الأخرى و كل ذلك من أجل إيصال المجتمع إلى أكبر قدر من الرفاهية المادية.

و بتطور وظائف الضريبة في إطار سياسة مالية عامة للدولة، تطورت معها تقنيات فرضها مع تنامي الحركة الاقتصادية و تعدد فرض الاقتطاعات و من ذلك أصبحت مسألة أدوار الضريبة و السياسة الجبائية و أهمية أثارها و تأثيرها بالحياة الاقتصادية مادة خام لدى المختصين في هذا الجانب و أصبحت تطرح بشدة قضية العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع، كما أن تدخل الدولة باستعمال الضريبة لابد و أن يحقق أكبر قدر ممكن من المنافع العامة و كل ذلك مرتبط بآثارها الاقتصادية و مدى تأثير السياسة الضريبية بالمحيط الاقتصادي من حيث مستوى و طبيعة النظام الاقتصادي .

إن هذه الأدوار و كل ما يتعلق بمبادئ و مفاهيم الضريبة في الاقتصاد القديم و المعاصر قد عرفت دراسات كثيرة من الناحية النظرية و أخذت قسط هام من التحليلات و العناية من قبل أغلب المختصين لذلك سوف نركز على ارتباط مفهوم الضريبة بمفهوم الدولة ضمن النظرية العامة زيادة على مكانتها و أهميتها في التنمية الاقتصادية .

المبحث الأول – الضريبة- إطارها القانوني و قواعدها العلمية:

إن فرض الضريبة داخل المجتمع مسألة مالية و اقتصادية لها جذورها عبر التاريخ و لها أبعادها داخل ذلك المجتمع و تعتبر محل دراسات و أبحاث عديدة من قبل مختلف الباحثين و الاقتصاديين على أساس دور الدولة و حكرها للسلطة العامة، كما أن هذه الأخيرة تضع عند فرضها الإطار القانوني الذي يحدد مختلف قواعد و أسس تأسيسها و تحصيلها و يتفق جل الباحثين عبر مختلف التيارات الاقتصادية القديمة و الحديثة منها، على وجوب تبني الدولة لمبادئ و قواعد ثابتة عند التأسيس القانوني لها.

1- الإطار القانوني لتأسيس الضريبة:

ارتبط مفهوم الضريبة بمفهوم الدولة التي تأسست من أجل تلبية الحاجات العامة لأفراد المجتمع الذين يعيشون داخل إقليمها و من ثم الحاجة إلى الموارد المالية لتحقيق ذلك، كما أن الدولة تفرض الضريبة عن طريق القانون و هو ما يعرف في الدولة الحديثة بالترخيص القانوني لفرض الضريبة.

1-1- ارتباط مفهوم الضريبة بمفهوم الدولة:

تمثل الضريبة مساهمة نقدية إجبارية من قبل الأفراد مهما كانت طبيعتهم القانونية و مهما كانت طبيعة نشاطهم الممارس داخل الإقليم باعتبارها تستعمل في تحقيق المنافع العامة. فالضريبة يخضع لها الجميع باعتبار استفادتهم من المنافع العامة التي تجنيها عمليات إنفاقها، كما أنها إجبارية دون مقابل مباشر لارتباطها بوجود الدولة طالما أن صفة الإلزام تعني فرضها بقوة القانون على أن يتحمل الأفراد الضريبة المرخص بها *l'impôt autorisé*، التي تراعي مبادئ أساسية كالعدالة الضريبية عند توزيع أعبائها و عند إنفاقها في الصالح العام.

يجرنا هذا المفهوم إلى بداية ظهور الضريبة بوجود الدولة كراعي لمصالح الأفراد حيث كانت تدفع في شكل أعمال إلزامية كالمساهمة في بناء المرافق و المساهمة في الأمن و الدفاع عن الإقليم ثم تحولت إلى مساهمات إلزامية في شكل ضرائب عينية من الممتلكات و المنتجات و المحاصيل الزراعية لكن في العصر الحديث أصبح مفهوم الضريبة أكثر تماثيا مع تطورات المجتمعات حيث الضريبة النقدية تعتبر أساس المساهمة التي تعتمد عليها الدولة الحديثة لما للضريبة العينية من عيوب و صعوبات الاستعمال، خاصة و أنها مكلفة و غير عملية في الوقت الذي تلعب فيه النقود أدوار اقتصادية هامة و منه فالضريبة في صورتها النقدية أصبحت أداة لدى الدولة من أجل تنفيذ السياسة النقدية و المالية.

من خلال المفهوم العام للضريبة يمكن استخلاص ما يلي:

- الضريبة إجبارية لما تلعبه من أدوار مالية، اقتصادية و اجتماعية حيث تمثل مصدر موارد مالية لمواجهة الإنفاق العام، أداة لتوجيه الاقتصاد و دعم التنمية و وسيلة لتحقيق أغراض اجتماعية هامة خاصة منها إعادة توزيع المداخل و الثروات.

لهذا فالمساهمة المالية في شكل ضريبة، تتم بسلطة القانون الذي يفرض عقوبات على كل من يعترض هذه المساهمة عندما تؤسس في حقه قانونا، فالتشريعات الحديثة تعرض المكلفين بها في حال اعتراضهم إلى عقوبات مالية هامة في شكل نسب و مبالغ إضافية إضافة إلى عقوبات قضائية مثل الغرامات و السجن.

- الضريبة تفرض بصفة نهائية فلا تحمل صفة الإقراض ، على أساس أنها مساهمات في تحقيق المنافع العامة.

- الضريبة تدفع دون مقابل مباشر فيستفيد المكلف بدفعها من ما يجنيه إنفاقها و لا يتحمل إلا على أساس قدرته التمويلية.

- تهدف الضريبة أساسا إلى تحقيق الحاجات العامة و هو ما يبرر الزاميتها و تأسيسها.

1-2- الترخيص القانوني بفرض الضريبة:

" لا ضريبة إلا بنص قانوني"¹ ، فلو رجعنا إلى تاريخ فرض الضريبة لوجدنا أن تطور مؤسسات الدولة داخل المجتمعات جعلت من فرض الضريبة أمرا قانونيا فيتم فرض الضرائب وفقا لتشريع منظم و ترخيص من السلطات التشريعية التي توافق أو تعارض جوانب معينة من الضريبة* ، ولعل من أهم الأمثلة في التاريخ عندما قرر الملك شارل الأول في إنجلترا عام 1628 م إصدار وثيقة إعلان الحقوق تقرر من خلالها وجوب قبول البرلمان البريطاني فرض الضرائب ، و هو نفس الشيء حدث في فرنسا بعد ثورة 1789 م ثم أصبح من تقاليد الدول في العصر الحديث أن تدرس قواعد فرض الضريبة بصفة دورية لأنها مؤثر أساسي على الحياة الاقتصادية و الاجتماعية من خلال تأثيرها على التوازن الاقتصادي و مختلف الجوانب الاقتصادية كالاستثمار، الاستهلاك و الادخار زيادة عن الجوانب الاجتماعية مثل القدرة الشرائية و تلبية الحاجات الأساسية و توزيع المداخيل.

وعليه، فإن السؤال الذي يطرح من الناحية القانونية يكمن في الأسس التي يعتمد عليها في فرض الضريبة؟.

- الدولة مكلفة بفرض الضريبة و تحديد جوانبها في إطار حكومي منظم، لكن لا بد من ترخيص تشريعي، لهذا فقانون المالية في الدولة الحديثة يرخص بالضريبة و تحصيلها*.

- تعمل السلطة التنفيذية للدولة من خلال مصالحها المختصة على تأسيس و تحصيل الضريبة المرخص بها و لا يمكن أن تحض بالسلطة التقديرية بإضافة أو محو ضريبة معينة، كما أنها لا تحض بسلطة التعديل في الضريبة و معدلاتها المرخص بها.

¹ Paul Marie GAUDMET « finances publiques – impôts – emprunt » éditions MONTCHRESTIEN- 1981 P 77.

* عادة ما تعاقب السلطة التشريعية على بعض الضرائب، معدلات الضرائب أو عدم جدوى الضرائب على مجالات معينة أو تعاقب أحيانا على ضغط ضريبي على فئات معينة، فالسلطة التشريعية تصادق أو تعارض فرض الضريبة.

** لو نرجع إلى التشريع الجزائري، نجد أن المواد 1 ، 2 ، 3 ، 4 و 5 من القانون 84-17 المؤرخ يوم 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية تنص على أن قانون المالية للسنة يتنبأ و يرخص لأجل كل سنة مالية بكل موارد و نفقات الدولة و هذا مستمد من الأمر المؤرخ يوم 2 جانفي 1959 بفرنسا المادة 2 منه الذي نص على أن قانون المالية يرخص بمراد و نفقات الدولة.

كما أن تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها يتم فقط عندما تتدخل الدولة بفعل القانون لتحقيق أغراض معينة ، اجتماعية كانت أو اقتصادية فنجد أن مراسيم تشريعية، تنفيذية أو أوامر تأتي لترخص بذلك عندما تتطلب التنمية و السياسة الاقتصادية و الاجتماعية ذلك كتشجيع الاستثمار، الادخار، حماية الطبقات الضعيفة و غيرها.

- الضريبة تفرض بطبيعتها و لا تحدد الدولة مبالغها فان تحققت إيرادات إضافية فتسمى بفائض القيمة الضريبي الذي يستعمل في تغطية اعتمادات إضافية.

- تخضع الضريبة مثلها مثل باقي الإيرادات العامة إلى مبدأ عدم التخصيص¹ و مفاده أن لا تحصل ضريبة من أجل نفقة معينة، فكل الضرائب و كل الإيرادات تحصل لأجل كل النفقات و تسجل كلها ضمن الميزانية العامة للدولة التي من أهم مبادئها مبدأ عدم التخصيص زيادة على مبدأ السنوية و مبدأ الوحدة و مبدأ التوازن. في هذا الصدد، و في إطار مبدأ الترخيص بفرض الضريبة فان التشريع الجزائري على غرار باقي التشريعات العالمية، يعتمد على قانون خاص ينظم القوانين المالية و يحدد مبادئها و أسسها و هو القانون 84 - 17 المؤرخ يوم 17-07-1984 و الذي عرف قانون المالية السنوي على أنه" الحدث الذي ينتبأ و يرخص بمجموع الأعباء العامة و الإيرادات العامة للدولة بموجب سنة مالية إضافة إلى الوسائل المالية المخصصة لتمويل المصالح العمومية و استخدام المخطط السنوي للتنمية"².

ومنه، فالترخيص بفرض الضريبة يتم وفق قانون المالية السنوي كما أن هذا القانون حدد تركيبة قانون المالية و الذي يتضمن باب كامل يرخص من خلاله بالإيرادات العامة منها الضريبية في فصل كامل و هو الفصل الثاني إضافة إلى فصل خاص بالإيرادات الشبه جبائية و هو الفصل الرابع و يمكن توضيح هذه التركيبة في مالي:

¹ في التشريع الجزائري مبدأ عدم التخصيص ينص عليه القانون 17-84 المذكور سابقا.
² المادة 3 من القانون 17-84 المذكور سابقا.

قانون المالية لسنة	
/	<p>الفصل الأول: أحكام خاصة بتنفيذ ميزانية الدولة و العمليات الخاصة بالخرينة</p>
<p>قسم 01- ضرائب مباشرة و رسوم مماثلة</p> <p>قسم 02- التسجيل</p> <p>قسم 03- الطابع</p> <p>قسم 04- الرسم على رقم الأعمال</p> <p>قسم 05- الضرائب غير مباشرة</p> <p>قسم 06- أحكام جبائية أخرى</p>	<p>الفصل الثاني: أحكام جبائية</p>
<p>قسم 01- أحكام جمركية</p> <p>قسم 02- أملاك الدولة</p> <p>قسم 03- جباية بترولية</p> <p>قسم 04- أحكام مختلفة</p>	<p>الفصل الثالث: أحكام تتعلق بإيرادات أخرى</p>
/	<p>الفصل الرابع: رسوم شبه جبائية</p>
<p>قسم 01- الإيرادات</p> <p>قسم 02- النفقات</p>	<p>الفصل الأول: الميزانية العامة</p>
<p>قسم 01- الميزانيات الملحقة</p> <p>قسم 02- ميزانيات أخرى</p>	<p>الفصل الثاني: ميزانية مختلفة</p>
/	<p>الفصل الثالث: الحسابات الخاصة للخرينة</p>
/	<p>الفصل الرابع: أحكام على العمليات المختلفة</p>
/	<p>أحكام نهائية</p>

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على قانون مالية معين .

2- القواعد العلمية لتأسيس الضريبة:

يتفق جل الاقتصاديين و علماء المالية على ما جاء به المفكر الاقتصادي التقليدي ادم سميث خلال القرن الثامن عشر 18 م ، حيث حدد القواعد العلمية لفرض الضريبة¹.

لقد بينا كيف أن الضريبة جاءت لتؤدي الوظيفة المالية و المتمثلة في تغطية الإنفاق الحكومي الذي زاد بزيادة مهام الدولة الحديثة و كيف أن تطور الضريبة و ترسيخ أسسها ضمن مهام الدولة جعلها تعرف تطورا في وظائفها إلى أن تصبح أداة تستعمل في عديد من المجالات و ما ساعد على ذلك الخصائص و الصفات التي تتمتع بها خاصة صفة الإلزامية و الدفع دون مقابل باعتبارها تحقق النفع العام و هذا ما هو متفق عليه في مختلف الدول.

¹ لقد جاء ادم سميث بقواعد علمية لفرض الضريبة في كتابه " ثروة الأمم" و تم التطرق لها من قبل جل الاقتصاديين و الماليين المعاصرين أنظر: كتاب للدكتور حامد عبد المجيد دراز " المالية العامة" - مؤسسة الكتاب الجامعية - الإسكندرية - ص 242 .

بناء على ذلك، فإن استعمال الضريبة لأغراض مالية، اقتصادية و اجتماعية أدت بالاقتصاديين إلى طرح إشكالية توزيع الأعباء على الأفراد بمعنى أن تراعي الدولة أسس علمية قوية تبنى عليها الضريبة حتى يتم تجنب الضغط الضريبي الزائد و تترسخ العدالة و المقدره على التمويل أو ما تسمى بالمقدرة التكاليفية، خاصة و أنها تعبر عن اقتطاعات تمس المداخيل و رؤوس الأموال و كذلك الإنفاق الذي يمثل الاستهلاك المعبر عن نشاط اقتصادي يمارسه الجميع بما في ذلك الطبقات ذات الدخل الضعيف.

إذا ما رجعنا إلى مرحلة الثورة الفكرية المعاصرة بداية من القرن الخامس عشر لوجدنا أن التجاربيين les mercantilistes و خاصة الاقتصادي الشهير وليام بيتي william PETY و الطبيعيين les physiocrates من أمثال تيرغور Turgot ركزوا كثيرا في نظرياتهم الشهيرة على جانب القواعد الأساسية لفرض الضريبة فويليام بيتي مثلا، وضع كتابا كاملا عن موارد الدولة تحت عنوان A treatise of taxes and contributions أصدره عام 1662 م ثم يأتي بعده آدم سميث كما رأيناه سابقا بكتابه ثروة الأمم سنة 1776 م الذي صاغ فيه القواعد الأساسية للضريبة و التي تبناها جل المحدثين بعده و تدرس اليوم في علم المالية العامة في كافة الاقتصاديات العالمية و التي تمثل أربع قواعد أساسية و هي قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الاقتصاد في النفقات و قاعدة الملائمة في الدفع، و هي القواعد التي سوف نستمد منها الأسس العلمية لفرض الضريبة خاصة و أن المدرسة الكلاسيكية بمختلف مفكريها ثبتت هذه القواعد في تحليلاتها.

2-1- قاعدة التوزيع الضريبي:

تعمل الدولة على توزيع الضريبة على المكلفين داخل المجتمع و منه تطرح لديها مشكلة المنفعة التي تجنيها على كل مكلف، مدى احترام القدرة التكاليفية زيادة عن مدى تحقيق سياسة توزيع الأعباء للأهداف الاجتماعية ، الاقتصادية و المالية للضريبة. ومنه فإن الحديث عن سياسة التوزيع الضريبي تجرنا إلى الحديث عن مبدأ المنفعة، مبدأ القدرة التكاليفية و مبدأ الضريبة الفاعلة التي تتحقق عندها أهداف الدولة و أهداف المجتمع.

يقصد بالمنفعة الضريبية مدى تحقيق كل مكلف لمنافع من خلال إنفاق المساهمات من طرف الدولة فهل يتحصل هؤلاء المكلفين على منافع حسب قدر مساهماتهم؟.

يرى البعض من المفكرين بأن يدفع المكلف قدر ما يتحصل عليه من منافع جراء الإنفاق العام مبررين ذلك بأن المستهلك يتحصل على سلع و خدمات بقدر ما يدفعه من أثمان، و تجرنا هذه الفكرة إلى أن الدولة لا تحقق فائض في الإيرادات كونها تتحصل على مساهمات توزعها حسب مساهمة كل فرد داخل المجتمع و هو أمر غير مقبول و يتعارض مع مفهوم الضريبة و أهدافها حيث مبدأ عدم التخصيص للإيرادات العامة منها الإيرادات الضريبية من جهة، و من جهة أخرى أن الضريبة تهدف لإعادة توزيع الثروات و تعميم المنافع.

و يرى البعض الآخر، بأن توزيع الضريبة على أفراد المجتمع لا بد أن يعتمد على حجم المنافع الحدية التي تعود عليهم من خلال الحصول على الخدمات العامة، و يسمح للأفراد بالمساهمة بقدر المنافع الحدية و يسمح أيضا للدولة بتحديد الأعباء العامة حسب مقدار الإيرادات العامة كما هو حاليا عند إعداد الميزانية العامة للدولة.

من جملة الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه، تكمن في كيفية قياس المنافع الحدية فعندما يستفيد فرد ما من التعليم المجاني فسوف تعم المنافع على أسرة المتعلم ثم المجتمع ككل من مؤسسات تستفيد من خدماته العلمية و محيطه الاجتماعي الذي يعيش فيه و غيرهم فهل يكلف هذا الفرد بدفع الضريبة على أساس كل هذه المنافع؟.

إن صعوبة قياس المنافع من الخدمات العامة تؤدي إلى رفض مبدأ توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع حسب مبدأ المنافع الحدية و يمكن تبرير ذلك بما يعود على الطبقات الفقيرة من منافع دون تكليفهم بدفع مساهمات ضريبية متساوية مع هذه المنافع، بل يصل الحد إلى إعفاء من الضريبة يمس الطبقات الفقيرة بدليل التعليم و الصحة المجانيتين، استعمال المرافق العامة و بناء المرافق الاجتماعية و الخيرية و غيرها و التي لا يستفيد منها الأغنياء الذين هم مكلفون بدفع ضرائب كبيرة تغطي هذه النفقات و هو ما يعرف بدور إعادة توزيع الثروات و تعميم المنافع للضريبة و تقليص الفوارق الاجتماعية، لهذا نجد أن الممتلكات و المداخل تخضع في أغلب التشريعات إلى الضريبة التصاعدية*.

بالنسبة لمبدأ القدرة على التحمل الضريبي، فهو مبدأ متعارف عليه لدى جل المفكرين الاقتصاديين الكلاسيكيين و المحدثين و معناه أن فرض الضريبة على الأفراد يأخذ في الحسبان قدرتهم على الدفع، فلا يمكن تحميل المكلف بضرائب تفوق قدراته من حيث الدخل و رأس المال و حتى الإنفاق الاستهلاكي على السلع و الخدمات و هنا لا بد على الدولة من إيجاد طرق محاسبية تسمح بقياس القدرة على التسديد، و نشير إلى أن التشريع المالي الحديث عرف جدال حول الطرق التي تسمح بتقدير المقدرة التكاليفية للأفراد فهناك من ينصح بقيام الدولة عن طريق أجهزتها الضريبية الإدارية بتحديد القدرة على الدفع بمعنى الوعاء الضريبي الحقيقي الذي يمثل المادة الخاضعة، لكن توسع الوعاء بتوسع الحركة التجارية و الصناعية و تعدد مصادر الدخل جعل هذا الأمر صعبا فيصعب متابعة كل النشاطات و كل المكلفين و عليه عمدت جل الدول على اعتماد الأنظمة التصريحية على أن تكفي بحق الرقابة على هذه التصريحات**.

عرفت القدرة على الدفع نقاشات حادة من الفكر التقليدي إلى الفكر الاقتصادي الحديث فهناك من يقيس القدرة على الدفع بعامل رأس المال و يرى في الضريبة على رأس المال هي الأنسب كونه يعبر عن

* أغلب التشريعات الضريبية تطبق مبدأ الضريبة التصاعدية و في التشريع الجزائري نجد كل من الضريبة التصاعدية على الدخل الإجمالي و الضريبة التصاعدية على الممتلكات IRG et ISP.

** الأنظمة الجبائية الحالية تعتمد على نظام التصريح بمعنى ترك المكلف يحدد قدرته التمويلية من خلال التصريح بأرقام نشاطه المختلفة مع اعتماد نظام الضريبة الجزافية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و للإدارة الضريبية حق الرقابة على التصريحات حتى تتمكن من تأكيد صحة المعلومات و تقف ضد محاولات التدليس و التهرب من الضريبة.

الإمكانات المالية الحقيقية للمكلف لكن كيف يقاس رأس المال و ما هي مكوناته التي تعتمد عليها الضريبة؟ هل رأس المال المالي، المادي أو القيم المعنوية التي يصعب تحديدها مثل المحل التجاري اللوحات الفنية و التاريخية و غيرها، رأس المال الثابت أم المتغير المولد للمداخيل؟.

كما أن فريق من الاقتصاديين يعتقد بأن القدرة على الدفع تجد أساسها الصحيح في المداخيل لكن عرف هذا الرأي انتقادات شديدة لعدم إمكانية تحديد مفهوم دقيق للدخل و لعدم إمكانية التحكم في مداخيل الأفراد الذين تتوفر لديهم طرق إغفالها، خاصة و أنها عديدة المصادر منها المشروعة و منها الغير مشروعة و لعل ظاهرة اللجوء إلى تبييض الأموال في الاقتصاد المعاصر لدليل على ذلك و هذا ما يكشف على عجز الأجهزة الحكومية مهما كان مستوى تطور الدولة إداريا على تحديد المداخيل و متابعتها و إخضاعها للضريبة*.

كما أن بعض الاقتصاديين يعتبرون فرض الضريبة باحترام المقدرة التمويلية يتم بإخضاع الإنفاق الاستهلاكي على السلع و الخدمات و هنا يعتبر الاستهلاك أفضل من الدخل الذي يصعب تحديده و التحكم فيه و معرفة مصادره، و منه يتم إدماج الضريبة ضمن الأسعار دون أن يتمكن المكلف من التهرب منها و تفرض بنسب تراعي القدرة الشرائية و منه القدرة على الدفع، كما تعتبر ضريبة عامة يخضع لها الجميع كل حسب طبيعة استهلاكه و تختلف مقاديرها حسب طبيعة السلع إن كانت ضرورية أو كمالية بحيث ترتفع على السلع الكمالية حتى يتم إخضاع ذوي القدرة الشرائية الأكبر**.

في هذا الصدد، لقد ربط بعض الاقتصاديين و منهم جون ستيوارت ميل القدرة على الدفع بالمنافع التي يحض بها المكلف جراء دفعه للضريبة رغم أن التضحية بالمنافع من خلال الضريبة المدفوعة أمر غير واقعي مادامت الضريبة تولد بدورها جملة من المنافع و هو ما يعاب على هذه الفكرة. كذلك ظهرت أفكار المدرسة الحديثة*** التي ربطت القدرة على الدفع بحجم المنافع الحدية و الكلية التي يضحى بها المكلف بالضريبة.

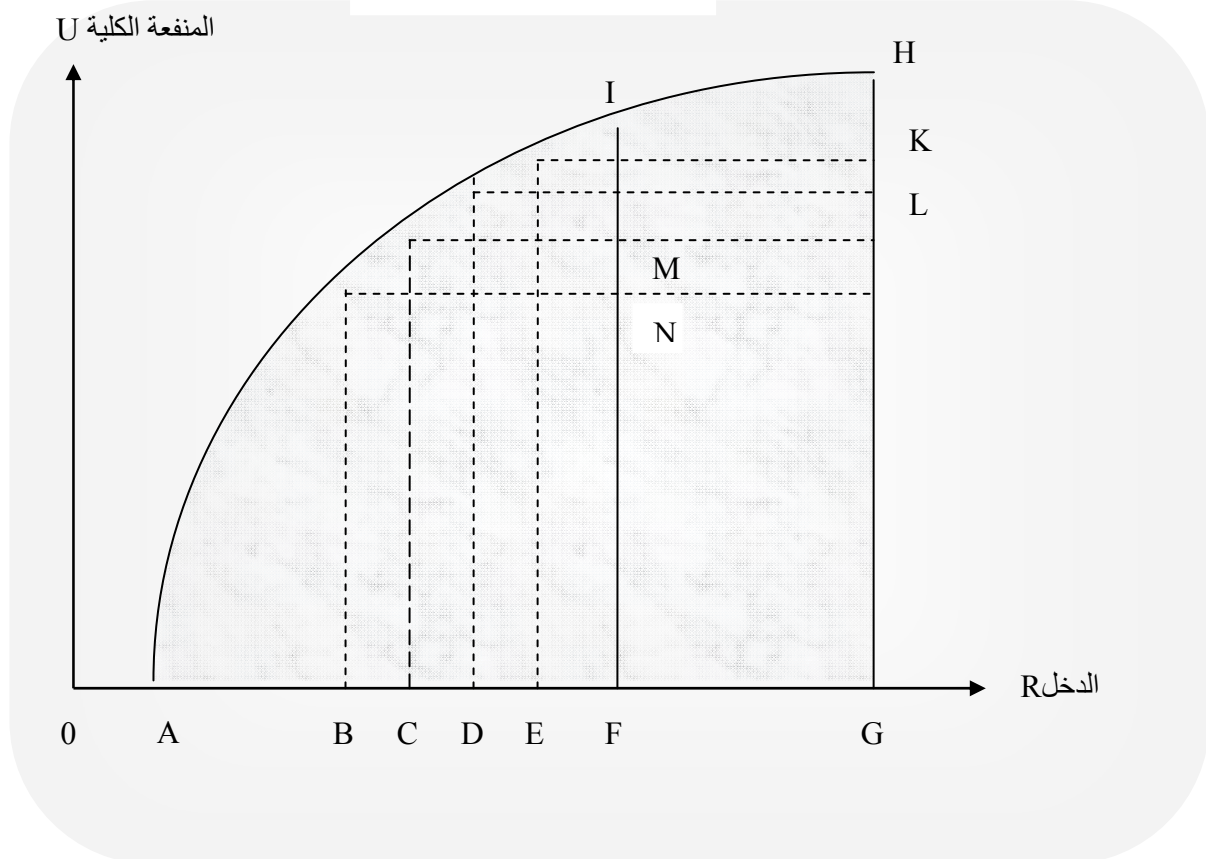
من هنا اختلف الاقتصاديين حول فرض الضريبة على أساس المنفعة فهناك من يرى أن توزيع الضريبة على الأفراد يجب أن يعتمد على القاعدة التي مفادها المنفعة الكلية للدخل قبل الضريبة يطرح منها المنفعة الكلية للدخل بعد الضريبة و تؤدي إلى نتيجة متساوية لدى جميع المكلفين و هو ما يسمى بالتساوي المطلق للتضحيات.

* هناك سبل عديدة للحصول على الدخل خاصة الطرق الغير قانونية و الغير شرعية منها المتاجرة في المخدرات و الأسلحة ، صف إلى ذلك القطاع الغير الرسمي الذي يولد مداخيل هامة غير معروفة طالما أن النشاط خفي و لا يمر على الأجهزة المصرفية.
** يلاحظ في الأنظمة الجبائية الحديثة فرض ضرائب على الاستهلاك بمعدلات كبيرة بل حتى تأسيس ضرائب خاصة بالاستهلاك الرفاهية و السلع الغير مرغوب فيها نجد مثلا سلع كمالية مثل السلع الالكترونية و السيارات و غيرها و السلع الغير مرغوب فيها مثل التبغ و الخمر.
*** المدرسة الحديثة جاءت بعد المدرسة الكلاسيكية و بالضبط خلال القرن العشرين بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 م و تعتمد على الأسلوب الحدي في التحليل الاقتصادي.

و هناك فريق من الاقتصاديين من يرى ضرورة تساوي المنافع المضحي بها من طرف كل مكلف حسب دخله المتاح، بمعنى مبدأ التساوي النسبي للتضحيات.

عندما نأخذ بمبدأ تناقص المنفعة الحدية كلما زاد الدخل و زاد الاستهلاك بزيادته، فإنه بإمكاننا المقارنة بين الآراء السابقة الذكر من خلال المنحنى البياني التالي¹:

شكل 01- القدرة على الدفع:



الشكل البياني 01 يمثل المنفعة الكلية عند مستويات دخل معينة لدى عدة مكلفين بالضريبة لنفترض أن المكلف الأول - س- لديه دخل مقداره - G- و المكلف الثاني - ع- لديه دخل مقداره -F- فإن المنفعة الكلية للمكلف- س- يقدر ب: (H. G)، و المنفعة الكلية للمكلف الثاني -ع- يقدر ب: (I. F)، و لو نفترض أن الدولة لها حصيلة ثابتة تريد تحقيقها من الضريبة فكيف يتم توزيع هذا المقدار الضريبي على المكلفين -س- و -ع-؟

حسب الرأي الأول المناادي بالتساوي المطلق للتضحيات، نجد أن المكلف الأول - س- يدفع مقدار ضريبة يساوي (E. G) و المكلف الثاني -ع- يدفع المقدار الضريبي (B. F)، حيث أن:

¹ حامد عبد المجيد دراز - مرجع سابق- ص 206.

$(A.G) = (B.F) + (E.G)$. و أخذاً بالقاعدة : المنفعة الكلية للدخل قبل الضريبة – المنفعة الكلية للدخل بعد الضريبة نجد أن:

$$(K.H) = (K.G) - (H.G) = \text{س- بالنسبة للمكلف الأول- س-}$$

$$(N.I) = (N.F) - (I.F) = \text{ع- بالنسبة للمكلف الثاني- ع-}$$

$$(N.I) = (K.H) \text{ و منه :}$$

الرأي الثاني المنادي بالتساوي النسبي للتضحيات جراء دفع الضريبة نجد أن توزيع مقدار الضريبة يتطلب دفع المكلف الأول – س – للمقدار $(D.G)$ و دفع المكلف الثاني – ع- المقدار $(C.F)$ حيث أن المقدار :

$(G.A) = (C.F) + (D.G)$ و ذلك لأنه حسب هذا الاتجاه يجب أن تتساوى لدى المكلفين –س- و –ع- نتيجة المعادلة التالية:

المنفعة الكلية للدخل قبل الضريبة - المنفعة الكلية للدخل بعد الضريبة

المنفعة الكلية للدخل قبل الضريبة

$$\frac{(H.L)}{(H.G)} = \frac{(L.G) - (H.G)}{(H.G)} = \text{إذن: المكلف الأول- س -}$$

$$\frac{(M.I)}{(I.F)} = \frac{(M.F) - (I.F)}{(I.F)} = \text{المكلف الثاني- ع -}$$

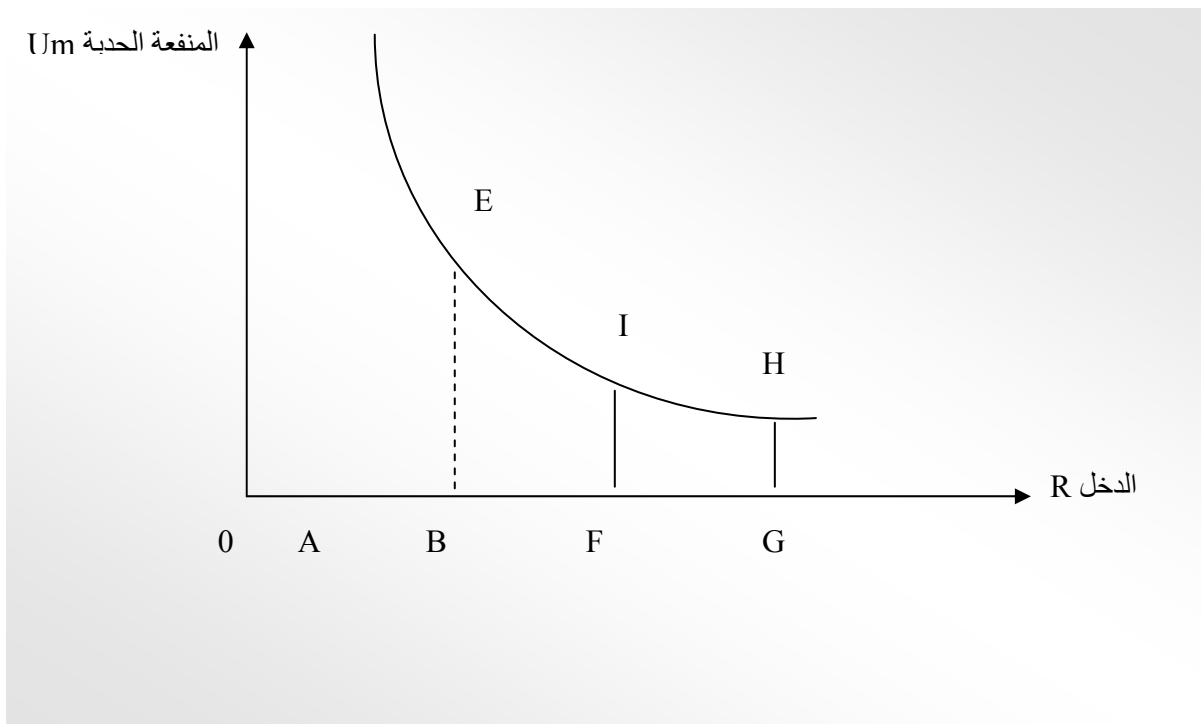
و كان :

$$\frac{(M.I)}{(I.F)} = \frac{(H.L)}{(H.G)}$$

و تبعاً للرأي الثالث الذي ينادي بضرورة تساوي المنافع الحدية، فإن ذلك يتطلب رسم منحنى المنفعة الحدية و ليس منحنى المنفعة الكلية كما هو موضح على الشكل البياني التالي¹:

¹ حامد عبد المجيد دراز – مرجع سابق- ص 208.

شكل 02- المنفعة الحدية و الضريبة



دخل المكلف الأول -س- مقدر ب -G- و دخل المكلف الثاني - ع - مقدر ب -F- فالمنفعة الحدية للمكلف الأول -س- تقدر ب (G.H)، و المنفعة الحدية للمكلف الثاني - ع - يقدر ب (I.F) فإذا ما أرادت الدولة فرض ضريبة متساوية المقدار (A.G) فان توزيع هذه الضريبة وفقا لما يراه الاتجاه الثالث المنادي بتساوي المنافع الحدية، يتطلب أن يدفع المكلف الأول-س- مقدار ضريبة يساوي (B.G) و يدفع المكلف الثاني - ع- المقدار (B.F) بحيث أن $(A.G) = (B.F) + (B.G)$ كما هو موضح على الشكل 02، و منه نستخلص بأن تطبيق مبدأ المنفعة في التوزيع الضريبي يتطلب اعتماد التصاعد الضريبي إلى أقصى درجة ممكنة.

أما بالنسبة إلى الضريبة الفاعلة، أو ما يعرف بالضريبة الوظيفية l'impôt fonctionnel و هو مبدأ لا يختلف فيه الاقتصاديين المحدثين و الذي مفاده أن الدولة تشرف على الاقتصاد من خلال توجيه النشاطات الاقتصادية بغية تحقيق الأهداف التنموية لصالح المجتمع عامة و لتحقيق تلك الأهداف لا بد من استعمال ما لديها من وسائل بما فيها الضريبة كأداة السياسة المالية للدولة.

وفقا لهذا المفهوم، فان الضريبة لم تعد هدف في حد ذاته، بل وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية فيجب أن تفرض لكي تحدث آثار مقصودة و توزع الضرائب بعد ما

تحدد الأنواع التي تتلاءم و هذه السياسة في تحقيق الأهداف* .

عندما تريد الدولة تخفيض الاستهلاك، تضع ضرائب خاصة أو تعتمد على رفع الضرائب على الاستهلاك الموجودة، و عندما تريد تخفيض حدة البطالة تقوم بتخفيض أو الإعفاء من الضرائب على العمالة، و عندما تريد تشجيع الاستثمار في نشاط معين تعمل على تطبيق سياسة الإعفاء الدائم أو المؤقت، الكلي أو النسبي و غيرها من السياسات الضريبية التي تعمدتها الدولة في إطار السياسة الضريبية.

2-2- قاعدة التحصيل الأمثل و الإنفاق الأمثل:

التمعن في الضريبة من حيث مفهومها و مبادئها و أهدافها، يجعلنا على يقين تام بأن تحصيلها من طرف أجهزة الدولة لا بد أن يكون بأقل تكاليف و أن يتم إنفاقها برشادة و عقلانية و لعل هذا المبدأ يدور حول القاعدة التي جاء بها آدم سميث و قام بتحليلها كثير من الكتاب بعده.

تختلف نفقات تحصيل الضريبة من نظام جبائي إلى آخر و هذا باختلاف الإدارات الضريبية من حيث العصرنة و الإمكانيات التقنية، و لما كانت النفقات في جباية الضريبة جزء من الإيرادات الضريبية نفسها فما الداعي لفرض الضريبة إذا أخذنا بالغاية المالية إذا كانت تمثل نسبة كبيرة من هذه الإيرادات؟.

من جهة أخرى، تأخذ هذه القاعدة بعد آخر زيادة على ترشيد النفقات بمعنى تحصيل ضريبي بأقل نفقات ممكنة فإنفاق الدولة لا بد أن يكون عقلاني و موجه للنفع العام بعيدا عن كل مظاهر التبذير و الإسراف . و لتحقيق الرفاهية للمجتمع من خلال إنفاق الإيرادات الضريبية و من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للضريبة لا بد من أن تقوم الدولة بالاقتصاد في النفقات عند تحصيل الضريبة و عند إنفاقها و يتم ذلك من خلال:

- استعمال التقنيات و الإجراءات المتطورة خاصة المعلوماتية المتوفرة في الاقتصاديات الحالية حتى يتم تبسيط الإجراءات و الوثائق العديدة.

- توظيف عقلاني و فعال لأعوان الإدارة الضريبية.

- اعتماد مؤشرات تسير تحسب دوريا على مستوى الإدارة الجبائية من خلالها يتم استخراج تكلفة تحصيل الضريبة كأن تحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الكلية لإدارة الضرائب

مجموع الإيرادات الضريبية العامة

- تنفق الضريبة على المرافق و الحاجات العامة دون إسراف و يمكن تحديد الأولويات كلما كانت الإيرادات العامة متواضعة مقارنة بالحاجة إلى الإنفاق العام.

* عندما نرجع إلى النظرية العامة للضريبة، و التي أخذت نصيب من الدراسة لدى كتاب المالية العامة المعاصرين، نجد أن هناك أنواع كثيرة من الضرائب و لا يتم الاعتماد على نوع واحد لأن كل نوع من الضرائب يحدث آثار معينة و هو ما يبرر فرض ضرائب متنوعة و من أنواع الضرائب نجد الضرائب المباشرة التي تقع على المدخيل و رؤوس الأموال و الضرائب الغير مباشرة التي تقع على الاستهلاك، و منها ما تفرض بالقاعدة النسبية و منها ما تفرض باعتماد الضريبة التصاعدية و على الدولة من خلال الترخيص بفرض الضرائب أن تختار ما هو أنسب للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية فتعتمد على هيكل ضريبي يولد الآثار المرغوبة و يحقق الأهداف المرجوة من السياسة الضريبية.

- أن تعمل الدولة و بصرامة على المطالبة بمردودية مالية أكبر كلما أنفقت أكثر على التحصيل الضريبي عن طريق الأجهزة الإدارية المكلفة بذلك، فعلى سبيل المثال أصبحت الدولة تنفق مبالغ هامة على التكوين المتواصل للموظفين و أعوان الضرائب تماشياً مع التغيرات و التطورات التقنية و التشريعية التي تمس النظام الضريبي مع تطور أهداف السياسة الضريبية فلا بد أن تتحسن فعالية الإدارة الضريبية نتيجة للإنفاق عليها.

2-3- قاعدة التنفيذ السليم للضريبة:

حتى تفرض الضريبة بطريقة صحيحة و تحقق أهدافها و أثارها المنتظرة، لا بد من محيط قانوني، اقتصادي و اجتماعي ملائم. لذلك نجاح أو فشل النظام الجبائي متوقف على هذا المحيط و منه فالتنفيذ السليم للضريبة يتطلب:

- معرفة اديولوجية و ميولات المجتمع المعني بالضريبة، أوضاعه الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية زيادة على تحديد الأهداف المرجوة من الضريبة.

- سلطة تشريعية على دراية تامة بالنصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة حتى يكون الترخيص بناء على معرفة مسبقة.

- سلطة قضائية صارمة و تتمتع بأدنى مستوى من الاختصاص الضريبي حتى تتمكن من مراقبة التنفيذ السليم للنصوص الضريبية.

- يجب أن يأخذ النظام الضريبي بمبدأي اليقين و الملائمة في الدفع فالمكلف يكون على دراية بالتزاماته و أن يحترم التشريع الضريبي لقدرات المكلف حتى يكون على علم تام من حيث طرق تأسيس و تحصيل الضريبة زيادة على أن أوقات الدفع تتلاءم مع وضعياته المالية بمعنى يتم الدفع بعد تحقيق المادة الخاضعة من أرباح، رقم الأعمال و غيرها.

- إتباع الدولة لأساليب الإعلام من جهة، و الأساليب الردعية من جهة أخرى، حتى يلتزم المكلف بمساهمته الإيجابية.

- نظام ضريبي يتسم بالبساطة و الشفافية و يحترم المستوى الثقافي العام للمكلفين بالضريبة و نظام يعتمد على بساطة الإجراءات في تأسيس و تحصيل الضريبة حتى لا يترك المجال إلى انحراف الضريبة عن أهدافها المسطرة. كما أن نجاح أو فشل النظام الضريبي يتوقف على مدى وعي المكلفين بأدوارها و فوائدها على المجتمع كاملاً فكلما كان المكلف واعياً بأهدافها و متيقناً من عدالتها كلما احترمت قواعدها و تجنب الهروب منها.

- الإدارة المكلفة بفرض الضريبة تعتبر محدد أساسي لنجاح تطبيق الضرائب و بالتالي فكلما كانت تتمتع بالكفاءة و تعمل بإمكانيات علمية و تقنية و تنظيمية عالية المستوى مع تأطير ذو تكوين مهني عال كلما كانت الضريبة في اتجاهها الصحيح من حيث الأهداف المرغوبة منها.

- تفرض الضريبة في إطار نظام جبائي متقن في تصميمه، بمعنى يشمل هيكل ضريبي يضم مجموعة من الضرائب مدروسة من حيث الأهداف الاقتصادية، المالية و الاجتماعية و يطبق من طرف إدارة تتلاءم و هذا النظام.

المبحث الثاني - الضريبة أداة تدخل الدولة و محل اختلاف عبر التيارات الاقتصادية:

أصل الضريبة مساهمات الأفراد داخل الإقليم في موارد السلطة الممثلة من طرف الدولة حتى تتمكن هذه الأخيرة من الإنفاق العام و سد الحاجات العامة في صالح المجتمع و هؤلاء الأفراد. بمعنى وجدت الضريبة لتأدية الوظيفة المالية و هي الوظيفة التي تعرف في الاقتصاديات المعاصرة بالتقليدية. بتطور الزمن، و تطور المجتمعات و تطور مفهوم الدولة و توسع مهامها في حياة المجتمع تغيرت النظرة إلى الضريبة و أصبحت من أهم الأدوات لدى السلطة العامة لتنفيذ هذه المهام التي تنطوي ضمن الطابع الاقتصادي و الاجتماعي على وجه الخصوص.

من خلال ذلك عرف الجدل الفكري المالي حول هذه المسألة الهامة من خلال اختلاف الأفكار باختلاف المدارس الاقتصادية و المالية و اختلاف الايديولوجيات، فمنهم من يؤمن بحيادية الضريبة لإيمانه بحيادية الدولة و منهم من يؤمن بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي تلعب الضريبة أدوارا هامة لارتباطها بالدولة بمعنى، الضريبة أداة تدخل. فما مفهوم الضريبة لدى أهم الاتجاهات الفكرية الاقتصادية المشهورة؟.

1- الضريبة و الفكر الاقتصادي الفزيوقراطي:

ما يعرف عن الفزيوقراطيين أو الطبيعيين، أنهم من خلال الجداول الاقتصادية لكيني عام 1850 م نادوا بالنظام الطبيعي الذي تستمد منه الحرية الاقتصادية و من ثم فالضريبة مصدر مالي للدولة دون أن يكون مؤثرا على رأس المال، لأن ذلك إخلال بالطبيعة التي تسيير السلوك الاقتصادي للأفراد.

لقد ناد الطبيعيين¹ بضريبة وحيدة تفرض في المجتمع مستنديين إلى أفكار الفرنسي جون بودان *Jaune BAUDIN* 1530-1596 م من خلال الضريبة الوحيدة على المداخل و الممتلكات المنقولة فالضريبة الوحيدة عند الفزيوقراط تقع على ناتج الأرض طالما أن الأرض مصدر الثروة حسبهم و أن باقي القطاعات تعتبر قطاعات عقيمة لا تولد الثروة (التجارة و الصناعة)، بالرغم أن الأرض ليست المصدر الوحيد للمداخل و الثروات التي من شأنها خلق فرص فرض الضريبة و هو ما يعاب على اتجاهات الطبيعيين.

¹ أنظر: الدكتور يونس أحمد البطريق " النظم الضريبية" الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع- 1997- ص 08.

2- الضريبة في الفكر الكلاسيكي التقليدي:

عندما نأخذ بالفكر الكلاسيكي¹ من خلال المدرسة التقليدية خاصة أفكار ادم سميث ADAM SMITH 1723-1790 م، فإن الضريبة حيادية بحياد الدولة و أي استعمال لها كأداة تدخل، سوف تحدث اختلال اقتصادي لأن التوازن تلقائي و لا مجال لتدخل الدولة التي تحدث بذلك مختلف الاختلالات . و يقصد أصحاب الفكر التقليدي بالحياد أن لا تعمل الضريبة على التأثير على النشاط الاقتصادي و رؤوس الأموال، فعدالة الضريبة تكمن في حياديتها بحيث لا تأتي بنفع و لا ضرر و تكفي بدعم الموارد العامة التي تسمح للدولة بتأدية واجباتها من عدل و أمن و مرافق عامة بمعنى الوظيفة المالية فقط.

يعتبر دافيد ريكاردو David RECARDO 1772-1823 م أهم الاقتصاديين التقليديين الذين تطرقوا بعمق إلى الضريبة خاصة من خلال نظريته الشهيرة " نظرية الريع" فقد عارض كل اقتطاع ضريبي من شأنه المساس برأس المال و هي نظرية دعمت بشدة مبدأ حيادية الضريبة أمام الممارسة الاقتصادية رغم أن ريكاردو نادى بفرض الضرائب على الأرباح و الإيجار ، الأجور و الريع.

كل هذه المبادئ تعتمد على الاتجاه الايديولوجي و القناعة الفكرية لأصحاب التيار الليبرالي الحر الذين يؤمنون بالتوازن التلقائي للاقتصاد و الأسواق الاقتصادية المختلفة، السوق النقدي، سوق السلع و الخدمات و سوق العمل و بالتالي فهم لا يؤمنون بدور الضريبة في التوازنات الاقتصادية الكلية استثناء لدورها المالي و منه فقد أهملوا أدوار الضريبة الاقتصادية و الاجتماعية بدليل عدم قبولهم بالضريبة التصاعدية على المداخيل و الثروات و اعتقدوا بضرورة تطبيق الضريبة النسبية مع ضرائب بسيطة على الأرباح مع تفادي كل شكل من أشكال الضرائب على رأس المال.

لكن الانتقادات الشديدة للتيار الليبرالي الحر، كانت من قبل الفكر الاقتصادي الماركسي و حتى من قبل الفكر الاقتصادي الليبرالي الجديد فيعتقد معظم هؤلاء المفكرين أن فكرة حيادية الضريبة فكرة خيالية و غير مقبولة، فالضريبة تؤثر على الحياة الاقتصادية و الاجتماعية بمجرد فرضها، حتى و لو لم يكن ذلك مقصودا من طرف الدولة من خلال إحداث آثار بواسطتها و بالتالي فهم يعتقدون أن حيادية الضريبة عندما لا تفرض الضريبة طالما أن تلك التي تقع على الدخل و الثروة تغير من السلوك الادخاري و الانفاقي للمكلفين بها كما أن الضرائب الغير المباشرة بمجرد فرضها تؤدي إلى تغيير السلوك الاستهلاكي للأفراد.

3- الضريبة و الفكر الماركسي:

يعرف على التيار الاقتصادي الماركسي بأنه تيار مخالف للفكر الاقتصادي الليبرالي و مبادئ الرأسمالية و بالتالي فالنظرة للضريبة تختلف من حيث أدوارها و وظائفها الاقتصادية و الاجتماعية. التيار الاشتراكي الماركسي يؤمن بدور الدولة في المجتمع بحيث الملكية العامة لوسائل الإنتاج و تتدخل في مختلف المجالات الاجتماعية و بالتالي فالضريبة أداة تمكنها من هذا التدخل و هنا تستعمل في تحقيق العدالة

¹الدكتور حسن عواضة " المالية العامة " دار الطليعة - بيروت- 1968- ص 412 .

الاجتماعية و تقليص حدة الفوارق الطبقيّة حسب كارل ماركس 1818-1883م و فريدريك انجلز ومن ثم نادوا بالضريبة التصاعديّة على الدخل مع رفع الحصيلة لتغطية أدوار الدولة المتعددة في ظل نظام اجتماعي اشتراكي.

4- الضريبة في الفكر الاقتصادي الكينزي:

عرف جون كنز JEAUN Keynes 1883-1946م بأفكار ليبرالية تختلف في كثير من النقاط و التحليلات مقارنة بالفكر التقليدي الرأسمالي الحر الذي جاء به ادم سميث و الآخرون. كما عرف بمؤلفه الشهير " النظرية العامة للعمالة، الفائدة و النقود" فبعد معاينته للأزمة الاقتصادية التي مست بالنظام الرأسمالي بين سنتي 1929 و 1933 م عمل على وضع أسس نظريته من خلال انتقاده للنظام الرأسمالي المطلق و الحلول الواجب إتباعها من أجل إنقاذ هذا النظام من الزوال.¹

من حيث الضريبة و السياسة الضريبية، أكد جون كنز أن تجنب الاختلال الاقتصادي في النظام الرأسمالي يتطلب توسيع أدوار الدولة و الخروج من مبدأ الحيادية المطلقة و اعتماد مبدأ الحيادية النسبية، بمعنى ترك النشاط الاقتصادي للمبادرة الفردية مع وجوب تدخل الدولة من أجل توجيه و تنظيم الاقتصاد و معالجة الاختلال و لا يتسع للدولة ذلك إلا إذا كانت تملك أداة التدخل و من هنا تطرق إلى السياسة النقدية و المالية للدولة، و تمثل الضريبة محورا أساسيا في هذه السياسة عكس ما تبنته النظرية التقليدية التي تعتمد على الأفكار الليبرالية الحرة حيث حيادية الدولة و منه حيادية الضريبة بالنسبة للنشاط الاقتصادي.

لقد ركز كنز أيضا على التحليل الكلي للعناصر الاقتصادية و عرفت نظريته بنظرية الطلب الكلي الفعال، فالضريبة حسبه أداة أساسية للتأثير الاقتصادي و تساهم في تجنب الأزمات فعند تحليله للطلب الفعال من خلال دراسة الميل الحدي للاستهلاك، الفعالية الحدية لرأس المال و معدل الفائدة أكد على دور الضريبة و أثرها على ميل الأفراد و سلوكهم الاقتصادي، فهي تؤدي إلى تخفيض الميل نحو الطلب الاستهلاكي و منه حركية النشاط الاقتصادي و هذا عندما تعرض كنز إلى دراسة العوامل الموضوعية المؤثرة على الميل الحدي للاستهلاك، زيادة عن تأكيده على الدور التحريضي و التحفيزي على الاستثمار و الذي تلعبه الضريبة.

لقد تابع الفكر الكينزي الاتجاه النيوكلاسيكي² الذي بني تحليلاته الاقتصادية على القيمة و المنفعة مبرزاً دور الضريبة في تمويل النفقات العامة و التي لا بد أن تمس بنفقات الإنتاج و الضرائب التي تفرض يكون لها آثار قصيرة الأجل لأن أعباءها تزول في الأمد الطويل و تقع على المستهلك و المنتج وفقا لمرونة الطلب و العرض بالنسبة للأسعار.

¹ راجع الدكتور فتح الله ولعلو " الاقتصاد السياسي- مدخل إلى الدراسات الاقتصادية و الإستراتيجية" دار الحمادة-1982- ص 138.

² الدكتور عبد المنعم فوزي- " المالية العامة و السياسات المالية" - دار النهضة العربية - بيروت- 1972- ص 163 .

بناء على ما سبق، جل الاقتصاديين المعاصرين يعتبرون من دعاة الضريبة " أداة تدخل " تستعملها الدولة لإحداث آثار مرغوبة في إطار دورها الاقتصادي، المالي و الاجتماعي فتستعمل للتوجيه الاقتصادي حسب ما تفرضه متطلبات التنمية و لهذا بدل الحديث عن الوظيفة التقليدية البسيطة المتمثلة في الجانب المالي و تغطية نفقات الدولة، لا بد من التعرض إلى الوظائف الحديثة في إطار ما يسمى حاليا بالسياسة الجبائية *la politique fiscale* .

ومنه، إذا ما أرادت الدولة التأثير على مجالات النشاط الاقتصادي الخدمي، التجاري الصناعي و الفلاحي تستعمل السياسة الضريبية كوسيلة تحريضية و هذا حسب ما يراد منها في سياسة التنمية على مستوى هذه القطاعات* .

كما أن الدولة المعاصرة تستعمل الضريبة للتأثير على الاستهلاك فنجد ضرائب مرتفعة على بعض السلع مثل الخمر، السجائر و المعادن النفيسة و ضرائب منخفضة على البعض الآخر مثل سلع الاستهلاك الواسع كالحليب و الخبز و غيرها بالإضافة إلى استعمال الضريبة كأداة لتحسين القدرة الشرائية من خلال التأثير على الأسعار.

كما أن الضريبة وسيلة لتحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و لعل من أهم معالم هذه السياسة تقليص الفوارق الاجتماعية من خلال الضرائب على الدخل و الثروات و الممتلكات و كذا الضرائب على رأس المال و نقل الملكية، و من ثم فالسياسة الجبائية تظهر جليا من خلال السياسة الاجتماعية.

يمكن الجزم بأن الضريبة أداة اقتصادية و اجتماعية بيد الدولة و أن السياسة الضريبية أخرجت الضريبة من المفهوم الضيق المتمثل في الوظيفة المالية بدليل ما تتحمله خزينة الدولة من أعباء نتيجة لاستعمال الضريبة في تحقيق الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية خاصة تحفيز الاستثمار و حماية الطبقات الاجتماعية.

المبحث الثالث – العلاقة الوظيفية بين الضريبة و العناصر الاقتصادية:

لقد أشرنا فيما سبق بأن الضريبة وجدت لضمان إيرادات مالية تسمح بتلبية الحاجات العامة للمجتمع و أن تطور الاقتصاديات و تطور أهمية الدولة في ضمان الاستقرار الاقتصادي و الاجتماعي جعل الضريبة تلعب أدوار أخرى بل أصبحت الوظيفة المالية وظيفة ثانوية.

الضريبة في علم المالية الحديث، تفرض لتولد آثار كما أشرنا له سابقا، و هذا وفقا لمتطلبات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، لذلك لا بد أن تؤسس تبعا لهذه المتطلبات حتى لا تؤدي إلى آثار عكسية غير مرغوب فيها¹.

* أغلب التشريعات العالمية بما فيها التشريع الضريبي الجزائري يعتمد على السياسة التحفيزية الضريبية في التوجيه الاقتصادي بناء على مخططات التنمية السنوية و المتعددة السنوات و ذلك من خلال رفع الضرائب على قطاعات غير مرغوب فيها و الإعفاء الجزئي أو الكلي، الدائم أو المؤقت للقطاعات و النشاطات المرغوب فيها.

لمزيد من معرفة الآثار الاقتصادية للضريبة راجع كتابات المالية العامة و الاقتصاد الضريبي- الدكتور محمد السعيد فرهود- " مبادئ المالية العامة الجزء الأول – منشورات جامعة حلب- 1978-1979- ص-293.

إن الجوانب الاقتصادية عديدة، و كل جانب منها يعرف أثرا ضريبيا خاصة وأن الضريبة اقتطاعات تمس مواد متعددة مثل رأس المال، الدخل، الإنتاج، الأسعار و غيرها.

السؤال المطروح في النظرية العامة للضريبة يكمن في كيفية تأثير الضريبة على مختلف العناصر الاقتصادية و ماذا يجب على الدولة حتى تحقق الأغراض الاقتصادية المسطرة؟.

1- علاقة الضريبة بالإنتاج:

نبدأ بتحليل الأثر الضريبي على الإنتاج¹ لأن الضريبة قبل كل شيء تفرض على نشاط المؤسسة باعتبارها وحدة اقتصادية. أثر الضريبة على الإنتاج يعني أثرها على تكاليف الإنتاج و بالتالي تترتب عليها انعكاسات تتمثل في التأثير على الأسعار و مركز المؤسسة التنافسي إضافة إلى الانعكاس الذي يترتب على حجم المبيعات الذي يحدد بدوره حجم الأرباح خاصة و أن هذه الأخيرة تحدد مصير المؤسسة و تنميتها و تطور رأس مالها.

كيف يمكن للضريبة أن تؤثر على الإنتاج و ما هي حالات هذا التأثير؟.

- قد تلعب الضريبة دور المحفز على عملية الإنتاج، فالمنتج عندما يأخذ في الحسبان الضريبة كتكلفة لا مفر منها يجعله يعمل على تغطية هذه الاقتطاعات و يتم ذلك عند رفع الإنتاج و المبيعات و الأرباح.

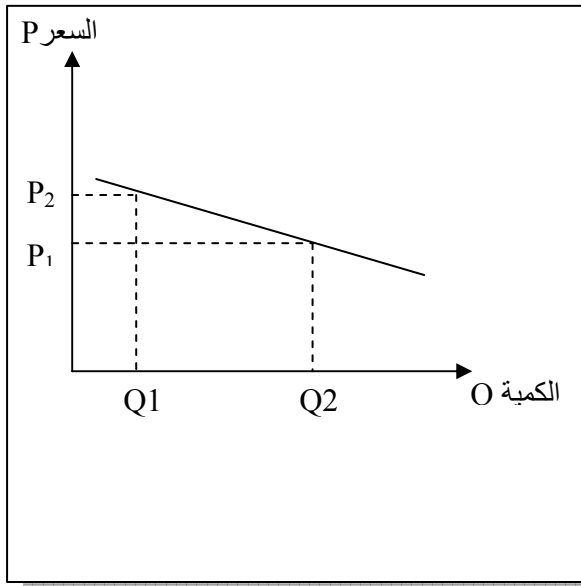
إن الحافز على الإنتاج قد يتم فعلا في حالة ضريبية معتدلة تفرض الضريبة عندها بعدد محدود و بمعدلات منخفضة، أما إذا تعددت الضرائب و ارتفعت معدلاتها فقد تضعف من قدرات المنتج الذي قد يواجه صعوبات في تصريف منتجاته بأسعار مرتفعة و من ثم فالضغط الضريبي يولد أثر عكسي و هو التفكير في الانسحاب من عملية الإنتاج.

-عندما نرجع إلى النظرية الاقتصادية نجد أن الضريبة تكلفة ترفع من تكاليف الإنتاج و تؤدي بالمنتج إلى تحميلها أو ما يعرف بنقل عبئها على الآخرين (المستهلك)، و يتم ذلك عن طريق رفع الأسعار و هو الشيء الذي يؤدي حتما إلى تخفيض الإنتاج لأن العرض سوف ينخفض بفعل انخفاض الطلب كنتيجة لارتفاع الأسعار. و تكمن خسارة المنتج في انخفاض الأرباح كنتيجة لانخفاض المبيعات، لكن هذه المسألة اقتصاديا غير واقعية في كل الحالات حسب واقع السوق إن كان تنافسيا أو يسوده الاحتكار.

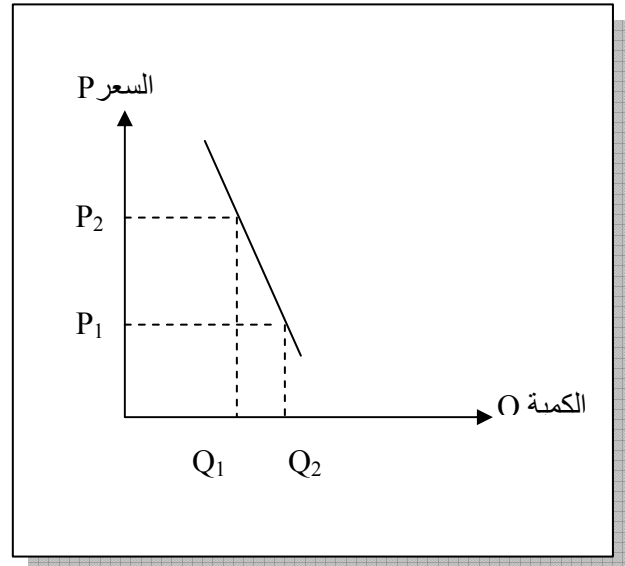
عندما يكون السوق في حالة تنافس فإن السعر يخضع إلى قانون العرض و الطلب و منه فتأثر العرض بالضريبة متوقف على مرونة الطلب بالنسبة إلى السعر الذي يحدده السوق، و إذا أخذنا بضرورة تحميل الضريبة و نقلها حتى يحتفظ المنتج بالربح فإن أثر الضريبة على الإنتاج و العرض يأخذ حالات عديدة حسب حالات مرونة الطلب بالنسبة إلى السعر و هو ما تبينه الأشكال البيانية التالية:

¹ الدكتور محمد دويدار - " نظرية الضريبة و النظام الضريبي " - الدار الجامعية - طبعة 1999 - ص- 55 .

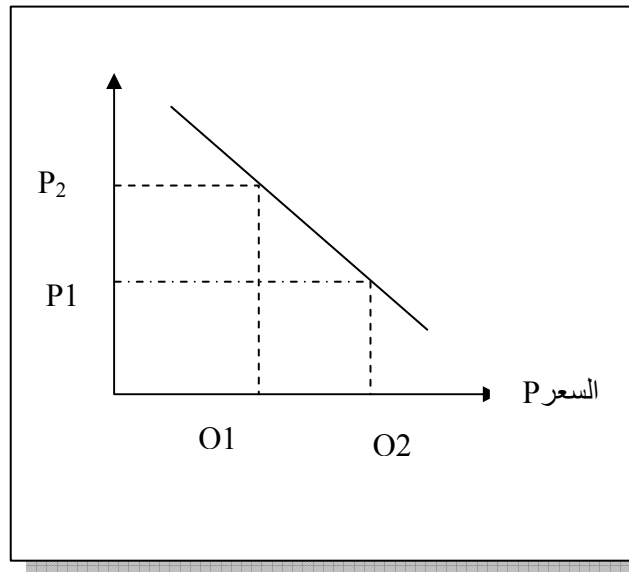
الشكل-03 أثر الضريبة- طلب مرن



الشكل-04 أثر الضريبة- طلب غير مرن



الشكل-05 - أثر الضريبة- مرونة ثابتة



عندما يكون الطلب على السلع و الخدمات مرن بالنسبة إلى السعر، بمعنى أنه عندما يرفع المنتج السعر قليلا لتغطية مقدار الضريبة المحددة ب $(P_1 - P_2)$ ، على الشكل البياني رقم 03 فإنه يتحمل عبئ موازي قد يكون أكبر من مقدار الضريبة نفسها بانخفاض مبيعاته بالمقدار $(Q_1 - Q_2)$ ، و هذه الحالة نجدها عندما تكون السلع غير ضرورية.

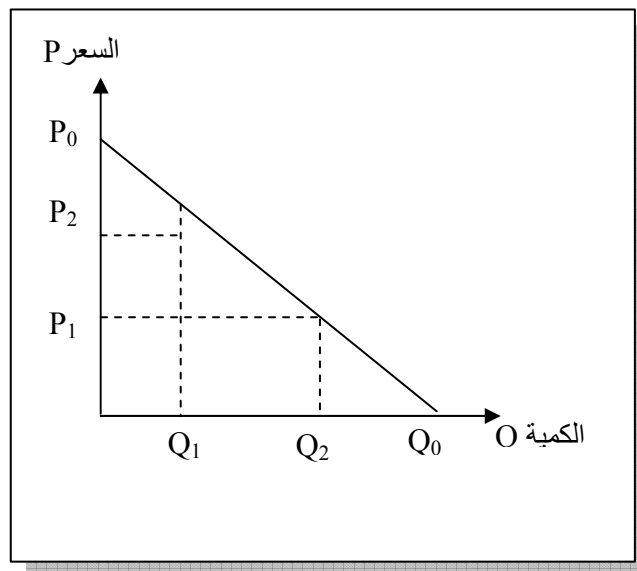
الشكل البياني رقم 04 يبين بأن رفع السعر بدرجة تتطابق و العبء الضريبي مهما كان مقدار الضريبة فان ذلك لن يؤثر كثيرا على حجم الطلب و منه حجم المبيعات بالنسبة للمنتج بمعنى الطلب غير مرن بالنسبة إلى السعر و هو حال السلع الضرورية للمستهلك.

الحالة الثالثة و المبينة على الشكل البياني رقم 05 ، مرونة الطلب بالنسبة للسعر ثابتة فكلما ارتفع السعر بمقدار معين إلا و انخفض الطلب بنفس المقدار و بالتالي إذا ما رفع المنتج السعر من P_1 إلى P_2 من أجل تغطية مقدار الضريبة فانه يتحمل انخفاض في المبيعات من الكمية Q_2 إلى الكمية Q_1 و على المنتج المقارنة بين تكلفة الضريبة و تكلفة انخفاض المبيعات.

في حالة الاحتكار التام لسوق سلعة ما، فكيف يتم رفع السعر إلى درجة تمكن المنتج المحتكر من نقل عبئ الضريبة عندما تفرض ضريبة جديدة أو يرتفع مقدار الضريبة القديمة دون أن يتغير الإنتاج و العرض و منه حجم المبيعات؟.

إن هذه الإمكانية تتوقف عن ما إذا كان السعر الذي عنده يتحقق أكبر إشباع ممكن للطلب فلا يتأثر المنتج عند انخفاض قليل في المبيعات أو أن المنتج المحتكر كان يطرح السلع بأسعار مرتفعة باعتباره المتحكم في تحديد السعر فقد يقبل في هذه الحالة بتحمل الضريبة دون رفع السعر لنقلها بعد زيادة مقدارها. الشكل البياني التالي يوضح ذلك:

الشكل-06 أثر الضريبة- احتكار تام



من خلال الشكل البياني رقم 06 يتضح أن المنتج المحتكر تصل مبيعاته إلى الصفر عند ما يرفع السعر إلى المقدار P_0 ، لكن يحقق كمية من المبيعات قدرها Q_2 عندما يبيع بالسعر P_1 ، فعند رفع مقدار الضريبة فالمنتج يختار حسب وضعيته و هامش الربح المحقق عند السعر P_1 إما ترك السعر عند المستوى

الأول P_1 و تبقى كمية البيع عند المستوى Q_2 و إما رفع السعر إلى P_2 من أجل تغطية مقدار الضريبة (P_2-P_1) فيتحمل عبئ انخفاض مبيعاته إلى الكمية Q_1 إضافة إلى اختيارات أخرى حيث يرفع السعر لتغطية جزء من الضريبة حتى لا تنخفض المبيعات بدرجة كبيرة طالما أن هناك حد من المبيعات الذي عنده يبدأ المنتج في تحقيق الخسائر أخذاً في الحسبان التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة*.

2- علاقة الضريبة بالاستهلاك، الادخار و تكوين رأس المال:

عرفت النظرية الاقتصادية دراسات هامة ارتبطت بتحليل الاستهلاك، الادخار و الاستثمار و سبل تكوين رأس المال و لعل أهم هذه النظريات النظرية الكنزية من خلال المفكر الاقتصادي الشهير جون كنز في كتابه " النظرية العامة للعمالة، الفائدة و النقود" عندما تطرق إلى الادخار و الاستهلاك كذلك الفعالية الحدية لرأس المال اعتقاد منه بأن التحليل الاقتصادي يبني على دراسة الطلب الكلي الفعال الاستهلاكي منه أو الاستثماري.

في هذا الإطار، عندما تفرض الضريبة على الدخل تؤدي حتماً إلى إنقاص القدرة على الشراء أو الإنفاق الاستهلاكي الذي يمثل الطلب على السلع و الخدمات، و منه فالضريبة تعمل على إضعاف الاستهلاك.

زيادة على ذلك، فإن الادخار يسمح بتكوين رأس المال و إتاحة فرص الاستثمار و بالتالي فالضريبة تعمل على الحد من الاستهلاك لتتوجه المداخيل نحو الادخار و تكوين رأس المال، وهذا كلما أرادت الدولة تطبيق هذه السياسة عمدت على رفع الضرائب على الاستهلاك و الدخل.

تسمح الضريبة على الاستهلاك بتوجيه الدخل نحو الادخار، أما الضريبة على الدخل فتعمل على إضعاف كل من الاستهلاك و الادخار، فالتحليل الكنزي بين أن الميل الحدي نحو الاستهلاك أو الادخار يتأثر بفرض الضرائب و العلاقة بين الضريبة و الاستهلاك علاقة سالبة، فكلما زادت الضرائب على الدخل كلما انخفض الميل الحدي للاستهلاك¹.

دائماً ضمن نفس التحليل، يختلف الأثر الضريبي على الاستهلاك و الادخار باختلاف أنواع الضرائب و التي يمكن تقسيمها إلى نوعين²:

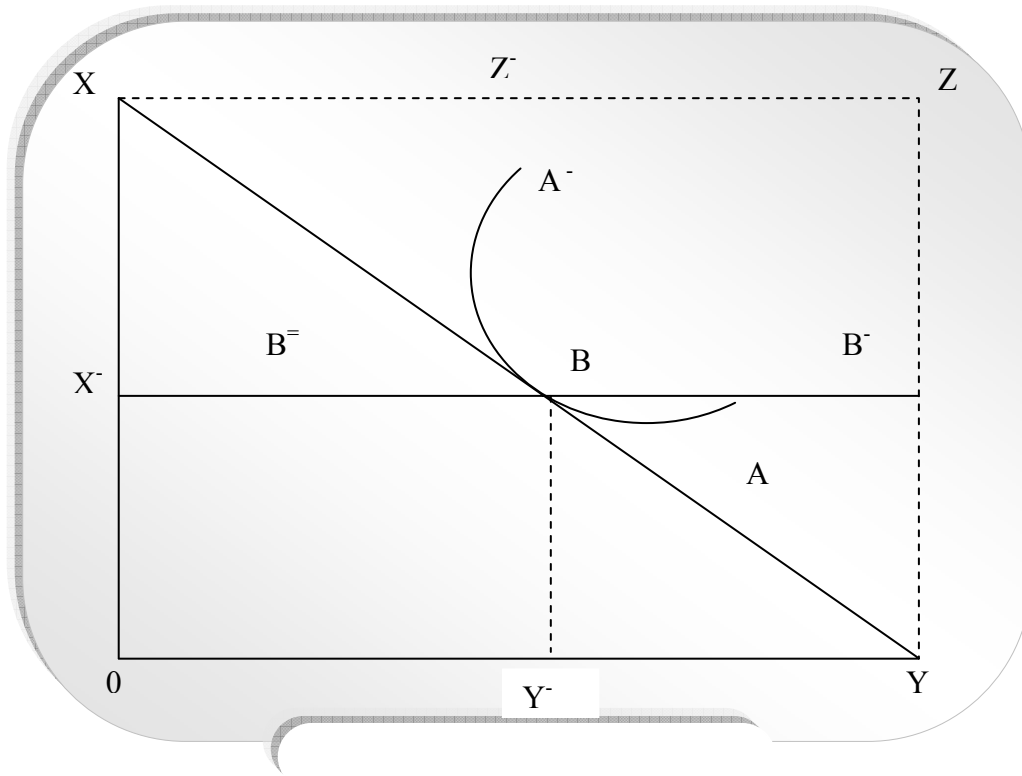
- النوع الأول من الضرائب يؤثر على الادخار بشكل كبير، و هي الضرائب التي تمس مباشرة مصادر الادخار و هي الضريبة على رأس المال و الضريبة على الدخل، فمثلاً الضريبة التصاعدية مرتفعة بارتفاع الدخل فهي بذلك تمس إمكانيات الادخار كما يبينه الشكل البياني التالي:

* يدرس في المالية الخاصة و تقنيات المحاسبة ما يسمى بالنقطة الميتة أو عتبة المردودية، بحيث يتحمل المنتج تكاليف ثابتة حتى و لو لم ينتج أي مبيعات مقدارها صفر 0 و من ثم فتحقيق نتيجة معدومة يتطلب ذلك ضمان حد أدنى من المبيعات حتى يتم تغطية التكاليف الثابتة، و هو ما يسمى بعتبة المردودية التي عندها يبدأ في تحقيق الأرباح، لهذا فرفع السعر لنقل الضريبة قد يؤدي إلى أثر عكسي و هو انخفاض المبيعات إلى الحد الأدنى الذي لا يمكن من تغطية التكاليف الثابتة و المتغيرة.

¹ أنظر كتاب- فتح الله و لعلو- " مرجع سابق- ص 136 .

² أنظر الدكتور- محمد دويدار- مرجع سابق- ص 62.

شكل 07-نقطة توازن الاستهلاك و الادخار



من خلال الشكل البياني رقم 07 ، فإن إمكانيات الفرد المتاحة معرفة بالمجال $(Y-X)$ و التوليفة المثلى بين الاستهلاك و الادخار محددة عند نقطة التماس B على خط الإمكانيات المتاحة $(Y-X)$ ، و منحنى السواء $(A - A')$ بمعنى أن نقطة التوازن بين الاستهلاك و الادخار و التي تسمح للفرد من الانتفاع أكبر منهما محددة عند النقطة B.

الشكل البياني يبين أن $(Y-0)$ تمثل دخل الفرد، $(X-0)$ الاستهلاك الأقصى الذي يسمح به الدخل (حالة الاستهلاك الكلي للدخل)، $(X-Y)$ الإمكانيات و الفرص المتاحة ومنه، فإذا كان $(Z-X)$ يوازي $(0-Y)$ فإن $(0-X)$ يساوي $(Z-Y)$ بحيث أن $(Z-Y)$ يمثل الادخار الأقصى عندما يصبح الاستهلاك يساوي الصفر (0) و كامل الدخل يوجه للادخار.

لتحليل التوازن المبين على الشكل البياني، فإن انتقال خط الإمكانيات المتاحة $(X-Y)$ و منحنى السواء $(A - A')$ إلى النقطة B' كنقطة توازن جديدة، لابد من ارتفاع الدخل $(0-Y)$ في حين أن بقاء الدخل ثابتا في الأجل القصير، يجعل من منحنى السواء و خط الإمكانيات المتاحة ينتقلان إلى النقطة B' عند فرض ضريبة جديدة أو رفع المعدل الضريبي لأن الدخل الصافي للفرد يصبح معرف ب: $(0-Y')$

بدلاً من (0-Y) و هذا باعتبار أن الضريبة تضعف ذوي المداخيل العليا التي بإمكانها رفع الادخار*، و هو نفس الأمر بالنسبة إلى الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدلات نسبية مرتفعة Impôt proportionnel حيث انتقل المعدل النسبي للضريبة في التشريع الجزائري من 50 % إلى 25 % ابتداء من قانون المالية لسنة 2007. فالمؤسسات المعنية تضحى بجزء من الاحتياط و هو الادخار في سبيل دفع الضريبة على الأرباح.

- النوع الثاني من الضرائب، يشجع الادخار و يقلص من الاستهلاك و يتمثل في الضرائب الغير مباشرة فعندما ترتفع الأسعار بفعل الضريبة يلجأ المستهلك إلى الادخار مقابل التضحية بجزء من الاستهلاك، خاصة عندما يتعلق الأمر بالسلع الكمالية و التي عادة ما تخضع بدرجة كبيرة إلى الضرائب الغير مباشرة، لهذا تعمل التشريعات الضريبية المعاصرة على إتباع سياسة الإعفاء الضريبي لرأس المال و استخداماته و على المداخيل و الأرباح تشجيعاً للادخار و منه الاستثمار، مع رفع الرسوم و الضرائب على الاستهلاك خاصة بالنسبة للسلع الكمالية.

رأينا من خلال ذلك كيف يؤثر العبء الضريبي على كل من الاستهلاك و الادخار و أن كلاهما يشكلان معادلة الدخل كما هو معروف في النظرية الاقتصادية، فالفرد يوزع دخله حسب ما يراه مناسباً على الادخار و الاستهلاك. إذا سعي الفرد إلى تحقيق توازن بين الطرفين¹، لا بد أن يصل إلى نقطة معينة يحقق عندها أكبر المنافع الحدية من الاستهلاك و الادخار عند توزيع دخله.

3- علاقة الضريبة بالتداول النقدي:

باعتبارها اقتطاع نقدي إجباري، فإن الضريبة حتما تلعب دور المؤثر على حجم الكتلة النقدية المتداولة لما لها من أثر انكماشى على التداول النقدي. يترتب عن الإنفاق العام الزيادة في الكتلة النقدية في حين أن الاقتطاعات الضريبية تنقص من الكتلة النقدية المتداولة و الأثر النهائي للضريبة يتوقف على حصيلة الضرائب و مقدار الإنفاق العام. يمكن للدولة أن تستعمل الضريبة كأداة لخفض التضخم النقدي موازنة مع تخفيض النفقات العامة بغية تخفيض الأسعار و الرفع من القوة الشرائية للنقود و رفع القدرة الشرائية للأفراد. إذا ما أرادت الدولة تخفيض التضخم النقدي لا يكفي الاقتطاع الضريبي الإضافي إن لم يتابع بثبات في النفقات العامة أو التخفيض منها، طالما أن رفع الضريبة لامتناس جزء من الكتلة النقدية يؤدي حتماً إلى ارتفاع الأسعار بأثر مباشر عن طريق الضرائب الغير مباشرة و بأثر غير مباشر عن طريق الضرائب المباشرة التي يسعى المنتجون من خلالها نقلها عن طريق الأسعار.

* في النظام الجبائي الجزائري معدل الضريبة على الدخل ينتقل من 0 إلى 35% و هو يعني أن الفئات الضعيفة الدخل التي يصعب الادخار على مستوياتها تخضع إلى معدلات ضريبية منخفضة من 0 إلى 15% في حين أن ذوي المداخيل العليا تخضع إلى معدلات مرتفعة من 20 إلى 35% الشيء الذي يؤدي إلى التضحية بالادخار مقابل الالتزام الإجباري بدفع الضريبة.
¹ لمزيد من تحليل الادخار و الاستهلاك و دور الضريبة في ذلك راجع الدكتور: سمير محمد عبد العزيز " التمويل العام- المدخل الادخاري و الضريبي- المدخل الإسلامي - المدخل الدولي " مكتبة الإشعاع الفنية- ص 123 و الصفحات الموالية.

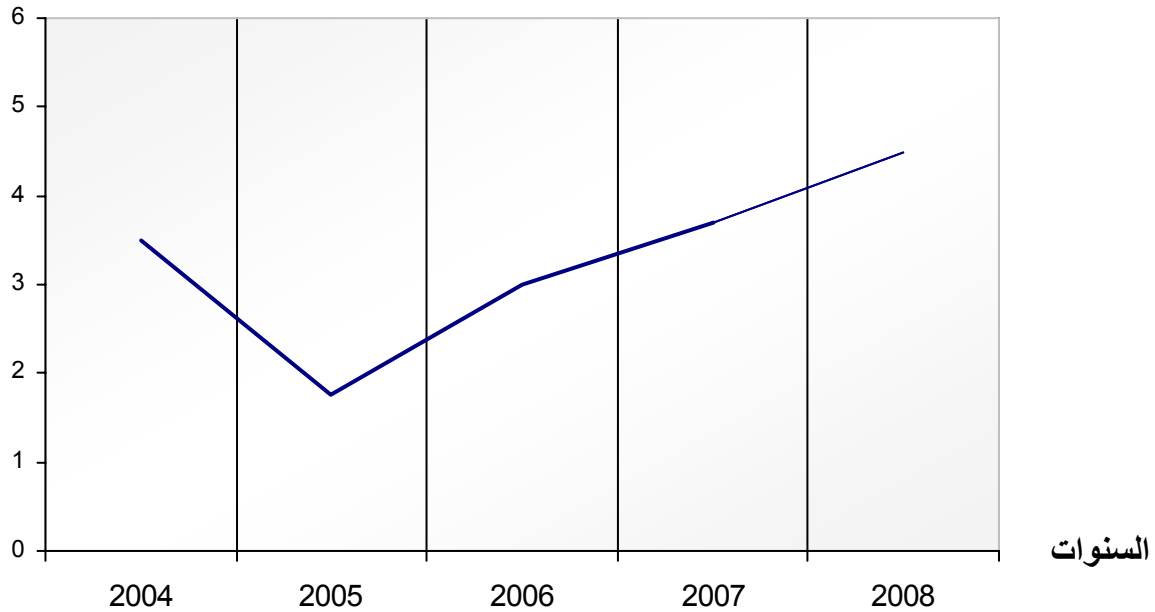
لو نأخذ مثلا حالة الاقتصاد الجزائري، فقد عمدت الدولة بسبب تطور معدلات التضخم على تخفيض الضريبة على الدخل أخذا في الحسبان ارتفاع الأسعار و انخفاض الأجور مقارنة بالمستوى العام للأسعار ، لكن عمدت في المقابل على رفع الأجور لرفع القدرة الشرائية مما ترتب عن هذه السياسة إنفاق عام إضافي و كل ذلك أدى إلى مزيد من الارتفاع في الأسعار و بالتالي لم تحقق هذه السياسة الأهداف المرجوة لأن زيادة الأجور تؤدي إلى الزيادة في الطلب و منه الزيادة في الأسعار كذلك عدم قدرة الدولة على التحكم في الأسواق جعل من الأسعار ترتفع كلما ارتفعت الأجور بفعل مقصود من طرف المتعاملين الاقتصاديين.

في هذا الصدد نشير إلى أن معدلات التضخم النقدي التي تظهر في ارتفاع الأسعار خاصة تلك المتعلقة بالسلع الاستهلاكية، عرفت تزايدا ملحوظا إذ بلغ معدل التضخم عام 2004 نسبة 3.1 % ثم انخفض بشكل معتبر إلى 1.9 % سنة 2005 ، لكن بعد ذلك عرف تزايدا معتبرا إذ بلغ نسبة 3% عام 2006 ثم 3.5 % سنة 2007 و 4.5 % عام 2008 و نعتقد أن هذا التزايد في معدلات التضخم يرجع بالأساس إلى ارتفاع أسعار المواد الاستهلاكية خاصة تلك المرتبطة بالأسواق العالمية و كل ذلك تزامنا مع سياسة الدولة في مجال الأجور.

المنحنى البياني التالي يوضح لنا تطور معدلات التضخم في الجزائر للفترة 2004-2008¹:

شكل 08- تطور سنوي لمعدلات التضخم.

معدل التضخم



¹KPMG « investir en Algérie » version 2010 – page 24.

لقد اتخذت الدولة من خلال قوانين المالية نوعين من الإجراءات لمواجهة التضخم النقدي و الارتفاع في الأسعار أولهما ، التضحية بإيرادات إضافية بتخفيض بعض الضرائب و الرسوم منها الرسم على القيمة المضافة و الرسوم الجمركية على الاستيراد مع تخفيض هام في التعريفات الجمركية، زيادة على تخفيض معدلات بعض الضرائب الأخرى مثل الضريبة على الدخل الإجمالي و رفع الحد الأدنى المعفى منها من 60.000 دج إلى 120.000 دج بالنسبة للمؤسسات و من 8.500 دج إلى 15.000 دج بالنسبة للأجراء. أما الإجراء الثاني، فيتمثل في رفع الأجور* و هي السياسة التي من شأنها رفع القدرة الشرائية نسبيا لصالح الموظفين المعنيين مما يؤدي في المقابل إلى ارتفاع الطلب و بالتالي ارتفاع في الأسعار و التضخم النقدي.

4- علاقة الضريبة بالأسعار:

يعتقد جل المالبين و الاقتصاديين أن الضرائب يجب أن لا ينظر إليها مجرد إيراد مالي فحسب، بل أيضا من زاوية دورها الوظيفي Impôt fonctionnel، بحيث أنها أداء لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في المستوى العام للأسعار¹ ، و منه ففرض الضرائب أو رفع معدلاتها يندرج ضمن السياسة المالية للدولة بغية الحد من الميل نحو الاستهلاك و بالتالي استقرار الأسعار و تجنب الارتفاع في معدلات التضخم، كما أن تخفيض الضرائب من شأنه تخفيض الأسعار التي تتضمنها.

في هذا الإطار، الضرائب التي تفرض على الدخل تنقص من القدرة الشرائية و بالتالي تنقص من الطلب العام أي الاستهلاك، كما أن الضرائب التي تمس الإنفاق الاستهلاكي و هي الضرائب الغير مباشرة، تنقص من حجم الاستهلاك بالنسبة للسلع و الخدمات التي تمسها. الأسعار في النهاية تتأثر بالضريبة، فالضرائب على الدخل تخفض من الدخل النقدي الصافي و الضريبة على الاستهلاك ترفع في الأسعار.

من ناحية أخرى، الضرائب المختلفة التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية تؤدي حتما إلى الرفع من تكاليف الإنتاج، و هو ما يستدعي إما، رفع السعر كنتيجة لارتفاع التكاليف و إما الانسحاب من عملية الإنتاج في حالة ما كانت الزيادة في السعر تؤدي إلى تراجع المبيعات إلى حد الخسائر المحققة، و في هذه الحالة أيضا، ترتفع الأسعار لأن العرض ينخفض مقارنة بالطلب بسبب انسحاب فئة من المنتجين. ومنه فالأثر النهائي لفرض الضرائب على مستوى الأسعار، يتوقف تحديده على مقدار الضريبة و طبيعة المادة الخاضعة من جهة، و درجة الإنفاق العام للموارد الضريبية من جهة أخرى.

* الأثر النقدي لرفع الأجور قدر ب : 166 مليار دج نتيجة لتطبيق المرسوم الرئاسي 07-304 السابق ذكره .

¹ أنظر : الدكتور عبد المنعم فوزي- مرجع سابق- ص 198 .

5- علاقة الضريبة بالاستثمار و التوظيف:

من المعروف أن الاستثمار عملية اقتصادية بموجبها يتم استغلال عوامل الإنتاج و الهدف منه تحقيق أكبر ربحية ممكنة، و تتمثل عوامل الإنتاج في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، توظيف رؤوس الأموال و توظيف الطاقات البشرية، لذلك فالاستثمار له فوائد كثيرة أهمها استغلال الموارد و الطاقات في الصالح العام و تلبية الحاجات البشرية إضافة إلى الاستفادة من رأس المال في التنمية الاقتصادية و تحقيق أكبر قدر من العمالة التي تسمح برفع و خلق المداخل.

تعمل الضريبة في هذا الصدد، على تشجيع و دعم هذه العملية الاقتصادية الهامة و ذلك من خلال خفض الأعباء الضريبية على المستثمرين الذين بإمكانهم التنسيق بين عوامل الإنتاج و استغلالها فالمستثمر ينقل وسائل الإنتاج إلى النشاطات الأكثر ربحية و يعمل على نقل النشاطات الاستثمارية إلى المناطق الأقل عبئاً ضريبياً.

الدولة من جهتها، تفرض الضرائب بارتفاع على النشاطات الاقتصادية الغير مرغوب فيها و تعمل في المقابل على إعفاء النشاطات الاستثمارية المرغوب فيها و التي تراها ملائمة للسياسة التنموية الاقتصادية و الاجتماعية*، الشيء الذي يحول وسائل الإنتاج إلى النشاطات التي تستفيد من الامتيازات الضريبية.

عندما نرجع إلى النظرية الكلاسيكية خلال القرن 18م نجد أن مفكريها نادوا بتساوي الضرائب لكل القطاعات حتى لا تتدخل الدولة في تحويل النشاطات و الإخلال بالطبيعة و الحرية الاقتصادية طالما أن الضريبة ما هي إلا إيراد مالي لا غير، في حين أن النظرية النيو- كلاسيكية خلال القرن 20م درست المسألة من زاوية أخرى، و هي أن الضريبة لها دور في توجيه الحياة الاقتصادية و منه ففرض الضريبة بالتساوي دون منح الامتيازات الضريبية معناه إقصاء لدورها التحريضي و التوازني و معالجة الاختلالات الاقتصادية باعتبار أن ذلك يؤدي إلى تحول النشاطات من قطاعات تنتج سلع يكون الطلب عليها مرنا بالنسبة إلى السعر إلى قطاعات أخرى يكون الطلب عليها غير مرن بالنسبة إلى السعر، حيث أن رفع السعر بغية نقل العبء الضريبي يؤدي انخفاض الطلب على السلع في حالة مرونة الطلب (سلع كمالية أو احلالية)، و لا يتغير الطلب أو يتغير قليلا عندما يكون غير مرن بالنسبة للتغير في السعر (حالة السلع الضرورية).

كما أن دور الدولة عن طريق الضريبة في مجال توجيه الاستثمار أصبح جد ضروري من أجل دعم القطاعات الحيوية بالنسبة للاقتصاد و منها على سبيل المثال، قطاعات إنتاج السلع ذات الاستهلاك الواسع و قطاع السكن الذي يعرف طلب واسع و غيرها من القطاعات الهامة كما أن الاستثمار يعني دعم سياسة

* هذه النشاطات تستفيد من الامتيازات الضريبية سواء إعفاءات دائمة أو مؤقتة، كلية أو نسبية. فقانون الاستثمارات لسنة 1993 (المرسوم التنفيذي 93-12 ليوم 05-10-1993) ارتبطب 45 نشاط ذو أولوية جسدها المرسوم التشريعي 93-07 ليوم 24-04-1993 المتضمن الأهداف العامة 1997-1993.

العمالة فكلما ارتفع معدل الاستثمار كلما زاد معدل التشغيل و وصلت العمالة إلى أقصى حد ممكن فالضريبة التي تؤثر سلبا على الاستثمار تؤثر كذلك على سياسة التشغيل و امتصاص البطالة.

بالنسبة إلى أثر الضريبة على العمالة، فهي مسألة معقدة و هامة في نفس الوقت و تأخذ كثيرا من

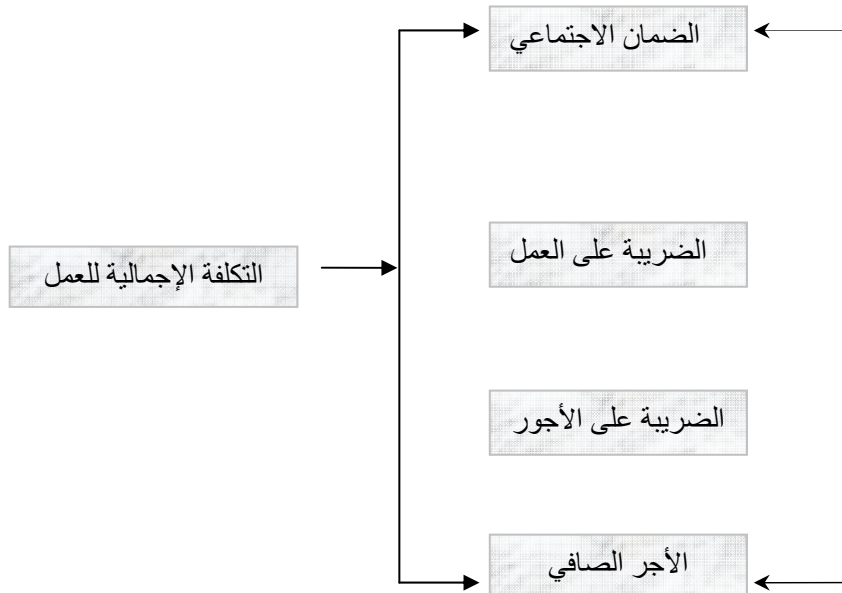
الحالات و الأبعاد، و يعود ذلك إلى اختلاف الضرائب التي تفرضها الدولة:

- الضريبة على الدخل تنقص من القدرة الشرائية و منه الإنفاق على الاستهلاك السلعي و الخدمي الشيء الذي يؤدي إلى انخفاض في الطلب و تنخفض بذلك المبيعات المحققة من قبل المنتجين لهذه السلع و الخدمات و ما يترتب عن ذلك من تراجع الأرباح و بالتالي تصبح الضريبة حاجزا أمام الإنتاج و الاستثمار و بذلك تصبح غير محرضة على التشغيل.

- الضرائب على الاستهلاك بدورها تلعب نفس الدور و الأثر على الاستثمار و التوظيف كونها ترفع من أسعار السلع و الخدمات و تنقص من حجم الطلب و تضعف من إيرادات و أرباح المؤسسات الإنتاجية.

- الضرائب التي تفرض على العمل كمادة خاضعة و هو ما يعرف بجباية العمل *fiscalité de l'emploi* و منها الضريبة على الأجور و الدفع الجزافي الذي ألغي في القانون الضريبي الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2006 ، هذه الضرائب تعرقل المنتجين و لا تحفزهم على التوظيف باعتبارها ترفع من تكاليف العمالة. المخطط التالي يسمح لنا بتحديد العبء الإجمالي للتوظيف:

شكل 09- تكلفة العمل الإجمالية:



بافتراض أن العامل راض بأجره الذي يتحصل عليه دوريا و المتمثل في الأجر الصافي فان الأعباء الإضافية للمستثمر ممثلة بالضمان الاجتماعي، الضريبة على العمل و الضريبة على الدخل رغم أن الدولة تعتقد بأن المستثمر يتحمل فقط الأجر الصافي و الضريبة على العمل باعتبار أن الضريبة على الدخل ضريبة على عاتق العامل و التأمينات يتحملها العامل أيضا، لكن كل هذه الاقتطاعات الضريبية و غيرها و بالرغم من كونها على عاتق الأجير إلا أنها تقتطع من مادة خام يتحملها في النهاية المستثمر لهذا عادة ما يتجنب هذا الأخير التوظيف و يتحمل في المقابل عدم استغلال طاقته الإنتاجية كاملة و ما يحدث في الاقتصاديات النامية خاصة، التوظيف الغير رسمي في القطاعات غير الرسمية بمعنى، عدم التصريح بالعمال بهدف التخلص من أعباء اليد العاملة و الأعباء الضريبية الأخرى.

- في نقطة أخرى، قد تتسبب الضريبة في دعم أو عرقلة الاستثمار و التوظيف عن طريق التأثير على الادخار ففرض الضرائب المرتفعة في معدلاتها على أصحاب المداخل العليا يؤدي إلى انخفاض في الادخار و بالتالي تكوين رأس المال و منه الاستثمار و التوظيف.

المبحث الرابع- السياسة الجبائية و المحيط الاقتصادي:

بعد ما رأينا كيف أن الضريبة تولد آثار هامة على مختلف العناصر الاقتصادية من إنتاج، استثمار عمالة، ادخار و استهلاك و غيرها من العناصر الأخرى، يمكن التأكيد على أن الضريبة تعمل في إطار سياسة ضريبية تستعملها الدولة و ذلك لتحقيق الأغراض التنموية الاقتصادية كانت أو الاجتماعية من خلال دولة متدخلة في المجتمع عن طريق السياسة المالية التي تعد من بين الأدوات الأساسية في المرحلة الراهنة. و عليه، فمن الضروري دراسة السياسة الضريبية و محتواها و عناصرها الأساسية و كيفية تنفيذها داخل المحيط الاقتصادي و البيئة الاقتصادية خاصة و أن السياسة الجبائية للدولة تتوقف على المحيط و البيئة الاقتصادية و يعود ذلك إلى اختلاف الدول و المجتمعات من حيث أنظمتها الاقتصادية و ميولها السياسية و الايديولوجية إضافة إلى المستوى الاقتصادي و الاجتماعي.

1- الضريبة بين نظام جبائي و سياسة جبائية:

لا يمكن الاعتقاد بأن المشرع يعتمد على فرض ضريبة معينة بطريقة عشوائية و يحدد تلقائيا المادة الخاضعة لها، فالمؤكد أن فرض الضرائب و تحديد أنواعها و اختيار الوعاء الضريبي يتوقف على بناء منظم و مدروس و هو ما يسمى بالنظام الجبائي *Un système fiscal*، و يتوقف من ناحية أخرى على أهداف الدولة كسلطة مالية و راعية للاقتصاد و المجتمع من وراء هذه الضرائب و هذه المواد الخاضعة للضريبة، و من ثم فان الضريبة باعتبارها مساهمة إجبارية في خزينة الدولة تقع على الأفراد و المؤسسات، تصبح أداة بين نظام ضريبي و سياسة ضريبية.

بالنسبة إلى مفهوم النظام الضريبي، فان المبدأ الأساسي يكمن في كون الضريبة لا يمكنها أن تفرض معزولة، بل تفرض إلى جانب جملة من الضرائب الأخرى و هذا في إطار تنوع الضرائب

" الضريبة المتعددة" لان أهداف الدولة من وراء الضريبة متعددة أيضا. و عليه فالنظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب المطبقة في مجتمع ما و خلال فترة زمنية ما"¹.

و من ثم فان النظام الضريبي يستثني مبدأ الضريبة الوحيدة التي لم تعرف التطبيق كونها لا تمكن الدولة من تنفيذ سياستها الاقتصادية و الاجتماعية و كذلك المالية حيث الحصيلة المالية التي تزيد بزيادة أنواع الضرائب من حيث تعميم الضريبة و تحقيق الآثار المرغوبة. هذا بالرغم من أن الضريبة الوحيدة نصح بها كثير من الاقتصاديين ومنهم الفزيوقراط خلل القرن ال18 م على أساس ناتج الأرض الصافي إضافة إلى بعض أرباب العمل الفرنسيين و منهم شويلار SCHUELLER عام 1956 الذي تنادى بفرض الضريبة الوحيدة على الطاقة و غيرهم من الاقتصاديين دعاة الضريبة الوحيدة.

ما هو أهم في تكوين نظام ضريبي هو التنسيق بين مختلف الضرائب التي تكونه بحيث لا يترك المجال إلى الاختلال في التطبيق و المساس بالعدالة الضريبية و إحداث الآثار السلبية على الحياة الاقتصادية و الاجتماعية بمعنى:

- تجنب الاقتطاعات الكثيرة على نفس المادة الخاضعة تجنباً للضغط الضريبي و تفادياً للتهرب الجبائي و كذا عرقلة النشاط الاقتصادي فعندما يكون الدخل مثلا مادة خاضعة لا بد من تفادي تعدد الضرائب على نفس الدخل و ذلك بإخضاع مراحل الحصول عليه كأن تخضع الفوائد في المصدر ثم إلى الضريبة على الدخل و تخضع الأرباح إلى الضريبة ثم ضريبة الدخل زيادة عن إخضاع إيرادات النشاط إلى عدة ضرائب و غيرها من الحالات.

- نظام جبائي يتفادى الاختلالات فالضرائب على الاستهلاك مثلا، يجب أن تفرض بنوع من التوازن بإخضاع سلعة ما و إعفاء سلعة بديلة يؤدي إلى تحول الطلب على السلعة المعفاة لتجنب ارتفاع السعر المتضمن للضريبة.

- نظام ضريبي يراعي المبادئ الأساسية للضريبة في مجمله منها مثلا العدالة الضريبية فعندما تكون ضريبة غير عادلة لا بد أن تصحح بضريبة أخرى فمثلا الضريبة التصاعدية على الدخل فهي عادلة بالنسبة لذوي المداخل السفلى و تأتي لتصحيح لا عدالة الضريبة على إنفاق الدخل ، و في المقابل فهي غير عادلة حسب ذوي المداخل العليا و يمكن تصحيحها بالضرائب على الادخار و رأس المال و الاستثمار.

- نظام ضريبي متوازن في مردوده المالي فكل تخفيض أو إلغاء لضريبة ما لأغراض اجتماعية أو اقتصادية، يجب أن يقابله تعويض من خلال ضرائب أخرى، فتخفيض الضريبة على العمل يقابله رفع الضريبة على الدخل أو الإنفاق.

- نظام جبائي يعتمد على هيكل ضريبي يتلاءم مع المحيط الاقتصادي و الاجتماعي حتى تكون الضرائب التي تكونه ذات قابلية و أقل تهربا و أكثر مردودية و تحفيزا لممارسة النشاطات لأن النظام الضريبي يعبر

¹ Voir : Paul Marie GAUDMET – OP CIT- Page 125.

عن صورة المجتمع ، فيتم اختيار المادة الضريبية التي لا تتعارض مع هذا المحيط و من ثم فلا بد على النظام الجبائي أن يضم مجموعة من الضرائب تتسم بمعدل أمثل للضغط الجبائي و يأخذ في الاعتبار البيئة الاقتصادية و المستوى الاقتصادي للمجتمع و المكلفين من حيث القدرة التكلفة و المستوى العام للدخل.

أما بالنسبة للعلاقة بين الضريبة و السياسة الضريبية **la politique fiscale** ، فالمسألة تكمن في الضريبة أداة لتنفيذ السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة و استعمالها كوسيلة للتأثير على العناصر المرتبطة بها.

يحلل الاقتصاديين السياسة الضريبية على أنها استعمال الضريبة لأغراض اقتصادية و اجتماعية و بالتالي إخراجها من الوظيفة التقليدية المتمثلة في جلب الموارد المالية العامة و تتم هذه السياسة عن طريق التأثير الضريبي على الاقتصاد و المجتمع و بالتالي تتجسد من خلال الثروة و إعادة توزيعها لتقليص الفوارق الاجتماعية، التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة و غيرها من السياسات التي تتماشى و متطلبات التنمية الاقتصادية و دور الدولة في حماية الطبقات و رعاية المجتمع.

من خلال ذلك، يمكن القول أن السياسة الجبائية في أي دولة كانت تهدف إلى تحقيق:

- الفعالية *L'efficacité*، حيث تسمح بتعظيم ما يمكن لموارد الدولة بأقل تكاليف ممكنة و هي الوظيفة المالية مع الاقتصاد في النفقات.

- الحيادية *La neutralité*، بمعنى تتفادى الضريبة التأثير السلبي على النشاط الاقتصادي و الإنتاج عند جميع مراحلها .

- العدالة *L'équité*، حيث تعمل على توزيع الأعباء الضريبية على الأفراد كل حسب قدرته التكلفة و أن توزع المنافع بعدالة على هؤلاء الأفراد.

- التحريض على السلوكيات الاقتصادية *L'acte incitatif*، بحيث تعمل السياسة الضريبية على جذب الأفراد و المؤسسات نحو النشاطات الاقتصادية المرغوبة و كذلك جذب الأفراد نحو السلوكيات الاقتصادية المطلوبة مثل الادخار و الاستهلاك و ذلك حسب متطلبات التنمية.

2- أثر البنية الاقتصادية على النظام الضريبي:

لقد بينا كيف أن النظام الجبائي يؤثر على النظام الاقتصادي و السياسة الاقتصادية للدولة من خلال تأثير الهيكل الضريبي على مختلف عناصر التنمية الاقتصادية، فالشيء الذي يتطلب الدراسة يكمن في كيفية تأثير البيئة الاقتصادية العامة و النظام الاقتصادي على النظام الضريبي داخل المجتمع؟.

في البداية لا بد من التأكيد على أن النظام الضريبي ما هو إلا عنصرا من عناصر البيئة الاقتصادية و أن تطوره و مستواه ، فعاليته و نجاحه مرتبط بمستوى التطور الاقتصادي للمجتمع، و لقد تطرق كثيرا من الاقتصاديين إلى هذه المسألة محاولين ربط تطور النظام الضريبي بالتطور في النظام الاقتصادي و لعل أهم

هذه الدراسات الشهيرة في الاقتصاد المعاصر¹ دراسة بروشييه BROCHIER من خلال كتابه الذي يحمل عنوان: Structures nationales et systèmes fiscaux الصادر عام 1952 م و من خلاله بين كيف يتأثر النظام الضريبي بالتطور الاقتصادي و ذلك عبر ثلاث مراحل:

- **المرحلة الأولى**، تتعلق بالاقتصاد المتخلف حيث تعمل الدولة على التخلص من هذه المشكلة فتتبع سياسة تنمية إنمائية فالإقتصاد يعتمد على الزراعة بالدرجة الأولى مع انخفاض في مستوى الدخل و القوة الشرائية للنقود، و يغيب فيه التفتح الاقتصادي و قواعد السوق و النظام الضريبي فيه يكون بسيط يعتمد على إيرادات عقارية و زراعية فلا يمكن أن يكون نظام جبائي تقني و سياسة ضريبية فعالة.

- **المرحلة الثانية**، عندما يكون الاقتصاد في مرحلة نمو و تخص الدولة السائرة في طريق النمو التي بدأت تعرف انطلاقة نحو إحداث برامج تنمية حيث تنتقل من الاعتماد على قطاع الزراعة إلى قطاع الصناعة فتظهر بوادر اقتصاد السوق و من ثم يظهر لنا نظام جبائي أكثر تطورا يعتمد على ضرائب تقنية خاصة الضرائب الغير مباشرة على التجارة الخارجية و على الاستهلاك للمنتجات الصناعية، مع تراجع الضرائب على الزراعة و تعويضها بالضرائب على رأس المال، الإنتاج و الدخل.

- **المرحلة الثالثة** تتعلق بالدول المتقدمة اقتصاديا، و التي يكون فيها مستوى دخل الفرد عاليا و تتميز باقتصاد صناعي متطور تغمره مداخيل و أرباح معتبرة ، لذلك يكون النظام الجبائي فيه متطور يعتمد على الضرائب المباشرة على الدخل و الأرباح و رأس المال.

زيادة على دراسة بروشييه، هناك دراسة الاقتصادي هنريش هارلي Harley HINRICH من خلال كتابه a général teory of tax structure الذي صدر عام 1966م و الذي قيم من خلاله تطور النظام الضريبي من خلال مراحل التطور الاقتصادي لبلد ما و يتم ذلك عبر ثلاث مراحل أساسية:

- **مرحلة المجتمع التقليدي La société traditionnelle**، و يكون نظام ضريبي بسيط يعتمد على ضرائب مباشرة بسيطة تقتطع من الزراعة و المواشي و التجارة الخارجية.

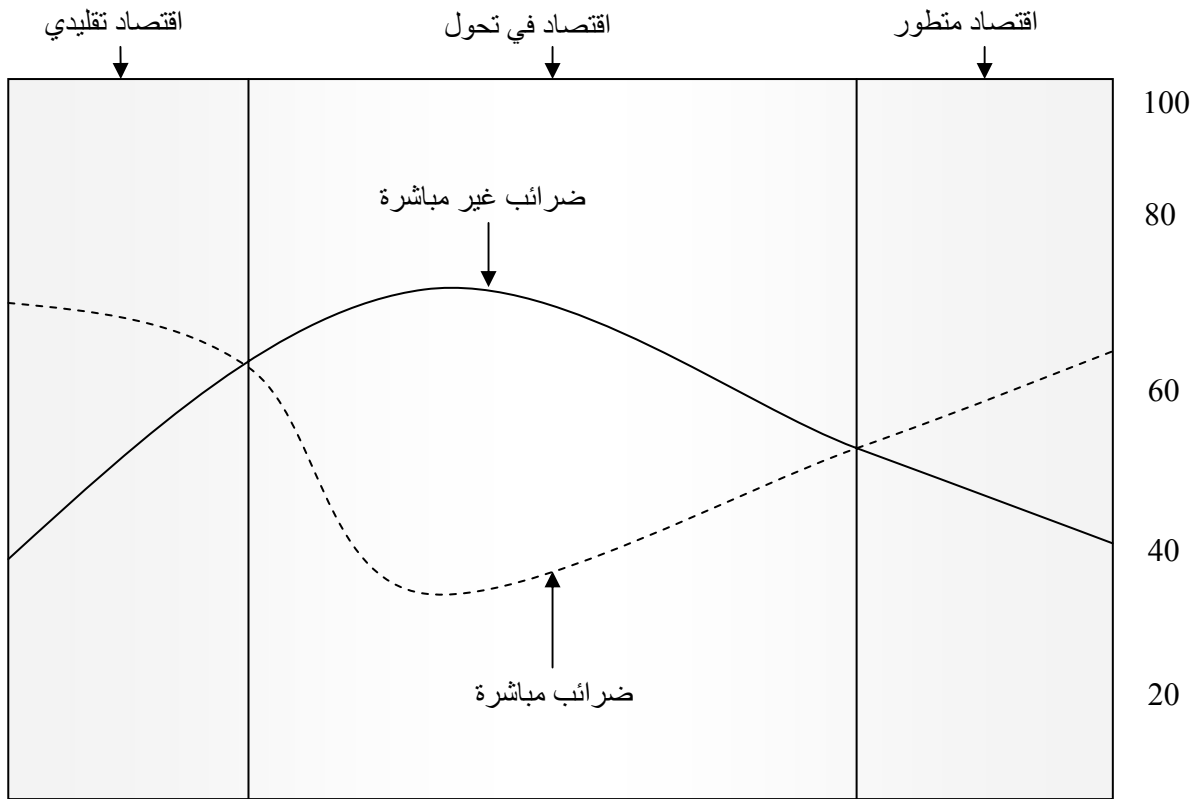
- **مرحلة التحول période de transition**، حيث ينتقل المجتمع من الاقتصاد البدائي إلى إتباع أساليب متطورة في النشاط فيزيد الإنتاج المحلي الصناعي و الخدماتي بالموازاة مع الإنتاج الفلاحي و يزيد أيضا النظام الضريبي من الضرائب المكونة له حيث الاعتماد التدريجي على الضرائب الغير المباشرة.

- **مرحلة التحضر Economie moderne**، و هنا يعرف الاقتصاد تطورا و تنامي قطاعاته و تزيد المادة الخاضعة للضريبة من حيث الكم و الكيف، بمعنى تتعدد فرص فرض الضرائب بتعدد النشاطات الاقتصادية و منه يزيد النظام الضريبي في أهميته ضمن الإيرادات العامة و هنا تكون الضرائب المباشرة ذات أهمية أكبر.

¹ راجع الدكتور : يونس أحمد البطريق- مرجع سابق- ص 126.

لقد عبر هنريش عن هذه المراحل من خلال الشكل البياني التالي¹:

شكل 10 - مراحل تطور النظام الضريبي- دراسة هنريش



إن أراد هنريش أن يصل إلى فكرة النظام الاقتصادي محدد لصورة النظام الضريبي فالاقتصاد البدائي البسيط يعتمد على مواد ضريبية محددة تكون الضرائب المباشرة هي الأساس و عندما يتحول الاقتصاد إلى مسار التنمية و هي مرحلة انتقالية تصبح الضرائب المباشرة في تراجع في حين تحتل الضرائب الغير مباشرة مرتبة هامة و تصبح في تصاعد تدريجي، لكن عندما يكون الاقتصاد في مرحلة متقدمة و يعرف تحضر و تطور تتراجع الضرائب الغير مباشرة كون الضرائب المباشرة تصبح الأكثر أهمية ضمن الهيكل الضريبي العام و يعود ذلك إلى ارتفاع مستوى المداخيل و زيادة الوعي الضريبي داخل المجتمع.

في هذا السياق، يعتقد كثيرا من الباحثين إضافة إلى هذه الأفكار بأن النظام الضريبي يتأثر بالنظام الاقتصادي و البيئة الاقتصادية العامة للمجتمع، فالاقتصاد يمر بمراحل عبر الزمن، فهناك مرحلة انتعاش و هناك مرحلة تراجع و انكماش، فعندما يكون هناك انتعاش اقتصادي معنى ذلك ارتفاع في معدل النمو و ارتفاع في حجم النشاط الاقتصادي من استثمار و إنتاج و عمالة، و منه ارتفاع في المداخيل و المدخرات

¹ راجع الدكتور : بونس أحمد البطريق- مرجع سابق - ص 130.

و الأرباح و من ثم فان النظام الضريبي يتأثر حتما من حيث تركيبته فتكون هناك اختيارات عديدة لفرض الضرائب و تنويعها طالما أن هناك نشاط و مواد ضريبية كثيرة و ذات مردود مالي معتبر.

في حين إذا كان الاقتصاد في حالة انكماش يعني ذلك جمود في النشاط الاقتصادي و سلوكيات اقتصادية سلبية بحيث ضعف في الميل نحو الاستهلاك و الادخار زيادة عن الإنتاج و الاستثمار، و بالتالي يصعب اختيار الضرائب المناسبة لتنفيذ السياسة الضريبية و رفع الحصيلة المالية، و عليه يؤكد الاقتصاديين بأن الضريبة لها حساسية اتجاه المادة الخاضعة لها بمعنى، أن حساسية الضريبة للتغيرات الاقتصادية تكون من خلال حساسيتها لمستوى الدخل رؤوس الأموال و حجم النشاطات و التعاملات الاقتصادية زيادة للسلوك الاستهلاكي و الادخاري للأفراد¹.

ضف إلى ذلك، فان هيكل النظام الجبائي و إيراداته المحققة من حيث أنواع الضرائب المعتمدة يتوقف على طبيعة النظام الاقتصادي و مستوى التطور أيضا، لذلك نجد اختلاف في طبيعة الإيرادات الضريبية و مدى تمركزها على إحدى الأنواع التقنية من نظام جبائي إلى آخر أي من نظام متطور إلى آخر نامي و من اديولوجية إلى أخرى، و منه فهيكّل النظام الضريبي يختلف من حيث الإيرادات الضريبية بين الدول المتطورة و الدول النامية .

الإحصائيات التي تحضرنا و الموضحة على الجدول التالي تبين لنا مدى ارتباط النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي و المستوى الاقتصادي كذلك، بحيث الأنظمة الاقتصادية المتطورة تعتمد على الضرائب المباشرة أكثر في حين أن الاقتصاد النامي يعتمد على الضرائب الغير المباشرة و يرجع ذلك إلى عدة أسباب منها سهولة تحصيل الضرائب الغير مباشرة بالنسبة للدول النامية و القدرة على التحكم في الدخل و الثروات بالنسبة للدول المتطورة:

¹ أنظر: الدكتور رفعت المحجوب- " المالية العامة - الإيرادات العامة و النفقات العامة " - دار النهضة العربية- 1975- ص- 404 و الصفحات الموالية.

جدول 01- هيكل الإيرادات الضريبية لبعض الدول:
(نسبة إلى مجموع الأقطاعات).

الدول	% الضرائب المباشرة	% الضرائب غير المباشرة	% الضرائب الأخرى*
فرنسا	35.7	26.6	37.7
بريطانيا	48.3	33.7	18
متوسط OCDE**	53	19	28
اليابان	40.8	20.6	38.6
الو-م-أ	55.4	18.2	26.4
المغرب	39.40	45.60	17
تونس	36.40	57.10	6.50
الجزائر	32.1	53.88	13.92
الأردن	16	66.70	17.30

المصدر: - الدول : فرنسا، بريطانيا، OCDE، اليابان و الو.م. أ. نسب تخص سنة 2003 مأخوذة من : OCDE publication 2007
- الدول : تونس، الأردن و المغرب أرقام سنة 2005 مأخوذة من تقارير مختلفة لهذه البلدان.
- الجزائر - إحصائيات 2007 مأخوذة من : Rapport FMI n° 39/11 –mars 2011 P24

يوضح الجدول المبين أعلاه، أن النسبة الأكبر في الإيرادات الضريبية للدول المتقدمة تتمثل في الضرائب المباشرة على المداخل و الممتلكات، في حين أن الإيرادات الضريبية في الدول النامية تتشكل بنسب أكبر من الضرائب الغير مباشرة التي تمثل الحل لرفع الإيرادات الضريبية في غياب أجهزة حكومية قادرة على التحكم في مداخل الأفراد و المؤسسات من جهة، و لضعف المادة الخاضعة للضرائب المباشرة من مداخل و ممتلكات و ثروات بهذه الدول من جهة أخرى.

و يتضح ذلك أيضا من خلال مميزات النظام الضريبي لدى الدول الرأسمالية المتقدمة و الدول المتخلفة اقتصاديا¹. فبالنسبة للدول الرأسمالية المتقدمة، النظام الضريبي فيها يعتمد على مبدأ أساسي و هو تحويل جزء من الموارد الاقتصادية نحو الحاجات العامة بدلا من استعمالات استهلاكية خاصة، لذلك تركز على الضرائب المباشرة التي تمس الطبقات الرأسمالية بصورة أكبر مع تخفيض العبء الضريبي بالنسبة

* الضرائب الأخرى تخص أساسا أقطاعات الضمان الاجتماعي.

** دول OCDE تخص الدول الأوروبية وهي : النمسا، بلجيكا، تشيك، الدنمرك، فنلندا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، المجر، ايرلندا، زلندا، ايطاليا الاكسمبورغ، هولندا، النرويج، بولونيا، البرتغال، سلوفاكيا، اسبانيا، السويد، سويسرا، تركيا، بريطانيا. دول أمريكا و هي: كندا، المكسيك، الولايات المتحدة الأمريكية.

¹ أنظر : عبد الكريم صادق بركات- حامد عبد المجيد دراز- علي عباس عياد " دراسات في النظم الضريبية " - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية- 1975 - الصفحة 177 و الصفحات الموالية.

للضرائب الغير مباشرة و من ثم فان خصائص النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة تكمن خاصة في:

- نظرا لكون الاقتصاد الرأسمالي المتطور يتميز بجهاز إنتاجي كبير و معدل استثمار هائل فان الضرائب المباشرة تعتبر الأمثل في تركيبة النظام الضريبي مع تراجع الضرائب الغير مباشرة حتى يتم دعم الاستهلاك و رفع الطلب العام لامتصاص الإنتاج السلعي و الخدمي الوفير.

- نظام جبائي يتسم بالحيادية اتجاه النشاط الاقتصادي فلا يؤثر على سلوك المستهلك و على قرار المنتج.
- نظام جبائي يركز على العدالة الضريبية و إعادة توزيع الدخل بحيث يتم اعتماد العدالة الأفقية بأن يتساوى الجميع أمام الضريبة عندما يكونون في نفس المستوى المادي و القدرة التكلفة و يتم تطبيق العدالة العمودية التي تتمثل في تفاوت تحمل الأعباء الضريبية كل حسب قدرته التمويلية لذلك نجد تطبيق مبدأ الضريبة التصاعدية.

أما بالنسبة للدول المتخلفة اقتصاديا، من خلال مظاهر التخلف الأساسية و منها خاصة صغر حجم رأس المال لدى الأفراد و المؤسسات، ضعف الميل نحو الاستثمار و الإنتاج و انخفاض مستوى دخل الفرد، فان النظام الجبائي يتسم بالخصائص التالية:

- تفضيل الضرائب الغير مباشرة على الضرائب المباشرة، بمعنى إخضاع استعمالات الدخل أكثر من إخضاع الدخل نفسه لذلك نجد أن الإيرادات الضريبية غير المباشرة أكثر منها المباشرة، و يعود ذلك إلى إتباع سياسة إخضاع الدخل الذي عادة ما يتهرب من الضرائب المباشرة (صعوبة مراقبة الدخل في مصدره). و هنا نشير إلى أن من مميزات دول العالم الثالث أن الأفراد لا يصرحون بحقيقة المداخل التي يحققونها و في المقابل ضعف الإدارة الضريبية في مراقبة التصريحات بهذه المداخل، زيادة على أهمية القطاع الغير رسمي في تحقيق الدخل و الثروة خارج المجال الضريبي.

- نظام ضريبي يعتمد على تخفيض مستمر لمعدلات الضرائب و هو أمر واقعي كون القدرة التكلفة ضعيفة، فدخل الفرد لا يكفي لسد حاجاته الضرورية و هنا نقصد الضريبة على الدخل و الضرائب على الاستهلاك، و كمثال على ذلك نأخذ حالة الجزائر الموضحة على الجدول التالي:

جدول 02- انخفاض في معدلات الضرائب- الجزائر:-

السنوات	الضريبة على الاستهلاك (%)TVA	الضريبة على الأرباح IBS (%)	الضريبة على الدخل (%) IRG
1991	من 07 إلى 40	42	70-0
1994	/	38	50-0
1995	14 إلى 21	/	/
1999	/	30	40-0
2001	07 إلى 17	/	/
2008	/	25	35-0
2010	/	19	/

المصدر: قوانين المالية للسنوات المعنية.

- نظام جبائي يعرف حصيلة مالية ضعيفة نظرا لتخفيف الأعباء الضريبية لأسباب اقتصادية مثل تشجيع الاستثمار و الادخار، أو لأسباب اجتماعية لحماية الطبقات الفقيرة و أخذاً في الحسبان القدرة الشرائية الضعيفة و انخفاض في مستوى الدخل.

من خلال ذلك يمكن الجزم بأن النظام الضريبي مرتبط بالأوضاع الاقتصادية و طبيعة النظام الاقتصادي أي طبيعة الضريبة و أهدافها تجعل من النظام الجبائي نظام يتطلب الدراسة و التصميم بناء على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تمت دراسته تبين لنا بأن الضريبة ظهرت بظهور الدولة و ما هي إلا مساهمات نقدية تقطع من ثروات و مداخيل الأفراد بحيث تفرضها الدولة و تعطيها الصبغة الإلزامية لما لها من أهمية ضمن الإيرادات العامة التي تسمح بتنفيذ النفقات العامة في شكل مشاريع و منافع تعود على جميع أفراد المجتمع.

من أهم الجوانب التي رأيناها ضمن هذا الفصل، أن الضريبة لا تفرض إلا بنص قانوني لذلك تخضع إلى الترخيص بفرضها من خلال تدخل السلطة التشريعية بحيث تأخذ في الحسبان القواعد و المبادئ الجوهرية لأنها تمس بمداخيل و ممتلكات الأفراد و بالأخص مبدأ العدالة الضريبية و التوزيع الأمثل للأعباء و حتى المنافع التي تتولد عن إنفاقها.

بالفعل فان الضريبة لم تعد فقط مصدر الإيرادات العامة لفائدة الخزينة العمومية، بل و من خلال المساس بالأرباح، المداخيل و الثروات فإنها تمس بالنشاط الاقتصادي بكامله و من شأنها تحويل السلوكيات الاقتصادية بالتأثير عليها و من ثم فان الاستهلاك و الادخار باعتبارهما الاختيارات الأساسية في توجيه المداخيل على مستوى الأفراد كذلك الإنتاج و الاستثمار و حتى عناصر التوازن الاقتصادي العام من الكتلة النقدية و المستوى العام للأسعار و غيرها ، من شأنها التأثير بالاخضاعات الضريبية للدولة.

ومن ثم فان الدولة بإمكانها استعمال الضريبة في إطار سياسة جبائية تسمح لها بتوجيه الاقتصاد و دعمه طالما أنها تؤثر على مختلف جوانبه، و أن الضريبة أصبحت من أهم الوسائل التي تساهم في مسار التنمية الاقتصادية الشاملة للدول إذا ما تم فرضها بالطرق و الكيفية العلمية و التي تتلاءم مع الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع لأن ذلك محددًا لأي سياسة ضريبية في بلد ما، خاصة و أن الضريبة مثلها مثل باقي المجالات تتأثر و تؤثر على البيئة الاقتصادية و الاجتماعية.

الفصل الثاني- المسائل التي تطرح عبر السياسة الجبائية:

تمهيد:

عندما تفرض الضريبة في المجتمع، و تؤسس على قواعد معينة و تركز على مواد محددة، تظهر و على مستوى كل التشريعات الضريبية الدولية بعض المسائل المعقدة و تصبح هذه المسائل مواد خام للدراسات و النقاشات و الأبحاث على مستوى الباحثين و تكتسي أهمية بالغة في هذه الدراسات بل تطرح انشغالات هامة لما لها من آثار جانبية تتعلق بالموارد العامة و بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، زيادة لارتباطها بالعدالة الضريبية و باقي المبادئ الأساسية لها.

من بين هذه المسائل العديدة، نتطرق على وجه الخصوص إلى كل من العدالة الضريبية لما لها من أهمية و باعتبارها معيارا لنجاح النظام الضريبي و قبوله في أوساط المكلفين بالضريبة و منه، فكيف تتحقق العدالة الضريبية؟ و من ناحية أخرى مشكلة التهرب الضريبي و هو مرتبط نسبيا مع العدالة الضريبية، لما له من آثار مالية و اقتصادية معتبرة فهو الذي يضعف من الإيرادات العامة و يحول السياسة الجبائية إلى اتجاه آخر.

إضافة إلى ذلك نتعرض أيضا إلى مشكلة الضغط الجبائي في النظام الضريبي الذي يعتبر مؤشر عن عدالة النظام الضريبي و محدد للسياسة الضريبية في تحقيق الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية، هذا زيادة على مسألة أخرى هامة و تتعلق بالازدواج الجبائي و خاصة الدولي منه، و مدى اعتماده أو تفاديه من طرف الدولة بناء على الآثار الاقتصادية التي يحدثها.

المبحث الأول- مسألة العدالة الضريبية- نوعية الضريبة العادلة وأثر توزيع الدخل:

تعتبر العدالة الضريبية مبدأ ثابت من مبادئ المنظومة الجبائية بحيث أنها تسمح برفع الوعي الضريبي و تقليص حدة التهرب و تحفيز ممارسة النشاط الاقتصادي في مختلف مجالاته، كما أنها تعتبر مسألة معقدة ولا يمكن حصرها بدقة لذلك عرفت عدة توجهات و آراء ضمن الفكر المالي الحديث.

1- مفهوم العدالة الضريبية في الفكر المالي:

تعتبر العدالة الضريبية من أهم المبادئ التي يجب على الدولة أن تراعيها عند فرض الضريبة على فئة من المكلفين باختلاف أصنافهم و اختلاف طبيعة نشاطاتهم، و مهما كانت المادة الخاضعة لها، و التمعن في هذه المسألة المعقدة نجد أنها تأخذ بعدين أساسيين الأول، و هو العدالة بالضريبة و يعني ذلك استعمال عادل للموارد الضريبية أثناء توزيعها في شكل منافع عامة و خدمات عمومية و هنا نتكلم عن العدالة في توزيع المنافع ، أما البعد الثاني، فالعدالة أمام الضريبة بمعنى ذلك أن توزع الأعباء الضريبية بعدالة على الأفراد داخل المجتمع حتى يرضى الجميع بذلك و التي تقع على عاتقهم، و هذا لا يعني أن يتحمل الجميع نفس المقدار الضريبي بل كل حسب مقدرته التمويلية.

تطرح مسألة العدالة الضريبية نقاشات حادة في الفكر المالي الحديث و لعل أهم التحليلات كانت من طرف ادم سميث ثم كثيرا من الاقتصاديين بمختلف ادبيولوجياتهم، لكن يبقى و أن العدالة ضرورية في أي نظام جبائي بصورة مجملية، حتى و إن كانت إحدى الضرائب غير عادلة فان الهيكل الضريبي في مجمله عادلا، فقد تكون لا عدالة الضريبة مقصودة حيث يتم تخفيضها أو الإعفاء منها لفئة معينة من المجتمع لأغراض اجتماعية (إعفاء ذوي الدخل الضعيف مثلا)، أو لأغراض اقتصادية (إعفاء قطاع معين)، كما قد تكون غير مقصودة مثال ما يحدث في أنظمة دول العالم الثالث بسبب عدم التنسيق بين المصالح الضريبية*.

كما أن العدالة الضريبية مسألة ذاتية و هي بذلك معقدة، و من الصعب الوقوف عند معناها الصحيح فهي تتسم بالمثالية كمن يريد تحديد معالم الجمال، الحق و الخير و غيرها من مبادئ صعبة التحديد، لكن و رغم ذلك يتفق أغلب الاقتصاديين على أن العدالة الجبائية تتحقق عند تحقيق نسبة كبيرة من الرضا بالضريبة و الوعي الضريبي لدى المكلفين.

عند تفحص الأنظمة الضريبية في العالم، و عندما نراجع الفكر المالي منذ القرن الثامن عشر 18م تاريخ الفكر الاقتصادي التقليدي، نجد أن العدالة الضريبية يعتقد بها من زاويتين، أو اتجاهين الأول يرى بأن العدالة الضريبية لا بد أن تكون أفقية و تتمثل في معاملة المكلفين بتساوي، اعتمادا على مبدأ المنفعة و القدرة على الدفع فالمكلف يدفع بقدر المنافع التي يتحصل عليها من جراء الإنفاق العام و يدفع أيضا حسب قدرته

* في الدول النامية و منها الجزائر، تعتمد الإدارة الضريبية على مبدأ التخصص الإقليمي و نظرا لضعف الإجراءات التنظيمية و التقنية و المعلوماتية التي تسمح بالتنسيق بين المصالح الضريبية الإدارية، يؤدي ذلك إلى إخضاع نفس النشاطات الاقتصادية ذات نفس القدرة التمويلية بمقدار ضريبة متفاوتة بدليل الشكايات العديدة في هذا الإطار...

على الدفع. أما الاتجاه الثاني فيعتقد بالعدالة العمودية حيث أن الأفراد لا يدفعون حسب المنافع بل حسب إمكانياتهم، فالمعاملة الضريبية غير متماثلة لهذا تعتمد الأنظمة الضريبية في العالم وفقا للفكر الاقتصادي الحديث على المداخل بالدرجة الأولى بالرغم من عدم قدرة هذه الأنظمة على تحديد معايير التصاعد الضريبي و اعتمادها على الظروف الاجتماعية و الاقتصادية التي تسمح بتحديد التفاوت في توزيع الدخل و الثروة على أفراد المجتمع ومن ثم عدم قدرة ذوي المداخل السفلى تحمل العبء الضريبي.

2- العدالة الضريبية بين الضريبية التصاعدية و الضريبة النسبية:

في هذا الصدد يتعين علينا تحليل العدالة الضريبية بين الضريبة التصاعدية و الضريبة النسبية، فإذا كانت هذه الأخيرة تعني إخضاع المداخل و الثروات إلى معدل ثابت، فإن الضريبة التصاعدية تفرض بجدول إخضاع ترتفع معدلاته بارتفاع المداخل و الممتلكات و يصبح المعدل النسبي يسمى بالمعدل الحدي Le taux marginal¹، بمعنى المعدل الذي يزيد بزيادة الدخل.

عندما نرجع إلى مدى تحقيق العدالة و إعادة توزيع عادل للثروات و المداخل عن طريق الضريبة في الفكر الاقتصادي لدى أهم الاقتصاديين، نجد أن التيار الليبرالي الحر من خلال المدرسة التقليدية نادوا بضرورة نسبية لأنها عادلة و أن كل تدرج و تصاعد ضريبي من شأنه عرقلة المبادرات الفردية ، في حين أن المدرسة الاشتراكية الاجتماعية، من خلال أفكار ماركس و فريدريك انجلز، ترى ضرورة اعتماد الضريبة التصاعدية لحماية الطبقات ذات الدخل الضعيف و إعادة استرجاع جزء من الثروات و تقليص الهوة بين الطبقات الاجتماعية و محو الفوارق. بين هذه الأفكار المتضاربة، فإن مبدأ تصاعدية الضريبة يعتمد عليه في جل الأنظمة الاقتصادية و التشريعات الضريبية خاصة في ما يتعلق بالضريبة على الدخل باعتبار أن الضريبة تدفع على أساس القدرة على الدفع و أن من أدوارها إعادة توزيع الثروة، فدوي المداخل العليا يدفعون أكثر لأن قدرتهم التمويلية أكبر Principe d'égalité et de sacrifice².

إن مشكلة الفوارق الاجتماعية، من خلال الفوارق في المداخل و الثروات، أصبحت تطرح على مستوى الحكومات التي بإمكانها التدخل عن طريق السياسة الضريبية و الضريبة التصاعدية من شأنها أن تكون حاجز أمام تراكم الثروة لدى طبقة محددة، كما أن الضريبة على التركات من شأنها أيضا تخفيض هذه الفوارق و قد أثبتت الدراسات التي قام بها عدة اقتصاديين معاصرين، أن تصاعدية الضريبة على الدخل و الثروة لها آثار جد ايجابية على إعادة توزيع الثروات و تحقيق العدالة و تقليص الفوارق الاجتماعية خاصة في الدول التي تعرف هذه المشكلة منها الدول الرأسمالية المتطورة كفرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية.*

¹ Voir : revue économique de l'OCDE n° 15-1990 –P-92.

² Voir : MAXIME Bernier- institut économique de MONTREAL – collection fiscale – novembre 2004.

* من أهم الباحثين الأمريكيين Laurence KOTLIKOF et J.GOKHALE Jagadesh اللذين عرفوا بدراسات جبائية و حول السياسة الضريبية أخذ بها في بعض الدول الأوروبية زيادة على الولايات المتحدة، ومنها دراسة حول تصاعدية الضريبة على الدخل و الثروة و إشكالية العدالة في التوزيع voir Article de JEAN Olivier Hairault « inégalité du patrimoine et progressivité de l'impôt » – Université de PARIS 1 Avril 2004 Article publié dans cit.http://www.jourdan.ens.fr/piketty/fichiers/seminer/lunch/desbonnetetal2004.pdf

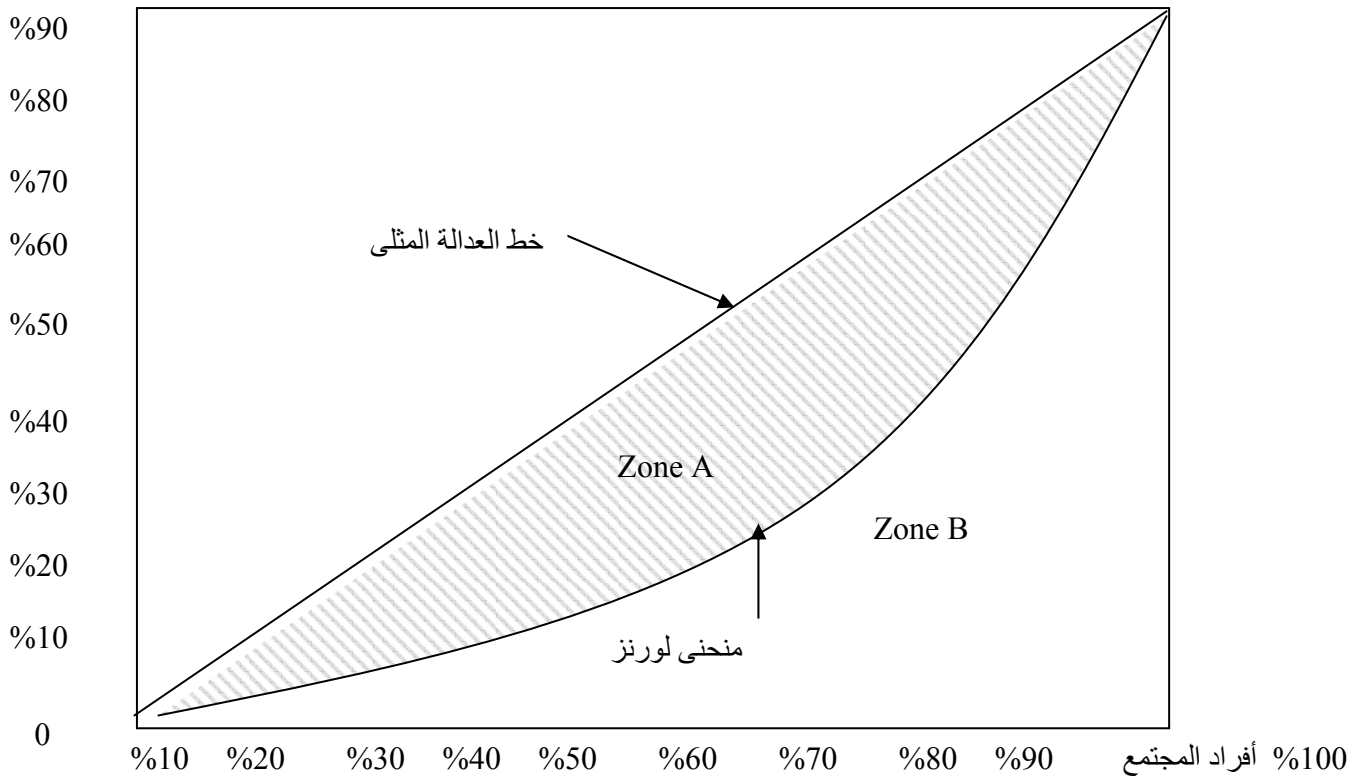
يمكن الاستدلال بمعامل جيني كورا دو Coefficient de GINI CORADO * الشهير الذي يقيس عدم المساواة في توزيع المداخل و إمكانية استغلال الضريبة لتقليص حدة الاعدالة في مجتمع ما، و يعتمد معامل جيني على المنحنى الشهير لماركس أوتو لورنز Marx Otto LORENZ ** فيتم بذلك قياس درجة عدالة توزيع الموارد و الثروات على أفراد المجتمع و يحسب معامل جيني بالمعادلة التالية:

$$G = \frac{1}{2} \cdot \sum_{i=1}^K |x_i - y_i|$$

حيث أن x_i , y_i يمثلان على التوالي : مؤشرات عدد أفراد المجتمع و حجم المداخل و الثروات داخل المجتمع كما هو موضح من خلال منحنى لورنز التالي¹:

شكل 11- منحنى لورنز

100 % الدخل



* CORADO Gini إحصائي ايطالي (1880 – 1965)، اشتهر بمعامل جيني الذي يقيس التفاوت في توزيع الدخل و الثروة في المجتمع طبق معامل جيني في قياس درجة التأثير الضريبي خاصة الضريبة التصاعدية في تقليص الفوارق .

** ماركس أوتو لورنز، (1880 -1962)، اقتصادي أمريكي اشتهر بمنحنى لورنز عام 1905 الذي يوضح عدم المساواة في توزيع الدخل.

¹ Voir : JEAN Olivier – OPCIT – P 20.

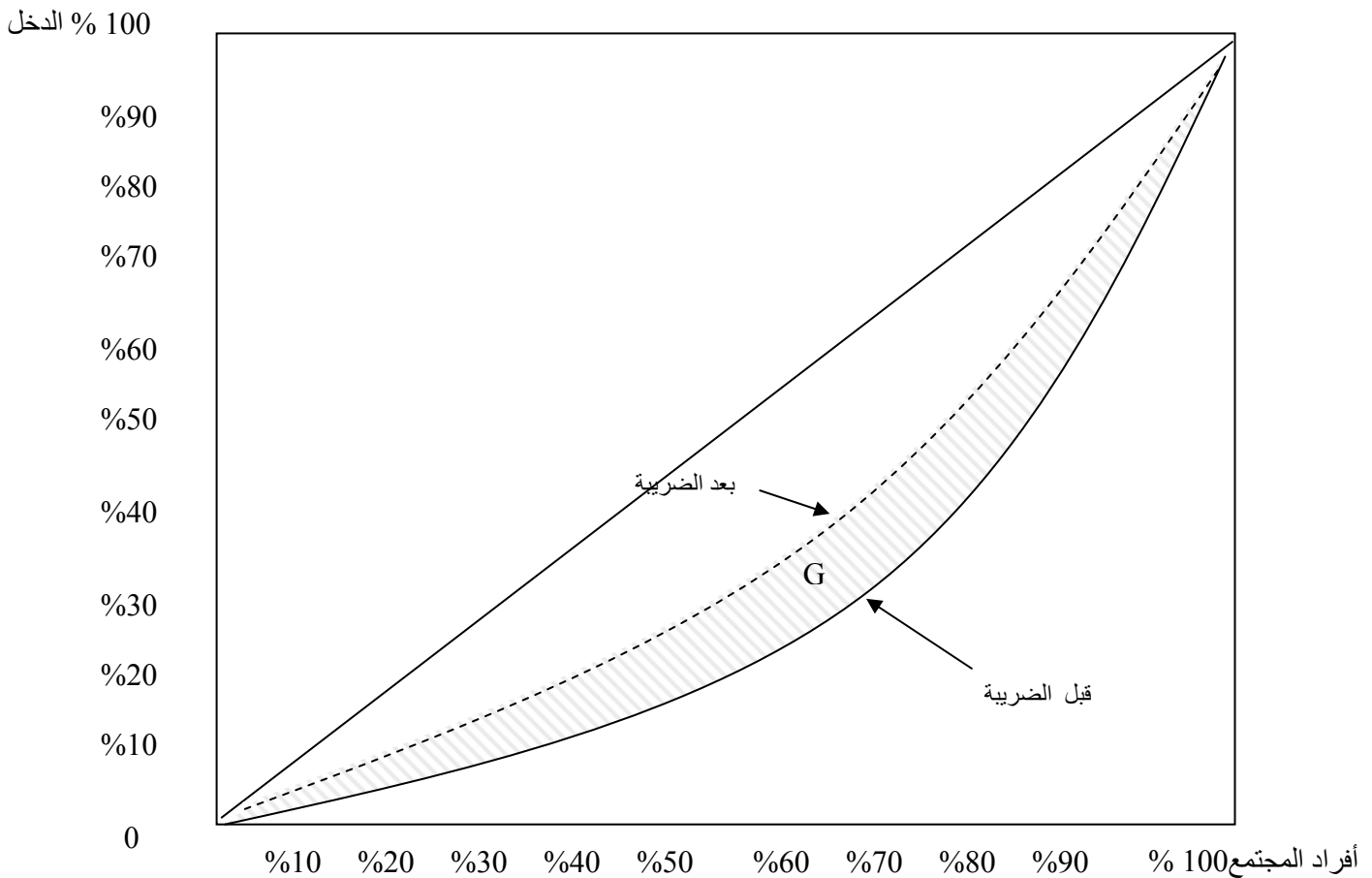
يتحدد معامل جيني من خلال منحى لورنز، و ذلك بالعلاقة التالية:

$$G = \frac{A}{(A + B)}$$

بمعنى النسبة بين المساحة A و المساحة (A + B)، و يلاحظ أن الخط الأعلى يمثل خط العدالة المطلقة فكل فرد يتحصل على نصيب مماثل من الثروة و الدخل لذلك معامل جيني يساوي النسبة بين 1-0، فكلما زادت النسبة ابتداء من الصفر 0 الذي يمثل عدالة و توزيع مثالي، كلما بدأت اللاعدالة في التوزيع بحيث أن G=1 معناه اللاعدالة المطلقة.

و لتطبيق معامل جيني و منحى لورنز على السياسة الضريبية، من خلال أثر الضريبة على التوزيع، لا بد أن نتطرق إلى معدل الضريبة الحدي و هو المعدل التصاعدي الذي يزيد بزيادة الدخل و يصبح منحى لورنز موضح كما يلي:

شكل 12- منحى لورنز بعد الضريبة:



يبين المنحنى أنه بعد الضريبة تنقلص اللاعدالة في توزيع الدخل على أفراد المجتمع و بالتالي تعمل الضريبة على تخفيف التفاوت و تحقيق قدر نسبي من المساواة و هو الدور الذي تلعبه الضريبة التصاعدية باعتبارها تحمل ذوي المداخل العليا القسط الأكبر من الأعباء الجبائية. و يكون أثرها محدد بعلاقة جيني:
 أثر الضريبة $G = G$ بعد الضريبة - G قبل الضريبة و المبين على المساحة G على منحنى لورنر.
 و لقد اعتمدت المنظمات الدولية المختلفة على معامل جيني خاصة البنك الدولي الذي من خلال إحدى الدراسات حاول قياس درجة التفاوت في توزيع المداخل على عينة من الدول عبر مناطق العالم و استخلص النتائج الموضحة على الجدول التالي علما أنها مبنية على معطيات سنوات مختلفة:

جدول 03- فوارق توزيع الدخل-معامل جيني :

الدول	السنة	معامل جيني
روسيا	2007	0.42
بلغاريا	2007	0.45
المكسيك	2008	0.51
البرازيل	2009	0.54
اندونيسيا	2009	0.37
ماليزيا	2009	0.46
الكمرون	2007	0.39
ساحل العاج	2008	0.41
العراق	2007	0.31
المغرب	2007	0.41

المصدر: البنك العالمي

و يتضح جليا من خلال الجدول أن أكبر فوارق توزيع الدخل تعرفها دول أمريكا اللاتينية ومنها البرازيل بمعامل 0.54 و المكسيك ب 0.51 و ذلك حسب المعطيات التي توفرت لدى البنك العالمي من خلال هذه الدراسة.

في اتجاه آخر، فيرى بعض الاقتصاديين خاصة أصحاب الفكر الليبرالي المعاصر أن الضريبة التصاعدية لا تحقق العدالة و المساواة، بل الضريبة النسبية هي التي بإمكانها تحقيق هذه الغاية مبررين ذلك بواقع الأنظمة الضريبية التي تتراجع تدريجيا في تطبيق الضريبة التصاعدية و أن بعض الدراسات بينت الاختلال الذي سمحت به هذه الضريبة في الحياة الاقتصادية¹.

بالنسبة إلى الواقع الضريبي فقد تبين أن أغلب دول العالم اعتمدت من أجل العدالة في توزيع الدخل و الثروة على الضريبة التصاعدية بتطبيق عدد هائل من الطبقات في الجدول الضريبي التصاعدي و بمعدلات أيضا كثيرة و متفاوتة، لكن و عبر قوانين المالية تم تقليص عدد الطبقات و منه المعدلات على الجداول الضريبية، فكان الاعتقاد في البداية أن الضريبة التصاعدية تهدف إلى تحميل الأعباء حسب القدرة

¹ Voir : MAXIME Bernier- OP CIT.

التكلفية حيث رفع المعدل كلما ارتفع الدخل أو الثروة، و حسب معيار التضحية فمن يملك أكبر يضحى أكثر، فتم بذلك تحديد عدد هائل من الطبقات في التصاعد الضريبي ثم تم التراجع على هذا المبدأ فلكي يتحقق التفاوت في الدفع يكفي عدد قليل من الطبقات و المعدلات التصاعدية و هذا دليل على الميل التدريجي نحو الضريبة النسبية L'impôt proportionnel و منه فتقليص تدريجي لعدد الطبقات التصاعدية يكشف عن تراجع الضريبة التصاعدية التي لم تحقق الأهداف حسب هؤلاء الاقتصاديين في ما يتعلق بالعدالة و توزيع الدخل.

في هذا الصدد ، لو أخذ مثلا حالة التشريع الضريبي الجزائري نلاحظ تراجع في تطبيق الضريبة التصاعدية على الدخل، حيث تقليص تدريجي لعدد الطبقات و المعدلات و هو ما يبينه الجدول التالي:

جدول 04- الضريبة التصاعدية على الدخل- الجزائر:

السنوات	عدد الطبقات	المعدل التصاعدي
1991	12	0-70%
1994	06	0-50%
1999	06	0-40%
2008	04	0-35%

المصدر: قوانين المالية للسنوات المعنية

بمعنى، يكفي لتحقيق العدالة و تطبيق معيار التضحية تطبيق أربع 04 طبقات و بمعدل أقصى 35% بدلا من اثن عشر 12 طبقة و بمعدل أقصى 70%، فالضريبة على الدخل تقترب أكثر إلى الضريبة النسبية إذا ما تواصل تقليص عدد الطبقات و تقرب معدلات الإخضاع. لكن يبقى و أن أغلب دول العالم تطبق الضريبة التصاعدية و أن أغلب الاقتصاديين و الماليين المعاصرين يؤمنون بهذا النوع من الضرائب لما لها من دور في إعادة توزيع الدخل و الثروات و كون الضريبة النسبية لا تتلاءم و قدرات الطبقات الفقيرة و يبقى مجال تطبيقها محصور في النشاطات الاقتصادية على مستوى المؤسسات التجارية.

أما بالنسبة للدراسات التي حاول هؤلاء الاقتصاديين الليبراليين الاعتماد عليها لترسيخ الاعتقاد بأهمية الضريبة النسبية بدلا من الضريبة التصاعدية، هي تلك التي تتعلق بالآثار الاقتصادية للتصاعد الضريبي على الدخل و الثروة، حيث أن رفع المعدلات بارتفاع المداخل يعني عرقلة التراكم الرأسمالي و توقيف الاستثمار و هنا نرجع إلى منحى لافير الذي يكشف عن تراجع الإنتاج بارتفاع المعدلات الضريبية فلا يمكن للنظام الضريبي أن يكون عادلا عندما يخفض أعباءه على طبقات و يرفعها على طبقات أخرى منتجة للمداخل و الثروات من خلال الاستثمار، الإنتاج و التشغيل.

لقد حاول الاقتصاديين الأمريكيين منهم جون ميلان JOHN Mumllen و ويليامس MARTIN WILLIAMS تحليل تطور النمو الاقتصادي للولايات المتحدة الأمريكية عبر ثلاثين 30 سنة من الزمن، مركزين على تأثير الضريبة التصاعدية و توصلوا إلى نتيجة مفادها أن الضريبة

التصاعدية أدت إلى تخفيض معدل النمو الاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعتمد على تصاعد ضريبي هام من خلال المعدلات العالية على المداخل العليا، كما أن إحدى الدراسات التي قام بها مكتب أمريكي للأبحاث الاقتصادية « National bureau of economic research » أثبتت أن زيادة المعدل الحدي التصاعدي ب 5 % يؤدي إلى تراجع معدل الاستثمار ب 10.40 % و تنخفض رؤوس الأموال المستثمرة ب 9.90% الشيء الذي يثبت لا عدالة الضريبة التصاعدية التي تأخذ في الحسبان الطبقات السفلى كمعيار اجتماعي و لا تأخذ بالطبقات العليا كمعيار اقتصادي تنموي يعود بالفائدة على الطبقات السفلى، و هنا نشير إلى أن جل دول العالم انتبهت إلى هذه المسألة بحيث لم يغيروا في مبدأ الضريبة التصاعدية لكن عملوا على تخفيض المعدلات التصاعدية كما أشرنا له في حالة الجزائر التي خفضت المعدل الأقصى من 70% إلى 35% تشجيعاً للدخار و الاستثمار و في المقابل تخفيض المعدل التصاعدي الأدنى إلى 10% حماية للطبقات الفقيرة.

المبحث الثاني- الضغط الضريبي - مفهومه و أبعاده:

إن فرض الضريبة بمختلف أنواعها في مجتمع معين يؤدي حتماً إلى التأثير على سلوك أفراده و مؤسساته من حيث الاستهلاك و الإنتاج، الادخار و الاستثمار فقد نجد تجاوب إيجابي بقبول تحمل الضريبة أو تجاوب سلبي بعدم قبول الأعباء الضريبية و من ثم السعي للتهرب منها أو الإنقاص من السلوكيات الاقتصادية المذكورة لتفادي الضريبة.

تندرج هذه الفكرة ضمن سياق حدود الضغط الضريبي الذي يولده فرض الضرائب و هنا يجب دراسة كل من مفهوم الضغط الضريبي، معايير قياسه و المعدل الأمثل للضغط الجبائي.

1- مفهوم الضغط الضريبي في النظرية الضريبية:

لقد حظي الضغط الضريبي باعتباره من أهم المسائل التي تطرح في التشريعات الجبائية المعاصرة، بالعبارة و الدراسة الكافية من قبل علماء المالية العامة و الاقتصاديين، و لقد حاول الكثير منهم تحديد مفهوم دقيق لهذه المسألة.

1-1- المفهوم العام للضغط الجبائي:

لو ندقق في الآثار التي تولدها الضريبة على المستويات الاجتماعية، الاقتصادية و المالية، نجد أن درجة التأثير الضريبي تختلف باختلاف الاقتطاعات الضريبية المفروضة على مختلف المواد الخاضعة، و هو ما يعبر عنه بالضغط الضريبي *La pression fiscale* و يعرف على أنه العلاقة بين الأعباء الضريبية التي تتحملها مجموعة جغرافية، شخص معين من جهة و المداخل التي يتحصل عليها من جهة أخرى¹، و منه نجد:

¹ أنظر الدكتور: يونس أحمد البطريق- مرجع سابق- ص- 72.

- ضغط ضريبي خاص و يمثل النسبة بين الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله فرد ما و الدخل المحصل عليه في

$$\text{فترة زمنية محددة و يحسب بالعلاقة التالية:} \\ \text{ض. ض. خ} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات}}{\text{الدخل المتاح}}$$

- ضغط ضريبي عام، و يعبر عن النسبة بين مجموع الاقتطاعات الضريبية لبلد ما و الدخل المحلي

الإجمالي PIB ، خلال فترة زمنية محددة و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{ض. ض. ع} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية}}{\text{الدخل المحلي الإجمالي}}$$

و من ثم فان السياسة الضريبية للدولة تعمل على إيجاد معدل ضغط ضريبي أمثل و هو المعدل الذي عنده تتفادى الاختلالات و الآثار السلبية للضريبة من جهة، و من جهة أخرى يسمح للضريبة بأداء أدوارها في السياسة الاقتصادية و الاجتماعية المرغوبة.

و في كل الحالات، لا بد من الوقوف عند قناعة تكمن بأن زيادة الضغط الضريبي يولد آثار يمكن إبرازها في النقاط التالية:

- زيادة الميل نحو التهرب الضريبي و نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

- المساس بالمتغيرات الاقتصادية الرئيسية و ذلك حسب نوع و طبيعة الاقتطاعات، فالضريبة الغير مباشرة التي تفرض على الاستهلاك من شأنها رفع الأسعار و تخفيض الطلب العام، كما أن الادخار يتأثر بالضغط الضريبي على المداخيل، و ينخفض معدل التشغيل برفع الضغط الجبائي على العمل، كما أنه يؤثر على التحريض للاستثمار و غيرها من الآثار الأخرى و المتعددة.

- الضغط الضريبي المرتفع يؤدي إلى نفور الاستثمارات الداخلية و الأجنبية و يزيح فرصة تدفق رؤوس الأموال لذلك نجد المنافسة الضريبية la concurrence fiscale بين الدول و الجهات من أجل جلب الاستثمارات و عدم ترك المستثمرون يغيرون من مناطق استثماراتهم.

1-2- الضغط الضريبي، من فكر ابن خلدون إلى فكر لافير:

إضافة إلى الآثار التي ذكرناها و التي يولدها الضغط الضريبي بارتفاع نسب الضرائب المفروضة مقارنة بالمداخيل، فان الدولة التي تهدف إلى رفع الإيرادات الجبائية لضمان تغطية النفقات العامة سوف تتأثر بدورها بالضغط الجبائي المرتفع بحيث أنه يحدث أثر عكسي على هذه الإيرادات العامة و هو ما عرف في علم المالية بمقولات شهيرة أهمها " ضرائب كثيرة تقتل الضريبة Trop d'impôts tuent l'impôt و أن " المعدلات تقتل المجاميع الضريبية les taux tuent les totaux"، بمعنى ضرائب عديدة و معدلات مرتفعة تؤدي إلى انخفاض في الإيرادات الضريبية و ليس العكس المرغوب فيه و هنا نرجع إلى تحليل هذه الفكرة المتمثلة في انعكاس رفع الضغط الجبائي على الإيرادات الضريبية إلى الاقتصادي

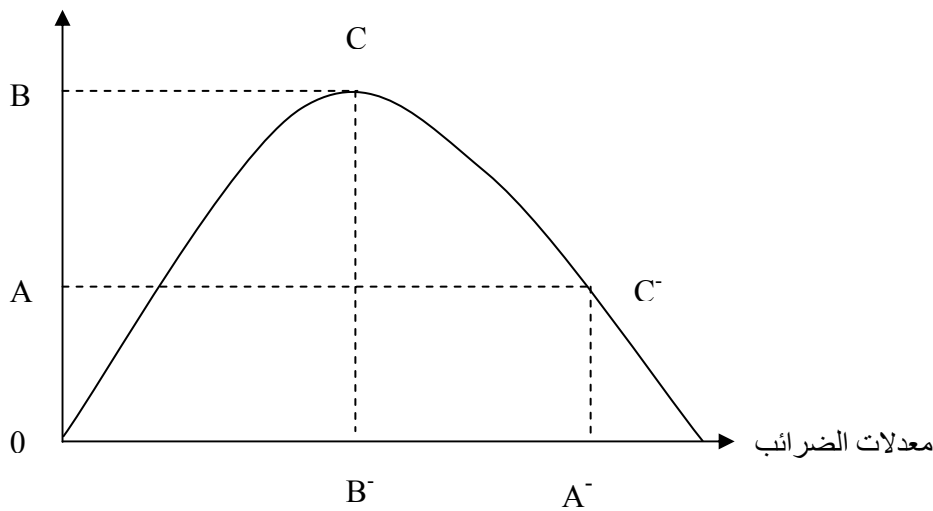
الأمريكي آرثر لافير* ARTHUR Lafer و لقد عرف أثر الضغط الضريبي على الإيرادات الجبائية "بأثر لافير" في حين أن ابن خلدون تطرق إلى هذه الفكرة في كتابه الشهير "مقدمة ابن خلدون".

1-2-1- أثر الضغط الضريبي- أثر لافير:

يعتقد لافير بأن زيادة الضرائب و معدلاتها تؤدي إلى زيادة الحصيلة المالية الجبائية للدولة، لكن في الحقيقة يؤدي رفع المعدل الضريبي و عدد الضرائب إلى حد معين** إلى تراجع الحصيلة الضريبية و هو شيء طبيعي ينتج عن رد فعل المكلف إما بالتهرب منها و إما بتخفيض سلوكه المؤدي إلى الإخضاع الضريبي حيث ينخفض الوعاء الخاضع كقصور في الاستهلاك، الإنتاج، الادخار و غيرها و منحى لافير يبين ذلك:

شكل 13- منحى لافير:

الإيرادات الضريبية



عندما يكون معدل الضغط الضريبي عند النقطة B^- يكون الإيراد الضريبي في حده الأقصى عند النقطة $(B^- - C)$ ، في حين أن رفع معدلات الضرائب و منه الضغط الجبائي إلى النقطة A^- يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية للدولة إلى النقطة $(A - C^-)$.

ومنه فإن انخفاض حجم الضرائب و معدلاتها من شأنه رفع الحصيلة الضريبية و يعود ذلك إلى اتساع المادة الخاضعة فيتم تشجيع الأفراد على الادخار، الاستهلاك و الاستثمار.

*Michel BOVVIER « introduction au droit fiscal général et à la théorie générale de l'impôt » Librairie Générale de droit et de jurisprudence -2005 – P207.

لم يحدد آرثر لافير بدقة المعدل الضريبي الذي عنده تبدأ إيرادات الضرائب في تناقص ربما لأن لافير يعتقد أن كل دولة لها معدل معين حسب درجة نموها الاقتصادي و درجة الوعي الضريبي و مدى قابلية أفرادها للضريبة.

1-2-2- الضغط الضريبي في فكر ابن خلدون:

حسب المفكر الإسلامي ابن خلدون*، "يؤدي وصول الدولة إلى حالة الترف إلى اضمحلال العصبية لأن أهل العصبية لا عصبية لهم بسبب ترفهم، وهذا ما قد يدفع بالسلطان إلى صرف أموال باهظة بلا عصبية كاذبة و هنا تكون جباية الأموال و التي تستهلك استهلاك لا مردود له، و يتزايد الاستهلاك بسبب تزايد الترف فتتعدد الجبايات و المكوس فتخيب آمال الأمة في الإنتاج الاقتصادي، فينهار الجميع من الأمة العاملة و الطبقة الطفيلية التي تمتص أموالها، " و هذه الفكرة تتطابق تماما مع مقولة الضرائب تقتل الضرائب"¹.

زد على ذلك، لقد أدرك ابن خلدون أن رفع ثقل الضرائب يؤدي إلى تراجع النشاطات الاقتصادية و هذا ما يغري الحكام إلى رفع المعدلات لتغطية ما نقص من الحصيلة . " لا تزال العملة في نقص و مقدار الوزائع و الوظائف في زيادة لما يعتقدون من جبر الجملة بها إلى أن يتقلص العمران بذهاب الأموال" و كذلك نقرأ في مقدمته " أعلم أن الجباية أول الدولة تكون قليلة الوزائع كثيرة الجملة و آخر الدولة تكون كثيرة الوزائع قليلة الجملة". و هذه العبارة تدلنا على قانون لا فير و التي نستنتج منها فكرتين أساسيتين: - في البداية زيادة الضرائب تزيد من الحصيلة الضريبية و هي علاقة موجبة بين المعدلات و الحصيلة. - لما تصل المعدلات إلى حد معين، تصبح الحصيلة الضريبية في تناقص و هي علاقة سالبة.

بناء على هتين الفكرتين، يمكن العودة إلى أفكار ابن خلدون الذي أشار لهما بالتفصيل وذلك في ما يلي:

المرحلة الأولى: العلاقة موجبة بين المعدلات الضريبية و الحصيلة الضريبية:

حسب قانون لا فير، فانه كمرحلة أولى العلاقة موجبة بين الضغط الضريبي و الحصيلة الضريبية و يفسر لنا ابن خلدون ذلك، حيث يقول: " والسبب في ذلك أن الدولة، إن كانت على سنن الدين فليست تقتضي إلا المغارم الشرعية من الصدقات و الخراج و الجزية و هي قليلة الوزائع لأن مقدار الزكاة من المال قليل كما علمت وكذا زكاة الحبوب و الماشية و وكذا الجزية و الخراج و جميع المغارم الشرعية و هي حدود لا تتعدى و إن كانت على سنن التغلب و العصبية فلا بد من البداوة في أولها كما تقدم و البداوة تقتضي المسامحة و المكارمة و خفض الجناح و التجافي عن أموال الناس و الغفلة عن تحصيل ذلك إلا في النادر فيقل لذلك مقدار الوظيفة الواحدة و الوزيغة التي تجمع الأموال من مجموعها، وإذا قلت الوزائع و الوظائف على الرعايا نشطوا للعمل و رغبوا فيه فيكثر الاعتماد و يتزايد محصول الاغتباط بقلة المغرم و إذ كثر الاعتماد كثرت أعداد تلك الوظائف و الوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها".

* عبد الرحمن ابن خلدون، (1332-1406) ولد و نشأ في تونس و عرف بمقدمة ابن خلدون التي تناول فيها فضل علم التاريخ و تحقيق مذاهبه و الإمام بمغالط المؤرخين زيادة عن ثلاث كتب: الأول عن العمران، الثاني عن أخبار العرب و الثالث عن أخبار البربر. [المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب - ورقة بحث بعنوان " الضريبة تقتل الضريبة " بين ابن خلدون و لا فير" مدريد 2006 - معلومات مأخوذة من: الدكتور: عبد المجيد مزيان " النظريات الاقتصادية عند ابن خلدون" ديوان المطبوعات الجامعية - 1998 - ص- 288.

الفكرة السابقة تجعلنا نصل إلى علاقة مبدئية بين معدلات الضريبة والحصيلة الضريبية، وهي علاقة طردية، و السبب كما هو واضح من خلال شرح ابن خلدون هو:

- تؤدي المعدلات الضريبية المنخفضة إلى تنشيط العمل وإذا قلت الوزائع والوظائف على الرعايا نشطوا للعمل ورغبوا فيه وهو ما يعرف بالتعبير الاقتصادي الحديث الأثر التحريضي للضرائب .

- يدفع الأثر التحريضي إلى زيادة الأوعية الضريبية التي تدفع منها الضرائب (فيكثر الاعتمار ويتزايد محصول الاغتباط بقلة المعرم).

- وبالتالي زيادة الحصيلة النهائية للضرائب (وإذا كثر الاعتمار كثرت أعداد تلك الوظائف والوزائع فكثرت الجباية التي هي جملتها) .

وهذه كذلك من الأفكار التي اعتمدها ريغان في الإصلاح الضريبي لسنتي 1982-1986 والذي أشار به لافير- مستشارة الاقتصادي- والذي هدف إلى خفض المعدلات الضريبية تدريجيا لحفز النمو الاقتصادي وقد أثبتت هذه الفكرة صحتها من خلال النتائج الايجابية التي حققها الاقتصاد الأمريكي آنذاك، ولعل هذه نقطة أخرى تثبت إمكانية تطبيق الأفكار الخلدونية حتى في زماننا هذا ، وثبت في الوقت ذاته عبقرية هذا الرجل.

المرحلة الثانية : العلاقة السالبة بين المعدلات الضريبية وحصيلة الضرائب:

المرحلة الثانية من أثر لافير هي لما تصبح المعدلات الضريبية مرتفعة جدا بحيث تؤدي إلى أثر عكسي للأثر السابق (الأثر التحريضي) ، يرجع السبب حسب ابن خلدون إلى دورة الحضارة لكنه يصل إلى النتيجة الصحيحة.

يقول ابن خلدون " فإذا استمرت الدولة واتصلت وتعاقب ملوكها واحد واتصفوا بالكيس وذهب شر البداوة والسذاجة وخلقها من الإغضاء والتجافي وجاء الملك العضوض والحضارة الداعية إلى الكيس وتخلق أهل الدولة حينئذ بخلق التحذلق وتكثر عوائدهم وحوائجهم بسبب ما انغمسوا فيه من النعيم والترف فيكثر الوظيف والوظائف والوزائع حينئذ على الرعايا والأكره والفلاحين وسائر أهل المغارم ويزيدون في كل وظيفة ووزيعة مقدار عظيمًا لتكثر لهم الجباية و يضعون المكوس على المبيعات و في الأبواب كما نذكر بعد ثم تتدرج الزيادات فيها بمقدار بعد مقدار لتدرج عوائد الدولة في الترف وكثرة الحاجات والإنفاق بسببه حتى تثقل المغارم على الرعايا وتنهضم وتصير عادة مفروضة لأن تلك الزيادة تدرجت قليلا ولم يشعر أحد بمن زادها على التعيين و لا من هو واضعها إنما تثبت على الرعايا كأنها عادة مفروضة ، ثم تزيد إلى الخروج عن حد الاعتدال فتذهب غبطة الرعايا في الاعتمار لذهاب الأمل من نفوسهم بقلة النفع إذا قابل بين نفعه و مغارمه وبين ثمرته وفائدته فتتقبض كثير من الأيدي عن الاعتمار جملة فتتقص جملة الجباية حينئذ بنقصان تلك الوزائع منها".

" وربما يزيدون في مقدار الوظائف إذا رأوا ذلك النقص في الجبائية ويحسبونه جيرا لما نقص حتى تنتهي كل وظيفة و وزیعة إلى غاية ليس وراءها نفع ولا فائدة لكثرة الإنفاق حينئذ في الاعتمار وكثرة المغارم وعدم وفاء الفائدة الموجودة به ، فلا تزال الجملة في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينتقص العمران بذهاب الآمال من الاعتمار ويعود وبال ذلك على الدولة لأن فائدة الاعتمار عائدة إليها".

وهذه الفكرة التي أشار إليها ابن خلدون هي نفسها التي أثبت من خلالها لافير الأثر الذي ينسب إليه و التي مفادها أنه عند رفع معدلات الضريبة فان ذلك يؤدي إلى تحريض قطاع الأعمال وحتى العائلات إلى تخفيض وقت العمل واستبداله بوقت الراحة وسبب ذلك ببساطة- هو أن الأفراد إذا رأوا أنهم يحولون معظم أرباحهم إلى الدولة فإنهم يفضلون التوقف عن العمل.

2- كيفية قياس الضغط الجبائي:

تعمل الدولة على تنويع الضرائب لهدفين أساسيين ، أولهما تعميم الضريبة باعتبارها مساهمة إجبارية على جميع شرائح المجتمع، وعلى جميع النشاطات، وثانيها حيث تتمكن من تنفيذ سياستها الجبائية بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبهذا تختلف الضرائب باختلاف المواد التي تقع عليها رأس المال، إنفاق استهلاك ، مداخيل...

كما أن أهداف الدولة من وراء الضريبة تعتبر المعيار الأساسي في تحديد نوعية الضرائب ومعدلات فرضها، لهذا نجد أن الضرائب على الدخل تختلف في معدلاتها عن الضرائب على الاستهلاك بل حتى أن نفس الضريبة تفرض بمعدلات مختلفة*.

لهذا الغرض، فان الضغط الجبائي العام في اقتصاد بلد ما ، يعتبر من بين الانشغالات الأولية في انتهاج سياسة ضريبية محكمة، كما أن طريقة احتسابه تطرح إشكالا مهما، لكن يتفق جل المفكرين على أن معدل الضغط الضريبي يحسب على أساس نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل المحلي الإجمالي PIB** .

عندما يتم احتساب الضغط الجبائي بطريقة نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل المحلي الإجمالي ، تظهر بذلك جملة من الصعوبات ولعل أهمها:

* لو نرجع إلى التشريع الضريبي ، وفي جل الدول ، نجد أن معدلات الضريبة تختلف بالنسبة للمداخيل والأرباح فتفرض الضريبة على الدخل بمعدلات متفاوتة حسب أهمية المداخيل وتفرض الضريبة على الاستهلاك بمعدلات متفاوتة حسب ما تمثله المواد الاستهلاكية إلى أفراد المجتمع (فرض الرسم على القيمة المضافة بمعدلات منخفضة على المواد ذات الاستهلاك الواسع).

** يمكن تحديد نسبة الضغط الضريبي بنسبة الاقتطاعات الضريبية إلى مجموع إيرادات الدولة ، ولكن لا يمكن تحديد ما إذا كان هذا المعدل يعبر عن نقل جبائي على الأفراد والمؤسسات بإهمال متغير القدرة على الدفع (متغير الدخل)، كما أن الدول تختلف في نسب الاقتطاعات الضريبية إلى مجموع إيراداتها لاختلاف هذه الإيرادات من جهة ، و لاختلاف سياستها في فرض واعتماد الإيرادات على الضرائب، لذلك نجد عموما أن الدولة المتطورة اقتصاديا، نسبة الضرائب تشكل حصة أكبر في مجموع الإيرادات مقارنة بالدول المتخلفة اقتصاديا، فمثلا نجد أن الولايات المتحدة الأمريكية تمثل نسبة الاقتطاع الضريبي بين 80 و90% من إجمالي الإيرادات (راجع الدكتور عبد المنعم فوزي- مرجع سابق- ص 72) ، ونجد أن الجزائر (2007) تمثل الاقتطاعات الضريبية العادية بما فيها الجبائية الجمركية 37.5 % من إجمالي الإيرادات العامة، وإذا أضفنا إيرادات الجبائية البترولية، نجد أن نسبة الاقتطاعات الضريبية تمثل 70% من إجمالي إيرادات الدولة. (المديرية العامة للضرائب).

- صعوبة تحديد الاقتطاعات التي تدخل في مجموع الاقتطاعات الضريبية كمتغير أول في المعادلة (المساهمات الاجتماعية، الجبائية البترولية والرسوم شبه جبائية).

- صعوبة تحديد مفهوم الناتج المحلي الإجمالي ، لهذا حاول بعض المفكرين الاقتصاديين حساب معدل الضغط الجبائي بطرق أخرى¹ من أمثال سيلجمان SELIGMAN عام 1925م الذي حاول حساب الضغط الضريبي للأفراد على أساس ما يتحملونه من اقتطاعات مقارنة بمدخلهم المتاحة ، كما حاول المفكر الاقتصادي بسريه BESSIRIER عام 1953م ، حساب معدل الضغط الجبائي على أساس النسبة بين الاقتطاعات الضريبية والدخل الوطني الحدي $revenu\ marginal\ du\ minimum\ vital$ بمعنى، الدخل الذي يزيد عن حد الكفاف، حيث يتم أخذ المستوى الاقتصادي والاجتماعي في الحساب والوصول إلى الضغط الضريبي الحقيقي الذي يمس بالمدخل ويمس بالقدرة الاقتصادية للأفراد.

بناء على ما سبق وأخذاً بمعيار نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل المحلي الإجمالي، فإن هذا المعدل يختلف من دولة إلى أخرى ، حسب ما تمليه سياستها الضريبية من جهة ، وحسب ما تكتسبه الضرائب من أهمية في مجمل الإيرادات العامة من جهة أخرى، وفي هذا الإطار يمكننا المقارنة بين أربع فئات من الدول ، دول شمال أمريكا ، الدولة الأوروبية ودول المغرب العربي ودول آسيا :

جدول 05 - الاقتطاعات الضريبية
PIB % (دول شمال أمريكا):

السنوات	2005	2009
الدول		
كندا	33.4	32
المكسيك	19.9	17.42
الولايات م.أ	28.2	24.12

المصدر : منظمة التعاون والتنمية OCDE-PUB 2007 et 2010

يلاحظ من خلال قراءتنا للجدول أعلاه، أن هناك اختلاف في معدل الضغط الضريبي بين هذه الدول التابعة لإقليم واحد، فكندا تمثل الاقتطاعات الجبائية 33% بالنسبة للدخل المحلي الإجمالي ، في حين تمثل بين 19% و 28% بالنسبة للولايات المتحدة والمكسيك.

¹راجع الدكتور: يونس أحمد البطريق- مرجع سابق - ص 72.

جدول 06- الاقتطاعات الضريبية % PIB (الدول الآسيوية):

السنوات	الدول
2009	25.93
2005	30.9
اليابان	26.92
كوريا الشمالية	25.52
زندا الجديدة	31.5
	36.5

المصدر : منظمة التعاون والتنمية OCDE-PUB 2007 et 2010

يلاحظ بأن اليابان وكوريا متقاربة في نسبة الاقتطاعات إلى الدخل المحلي الإجمالي وهما ما بين 25 و 27 % خلال الفترة ، في حين ترتفع نسبة الضغط الجبائي في كل من استراليا و زندا بمعدل يتراوح بين 30 و 37% على التوالي خلال الفترة المحددة.

جدول 07- الاقتطاعات الضريبية % PIB

(دول المغرب العربي):

السنوات	الدول
2006	21.79
2005	22.93
الجزائر	20.60
تونس	23.6
المغرب	24.1

المصدر : معطيات مجمعة من إحصائيات صندوق النقد الدولي FNI .

بالنسبة لدول المغرب العربي ، فنجد عموما تقارب في معدل الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل المحلي الإجمالي PIB 20 إلى 24 % ويعود ذلك حسب المحللين الاقتصاديين إلى عدة عوامل من بينها ، سعي هذه الدول إلى نزع العراقيل أمام الاستثمارات المحلية والأجنبية بتخفيض ضريبي معتبر في بعض المجالات مثل الضرائب على العمل لمكافحة ظاهرة البطالة، الفلاحة والسكن إضافة إلى تخفيض الضرائب على الاستهلاك والمداخيل مراعاة لنسب التضخم وتدهور القدرة الشرائية للمواطن المغربي زيادة على الإعفاءات الجبائية الهامة لصالح المستثمرين والمؤسسات التي تنشأ من طرف الشباب بدعم من وكالات وصناديق البطالة.

بالنسبة للجزائر، فإنه بأخذ الجبائية البترولية كعنصر أساسي ضمن الاقتطاعات الضريبية، نجد أن معدل الضغط الضريبي يرتفع لما نظيف إيرادات الدولة من هذه المداخل كما يبينه الجدول التالي:

جدول 08 - الجبائية البترولية % PIB: الجزائر-

و/مليار د.ج

العناصر	2007	2008	2009
مداخل جبائية % PIB	70.7	86.6	53.8
الجبائية البترولية % PIB	53.6	68.2	35.3
الجبائية العادية % PIB	17.1	18.4	18.5

Source: Rapport FMI 39/11 mars 2011

حيث نلاحظ بأن نسبة الاقتطاعات البترولية دون الجبائية العادية للدولة إلى الدخل المحلي الإجمالي بما فيه المحروقات PIB avec hydrocarbure تمثل الحصة الأهم إذا ما قورنت بحصة الجبائية العادية علما أنه بنفس تقرير صندوق النقد الدولي تمثل الجبائية البترولية خلال السنوات 2007-2009 نسب على التوالي 75.84% و 78.77% و 65.66% من إجمالي إيرادات الميزانية للدولة (إجمالي الإيرادات العامة).

أما فيما يتعلق بالضغط الجبائي على مستوى الدول الأوربية، فالجدول التالي يبين تباين الاقتطاعات الضريبية لهذه الدول:

جدول 09 - الاقطاعات الضريبية % PIB

الدول الأوروبية:

2005	2004	السنوات الدول
42.1	42.8	النمسا
45.4	44.8	بلجيكا
37.8	38.3	جمهورية التشيك
50.3	49.3	الدنمرك
44	43.4	فندلند
44.1	43.5	فرنسا
34.8	34.8	ألمانيا
27.3	27.1	اليونان
37.2	37.6	المجر
41.4	38.3	ازلندا
30.6	30.2	ايرلندا
41	41.1	ايطاليا
38.6	37.9	الاكسنبورغ
39.1	37.14	هولندا
43.7	43.3	النرويج
34.3	34.4	بولونيا
34.8	33.8	البرتغال
31.6	31.6	سلوفاكيا
35.8	34.7	اسبانيا
50.7	49.9	السويد
29.7	29.1	سويسرا
32.3	31.3	تركيا
35.6	36.5	بريطانيا
38.4	37.8	متوسط الضغط الجبائي للدول الأوروبية

المصدر : منظمة التعاون و التنمية OCDE -2007-pub

عند قراءة الجدول أعلاه، يتضح أن أعلى نسبة ضغط جبائي تسجلها السويد بمعدل 50% وأقل نسبة تسجلها اليونان بمقدار 27% وأما متوسط الضغط الضريبي بالنسبة للدول الأوروبية ، سجل 37.8% سنة 2004 و 38.4% سنة 2005 وعندما تجري مقارنات بين هذه المناطق المقدمة ، نستخلص إلى أن نسبة الضغط الضريبي بدول آسيا تعادل 37% شأنها شأن الدول الأوروبية ، في حين دول شمال أمريكا نسبة الضغط الجبائي أقل وتعادل 26% إلى 27% لكن نسبة الاقطاعات في دول المغرب العربي أقل مقارنة بكافة الجهات المدروسة إذ تتراوح بين 23 و 24% للعوامل التي ذكرناها خاصة تخفيض الأعباء الضريبية على المداخل واعتماد سياسة تحفيز المؤسسات والاستثمارات المنتجة .

ويعود معدل الضغط الجبائي إلى وضعية كل دولة ، ومستواها الاقتصادي ومدى حاجاتها إلى الموارد المالية ، فتعمل الدول الأوروبية من خلال اللجنة الأوروبية بالاتحاد الأوروبي على توحيد الأنظمة الجبائية بهذه الدول ، وتقليص حدة التنافس الضريبي *la concurrence fiscale* إلا أن مشاكل عدة واجهتها ولم تمكنها من ذلك ، بحيث أن بعض الدول بحاجة إلى موارد لتغطية القطاع العام، فهناك دول تريد توحيد الضرائب ومعدلاتها إلى حد اقتصادي مقبول أقل ضغطا لكن على حساب دول أخرى التي تحتاج إلى موارد مالية جبائية بدليل أنها تتحصل على دعم مالي من الصندوق الخاص لهذا الغرض *fonds structurels* للاتحاد الأوروبي مثل بولونيا، فعلى سبيل المثال بين 2004 و2005 كان مبلغ تحويل الصندوق لصالح عشر 10 دول بالاتحاد الأوروبي 23 مليار أورو، 50 % منها موجهة إلى بولونيا.

3 - نحو تحديد معدل ضغط ضريبي أمثل:

في النظرية الضريبية هناك محاولات عدة من طرف الاقتصاديين و المالىين بغية تحديد معدل ضريبي أمثل ، يسمح بتحقيق عدالة ضريبية و لا يمثل عبئ فيما يتعلق بالاقتطاعات الإجبارية على المجتمع ، ويحفز على النشاط الاقتصادي بما يسمح بتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
عندما نرجع إلى النظريات الاقتصادية ، نجد أن الفيزيوقراطيين خلال القرن الثامن عشر حددوا معدل ضغط جبائي أمثل ب 20 % من دخل المكلف وذلك كحد أقصى باعتبار أن الفيزيوقراطيين من أصحاب التيار الليبرالي الحر الذي يعتقد بالطبيعة التي تسير السلوكيات الاقتصادية، ويعتقدون أيضا حيادية الدولة ومن ثم حيادية الضريبة، بدليل أن المدرسة الكلاسيكية وبالأخص الاقتصادي الليبرالي بوردان BORDON نادي بحد أقصى للضغط الجبائي على المداخيل ب 10%.

هذا بالإضافة إلى النظريات الضريبية الحديثة التي تعتقد في مجملها بأن كل زيادة في معدل الضغط الضريبي تحدث حتما آثار سلبية على التنمية الاقتصادية بتقليص الإنتاج والاستثمار والعمالة والادخار وغيرها ولعل أثر لا فير كما رأيناه سابقا، من أهم هؤلاء الذين يعتقدون بهذه الفكرة ، رغم عدم تصريحهم بمعدل أمثل ، وتركوا مجال التحديد لكل اقتصاد حسب ظروفه الاقتصادية و أهدافه المبتغاة.

من خلال ذلك ، فالتساؤل المطروح يدور حول العوامل التي تحدد معدل ضغط جبائي أمثل ؟
بمعنى العوامل التي تؤثر وتحدد معدل ضغط جبائي أمثل كنسبة اقتطاعات جبائية من الدخل المحلي الإجمالي ؟.

الضريبة تفرض لغرضين " تحقيق حصيلة إيرادات تساهم في الإنفاق على الخدمات العمومية المختلفة ، وهنا تؤدي هذه الخدمات بالكمية والكيفية الأفضل كلما كانت الاقتطاعات الضريبية معتبرة

¹ راجع الدكتور يونس أحمد البطريق مرجع سابق ص 74.

والحصيلة وفيرة ، وفي المقابل تفرض الضريبة تحدث آثار اقتصادية كتحفيز الاستثمار والعمالة الادخار والاستهلاك وغيرها، فهنا يمكن إهمال الحصيلة بغية تحقيق هذه الأهداف.

انطلاقاً من هذه الفكرة، فإن معدل الضغط الجبائي الأمثل في اقتصاد بلد ما، ذلك المعدل الذي :

- لا يمس بالحاجات العامة من خلال انخفاض معتبر في الإيرادات العامة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى لا يمس بالحاجات الخاصة المعبر عنها بالسلوك الاقتصادي للأفراد من مداخل، قوة شرائية، عمالة استثمار...

- يسمح للأفراد داخل المجتمع بالاستفادة إلى أكبر حد ممكن من إنفاق الضريبة من خلال الخدمة العمومية وبأقصى حد ممكن أيضاً من السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسات المكلفة بالضريبة.

- لا يجعل الأفراد يحسون بعبء يمس بالقدرة التكاليفية ، ومن ثم ينخفض الوعي الضريبي (الوعي بأهمية الضريبة في المجتمع اقتصادياً واجتماعياً) ويدفعهم نحو التملص منها (التهرب الضريبي).

إذن ، إن لم يحقق معدل الضغط الجبائي هذه الشروط الثلاث ، فيمكن الجزم بأنه يتعدى المعدل الأمثل، وأنه يحدث آثار عكسية على القطاع الحكومي من خلال الإيرادات العامة، ويمس بالنشاط الاقتصادي والرفاهية الاجتماعية العامة بالنسبة للأفراد والمؤسسات ومنه فالعوامل التي تحدد معدل أمثل تمكن في المقدرة التكاليفية و الضغط الجبائي النفسي.

3-1 المقدرة التكاليفية العامة:

نبين هنا بأن معدل الضغط الضريبي الأمثل ، ما يستطيع المجتمع تحمله من اقتطاعات من الدخل الوطني عند إنتاجه ، توزيعه على الأفراد وإنفاقه وتحدد المقدرة التكاليفية للمجتمع على أساس:

- حجم الدخل المحلي الإجمالي PIB فيزداد الضغط الضريبي بزيادة حصة الضرائب ضمن الناتج المحلي.
- هيكل الاقتصاد، فالضغط الجبائي يزداد من حيث عبئه على المجتمع في الاقتصاديات الزراعية التي تعرف مداخل أقل من الاقتصاديات الصناعية .

- طريقة توزيع المداخل ، فكلما كان المجتمع يتشكل من طبقات دنيا و متوسطة بنسبة أكبر (الأجراء) كلما كان معدل الضغط الجبائي معتبراً رغم اعتماد الضريبة التصاعديّة على المداخل.

- التقلبات النقدية، فارتفاع مستمر في المستوى العام للأسعار ، من شأنه إضعاف المقدرة التكاليفية للمجتمع.

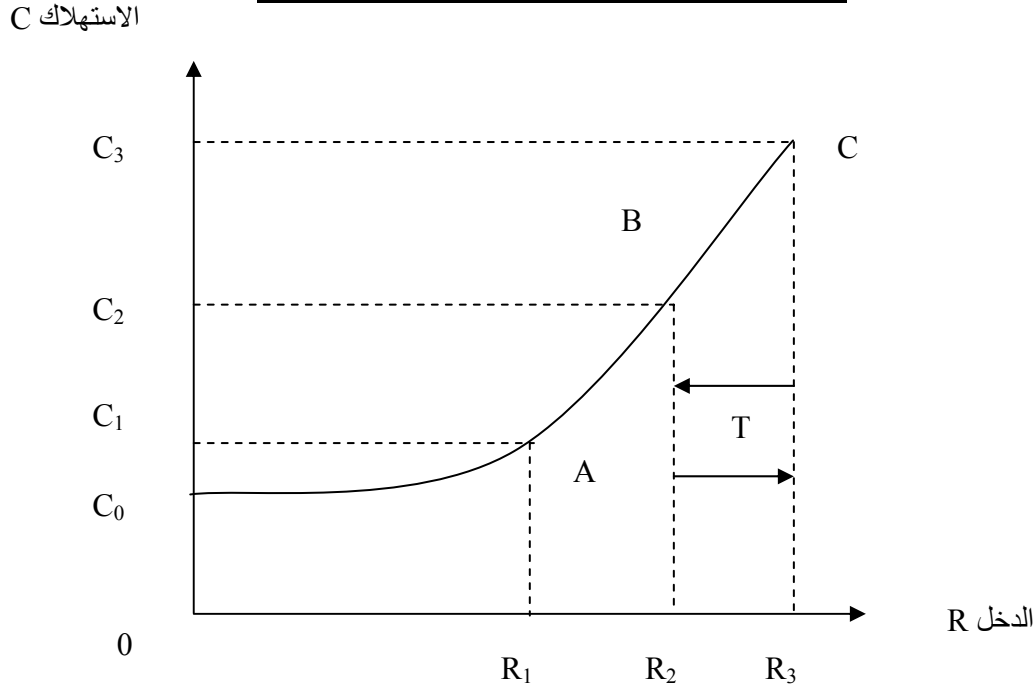
3-2 المقدرة التكاليفية الخاصة:

تحدد قدرة الأفراد على تحمل العبء الضريبي، المعدل الأمثل للضغط الجبائي داخل المجتمع وتحدد القدرة التمويلية لهؤلاء الأفراد على أساس الثروة التي يملكها الفرد، حجم مداخله وطريقة إنفاقها.

بناء على ذلك فإن معدل الضغط الضريبي الأمثل قياساً بنسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، يختلف من اقتصاد إلى آخر، حسب نصيب الأفراد من الدخل وحسب ميولاهم الاستهلاكية ، لذلك نجد أن الاقتصادي جون كنز JAUN KEYNS في نظريته العامة للعمالة، الفائدة

و النقود ، يجزم بأن الضريبية تعتبر من العوامل التي تحدد ميل الأفراد نحو الاستهلاك¹ ، فالشكل البياني التالي الذي قمنا بإعداده استنتاجا من النظرية الكنزوية يوضح ذلك :

شكل 14 - أثر الضغط الضريبي على الميل نحو الاستهلاك:



يلاحظ انه وانطلاقا من الحد الأدنى للاستهلاك C_0 فإن حجم الدخل R_1 يسمح بمقدار استهلاك C_1 عند النقطة A، في حين أن رفع الدخل إلى R_3 يسمح للفرد برفع قدرته على الاستهلاك إلى قيمة C_3 ، لكن وبأثر ضريبي تنخفض قدرته على الاستهلاك إلى C_2 كون دخله المتاح يتقلص بتحمل عبء ضريبي مقداره $R_3 - R_2$ وعليه فالمعدل الضريبي الأمثل هو الذي عنده لا تتقلص القدرة الشرائية للأفراد بدرجة يحسون عندها بالعجز على تحقيق رفاهية اقتصادية في حدود دخلهم المتاح .

زيادة على ذلك، فإن المقدرة التكلفة الخاصة ، إضافة إلى القدرة الشرائية الانفاقية مستوى دخل الفرد الذي يعتبر معيارا أساسيا في تحديد معدل أمثل للضغط الجبائي، وهنا يتم التركيز أكثر على الدخل الحقيقي الذي يتناسب مع المستوى العام للأسعار ، والذي كلما كان أكبر من الدخل الاسمي و هو الدخل المحصل عليه، كلما كانت الضريبة تشكل عبئ إضافي سواء تلك التي تفرض مباشرة على الدخل، أو تلك التي تفرض على استعملاته، بمعنى الضرائب على الاستهلاك.

¹ راجع الكتاب: فتح الله ولعلو- مرجع سابق 136.

في هذا الصدد، يمكن إعطاء أرقام تبين تفاوت حصة الأفراد في الدخل من دولة إلى أخرى ، حسب درجة نموها الاقتصادي والاجتماعي، ومن ثم فمعدل ضغط جبائي أمثل يختلف باختلاف الدول في مستوياتها ومستوى الرفاهية لدى أفرادها.

جدول 10 - متوسط دخل الفرد % PIB الوحدة /دولار جاري السنة 2005:

دول افريقية					
2479.5	غانا	4337	مصر	11110	جنوب إفريقيا
1033.1	مالي	1127.5	نيجريا	7062.3	الجزائر
714.16	جمهورية الكونغو	8371.1	تونس	2298.5	الكامرون
/	/	4555	المغرب	1647.5	ساحل العاج
دول آسيوية					
5584.20	لبنان	3452.5	الهند	15711	السعودية
10882	ماليزيا	3843	اندونيسيا	31794	استراليا
2370.3	باكستان	7967.9	إيران	21482	البحرين
29663	سنغافورة	31267	اليابان	6757.3	الصين
3807.9	سوريا	5530.3	الأردن	22029	كوريا الجنوبية
930.23	اليمن	26321	الكويت	25514	الإمارات
دول أمريكا الشمالية					
10751	مكسيك	33375	كندا	41890	و.م.أ
دول أمريكا الوسطى و الجنوبية					
4642	البراغواي	7303.7	كولومبيا	14280	الأرجنتين
6039.4	البيرو	10180	كوستاريكا	8402.4	البرازيل
2818.6	بوليفيا	4340.6	الأكواتور	12027	التشيلي
/	/	667.07	ملاوي	6631.9	فنزويلا

دول أوروبية					
ألمانيا	29461	جورجيا	3365	هولندا	32684
النمسا	33700	اليونان	23381	بولونيا	13847
بلجيكا	32119	ايرلندا	38505	البرتغال	20410
بلغاريا	9032.4	تركيا	8407.4	بريطانيا	33238
الدنمرك	33973	ايطاليا	28529	روسيا	10845
اسبانيا	27169	الاكسمبورغ	60228	السويد	32525
فرنسا	30386	النرويج	41420	سويسرا	35633

المصدر: البنك العالمي.

يعتبر هذا المؤشر بالغ الأهمية في استعماله لقياس ومقارنة الاقتصاديات ببعضها البعض باعتبار أن الدخل المحلي الإجمالي PIB أكثر استعمالاً كمؤشر تقييم إنتاج السلع والخدمات لبلد ما خلال فترة محددة زيادة على أنه المؤشر الأكثر دقة في قياس القدرة الشرائية للأفراد.

إن تفاوت الدول في معدل حصة الفرد من الدخل الإجمالي، قد يعود إلى عوامل عديدة: مستوى النمو الاقتصادي للبلد، عدد السكان، معدل التضخم عند قياس العملة الوطنية بالدولار وغيرها من العوامل. من خلال الجدول المحدد لحصة دخل الفرد من الناتج المحلي الإجمالي لعينة من الدول يمكن تسجيل عدة ملاحظات هامة، وهذا حسب معطيات البنك العالمي:

- معدل الدخل للفرد سنة 2005 دائماً على أساس معطيات 145 دولة قدر ب: 10756 دولار.
- نسجل هوة كبيرة بين الأفراد لهذه الدول فأعلى نصيب الفرد مسجل بالأكسمبورغ 60228 دولار وأضعف نصيب دخل مسجل بملايو ومقداره 667.07 دولار.
- من بين 145 دولة التي توفرت المعطيات عنها، تسعة 9 دول معدل دخل الفرد لديها اقل من 1000 دولار و 58 دولة دخل الفرد بها يتراوح بين 1000 و 5000 دولار، 29 دولة دخل الفرد بها يتراوح بين 5000 و 10000 دولار، 14 دولة بين 10000 و 15000 دولار، و 35 دولة معدل دخل الفرد بها يفوق 15000 دولار.
- تسجل الكويت أعلى معدل دخل الفرد بالنسبة للدول العربية وذلك بمقدار 26321 دولار في حين تسجل اليمن أضعف دخل الفرد لهذه الدول بمقدار 930.23 دولار ، علماً أن إسرائيل تسجل معدل دخل مقداره 25864 دولار.

جدول 11- متوسط معدل نصيب الفرد / PIB

للجهات الرئيسية 2005 و/دولار جاري:

الجهات	متوسط الدخل
إفريقيا	2549
أمريكا الوسطى والجنوبية	7970
أمريكا الشمالية	33819
آسيا الوسطى	6313
منطقة الاتحاد السوفيتي السابق	8306
أوروبا	24427
الشرق الأوسط	5775

المصدر: البنك العالمي.

وعليه فالجدول أعلاه يوضح الفوارق بين الجهات ، خاصة بين دول الشمال المتقدم اقتصاديا ودول الجنوب وهنا تسجل أمريكا الشمالية بالخصوص كندا والولايات المتحدة أعلى معدل دخل للفرد سجل خلال سنة 2005 بمقدار 33819 دولار في حين تسجل دول إفريقيا أضعف معدل دخل لنفس السنة بمقدار 2549 دولار ومنه ، فالمقدرة التمويلية تختلف من دولة إلى أخرى ، حسب درجة الرفاهية الاقتصادية للأفراد.

3-3- الضغط الجبائي النفسي :

يتمثل الضغط الضريبي النفسي في الشعور لدى المكلفين بالضريبة بنقلها لما يتحملونه من اقتطاعات على مداخلهم وإنفاقاتهم وثرواتهم، ويتولد الشعور لديهم بأن هذه الاقتطاعات تضعف من قدرتهم الاقتصادية. لذلك فإن النظرية الضريبية لا تقتصر على دراسة الأثر الذي يولده الضغط الجبائي على العوامل الموضوعية فقط (القدرة التكلفة من خلال المستوى الاقتصادي للأفراد)، بل تأخذ أيضا العوامل النفسية للمكلف بعين الاعتبار، وأظهرت الدراسات أن الجانب النفسي للفرد اتجاه الضريبة هو المحرك الأساسي للتصرفات الاقتصادية و الجبائية العكسية كالعامل على تفادي الأفعال التي تولد الضريبة (تقليص الاستهلاك، إغفال المداخل ...) أو العمل على التهرب منها بإتباع الطرق التديسية.

ويرى الباحثين ، أن الضغط الجبائي النفسي تتحكم فيه عدة عوامل ، لعل أبرزها:

- درجة الوعي الضريبي Le civisme fiscal لدى المكلفين بالضريبة ، فكلما كان الفرد واعي بدور الضريبة الاقتصادية والاجتماعي، كلما كان معدل الضغط النفسي في أقل حد ممكن، فالضريبة مساهمة في التنمية والتي تعود على الصالح العام.

- طبيعة الضرائب، حيث تعددها ، وعدم عدالتها ، وارتفاع معدلاتها ، كلها تولد إحساس بالضغط الجبائي ، لذلك فإن بعض المفكرين، يفضلون الضرائب غير مباشرة على الاستهلاك، اعتقاداً منهم بأن المكلف لا يشعر بنقلها لأنه غير معني بتصفيته ودفعتها.

- مدى استقرار الضرائب من خلال استقرار التشريع الضريبي، فالدول تمر بمراحل انتقالية في إصلاحاتها الاقتصادية تعرف عدم استقرار في التشريع الجبائي مما يولد ضغط ضريبي نفسي أكبر لدى المكلفين، زيادة على أن مستوى الخدمة بالإدارة الضريبية تلعب دوراً هاماً في تخفيف درجة الضغط النفسي من خلال التوعية وحسن الاستقبال وتبسيط الإجراءات وتوسيع مجال الحوار ومنح الضمانات والإعلام .

المبحث الثالث- التهرب من الضريبة تداعياته وأبعاده:

التهرب من الضريبة *fraude fiscale*، ظاهرة أخذت نصيبها في حقل الدراسات والأبحاث المالية والاقتصادية، خاصة في السنوات الأخيرة لما لها من أهمية كبيرة في الاقتصاديات العالمية، ولما تحدثه من آثار اقتصادية واجتماعية خطيرة، وهو شيء بديهي، طالما أن التهرب من الضريبة يعني إضعاف الإيرادات العامة وبالتالي إضعاف قدرة الدولة على تأدية خدماتها العامة من جهة ، ومن جهة أخرى ، تجنب الضريبة معناه تحويل لسياسة الدولة في إحداث التنمية المستدامة وتنظيم الاقتصاد وتوجيهه.

إن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي ، تمر عبر عدة انشغالات هامة أولها تحديد مفهوم دقيق للتهرب الضريبي بغية معرفة ميكانيزماته، و ثانيهما الأسباب التي تدفع بالمكلفين إلى التهرب الضريبي زيادة على طرق تشخيص وتقييم الظاهرة والأساليب المعتمدة في مكافحتها.

1- نحو تحديد مفهوم لظاهرة التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب من تحمل عبئ الضريبة، سلوك منتظر إذا ما أخذنا بمبدأ إلزامية الضريبة *Le caractère obligatoire* وإذا ما أخذنا أيضاً بطبيعة الضريبة كإقتطاع يحس به الأفراد لما له من أثر حقيقي على ثرواتهم وسلوكياتهم الاقتصادية، و عندما نرجع إلى مفهوم التهرب الضريبي ، فلقد عرف كمصطلح لا تيني *fraudu*، ويعني تحريك الخطأ أو سلوك يهدف من وراءه شخص ما إلى ارتكاب فعل وتعدي غير قانوني، ومن ثم فالتهرب من الضريبة هو كل سلوك بموجبه يتم اللجوء إلى أفعال غير قانونية قابلة للعقاب الإداري والجزائي، وذلك بغية التهرب الجزئي أو الكلي من دفع الضريبة،¹ كما أن التهرب هو خرق للقانون الضريبي، من أجل تفادي الضريبة بتخفيض جزئي أو إغفال كلي لوعائها².

في ما لا شك فيه أن كل دول العالم تعرف ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل كلها من أجل تقليصها وتحديد أثارها المالية والاقتصادية، ويعرف التهرب عنصر اليقظة والقصد ، لما تمثله الضريبة من أعباء مالية تقع على عاتق الأفراد والجماعات فالفعل إرادي، والسلوك سلبي اتجاه الضريبة ، وبالتالي اتجاه

¹ A- MARGAIRAZ « la fraude fiscale et ses succédanés » LAUSANNE -1977-p 16.

² L-MHEL et P-BELTRANE « sciences et techniques fiscales » - THEMIS PARIS -1984-P 687.

المصلحة العامة للمجتمع ، باعتبار أن التهرب من الضريبة هو إخلال بالسياسة المالية ، الاقتصادية والاجتماعية للدولة، والتي تعود على الصالح العام في شكل خدمات عمومية أساسية تمس جميع أفراد المجتمع من صحة، تعليم، هياكل أمن وغيرها من المصالح التي تحققها الإيرادات العامة.

إضافة إلى ذلك فإن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي تتم بآثار مادية ومحاسبية ، بمعنى العمل على إغفال كلي أو جزئي للمواد الخاضعة للضريبة خاصة إغفال النواتج والإيرادات الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي ومختلف المعاملات والنشاطات ، زيادة عن إغفال عناصر الدخل والأرباح والثروات بل حتى إغفال جزئي أو كلي للنشاط الممارس وهو ما يعرف بالنشاطات الموازية أو القطاعات غير رسمية .Les secteurs informels et les marchés parallèles

2- الكشف عن أسباب ودوافع التهرب الضريبي:

من الصعب قياس التهرب الضريبي في أي دولة مهما كان مستوى تطورها الاقتصادي وقدراتها الرقابية فكل الدول تكتفي بتحديد آثار الظاهرة بناء على نتائج الرقابة و المخالفات المسجلة . كما أن التهرب الضريبي ظاهرة عامة، يصعب تحديد أسبابها بدقة ويكتفي الاختصاصيين بتحديد الأسباب العامة والتي قد تسجل وتكتشف من خلال تجارب المصالح الضريبية، والتي تركز أساسا على عدم تقبل المكلف المساس بأمواله ومداخله و ثرواته، ومدى تعلق الأفراد والجماعات بهذه العناصر ولكن مهما كانت الأسباب ، فإن كل الدول تواجه هذه الظاهرة كواقع ، وتعمل جاهدة على التقليل منه لصعوبة تفاعله على الإطلاق، ونحن على قناعة تامة كما هو مقتنع به جل الاقتصاديين بأن نسبة كبيرة من المداخل الجبائية لا تدخل إلى الخزينة العمومية بفعل التهرب¹ .

1-2 الأسباب المعنوية للتهرب الضريبي:

يغلب السبب المعنوي للتهرب الجبائي على الأسباب الأخرى، فنعتقد بأن المكلف بالضريبة يفتقد للوعي الجبائي وأهمية الضريبة في المجتمع " voler le fisc n'est pas voler "، فغياب الوعي بخطورة وأضرار عدم المساهمة في الأعباء الاجتماعية الضرورية، ففي المجتمعات المتقدمة أو السائرة في طريق النمو، أثبتت الدراسات بأن معدل الميل نحو التهرب الضريبي أكبر من معدل الميل نحو الإجرام بها، فمعنى ذلك أن المكلف حتى وان كانت له ميول أخلاقية اجتماعية اتجاه الديون المدنية والتجارية ، فإن له ميل للإغفال والتهرب الضريبي* ، وبالتالي فإن الأفراد لا يحسون بتبعية إلى القانون الضريبي رغم إحساسهم بتبعية إلى باقي القوانين ، ويسعون إلى اختراقها وتجنب العقوبات التي تحتويها.

¹ VOIR : Paul marie GAUDMET- OP CITE - p 280- et les suivantes.

* لو نرجع إلى حالة الجزائر ، فإن جرائم التهرب التي تعرض على القضاء les dépôts de plainte بمتوسط 1000 حالة سنويا ، فإنها تتعلق بأفراد أغلبهم ليس لهم ميل الإجرام الاجتماعي (مديرية المنازعات - المديرية العامة للضريبة -وزارة المالية-) وهو ما يكتشف اعتقادهم بأن التهرب من الضريبة لا يخالف أخلاقيات المجتمع.

ويؤكد المختصون بأن القانون الضريبي هو القانون أقل احتراماً من طرف المجتمع ويعود ذلك إلى خصائصه، والزاميته المالية والتي تتعلق باقتطاعات من المداخيل ورؤوس الأموال والثروات ، ومن هذه الخصائص التي تجعله يختلف عن باقي القوانين ما يلي:

- **عدم تميزه بالعمومية في نصوصه principe de généralité** ، بمعنى يعالج المكلفين بالضريبة باختلاف وضعيتهم المالية والاقتصادية وحسب تصريحاتهم بالنشاط المحقق، في حين أن باقي القوانين تأخذ فقط الفعل أو التصرف ولا تراعي حالات وخصوصيات مرتكبي الأفعال والمعنيين بالحركات والسلوكيات.

- مقارنة بالقوانين الأخرى التي تعتبر ثابتة نسبياً في نصوصها وأكثر استقراراً ، فإن القانون الضريبي غير مستقر ومرتبطة دوماً بالتغيرات و التحولات الاقتصادية والاجتماعية ، فهناك نشاط معفى يصبح خاضعاً للضريبة والعكس ، كما أن الضريبة على الدخل تتغير دورياً بتغيير القدرة الشرائية وعامل التضخم ، والأمثلة كثيرة حتى ولو كانت الدولة في حالتها العادية وتزداد هذه الخاصية تعقيداً كلما كانت الدولة تمر بمرحلة انتقالية في إعداد النظام الجبائي وهو حال الدول النامية الشيء الذي ينقص من احترام القانون الضريبي ويزيد في التهرب من الضريبة. وهنا يمكننا عرض هذه الخاصية بالنسبة للقانون الضريبي الجزائري الذي لم يعرف نسبة مقبولة من الاستقرار في نصوصه وذلك في الجدول التالي أخذاً السنوات الأخيرة (2005-2007) كعينة :

جدول 12- يوضح التعديلات والإلغاءات- القانون الضريبي الجزائري -

قانون المالية لسنة 2005 والقانون التكميلي 2005		
إلغاءات	إضافات	تعديلات ومكملات
<u>قانون الضرائب المباشرة:</u> إلغاء المواد 208، 216 قانون الطابع : إلغاء المواد : 12/147 مكرر و 12/147	<u>قانون الضرائب المباشرة:</u> - إضافة المادة 182 مكرر - إضافة المادة 2/191 إضافة المادة 3/191 <u>قانون التسجيل:</u> - إضافة فقرة 8 في المادة 258. <u>قانون الرسم على رقم الأعمال :</u> -إضافة الفقرة 22 في المادة 9. <u>قانون الإجراءات الجبائية:</u> - إضافة 3 فقرات في المادة 51 إضافة المواد 177، 176، 178 و 179.	<u>قانون الضرائب المباشرة:</u> المواد 1/15، 3/42، 58، 104، 68، 130، 211، 219، 224، 301، 2/302. <u>قانون التسجيل:</u> المواد 213، 220، 347، 5/353، 6/353. <u>قانون الرسم على رقم الأعمال:</u> المواد 5، 41، 9، 28، 37، 50، 89، 91، 117. <u>قانون الضرائب غير مباشرة :</u> المواد: 299، 358، 530، 359. <u>قانون الإجراءات الجبائية:</u> المواد 114، 116، 133.

قانون المالية لسنة 2006 وقانون المالية التكميلي.		
التعديلات	الإضافات	الإلغاءات
<p><u>قانون الضرائب المباشرة :</u> المواد: 92، 54، 104، 106، 108، 156، 2/128، 138، 2/156، 174، 193، 281، 1/276، 304 و 388.</p> <p><u>قانون الطابع:</u> المواد: 1/145، 147، 11/147 . <u>قانون الرسم على رقم الأعمال :</u> المواد 11، 14، 23، 30، 26 مكرر، 28 مكرر، 38، 42، 48، 50 مكرر و 161 .</p> <p><u>قانون الضرائب غير مباشرة:</u> المادة 485 مكرر.</p> <p><u>قانون الإجراءات الجبائية :</u> المواد : 33، 51، 60، 78، 91، 146، 151، 152 و 4/172.</p>	<p><u>قانون الضرائب المباشرة :</u> المواد: 182 مكرر، 2/191، 3/191. <u>قانون التسجيل:</u> - إضافة الفقرة 8 في المادة 258 <u>قانون الرسم على رقم الأعمال:</u> - إضافة الفقرة 22 في المادة 9. <u>قانون الإجراءات الجبائية :</u> - إضافة 3 فقرات في المادة 51 - إضافة المواد 176، 177، 178 و 179.</p>	<p><u>قانون الضرائب المباشرة :</u> إلغاء المواد 208 و 216. <u>قانون الطابع :</u> إلغاء المواد : 12/147 مكرر و 12/147.</p>

قانون المالية لسنة 2007		
التعديلات	الإضافات	الإلغاءات
قانون الضرائب المباشرة: المواد: 104 ، 106 ، 132 ، 141/5 ، 144 ، 152 ، 156 مكرر ، 169 ، 183، 192 ، 220 ، 224/1 ، 365/2 ، 371 مكرر . قانون الرسم على رقم الأعمال: المواد 8 ، 23 ، 28 مكرر ، 41 ، 64 ، 78 ، 78 مكرر. قانون التسجيل : المادة 256. قانون الضرائب غير مباشرة : المادة 340 . قانون الإجراءات الجبائية : المواد: 1 ، 2 ، 3 ، 13 ، 14 ، 38/6 ، 65 ، 71 ، 72 ، 73/4 ، 74 ، 76 ، 79 ، 80 ، 81 ، 82 ، 95 ، 172 و 173.	قانون الضرائب المباشرة: المادة: 365 مكرر. قانون الإجراءات الجبائية : المادة 81 مكرر.	قانون الضرائب المباشرة: المواد 15 ، 16 ، 162 مكرر 3/169 ، 219 ، 221/1 ، 300 ، 301 ، 302. قانون الرسم على رقم الأعمال: المواد 98 ، 95 ، 89 ، 77 ، 101 . قانون الضرائب غير مباشرة : المادة 340 مكرر.

المصدر: قوانين المالية لسنوات 2005، 2006، 2007 والقوانين المالية التكميلية 2005 ، 2006 .

ومن خلال الجدول المبين أعلاه يتضح كثرة التغييرات في التشريع الجبائي الجزائري فعدم استقراره يحفز أكثر على التهرب الضريبي خاصة و أن ذلك يفقده صفة الشفافية والوضوح ، ومقارنة بالقوانين الأخرى فتعتبر أكثر استقرار ، فلو نأخذ مثلا القانون المدني الذي اعد بموجب الأمر رقم 58 /75 ليوم 26 سبتمبر 1975 ، عرف تعديلات قليلة أهمها بموجب القانون 88/14 المؤرخ يوم 3 ماي 1988 والقانون 11/05 المؤرخ في يوم 20 جوان 2005 . كما أن القانون التجاري عرف تعديلات من مدة زمنية إلى أخرى أهمها القانون 27/96 المؤرخ يوم 09 ديسمبر 1996 و القانون 02-05 المؤرخ يوم 6 فيفري 2005 إضافة إلى بعض المراسيم التي حملت تغييرات قليلة مثل المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ يوم 25 افريل 1993* .

* لا بد من الإشارة إلى أنه من أسباب عدم استقرار القانون الضريبي مقارنة بالقوانين الأخرى ، يرجع إلى أن النصوص القانونية الضريبية تتم بموجب قانون المالية للسنة و نحن نعرف أن قانون المالية يسجل أهداف الدولة التنموية اقتصادية كانت أم اجتماعية ، و ما دامت الضريبة تستعمل كأداة لهذه السياسة ، فإن نصوصها معرضة للتعديلات الكثيرة و السنوية، و في المقابل فإن القوانين هي مشاريع قد تحدث بعد فترة زمنية طويلة و تصدر في شكل قوانين ، أوامر مراسيم .

- القانون الضريبي يعتبر غير منصف وغير حيادي ، لان الدولة تملك سلطات على المكلفين بالضريبة وهي سلطات عامة ، سلطة التشريع الضريبي ، سلطة تنفيذه في الميدان وفقا لما تراه مناسبا ، وسلطة القضاء إن لم يحترم المكلف النصوص القانونية الجبائية والتهرب من المساهمة وهو الأمر الذي يجعل المكلف متهربا من الناحية النفسية والمعنوية وهنا يمكن الاستناد إلى أفكار بعض الاقتصاديين الذين أكدوا بان مقاومة المكلف تتدرج في شكل تهرب من الضريبة ويبقى الصراع بينه وبين الخزينة العامة ، يستعمل من جهته أهم ما يملك من حيل و تستعمل الدولة مالها من قوة لمواجهة سلوكه ، فهو لا يعترف بالدولة المشروعة، بل يراها كصاحب الذم تجاهه باستعمالها لقوة القانون ، و بالتالي فيعتقد بأن من حقه التهرب من هذه الذم¹.

2-2- الأسباب الاقتصادية للتهرب الجبائي :

تعتبر الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة من جهة، و الوضعية الاقتصادية للدولة من جهة أخرى سببا رئيسيا في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

بالنسبة لوضعية المكلف الاقتصادية، متغير محدد لقدرته على الدفع و تحمل الأعباء المحددة، و من ثم معيارا للميل نحو التهرب منها، و هنا يعمل المكلف بالمقارنات الاقتصادية حسب ما تمليه وضعيته المالية Degré de solvabilité، فإن رأى بأن التكلفة الضريبة تؤثر على وضعيته المالية فيقرر التملص منها كليا أو جزئيا لتستعمل الضريبة في سد احتياجاته المالية.

ومن ناحية أخرى ، فإن الوضعية الاقتصادية للمجتمع ، تعتبر أكثر أهمية في تحديد الميول نحو التهرب الجبائي ، فالاقتصاد المتطور الذي يسير بقواعد قانونية ثابتة ، يخضع إلى رقابة محكمة من طرف الدولة ، فإن المكلفين بالضريبة يخضعون بدرجة أكبر إلى ما فرض عليهم من اقتطاعات.

و العكس بالنسبة للاقتصاد النامي الذي تغيب فيه قدرة الدولة على السيطرة على المعاملات و النشاطات و تعرف فيه الأسواق الموازية و القطاعات الغير رسمية ، ومن هنا يزيد حجم الثروات و المداخل خارج القنوات الضريبية .

2-3- الأسباب التقنية للتهرب الجبائي :

تعقد النظام الجبائي يعتبر أحد أهم الأسباب التقنية للتهرب الجبائي، فهناك أنظمة جبائية تعرف تعقيدا وتأويلات عديدة تجعل حتى أعوان الضرائب غير قادرين على متابعة قواعد تأسيس وتحصيل الضريبة، فالمكلف يجد نفسه غير قادر على فهم طرق و فترات فرض و تسديد الضريبة يجعله بذلك يفكر مباشرة في عدم تحملها.

في هذا الصدد، تعتمد اغلب الأنظمة الجبائية على تصريح المكلف بالوعاء الضريبي وعليه، فإن تبني طرق تفتيشية ومحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي ، خاصة فيما يتعلق بالأرباح والمداخيل ، يجعل من

¹ Voir : Paul Marie GAUDMET – OP CIT- P 284.

الصعب تحديد الوعاء الحقيقي والتصريح الصحيح للمادة الخاضعة، كما يجعل الإدارة في صعوبة مراقبة هذه التصريحات.

من جملة تعقيدات الأنظمة الجبائية والتي تسهل التهرب من الضريبة هو تعدد الضرائب وكل ضريبة تحتوي على معدلات عديدة و حالات متعددة، منها من تخضع وأخرى تستفيد من تخفيضات أو إعفاءات وبالتالي تجعل من تقنيات الضريبة أكثر تعقيدا*

من الأسباب التقنية أيضا زيادة عن تركيبة النظام الضريبي من ناحية تعدد الحالات و الضرائب و المعدلات، الضغط الضريبي، فالمكلف بالضريبة دائما يعود إلى ما يتحمله من أعباء مقارنة بالمدخيل التي يجنيها من نشاطه الخاضع للضريبة، لذلك عمل بعض الاقتصاديين إلى الربط بين الضغط الجبائي المرتفع والتهرب الضريبي على أساس علاقة موجبة فأرتير لافير في منحناه الشهير يؤكد على أن زيادة معدلات الضرائب وتعدد الضريبة يؤدي إلى انخفاض في الإيرادات العامة بسبب توقف النشاط والتهرب من الضريبة، كما أن الاقتصاديين القدامى مثل ما اشرنا له سابقا، كالفيزيوقراطيين الذين نادوا بضرريبة وحيدة على الأرض والإنتاج الزراعي دون تعديها 20% وبرودون BROUDHON من خلال كتابة نظرية الضريبة عام 1861 الذي حدد معدل اقتطاع عام للدولة ب10% من إجمالي الدخل الوطني أما بالنسبة للاقتصاديين المحدثين فاعلهم يؤكد على أن ارتفاع معدل الضغط الضريبي يولد الإحساس بلا عدالة الضريبة، وثقل أعباءها، و من ثم يتولد لديهم الميل نحو التهرب منها فنادوا بان لا يتعدى معدل الضغط الجبائي 25% من الدخل الوطني، وهناك من نصح بزيادة معدل الضغط الجبائي إلى حد معين دون تحديد هذا المعدل ويتوقف عنده عند بداية تقلص النشاط الاقتصادي بمعنى يسمح برفع معدل الاقتطاعات على أن لا يؤدي إلى عرقلة وتوقف الإنتاج، وهي الفكرة التي تنادى بها الاقتصاديين المحدثين ومن ذلك نستخلص بان الدولة إذا أرادت رفع الاستقطاعات، فلا بد من اخذ في الحسابان التصرف السلبي للمكلفين الذين يعملون على تفادي الضريبة عن طريق التهرب الضريبي بصوره المختلفة.

* النظام الجبائي الجزائري يحتوي على مثل هذه التعقيدات فالمكلف يخضع إلى ضرائب كثيرة وبمعدلات مختلفة، فالرسم على القيمة المضافة بمعدلين و إعفاءات كثيرة وحالات عديدة، كذلك الضريبة على الأرباح، فالربح الخاضع يتحدد على أساس إيرادات كثيرة، منها من هو معفى والضريبة على الدخل أيضا تحتوي على حالات كثيرة من إعفاءات وتخفيضات وإجراءات.

3- أبعاد التهرب الضريبي وكيفية مواجهة الظاهرة :

عندما نرجع إلى كتابات الاقتصاديين والماليين، نجد أن أغلبهم يتطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي من خلا تحديد أنواعها، و نجد أن أغلبهم يركز على التفرقة بين التهرب (القانوني) *l'évasion fiscale* والغش الجبائي *La fraude fiscale*، على أساس أن التهرب من الضريبة يعني التملص دون خرق القانون الضريبي بدراسة الهيكل الجبائي والاستفادة من ثغراته وامتيازاته، في حين أن الغش الجبائي هو خرق إرادي وعن قصد للنصوص القانونية¹، وهذا باستعمال طرق تدليسية، تصب في سياق إغفال كل ما يمثل مادة خاضعة للضريبة كالمداخيل والإيرادات وغيرها، سواء إغفال جزئي أو كلي، أو يعمل المكلف على تضخيم في تكاليف نشاطه، بل حتى ممارسة نشاطات غير رسمية كما هو مسجل خاصة في الدولة النامية ذات أجهزة رقابية متواضعة.

لكن نعتقد بان دراسة أنواع التهرب الضريبي وأبعاده، لا بد أن تركز على تلك الأنواع ذات الثقل على الكيان المالي والاقتصادي للدولة وبالتالي يتطلب هنا دراسة التهرب الضريبي الوطني أو المحلي والتهرب الضريبي الدولي.

3-1- التهرب الضريبي المحلي (الوطني) وطرق مكافحته:

يعرف التهرب الضريبي المحلي على انه مشكلة اقتصادية ومالية داخلية، بحيث أن المكلفين بالضريبة يعملون بكل الطرق للتهرب من الضريبة اتجاه السلطات الجبائية الوطنية وذلك من خلال إغفال الأسس الضريبية جزئيا أو كليا، ومحاولة إغفال النشاطات التجارية والصناعية في بعض الحالات . يعرف التهرب الضريبي المحلي عدة أوجه وأشكال، فالواقع الضريبي يكشف على هذه الأشكال والتي تنحصر في مجملها في الطرق التالية**:

- إغفال جزئي أو كلي للمشتريات بغية إغفال المبيعات لاحقا وبالتالي تفادي الضرائب على رقم الأعمال والضرائب على الأرباح والمداخيل مرة واحدة، وهذا بعدم التصريح بالفواتير .
- تجنب الدخول في القنوات البنكية لما لهذه الأخيرة من التزامات التصريح بالعمليات البنكية للمكلفين و لما تحدثه من أثار جبائية معتبرة، و القانون الجزائري يكتفي بمنح امتيازات جبائية لمن يمارس نشاطه

* عندما نتفحص جيدا في النظام الضريبي، نجد عدة منافذ قانونية تسهل للمكلف بالضريبة، التهرب منها ولعل أفضل الأمثلة على ذلك، سياسة تحرير الأسعار تترك مجال للتصريحات الكاذبة لهوامش الأرباح الإجمالية - عدم وجود ضوابط رقابية على الفواتير - عدم تحديد دقيق للأعباء والتكاليف مع الاكتفاء بوضع شروط عامة لخصم التكاليف وغيرها.

من جهة أخرى، يعمل المكلف على تجنب الضريبة من خلال البحث عن الامتيازات الضريبية، والأمثلة كثيرة في الأنظمة الجبائية بما فيها النظام الجبائي الجزائري، وهو ما يعرف بالاختيارات الجبائية *Les options fiscales*، التي تسمح بدفع اقل مبالغ ضريبية ممكنة كأن يتم اختيار الشكل القانوني للمؤسسة بين مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال، باعتبار نظام إخضاع الأرباح والمداخيل تختلف بين الضريبة النسبية على الأرباح والضريبة التصاعدية على المداخيل، كذلك اختيار نشاط يستفيد من الإعفاءات الدائمة أو المؤقتة، الكلية أو الجزئية - أيضا اغتنام فرصة الإخضاع المؤجل للأرباح لمدة ثلاث سنوات في بعض الحالات - اختيار نظام اهتلاك يسمح باقتصاد ضريبي معتبر وهو نظام الاهتلاك المتناقص .

¹ راجع الدكتور: أحمد جامع " فن المالية العامة " - طبعة 03- دار النهضة العربية-1975- ص 244.
** أخذت هذه الأشكال من المصالح المختصة في مكافحة التهرب الجبائي على مستوى الإدارة الضريبية الجزائرية، وهي حالات ميدانية.

عن طريق البنوك (إعفاء من حقوق الطابع مثلا) و لم يجد لحد الآن السبل الإلزامية لمنع المعاملات النقدية السائلة.

- التلاعب بالحسابات في المحاسبة العامة الإجبارية عن طريق تفادي الحسابات ذات الأثر الضريبي .
- عدم التصريح بأماكن إيداع السلع والبضائع (المخازن الكبرى) لتفادي الرقابة.
- اعتماد سجلات تجارية وهمية وممارسة من خلالها عمليات تجارية كبيرة.
- مزاولة نشاطات مولدة للقيمة الضريبية في إطار قطاع غير رسمي .
- التصريح بهوامش إجمالية محدودة بداعي حرية الأسعار واقتصاد السوق .
- تحويل الاستثمارات التي على أساسها تمت الاستفادة من إعفاءات ضريبية معتبرة، وذلك إلى أصول ومنقولات استهلاكية .
- التضخيم في التكاليف برفع قيم فواتيرها من أجل إغفال جزئي أو كلي للأرباح.
- ولمواجهة التهرب الضريبي المحلي، تعمل الدولة على إتباع عدة سياسات وطرق، نعتقد بأنها تدور حول سياستين، سياسة الوقاية والتوعية من خلال علاقة الإدارة الضريبية بالمكلف وسياسة ردعية وعقابية بتطبيق القوانين في هذا الإطار، ومن أهم الطرق والسياسات هذه ما يلي :

3-1-1 - تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف :

عندما تصل الإدارة الجبائية إلى مستوى أين يصبح المكلف يحس بأنها شريك في مسألة مهمة للصالح العام وهو المساهمة في الإنفاق العام، فإن المكلف عندها لا يفكر في التهرب الضريبي بمعنى إحساس المكلف بأنه قريب للإدارة ويعمل معها في إطار مهمة مشتركة وهي دعم إيرادات الدولة للصالح العام .

في هذا الإطار، فإن انشغال الإدارة الضريبية في المرحلة الراهنة يكمن أولا في كيفية تعريف المكلف بها، وتوعيته بأهمية الضريبة، وتوضيح القواعد الضريبية المتعلقة بالوعاء والتحصيل، وهو ما يعرف بالعلاقات العامة للإدارة الضريبية les relations publiques وهي حتمية في الوقت الذي عرف تطور معتبر لعدد المكلفين، وتوسع في النشاطات الخاضعة و اعتماد الإدارة من خلال ذلك على النظام التصريحي System déclaratif الذي يسمح للمكلف بحرية التصريح وإحصاء أرقامه وتحديد التزاماته الضريبية .

ومنه، نجد أن الإدارة الضريبية العصرية أصبحت تلعب دور المعاون للمكلف لتحديد ضرائبه الإلزامية Administration Auxiliaire باعتبارها تعمل على إعداد منشورات توضح كيفية التصريحات و شروحا حول الضرائب الموجودة، إضافة إلى فتح مجالات التشاور مع تنظيمات المكلفين* ومنه تأخذ الإدارة المشاكل و الوضعيات المختلفة للمكلف وتعمل على حل مشاكلهم وتسهيل التعامل مع الالتزامات في دفع الضريبة .

* أصبحت الإدارة تتفاوض في المسائل الضريبة مع المكلفين في إطار منظماتهم مثل منظمة التجار، منظمة الحرفيين، منظمات النقل وغيرها .

عندما نرجع إلى الإدارة الجبائية الجزائرية، نجد أنها اعتمدت على سياسة تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة والدليل على ذلك الخطوات التالية :

1- العمل على إعداد دوري لمنشورات وأدلة خاصة وموجهة إلى المكلفين بالضريبة، حسب نوعية النشاط يبين فيه الضرائب الواجب تحملها، وطرق تأسيسها وتصفياتها، ونظامها التصريحي وفترات التصريحات إضافة إلى توضيح التزامات وحقوق هؤلاء المكلفين، ويمكن عرض هذه الأدلة " Les guides " في الجدول التالي :

جدول 13- الأدلة المعدة والموجهة للمكلف مع التعديلات الدورية :

الدليل أو المنشور	الجهة المعدة للدليل
01	النظام الجبائي الجزائري "مختصر"
02	النظام الجبائي للمهن الحرة
03	دليل تطبيقي للمكلف
04	دليل جبائي للمستثمرين
05	دليل جبائي للشباب المستثمرين
06	دليل جبائي للحرف والصناعة التقليدية
07	دليل الموثونات وحساباتها
08	الدليل الجبائي للإهتلاكات
09	دليل تطبيقي للرسم على القيمة المضافة
10	جباية القيم المنقولة
11	جباية المؤسسات الأجنبية ليس لها مقر دائم بالجزائر
12	جباية الشركات البترولية
	مديرية المؤسسات الكبرى DGE

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن الإدارة الضريبية لها مديرية كاملة تتكفل بالعلاقات العامة مع المكلفين وتقوم بجهود لتحقيق هذه العلاقة وإعلام المكلف بواجباته وحقوقه وتوضح كل المسائل المتعلقة بفرض الضريبة وتمس جميع شرائح هؤلاء المكلفين .

ما يلاحظ أن المديرية العامة للضرائب، تسعى إلى أن تمس بهذه المنشورات المهمة جميع فئات المكلفين، وجميع خصائصهم القانونية ونشاطاتهم التجارية، الصناعية والحرفية وغيرها، لكن ما يعاب عليها هو أنها موجهة إلى فئات محددة، ونحن نعلم أن أغلب المكلفين الجزائريين يتقلص لديهم الوعي الجبائي والقدرات الثقافية لقراءة ومتابعة هذه الأدلة، وبالتالي فإن نتائجها المنتظرة وخاصة تخفيض درجة التهرب الضريبي تبقى نسبية إلى حد كبير.

- 2 - اتخاذ كافة الإجراءات والسبل من أجل استقبال وتوعية المكلف من خلال القنوات العصرية المتوفرة، فزيادة على الاستقبال الشخصي للمكلف لدى مختلف المصالح الإدارية، فهناك إستراتيجية حسن الاستقبال والتوعية وفتح مجالات الهاتف ووسائل الاتصال لطرح كل الانشغالات والمشاكل.
- من اجل ذلك عملت المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية ، إعداد تعليمية صارمة مفادها تحديد قواعد وإجراءات تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف¹ و تتلخص هذه التعليمية في :
- الاستقبال عن طريق خطوط خاصة "خضراء" ،وأخذ جميع الإنشغالات المطروحة .
 - الاستقبال الشخصي من خلال إعداد مكتب خاص يسيره إطار بالإدارة، الذي يقوم بحل المشاكل المطروحة أو توجيه المكلف إلى المصالح المعنية .
 - الإجابة على كل الإنشغالات الكتابية .
 - عقد اجتماعات دورية مع التنظيمات الخاصة بالمكلفين.
 - إحصاء مجمل الاستقبالات الشخصية والهاتفية ونوعية الانشغالات ، حتى يتم تقييم المصالح الجبائية في هذا الإطار ومعرفة مدى تطبيق التعليمات .
- عندما نلجأ إلى الميدان ، نجد أن هذه التعليمية لا تعرف تطبيق صارم ،فمشاكل العلاقة مع المكلف تبقى قائمة، فأغلب مصالح الإدارة الجبائية لم تقم بهذه الإجراءات لعدة أسباب ،منها الإمكانيات المادية المرتبطة بخطوط الهاتف وما تعرفه من عوائق في ميزانية الإدارة الجبائية الهياكل الإدارية لا تسمح حتى بتخصيص مكاتب استقبال زيادة على رقابة ضعيفة للإدارة المركزية على المصالح التي تتعامل مباشرة مع المكلفين عندما لا تقوم هذه الأخيرة بتنفيذ التعليمات في هذا الشأن، زيادة على عدم تفهم المكلف وميله نحو الإغفال وعدم إعطائه أهمية إلى هذه الإجراءات .
- 3- في إطار التقييم السنوي لحصيلة نشاط مصالح الإدارة الجبائية من خلال إعداد مؤشرات التسيير les indicateurs de gestion ، لم تتوقف الإدارة الجبائية المركزية عند الحصيلة المالية والجانب التسييري فقط ،بل عملت في الآونة الأخيرة على إدخال معيار هام جدا ، على أساسه يتم إرغام الإدارة على تحسين علاقاتها مع المكلف وهو معيار العلاقة العمومية أي الإدارة بالمكلف Indicateur de la relation publique و وضع هذا المعيار من خلال الجدول التالي :

¹ Note N ° 580 du 17 Août 2005 « Nouvelles règles et procédures d'amélioration des relations Administration – usagers » - MF-DGI 2005.

جدول 14- العلاقات بين الإدارة والمكلف:

طبيعة المعلومات والإعلام			طبيعة الاستقبال		
طلب امتيازات وحقوق	منازعات جبائية	واجبات وحقوق المكلف	عن طريق التنظيمات والجمعيات	استقبال شخصي	عن طريق الهاتف

المرجع : حصيلة نشاط الإدارة الجبائية- المديرية العامة للضرائب

- المفشية العامة للمصالح الجبائية .

وتتبع هذه الحصيلة استخراج معايير التسيير التي تهتم بالعلاقة مع المكلف بالضريبة وذلك من خلال

خمس معايير:

Rp1* : عدد الزيارات السنوي للمكلفين / عدد المكلفين الإجمالي ، وتقيس حجم الزيارات إلى مصالح الإدارة الجبائية مقارنة بعدد المكلفين ، فكلما كانت النسبة كبيرة ، كلما كان الاستقبال معتبر والعلاقة وطيدة ، رغم أن كثرة الزيارات تبين كثرة المشاكل بين الإدارة والمكلف .

Rp2 : العدد السنوي للمكالمات / عدد المكلفين ، وتقيس لنا عدد المكالمات الهاتفية للمكلفين ، وتعتبر النسبة عن انشغالات المكلفين وتجاوب الإدارة معها .

Rp3 : معدل سنوي للاستقبال / سنة و تقيس لنا هذه النسبة متوسط الاستقبال اليومي للمكلفين .

Rp4 : المدة المتوسطة للاستقبال ، وتقيس لنا متوسط الزمن المخصص لكل زيارة وأهميتها تكمن في التكفل بانشغالات المكلف وحل مشاكله الجبائية وتحسين العلاقة بين الطرفين .

Rp5 : الشكايات الكتابية (غير النزاعية) / الشكايات الكتابية المستقبلية ، وتقيس لنا هذه النسبة مدى تجاوب الإدارة الضريبية مع كتابات وشكايات المكلفين .

3-1-2- تخفيض حدة الضغط الضريبي:

كما اشرنا سابقا فإن علاقة التهرب الضريبي بالضغط الجبائي علاقة طردية موجبة فزيادة الضغط تعني زيادة التهرب ، واتفق أغلب الأخصائيين على أن المعدل الأمثل للضغط الجبائي على العموم لا يتعدى 25% كحد أقصى رغم أن هناك من حدده ب 10% أو 20% لتفادي التهرب الجبائي لا بد من تخفيض الأعباء ، فلا يمكن للمكلف تقبل ضريبة تمحو الجزء الأكبر من مداخله و ثرواته ، وفي المقابل ربما سيقبل إذا ما ساهم بجزء لا يمس كثيرا بقدراته المالية و لا يعرقل سلوكه الاقتصادي .

لقد عملت الجزائر تدريجيا على تخفيض معدل الضغط الجبائي ، فهو لا يزيد عن 25% عن الدخل المحلي الإجمالي PIB (سبق الإشارة إليه) ، ولو تفحصنا في تطور التشريع الضريبي خلال السنوات

* RP : relation Publique.

الأخيرة لتأكدنا من هذه السياسة ، بغية تخفيض الأعباء على المكلفين ومن ثم تشجيع التنمية لأنها من أولويات السياسة الاقتصادية للدولة ، ومن الأمثلة على ذلك نذكر خاصة :

- بعدما كانت الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1994 ، تفرض على الحد الأدنى 30.000 د.ج بمعدل 15% إلى حد أقصاه 1.920.000 د.ج بمعدل 50% أصبحت بموجب قانون المالية لسنة 1999 م تفرض على حد أدنى 60.000 د.ج بمعدل 10 % و على الحد الأقصى 1.920.000 د.ج بمعدل 40 % ثم استمرت الدولة في تخفيض العبء الجبائي من خلال قانون المالية 2003م أين رفعت الإخضاع الأقصى إلى 3.240.000 د.ج بمعدل 40% ، ثم بعد صدور قانون المالية لسنة 2008 ارتفع الحد الأدنى للإخضاع من 60.000 د.ج إلى 120.000 د.ج لتخفيض الضغط على ذوي المداخيل الضعيفة ، مع تخفيض المعدل الأقصى للضريبة من 40% إلى 35% على أساس دخل أقصى 1.440.000 د.ج .

- بالنسبة إلى الضريبة على أرباح الشركات ، لقد لوحظ انخفاض تدريجي لمعدل فرضها فمن معدل 42% أثناء إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 1992 مع معدل منخفض 5% عند إعادة الاستثمار ، إلى معدل 38% بموجب قانون المالية 1994 ، ثم إلى المعدل 30% من خلال قانون المالية 1999 مع تطبيق معدل منخفض 15% على الأرباح المعاد استثمارها إلى أن وصل معدل الضريبة إلى 25% مع معدل منخفض 12.5% من خلال قانون المالية لسنة 2008 .

- الرسم على النشاط المهني (الرسم الصناعي والتجاري سابقا) انتقل من 2.55% بموجب قانون المالية لسنة 2001 إلى 2% بموجب قانون المالية لسنة 2006 .

- الدفع الجزافي الذي كان يفرض بمعدل 6% انتقل تدريجيا إلى 4% سنة 2002 ثم 3% سنة 2003 ثم ألغى نهائيا بموجب قانون المالية لسنة 2006 .

- الرسم على القيمة المضافة انتقل من المعدل العادي 21% و 14% معدل منخفض سنة 1995 إلى 17% و 7% من خلال قانون المالية سنة 2001 .

3-1-3- تحسين الجانب التقني والإداري للنظام الجبائي :

إذا كان من أسباب التهرب الضريبي تعقد النظام الجبائي وعدم استقرار التشريع وضعف الإدارة الجبائية فإن معالجة الظاهرة يتطلب إزالة هذه العيوب فلا بد من نظام جبائي مستقر في تشريعه ، فكلما ارتفعت نسبة التغيرات والتعديلات في كل قانون مالية سنوي ، كلما كان المكلف في وضعية تدفعه إلى التهرب من الضريبة لصعوبة مسايرة هذه التعديلات فالنظام الجبائي الجزائري في مرحلته الانتقالية يعرف تغيرات سنوية عديدة و تمس مختلف الضرائب والرسوم رغم أنها تهدف إلى تخفيض الضغط الضريبي وتشجيع التنمية الاقتصادية ورغم أنها تعمل على إزالة الغموض وتبسيط النظام الجبائي .

كما أن تعقد النظام الجبائي من خلال تعدد الضرائب والمعدلات وتعدد الحالات الخاضعة والمعفاة تجعل من ظاهرة التهرب أكيدة فالتشريع الجبائي يعمل على إزالة ذلك ومن الأمثلة المهمة إزالة مختلف

الضرائب التي يخضع لها الخاضعين للنظام الجزافي (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي) وتعويضها بالضريبة الوحيدة الجزافية من خلال قانون المالية لسنة 2007. وفيما يتعلق بالإدارة الجبائية فمحاربة التهرب تبدأ من تحسينها وعصرنتها، فلا يمكن مواجهة الظاهرة بإدارة تقليدية بمعنى: الحرص على تكوين أعوان الضرائب، الاعتماد على الوسائل العصرية كالإعلام الآلي إضافة إلى التنظيم الجيد وإرساء مبدأ التخصص في تسيير الضريبة وفي هذا الإطار تعمل الجزائر على إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وعصرنتها من خلال إعادة تنظيم المصالح الإدارية وتنتج هذه العملية نحو إنشاء مراكز ضرائب مجهزة مع مساندة تكوين الأعوان، وتعمل هذه المراكز بتخصص في تسيير الملفات بدلا من تعدد المصالح (مفشيات وقباضات). ومن ذلك فإن نظام جبائي مستقر، و هيكل ضريبي واضح مع إدارة متطورة، تجعل المكلف في راحة ودراية بالتزاماته ويتم بذلك تقليص حدة الظاهرة.

3-1-4- الطرق الردعية لمكافحة التهرب :

إن خصائص الضريبة الإلزامية، والاقتطاع المالي من ثروات وممتلكات ومدا خيل الأفراد، تجعل من الوسائل الوقائية والتحسيسية، حتى ولو كان التشريع مستقرا والهيكل الضريبي شفافا وواضحا، غير كافية لردع وتوقيف الظاهرة، لذلك فإن كل التشريعات الجبائية والقوانين، تعتمد على الطرق الردعية والعقابية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

تعتمد الجزائر كباقي الدول، على الطريقة الردعية بداية من الرقابة على تصريحات المكلفين سواء كانت بسيطة على الملفات والتصريحات أو معمقة تقوم بها مصالح مختصة توفر لها الإمكانيات الردعية والمادية لمواجهة التهرب الضريبي والمخالفات المرتبطة به.

الرقابة الجبائية ابتداء من حق الإطلاع والمعاينة في جميع مراكز التخزين والنشاط كلما رأت الإدارة الضريبية بأن هناك عمليات مشبوهة الهدف منها التهرب الجبائي * *le droit de visite* ولأعوان الضرائب الحق في جمع جميع العناصر المالية والمحاسبية التي تثبت أو تنفي وجود هذه العملية ولكن ما يعاب على هذا الحق المكتسب للمصالح الجبائية، هو تقييد الأعوان رغم تمثيلهم لقطاع سيادة يعمل مباشرة للخزينة العمومية في صالح المجتمع وهذا التقييد هو وجوب أخذ الإذن من رئيس المحكمة، الشيء الذي قد يفقد عمليات المعاينة نتائج إيجابية في مكافحة التهرب باعتبارها عمليات تتطلب السرعة في التنفيذ، خاصة وأن رئيس المحكمة المختص إقليميا، وقبل إعطاء الإذن يقوم بإجراءات عديدة تنتهي بتعيين عون قضائي (شرطة قضائية) يصاحب أعوان الضرائب في مهمتهم.

* حق الإطلاع والمعاينة جاء بموجب المواد 74 إلى 78 من قانون المالية لسنة 2002.

زيادة على حق الإطلاع ، هناك إجراءات أخرى للرقابة الجبائية ، ومنها حق التحقيق للمصالح الجبائية * Le droit d'enquête وهو عبارة عن مهمة تقوم بها الإدارة الضريبية من خلال عملية تحقيق شاملة على مستوى المؤسسات عندما ترى بأنها تغفل جزءا من نشاطها وأن هناك شك في تصريحاتها الجبائية ، ويتم التحقيق ماديا من خلال المعاينة المادية لعناصر النشاط من سلع وبضائع وأصول استثمارية ، إضافة إلى معاينة التسجيلات المحاسبية والتأكد من دقة هذه الحسابات ، خاصة الفواتير والسجلات الإجبارية .

ويبقى من سلبيات هذه العملية ، هو علم المكلف مسبقا (مدة 10 أيام على الأقل) بإجراء هذه العملية الرقابية ، وعادة ما يعمل خلال هذه المدة على تحضير المعلومات وإغفال أخرى خاصة الجانب المادي لعناصر نشاطه من مخزون وأصول مختلفة لها أثر ضريبي .

زيادة على الرقابة الجبائية الممارسة بحق الإطلاع وحق التحقيق ، هناك حق ثابت للمصالح الجبائية وهو حق الاتصال le droit de communication ** ، بمعنى أن الإدارة الضريبية لها حق الحصول على معلومات التي تخدم مهمة الرقابة وردع المتهربين من الضريبة لدى كل المؤسسات والتنظيمات الخاصة كانت أم العمومية والتي يتعامل معها المكلف لأغراض تجارية مثل الموردين ومختلف المتعاملين التجاريين والزبائن ، أو لأغراض مالية مثل البنوك التجارية ومؤسسات التأمين .

إن نتائج الرقابة الجبائية عندما تكشف عن حالات التهرب الضريبي ، فإن القانون يفرض إجراءات عقابية سواء أن كانت ضريبية (العقوبات والزيادات) أو قضائية كالسجن والغرامات ، وفي القانون الجزائي هناك عدة عقوبات من هذا النوع حسب حالات التهرب وأهمية المبالغ الضريبية المتهرب منها كما يوضحه الجدول التالي :

* حق التحقيق جاء بموجب المادة 73 من قانون المالية لسنة 2002.

** حق الاتصال تنص عليه المواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

جدول 15 - أهم العقوبات لمكافحة التهرب الضريبي-القانون الضريبي الجزائري:-

المواد	طبيعة التهرب	العقوبات
1/303 من قانون الضرائب المباشرة	طرق تدليسية لإغفال جزء أو كل الوعاء الخاضع	- غرامة قضائية من 50.000 إلى 100.000 دج على مبلغ ضريبة لا يتجاوز 100.000 دج - السجن من سنة إلى 5 سنوات مع غرامة بين 50.000 و 100.000 دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300000 دج - السجن من سنتين إلى 10 سنوات مع غرامة بين 100.000 و 300.000 دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300.000 دج - السجن لمدة 5 إلى عشر سنوات مع غرامة بين 300.000 و 1000.000 دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300.000 دج. - السجن من 10 إلى 20 سنة مع غرامة بين 1.000.000 و 3.000.000 دج على مبلغ ضريبة يفوق 3.000.000 دج
304 من قانون الضرائب المباشرة المادة 16 من قانون المالية 2006	- منع أعوان الضرائب من أداء مهمة الرقابة والتحقيق - غلق المحلات أثناء الرقابة - إعادة الرقابة مرة أخرى	- غرامة بين 10.000 و 30.000 دج - غرامة قدرها 50.000 دج - الغرامة تتضاعف 3 مرات
306 من قانون الضرائب المباشرة	المساهمة في التهرب بتقديم وثائق عن مكلف متهرب غير صحيحة (خبير، مؤسسة)	- غرامة تصل إلى 25% من مبلغ الضريبة
115 من قانون الرسم على رقم الأعمال	التصريحات المتأخرة Dépôt tardif	- عقوبات جبائية تصل إلى 25% من مبلغ الضريبة
116 من قانون الرسم على رقم الأعمال	إغفال جبائي بعد عملية تحقيق جبائي ومحاسبي	- 10% عن مبلغ ضريبة اقل أو يساوي 50.000 دج - 15% عن مبلغ ضريبة بين 50.000 دج و 200.000 دج - 25% عن مبلغ ضريبة يفوق 200000 دج .

المصدر: مستخرج من قوانين الضرائب- 2008.

ما يلاحظ من خلال قراءتنا لمجمل هذه العقوبات الردعية أنها صارمة في مكافحة التهرب الضريبي باعتبار أن مبلغ العقوبات والغرامات تضاعف من الاقتطاعات المتهرب منها ، زيادة عن العقوبات الجزائية المعتبرة خاصة السجن والغرامات ، لكن يبقى وان هذه العقوبات لم تتمكن من الحد من الظاهرة المتفشية ، التي تتطلب كما أشرنا له سابقا تضافر جميع الجهود والوسائل إبتداء من التشريع الجبائي والإدارة الضريبية إلى وسائل التوعية وتخفيض حدة الضغط الجبائي وخاصة فرض الضريبة بمراعاة القدرة التكلفة والوضعية الاقتصادية العامة والخاصة .

3-1-5- مراعاة الوضع الاقتصادي العام والوضع الاقتصادي الخاص بالمكلف:

تفاديا لظاهرة التهرب الضريبي ،يتطلب من الدولة مراعاة الوضع الاقتصادي العام عند فرض الضريبة باعتبار أن التغيرات الاقتصادية وطبيعة الاقتصاد الغير مستقرة والذي يمر من فترات نمو إلى فترات تراجع والعكس ، يجعل من المادة الخاضعة للضريبة والتي هي مرتبطة أيضا بالوضع الاقتصادي العام تتراجع أيضا ، فلا بد للدولة أن لا ترفع من حجم الضرائب على نشاطات لتغطية العجز في نشاطات أخرى ، والأمثلة كثيرة في هذا المجال فالوضع الاقتصادي يؤثر على المداخيل بالنسبة للمؤسسات في حالة تراجع اقتصادي وتراجع في الطلب العام الشيء الذي يجعل من الضريبة عبء على المؤسسة التي تتراجع في مبيعاتها وأرباحها كذلك الإنفاق العام مرتبط بمستوى القدرة الشرائية والتضخم النقدي من خلال الأسعار ، فالمكلف لا يمكنه تحمل عبء الضرائب والرسوم التي تزيد في إضعافه من ناحية القدرة الشرائية .

إلى جانب الوضع الاقتصادي العام ، فإن وضعية المكلف الخاصة معيارا تدفعه إلى التهرب فحينما يجد نفسه غير قادر على تحمل العبء الضريبي عند مستوى وضعية مالية غير سائحة للتحمل ودفع الضريبة ، لذلك تعمل التشريعات الجبائية ومنها الجزائر على أخذ في الحسابان القدرة على التحمل أو القدرة على السداد عندما يتم فرض الضريبة خاصة عند إعادة التقويم والمراجعة (الرقابة والتحقيق) وهو ما يعرف ببطاقة قدرة الدفع *fiche de solvabilité* ، ويسجل فيها معلومات عن قدرة المكلف التمويلية خاصة الممتلكات المادية والأرصدة المالية . ومن ثم فإن أي رفع في الأعباء الجبائية عند مستوى اقتصادي منخفض سواء المستوى العام أو المستوى الخاص ، فإن المكلف يجد نفسه أمام وضعية صعبة اتجاه الالتزامات الضريبية الشيء الذي يدفعه إلى التهرب من هذه الإلتزامات .

3-2- التهرب الجبائي الدولي :

يعتبر التهرب الضريبي الدولي أكثر تعقيدا وأهمية من التهرب الضريبي الداخلي لكونه يمارس من طرف أفراد وجماعات خارج الإقليم وبعيدا عن السلطات الجبائية للإقليم ، كذلك من طرف الشركات متعددة الجنسيات ، ومن طرف أشخاص ينشطون داخل الإقليم ويحملون جنسيات أجنبية ، وتعمل الدولة لمكافحة

التهرب الجبائي على أساس إبرام اتفاقيات وتبادل المعلومات فالجزائر مثلا أبرمت عدة اتفاقيات ثنائية ، يمكن إبراز أهمها في السنوات الأخيرة كما يلي :

جدول 16- أهم الاتفاقيات الجبائية للجزائر لمكافحة التهرب الضريبي:

الاتفاقية	تاريخ إبرام الاتفاقية	المرجع	محتوى الاتفاقية
الجزائر - اليمن	26 فيفري 2005	- مرسوم رئاسي 77/05 - الجريدة الرسمية 05/16	-الوقاية من التهرب الضريبي -إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر - البرتغال	31 مارس 2005	-مرسوم رئاسي 1005/05 -الجريدة الرسمية 05/24	-الوقاية من التهرب الضريبي -إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر - إسبانيا	23 جويلية 2005	- مرسوم رئاسي 05/24 الجريدة الرسمية 05/45	-الوقاية من التهرب الضريبي -إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر - لبنان	22 ماي 2006	- مرسوم رئاسي 06/170 - الجريدة الرسمية 06/35	-الوقاية من التهرب الضريبي -إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر - كوريا	24 جوان 2006	- مرسوم رئاسي 06/228 - الجريدة الرسمية 06/44	-الوقاية من التهرب الضريبي -إلغاء الازدواج الضريبي

المرجع: الجرائد الرسمية المبينة في الجدول.

رغم أن جل الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر تركز على الازدواج الضريبي الدولي والعمل على تقاويه إلا أنها تأخذ في الحسبان أيضا العمل المشترك لمكافحة التهرب الضريبي لذلك فإن تفحص محتوى هذه الاتفاقيات ، نجد أنها تحدد الأشخاص المعنيين والضرائب المعنية. بالنسبة للأشخاص المعنيين فهم كل الأشخاص مهما كانت طبيعتهم القانونية طبيعيين كانوا أو شركات ، والذين يقطنون بالدول المتعاقدة ، سواء جزائريين يقطنون بالدول المتعاقدة معها أو التابعين لها ويقطنون بالجزائر ، وبالنسبة للنشاط الممارس سواء كان دائم Etablissement stable أو مؤقتا ، وبالتالي فهؤلاء قد يتهربون من الضريبة لاختلاف الدولتين . أما بالنسبة للضرائب المعنية ، فتحدد بدقة حسب النظام الجبائي لكل دولة، مع التزام الدولتين المتعاقدتين بإعلام بعضها البعض بأي تغيير في الهيكل الضريبي (إلغاء أو إضافة ضريبية تنطبق مع الأسس الواردة في الاتفاقية) وهنا نجد بالنسبة للجزائر ، أن الضرائب التي تظهر في هذه الاتفاقيات هي :
- الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على أرباح الشركات - الرسم على النشاط المهني- الدفع الجزافي (قبل إلغاءه في قانون المالية لسنة 2006)- الضريبة على الممتلكات - الضريبة التي تقع على عمليات البحث و التنقيب و استغلال قنوات المحروقات .

ومنه فإن الأوعية الضريبية التي تشترك الدول فيها نتيجة لحركة الأشخاص وإقامتهم بالدول الأجنبية وحركة رؤوس الأموال، تنحصر غالبا في المداخيل والأرباح، الملكية العقارية وتأدية الخدمات المختلفة بالخارج، زيادة على حصص الأرباح المحصلة نتيجة للمساهمة في رؤوس أموال الشركات وفوائد محصلة لإيداع مبالغ ومدخرات بالمؤسسات المالية والنقدية من دولة إلى أخرى.

وعليه فإن مكافحة التهرب الضريبي الدولي متوقف على إبرام اتفاقيات وتبادل المعلومات وهذا التبادل يسمح بما يلي:

- تطبيق نصوص الاتفاقيات لان المعلومات المتبادلة موجهة فقط إلى السلطات المختصة في تأسيس وتحصيل الضريبة.

- متابعة حقوق الخزينة بالنسبة للضرائب و الرسوم .

- تطبيق النصوص القانونية في التشريع الجبائي لكل دولة بما في ذلك العقوبات و الغرامات .

تعرف ظاهرة التهرب الجبائي الدولي، انشغالا حقيقيا لجميع دول العالم فالاتحاد الأوروبي عن طريق اللجنة الأوروبية المختصة في المسائل الجبائية، تعمل باستمرار لإيجاد حل لهذه المشكلة المتنامية في إطار تعاون الدول الأوروبية، قناعة منها بعدم قدرة الدولة لوحدها التصرف اتجاه هذه الظاهرة و أنه يتحتم إيجاد حلول مشتركة لمكافحة التهرب الضريبي الذي يعرف تطورا وإشكالا حقيقيا لكل أعضاء الاتحاد الأوروبي، وتعمل كافة الدول لفتح النقاش لإيجاد استراتيجيه محكمة لذلك . كما أن اللجنة الأوروبية اقترحت لمكافحة التهرب الضريبي عدة حلول من بينها :

- ترسيخ ثقافة تعاون بين الدول الأوروبية بعيدا عن المصالح الخاصة من وراء المداخيل الجبائية .

- وضع نصوص قانونية من خلال اتفاقيات بين الدول الأوروبية .

- تدعيم إلزامية التصريح الجبائي بالنسبة للمؤسسات .

- استعمال طرق المعلوماتية لتبادل سريع للمعلومات الجبائية.

و تصيف اللجنة الأوروبية بان قراءة اقتصاديات الدول الأوروبية تكشف عن تطور التهرب الضريبي الذي وصل سنة 2006 إلى معدل 2 إلى 2,5% من الناتج المحلي الإجمالي لهذه الدول بما يعادل 200 إلى 250 مليار اورو، ويعرف الرسم على القيمة المضافة TVA الحصة الأكبر في التهرب الضريبي في وقت تعرف الدول الأوروبية الحرية التامة لتتنقل الأشخاص والبضائع، كما أن سويسرا تعتبر الدولة الأكثر تركيزا بالنسبة للدول الأوروبية نظرا لقطاعها البنكي الهام والذي يعرف إيداعات ادخارية معتبرة للشركات والأشخاص في العالم وعرفت سويسرا في إطار مكافحة التهرب الضريبي، عدة مفاوضات مع الدول الأوروبية ودول العالم للحفاظ على مبدأ سرية البنوك السويسرية Secret Bancaire Suisse، لذلك فإن الخطوة التي اتبعتها سويسرا نتيجة لهذه المفاوضات هي اقتطاع 15% من الفوائد على الإيداعات كضريبة

في شكل الاقتطاع من المصدر *retenu à la source* وتنوي رفع المعدل إلى 25% لاحقا على أن تتحصل سويسرا على 25% من العوائد الضريبية مقابل 75% لصالح الدول المعنية .. إضافة إلى الدول الأوروبية فإن التهرب الضريبي يمس أكثر الدول النامية مقارنة بالدول المتطورة هذه الدول حسب تقرير نشر عن الإتحاد السويسري لمنظمات التنمية¹ *Coalition suisse des organisations de développement*، فإن دول العالم الثالث تفقد ما يقارب 50 مليار دولار أمريكي سنويا و هو ما يعادل مساعدات سنوية تقدمها بلدان منظمة التعاون و التنمية OCDE للدول السائرة في طريق النمو .

كما أن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي للأمم المتحدة* *Conseil économique et social* و في اجتماعه خلال شهر أوت 1967 ، طلب من الأمين العام للأمم المتحدة آنذاك بإنشاء فوج عمل مختص مكون من خبراء و موظفي المصالح الجبائية للدول النامية و الدول المتطورة ، يقترحون من طرف حكوماتهم و يعينون حسب الجهات و حسب الأنظمة الجبائية السائدة في العالم ، و يعملون بالتشاور مع المنظمات العالمية المالية و الاقتصادية و ذلك بغية إيجاد الوسائل التي تسهل إبرام اتفاقيات جبائية بين دول العالم المتطور و العالم السائر في طريق النمو ، بحيث تتفق هذه الدول مع احتفاظ كل منها بمصالحها الجبائية من إيرادات مالية و العمل في إطارها على التعاون لمكافحة التهرب الضريبي . بعد ذلك ، و في اجتماعاته خلال سنتي 1980 و 1982 ، أصر المجلس الاقتصادي و الاجتماعي على ضرورة تعيين فوج عمل يعمل على :

- وضع الخطوط العريضة للتعاون الدولي لمكافحة التهرب الجبائي.
 - دراسة و تخطيط نماذج اتفاقيات في هذا الإطار.
 - التعاون لتحسين أداء المصالح الجبائية للدول لتتمكن من محاربة التهرب.
 - إيجاد حلول للمشاكل الناجمة عن اختلاف التشريعات الجبائية بين الدول.
- وفي هذا الصدد، يركز التهرب الضريبي خاصة على مستوى المؤسسات البنكية و المالية ، حركة رؤوس الأموال و التجارة الإلكترونية، بحيث أكدت رئاسة فوج الخبراء المعين من قبل أمانة الأمم المتحدة في اجتماعها خلال شهر أفريل 2001 على نماذج الاتفاقيات لمواجهة التهرب و الازدواج الضريبي .

¹ L'expert économiste principal BRUNO Gurtner de la coalition Suisse des organisations de développement- Article sous le thème « Evasion fiscale ; les milliards cachés du développement » 2004- Voir le cit. : http://www.socialwatch.org/es/informe/Impreso/pdB/thématiques/2004_fron.pdf

* Document établi par le secrétariat de l'ONU sur « Projet de rapport sur la réunion du directeur du groupe spécial d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale tenue à BEIJING du 23 au 27 Avril 2001.

المبحث الرابع- الازدواج الضريبي الدولي و مساعي تفادي المشكلة :

الازدواج الضريبي مشكلة تواجه الأنظمة الضريبية مثلها مثل باقي المشكلات الأخرى كالتهرب و الضغط الجبائيين ، و كل هذه المشاكل مترابطة ، و كل واحدة تؤدي إلى الأخرى في كثير من الأحيان فالضغط الضريبي يولد الميل نحو التهرب ، كما يولده الازدواج الجبائي أيضا ، و من شأن ذلك الإخلال بدور الضريبة من جهة ، وإعاقة التنمية الاقتصادية من جهة أخرى، لذلك نحاول تحديد مفهومه وسبل تجنبه.

1- مفهوم الازدواج الضريبي الدولي:

يعرف الازدواج الضريبي بصفة عامة ، " أن تفرض على مكلف معين ضريبة أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي وخلال نفس الفترة "1، وهنا نميز بين الازدواج الجبائي الداخلي والازدواج الجبائي الدولي الذي سوف نركز عليه في هذه النقطة .

بالنسبة للازدواج الضريبي الداخلي ، فقد يحدث لأسباب مقصودة من أجل رفع الحصيلة المالية للدولة أو الاعتقاد بعدم وجود أصلا هذا الازدواج بالاعتماد على أسس قانونية غير ضريبية ، أو يكون عن غير قصد ، لعدم وجود تنسيق بين الأساليب في فرض الضريبة نفسها ، خاصة الأساليب الإدارية كأن يخضع دخل مكلف ما للضريبة في إقليم ما (مصالح الضرائب مختصة إقليميا) يمارس به نشاطه الاقتصادي ويخضع مرة أخرى إلى نفس الضريبة وعلى نفس الوعاء في إقليم آخر له مقره السكني .

ما يلفت الانتباه هو القصد في الازدواج الضريبي ، بمعنى أن التشريع الجبائي يعتمد فرض نفس الضريبة مرتين ، وهو موجود في بعض التشريعات الجبائية ونأخذ النظام الجبائي الجزائري كمثال ، نجد أن الضريبة على الدخل تعرف ازدواج ضريبي عندما يتم الحصول على الدخل في إطار شركات الأموال أو شركات أشخاص تخضع إلى نظام الضريبة على أرباح الشركات* ، فتفرض الضريبة على الأرباح على مستوى الشركة ، وعندما يوزع الربح (نفس المادة و نفس الفترة) يتم إخضاعه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي ، قبل صدور قانون المالية لسنة 1994 ، كانت هذه المداخل تخضع للضريبة على الأرباح ثم إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بعد توزيعها ، حينها عمل المشرع على تفادي هذا الازدواج الضريبي من خلال إدخال تقنية الرصيد الجبائي Avoir fiscale بمعدل 30% يخضم من الضريبة على الدخل لكل شخص يتحصل على أرباح موزعة .

¹ راجع الدكتور محمد دويدار -مرجع سابق- ص 107 .
* عندما نرجع إلى تصنيف الضريبة ، نجد أن التصنيف الاقتصادي يحدد ثلاث أنواع ، الضرائب على الدخل ، على الإنفاق وعلى رأس المال ، بمعنى الدخل واستعمالاته ، فالضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة في الأصل على الدخل يعتقد أنها تمثل نفس الضريبة مع الضريبة على الدخل الإجمالي و هو ما يعرف بالضريبة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين .

لكن وبمصدر قانون المالية لسنة 2003 من خلال المادة 13 ، تعمد المشرع في الازدواج الضريبي بفرض معدل 15% محرر Taux libérateur على حصة الدخل المحصل عليه من خلال أرباح موزعة رغم إخضاعها في المصدر للضريبة على الأرباح ويستند المشرع إلى الجانب القانوني من خلال الفصل بين الشركة والشركاء ، بين الشخص المعنوي الذي لا بد من إخضاعه إلى الضريبة على الدخل في شكل ضريبة على أرباح الشركات ، والشخص الطبيعي (المساهمين في الشركة) ، الذين يفترض إخضاعهم إلى نفس الضريبة دون اعتبار ذلك ازدواج ضريبي .

زيادة على ذلك ، هناك أمثلة كثيرة في النظام الجبائي الجزائري ، فهناك مدا خيل تخضع للضريبة مرتين على أن يستفيد المكلفين من قرض ضريبي Crédit d'impôt مثل الاقطاعات على الواردات 2% كضريبة مسبقة على الدخل ، ويعيب على هذا النظام كون المكلف في بعض الحالات يسبق مبلغ ضريبة يفوق الضريبة النهائية على الدخل الإجمالي وبالتالي لا يتمكن من استرجاع القرض الضريبي كون إجمالي الدخل إما قليل وإما يحقق خسائر في مجمل نشاطاته .

ويعرف الازدواج الضريبي الدولي على أنه فرض نفس الضريبة على نفس المادة الخاضعة وفي نفس الوقت من طرف سلطتين جبائيتين لدولتين مختلفتين ، بسبب نشاط المكلف داخل إقليم دولة ويقطن بدولة أخرى أو له ممتلكات ومدا خيل داخل دولة ما دون الدولة أين يوجد مقره ، ويعتمد الازدواج الضريبي على إشكالية أن الدولة الأم ، تعتبر انه من حقها إخضاع مدا خيل وممتلكات الأفراد الذين يحملون جنسيتها أو يقيمون بها ، وفي المقابل أن الدولة الثانية تعتبر أنه من حقها الاستفادة من عوائد ضريبية عن نشاط أو ممتلكات تتحقق داخل إقليمها .

و ازدادت حدة هذه الإشكالية الجبائية الدولية بزيادة نمو التجارة الخارجية واتساع الشركات العالمية متعددة الجنسيات ، وبالطبع زادت العلاقة الجبائية الدولية ، ومن ثم فإن حل هذا الإشكال يتوقف عند الاتفاقيات الجبائية .

2- الاتفاقيات الجبائية وطرق الوقاية من الازدواج الضريبي :

تدخل مسألة الازدواج الضريبي الدولي ضمن قواعد القانون الضريبي الدولي le droit fiscal international ، الذي يستمد نصوصه من الاتفاقيات الجبائية الدولية ثنائية الأطراف أو متعددة الأطراف Bilatéral ou multilatérale ، هذه الاتفاقيات وحدها تقضي على أشكال الازدواج الضريبي مراعاة لمبدأ سيادة الدول من خلال السلطات الجبائية والتشريعات الجبائية التي تفرض الضريبة على أسس مقنعة (تبعية الأفراد للدولة أو ممارسة النشاط داخل الإقليم) .

بناء على ذلك ، فإن الاتفاقيات الجبائية تأخذ في الحسبان نوعين من الضرائب نظرا لاختلافها من حيث المادة الخاضعة ، الضرائب المباشرة ، والضرائب الغير مباشرة¹ .

بالنسبة إلى الضرائب الغير المباشرة، نرجع إلى "الاتفاقية العامة للتعريفية الجمركية والتجارة GATT" حيث أنها تنص على فرض الضرائب الغير المباشرة بناء على مبدأ الدولة المستقبلية للنشاط والخدمات، وليس على أساس الدولة الأصل.

لكن يبقى وأن هذا المبدأ يطرح عدة صعوبات منها صعوبة تحديد مقدار الضرائب الغير المباشرة التي تدخل في تكلفة الخدمة والإنتاج الموجه إلى التصدير، باعتبار أن مبدأ الدولة المستقبلية يتطلب إعفاء الصادرات من الضرائب الغير المباشرة ، وهنا في أغلب الأحيان يجعل المكلف صعوبة استرجاع هذه الضرائب من خلال الجزء الموجه للأسواق الداخلية والجزء المستفيد منه في إطار تعويض الإدارة الضريبية Le remboursement de taxe وهذه الصعوبة وجدت تخفيض في حدتها من خلال إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة في أغلب دول العالم.

ويبقى وأن مبدأ الاستقبال Principe de destination يتفق عليه جل الدول خاصة بعد مفاوضات طوكيو في إطار منظمة GATT .

أما بالنسبة للضرائب المباشرة، خاصة الضرائب على الدخل وعلى الأرباح، فالدول المختلفة تطبق مبدأين مختلفين، يزيدان في إشكالية الازدواج الضريبي الدولي، المبدأ الأول فإن الضريبة تطبق على مستوى الدولة الأصل le pays d'origine ، بمعنى فرض الضريبة على الدخل من طرف الدولة التي تحققت داخل إقليمها مثال ذلك، أرباح الشركات ،أجور العمال للدولة التي تحقق فيها العمل.

أما المبدأ الثاني فيتمثل في فرض الضريبة المباشرة من طرف الدولة المقر Le pays de domicile وهو مبدأ يعتمد على المواطنة، فالضريبة واجب تفرض على كل المواطنين مهما كان مكان تحقق المادة الخاضعة.

الازدواج الضريبي يصبح مشكلة في هذه الحالة مقارنة بالضرائب الغير المباشرة باعتبار أن الدخل المحقق خارج الإقليم يخضع إلى نفس الضريبة في دولتين الأولى على أساس مقر الإقامة والجنسية ، والثانية على أساس تحققه داخل الإقليم ، وهنا تصبح الضريبة غير عادلة ، ويزيد الضغط الجبائي ، ولا يتم تحفيز النشاط الاقتصادي لهؤلاء المكلفين .

انطلاقا من هذه المبادئ سواء تعلق الأمر بالضرائب الغير المباشرة أو الضرائب المباشرة ، فإن الوقاية من هذه الإشكالية التي تمس بالعدالة الضريبية تحت غطاء السيادة وتمس أيضا بحركة النشاط الاقتصادي الدولي ، يتطلب أولا أن تعتمد كل الدول على نفس المبدأ سواء مبدأ دولة الإقامة أو مبدأ الأصل.

¹ Voir : Acte de séminaire organisé par la direction générale des impôts en collaboration avec FMI-« fiscalité directe » - Institut d'économie douanière et fiscale ALGER-1994- P 2 et les suivantes.

كما أن هناك حلول أخرى ومن أهمها الاتفاق على إعفاء المادة الخاضعة للضريبة من طرف الدولة المقر عندما يكون أصلها خارجي وهو اعتماد شبيه لمبدأ الدولة الأصل، لكن هناك عدة صعوبات تظهر بحدة وتصعب من إبرام الاتفاقيات من هذا النوع وهي :

- اختلاف الضغط الضريبي بين الدول ، فالمكلف لا يتقبل إحدى المبدئين عندما يجري المقارنة بين مقدار الضريبة لدى الدولة المقر والدولة الأصل .

- قد تكون مدا خيل الأفراد للدولة المقر لدى الدولة الأصل جد معتبرة مقارنة بالدولة الأصل لدى الدولة المقر ، فالدولة التي تحقق داخل إقليمها أكبر قدر من المادة الخاضعة ترفض مبدأ الدولة المقر والدولة التي يتحصل أفرادها على أكبر قدر من المداخيل في الخارج ترفض مبدأ الدولة الأصل ومن ثم نجد أن الدولة النامية تسعى لتحقيق مبدأ الدولة الأصل في حين أن الدولة المتقدمة التي تحقق شركاتها أكبر مشاريع في الخارج تسعى لتطبيق مبدأ الدولة المقر .

بالنسبة لحالة الجزائر فإنها تعتمد على مبدأ الدولة الأصل، فالمؤسسات الأجنبية تنقسم في القانون الجزائري إلى نوعين¹ :

- المؤسسة الأجنبية التي تملك مقر دائم بالجزائر تخضع للنظام الضريبي العام مثلها مثل المؤسسات الجزائرية .

- المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاط داخل الجزائر لفترة محدودة ولا تملك مقر دائم n'ayant pas un établissement stable في هذه الحالة² تخضع المبالغ المحصلة من طرف هته الشركات إلى 24% معدل الضريبة على الأرباح على أساس أشغال أو خدمات مقدمة في الجزائر³ ، وذلك في شكل اقتطاع من المصدر.

وفي هذا الإطار نشير إلى أن المؤسسات الأجنبية التي تمارس أعمال التنقيب والبحث والاستغلال والنقل للمحروقات ، تخضع إلى قواعد الجباية البترولية بالنسبة لكافة الرسوم والإتاوات والضرائب المنصوص عليها بموجب القانون رقم 07/05 المؤرخ يوم 28 أفريل 2005 المتعلق بالمحروقات الذي عوض القانون 86/14 المؤرخ يوم 19 أوت 1986 والمتعلق بالمحروقات أيضا .

¹ Voir : « régime fiscal des entreprises étrangères n'ayant pas un établissement stable en ALGERIE » - DGI-DELFI-2006.

² المادة -3- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
³ المادة -150- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

في هذا الإطار يمكن الإشارة إلى الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر في السنوات الأخيرة والتي تهدف إلى الوقاية وتجنب الازدواج الضريبي ، وهي اتفاقيات ثنائية مبينة على الجدول التالي :

جدول 17- اتفاقيات ثنائية سارية المفعول لتجنب الازدواج الضريبي:

الدولة	تاريخ الإمضاء	تاريخ المصادقة	الجريدة الرسمية
إفريقيا الجنوبية	1998/04/28	2000/05/07	2000/26
ألمانيا	2007/11/12	2008/06/14	2008/33
النمسا	2003/06/17	2005/05/28	2005/38
البحرين	2000/06/11	2003/08/14	2003/50
بلجيكا	1991/12/15	2002/12/09	2008/82
بلغاريا	1998/10/25	2004/12/29	2005/01
كندا	1999/02/22	2000/11/16	2000/68
كوريا الجنوبية	2001/11/24	2006/06/24	2006/44
مصر	2001/02/17	2003/03/25	2003/23
الإمارات	2001/04/24	2003/04/07	2003/26
اسبانيا	2002/10/07	2005/06/23	2005/45
فرنسا	1999/10/17	2002/04/07	2002/24
ايطاليا	1991/02/03	1991/07/20	1991/35
لبنان	2002/03/26	2006/05/22	2006/35
المغرب	1990/01/25	1990/10/13	1990/44
البرتغال	1997/03/10	2005/03/31	2005/24
رومانيا	1994/08/28	1995/07/15	1995/37
تركيا	1994/08/02	1994/10/02	1994/65
تونس	1985/02/09	1985/06/11	1995/25

Source : KPMG "investir en Algérie" édition 2010

وعندما نقرا هذه الاتفاقيات المبرمة، نجد أن الجزائر تعتمد على مبدأ الدولة المستقبلية فيما يخص الضرائب الغير مباشرة، وهو المبدأ المقبول عالميا ومبدأ الدولة الأصل بالنسبة للضرائب المباشرة ، وتركز الاتفاقيات بالنسبة للجزائر على الضرائب التالية :

- الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال الأجرور والرواتب ، وفوائض القيمة والأرباح الموزعة والفوائد .

- الضريبة على أرباح الشركات، وتخص الشركات الأجنبية داخل الإقليم أو الشركات الجزائرية بإقليم الدولة المتعاقدة.

- الرسم على النشاط المهني.

- ضرائب ورسوم أخرى مثل الضريبة على الممتلكات.

- الضرائب البترولية الناجمة عن عمليات التنقيب، البحث، الاستغلال والنقل عبر القنوات.

وتطرح ضمن هذه الاتفاقيات المسائل المهمة المتعلقة بالوعاء الضريبي، وتغلب عليها استفادة الدول

الأصل أين يتحقق بها هذا الوعاء، ومن هذه المسائل التي تتطلب الحل عبر الاتفاقية الجبائية ما يلي :

* مفهوم المقر الدائم *Notion de l'établissement stable*، ويعني أن الدولة المتعاقدة لها حق الضريبة على النشاط وعلى الدخل عندما تكون المؤسسة الأجنبية لها مقر دائم وليس مؤقت داخل الإقليم، ويعرف المقر الدائم عندما تكون هناك إدارة، مؤسسة فرعية مستقلة ماليا *une succursale*، مكتب دائم، مصنع وورشات، استثناء لنقاط البيع والعرض، المؤسسة الفرعية الغير المستقلة عن شركة أم *une filiale* أعوان تجاريين بهدف إبرام عقود.

بمفهوم المقر الدائم تسعى الدول خاصة دول العالم الثالث، بأن يكون هذا المفهوم معيار لفرض الضريبة أخذا بمبدأ الإيرادات الضريبية وفي المقابل يمكنها عندما ترى بأن النشاط مهم اقتصاديا، بأن تقوم بإعفاء ضريبي لهذه المؤسسات وهو حال الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

* الأرباح الموزعة *Les dividendes*، وتعتبر من المسائل المعقدة أيضا عند إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية، مبدئيا، الأرباح الموزعة العائدة من مساهمات في رأس مال الشركات تخضع إلى الضريبة على مستوى الدولة المقر التي ينتمي إليها المساهمين بدلا من أن تخضع عوائد الأسهم إلى الضريبة على مستوى الدولة التي تحققت داخل إقليمها هذه الأرباح، بمعنى الدولة الأصل، ومعظم اتفاقيات الجزائر تنص على أن عوائد الأسهم المدفوعة من قبل شركة مقرها بدولة متعاقدة لصالح شخص مقره بالدولة الأخرى المتعاقدة تخضع إلى الضريبة على مستوى هذه الدولة الأخرى المتعاقدة بمعنى الدولة المقر.

* الفوائد، وهنا مبدئيا تخضع الفوائد المحصل عليها من طرف الأفراد والمؤسسات إلى الضريبة على مستوى الدولة المقر التي ينتمي إليها المدخر أو المستثمر، لكن تنص كل التشريعات تقريبا على إخضاع الفوائد للاقتطاع من المصدر ومن ثم نكون أمام مبدأ الدولة الأصل، وعندما نرجع إلى الاتفاقية العامة لدول منظمة التعاون والتنمية* OCDE، نجد أنها تمنح الحق للدولة الأصل في الاقتطاع من المصدر دون تعدي المعدل 10% وذلك من أجل ترك الحق أيضا للاقتطاع على مستوى الدولة المقر.

* Voir : Acte de séminaire DGI-FMI – OP CIT P 15.

تنص الاتفاقيات الجزائرية في هذا المجال على أن الفوائد تخضع إلى الضريبة على مستوى الدولة المقر، وتخضع أيضا إلى الضريبة على مستوى الدولة الأصل على أن لا تتعدى نسبة معينة، عادة 5% من المبلغ الإجمالي للفوائد.

* زيادة على ذلك ، تطرح نفس الإشكاليات بالنسبة للإخضاع إلى الدولة الأصل أو الدولة المقر وحماية للمصلحة الجبائية المالية للدولة ، يتم دائما تطبيق مبدأ الدولة الأصل ، أين تفرض الضريبة على المصدر فنجد فوائض القيمة عند التنازل عن الاستثمارات والإتاوات والأتعاب عند تبادل المعرفة التقنية وغيرها فالاتفاقيات الجبائية الدولية دائما تطرح هذا الإشكال وتسعى الدول المتعاقدة إلى إيجاد حلول تطبيقية عادة ما تكون الإخضاع على مستوى الدولة الأصل على أن لا يتعدى نسبة مئوية من المبالغ المحصلة تتراوح بين 5% و 15% وهو ما نلمسه عند قراءتنا للاتفاقيات الجبائية في الجزائر مع الدول التي أبرمت معها هذه الاتفاقيات.

خلاصة الفصل:

لا شك و أن الضريبة تعد وسيلة هامة في إطار السياسة الضريبية العامة للدولة و التي من خلالها تتمكن الدولة من استغلالها في التحريض على النشاط الاقتصادي الفعال بما ترغب فيه و من ثم دعم مساعي التنمية الاقتصادية الشاملة و تعديل الاختلالات الاقتصادية للمجتمع.

و عليه فان ميكانيزمات فرض الضريبة لابد و أن تكون موضوعة بطريقة لا تسمح بتحويل الأهداف الكبرى المنتظرة من فرضها زيادة على الدور المالي التقليدي بحيث أن العدالة الجبائية تقوت دوافع و أسباب التهرب من الضريبة و أن الضغط الجبائي وراء إحداث الاختلال بوظائف الضريبة وسبب من أسباب عدم الاستثمار و ممارسة النشاط الاقتصادي.

كما أن من معوقات تدفق رؤوس الأموال الازدواج الضريبي خاصة الدولي منه و الذي يحدث أعباء إضافية على المستثمرين و على ذوي المداخل و من ثم فان مكافحته عن طريق الاتفاقيات الدولية أمر محتوم في ظل المرحلة الراهنة التي تعرف زيادة في أهمية الاستثمارات الخارجية و متطلبات التنمية في مختلف دول العالم.

النظام الجبائي يلعب دورا هاما في مسار التنمية الاقتصادية و يتطلب ذلك إعداد منظومة جبائية تتسم بالعدالة الضريبية و بساطة التشريع الضريبي مع تفادي جميع أشكال الضغط الضريبي و إتباع سياسة تخفيض الأعباء لغرض توسيع الوعاء بزيادة الأنشطة الاقتصادية مع بناء منظومة ضريبية بنصوص تشريعية و جهاز إداري قادر على وقف نزيف التهرب من الضريبة لأن ذلك من أسباب تحويل السياسة الجبائية عن أهدافها المالية و الاقتصادية و الاجتماعية و من ثم تصبح السياسة الضريبية في غير موقعها من السياسة العامة للدولة.

الفصل الثالث - نظام جبائي في ظل التحولات الاقتصادية خلال التسعينات:

تمهيد:

تطورت الجباية الجزائرية بتطور المجتمع و حسب الفترات الزمنية التي مر بها، فقد عرفت عدة مراحل أهمها المرحلة الأخيرة التي صاحبت التحول الاقتصادي من نظام مخطط إلى الانفتاح الاقتصادي بتبني قواعد السوق و كان ذلك بداية من سنوات التسعينات (90).

بعد أخذ فكرة عن السياسة الجبائية الجزائرية القديمة خاصة فترة الاستعمار الفرنسي إضافة إلى السياسة الضريبية خلال مرحلة الاستقلال، سنعمل على تحليل النظام الضريبي و السياسة الضريبية للجزائر في ظل مرحلة الإصلاحات الجذرية للنظام الاقتصادي بعد الأزمة الاقتصادية الحادة خاصة أزمة المحروقات عام 1986، حيث عرف النظام الضريبي باعتباره جزءا من النظام الاقتصادي العام إصلاحات جذرية لا تزال قائمة إلى يومنا هذا.

و منه فان إعادة إصلاح و هيكلية المنظومة الجبائية الجزائرية، تندرج ضمن إصلاحات اقتصادية شاملة، و يعود ذلك إلى سببين أساسيين، أولها كون الجباية تعد إحدى وسائل الإصلاح الاقتصادي، و ثانيهما حيث يتم بناء نظام ضريبي و سياسة جبائية تتلاءم مع مشروع التنمية المراد تحقيقه من خلال الإصلاح الاقتصادي الشامل .

من المعروف أنه منذ الاستقلال عام 1962، كانت السياسة الاقتصادية للدولة تعتمد على المركزية و التخطيط، من حيث مراقبة الاستثمار، الملكية العامة، تحديد الأسعار و احتكار التجارة الخارجية، و من ثم فان السياسة الضريبية إضافة إلى تأمين موارد مالية هامة تغطي تدخل الدولة الواسع، كان و لابد أن تتماشى مع هذه السياسة الاقتصادية، حيث أن تدخل الدولة يتطلب استعمال عدد هائل من الضرائب و المعدلات الضريبية لتنفيذ السياسة الاقتصادية المتشعبة خاصة في مجال الأسعار و غيرها .

و بالتحول الاقتصادي إلى نظام السوق، و تحديد مجال تدخل الدولة نهاية الثمانينات و بداية التسعينات، كان لابد من بناء نظام ضريبي و سياسة جبائية مالية ، تدعم هذا المسعى الاقتصادي الجديد، و من ثم إصلاح النظام الضريبي سنة 1991 مع متابعته سنويا، حيث يستجيب للغاية المحددة من طرف السلطات المعنية و هو ما سنعمل على تحليله من خلال الأهداف الأساسية و مسار التنمية الذي تطلب نظام جبائي ملائم .

المبحث الأول - لمحة تاريخية عن تطور السياسة الجبائية الجزائرية :

عرف النظام الضريبي و السياسة الجبائية عدة تطورات بتطور الزمن، فمنذ الفتوحات الإسلامية عرفت السياسة الضريبية أدوار هامة في حياة المجتمع الجزائري خاصة دعم المال العام و تحقيق الأهداف الاجتماعية و الاقتصادية من خلال رعاية الطبقات و تلبية حاجاتهم العامة، و هي أغراض يحققها المال العام من خلال الاقتطاعات التي تعرف بالزكاة في الشريعة الإسلامية إضافة الخراج و غيرها .

تعاقبت أنظمة سياسية مختلفة على الجزائر و أهمها بعد الخلافة الإسلامية للدولة العثمانية*، و التي كانت تفرض ضرائب على الأفراد بهدف تأكيد ولاءهم للسلطة العثمانية من جهة ، و لتحقيق العدالة الاجتماعية ، و دعم خزينة الدولة من جهة أخرى .

بعد تلاشي و ضعف الدولة العثمانية، عرفت الجزائر مرحلة الاحتلال الفرنسي 1830 – 1962 م و فيها خضع المجتمع الجزائري إلى سياسة ضريبية في إطار الاحتلال السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي و تم اعتماد نظام جبائي فرنسي أكثر ثقلا من مثيله المطبق بفرنسا ذاتها ، إلى أن عرفت الجزائر الاستقلال التام و النهائي سنة 1962 م أين بدا بناء تدريجي لنظام ضريبي يتماشى و طبيعة المجتمع و سياسته الاقتصادية .

1- السياسة الضريبية قبل الاحتلال الفرنسي :

عرفت الجزائر منذ الفتوحات الإسلامية خلال القرن السابع ميلادي (647 م) الخلافة الإسلامية و التي كانت قاعدتها الأندلس، و كانت السياسة المالية تستمد أصولها من الشريعة الإسلامية، حيث التضامن الاجتماعي عن طريق تزكية الأموال و الصدقات باعتبار أن الزكاة ركن أساسي من أركان الإسلام و منه فهي إحدى ركائز بيت المال (خزينة الدولة الإسلامية) و تلعب دورا جبائيا هاما من حيث الوظيفة المالية ، و من حيث الوظيفة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع المداخيل و حماية الفقراء بالإضافة إلى الزكاة كانت تفرض ضرائب أخرى و لعل أهمها ضريبة الخراج على الملكية الزراعية زيادة على ضرائب غير مباشرة تفرض على عملية البيع و الشراء خاصة المعاملات في المواشي، المنتجات الفلاحية و المنتجات الحرفية التقليدية .

بعد تلاشي الخلافة الإسلامية، و مرور الحضارة الإسلامية بفترات تراجع و انحطاط عرفت الجزائر الوصاية العثمانية (1518 م – 1830 م) ، استجابة لطموحات الدولة العثمانية في التوسع و التي كانت تتمتع بخصائص الخلافة الإسلامية، و فيما يتعلق بالسياسة الجبائية و النظام المالي لهذه الدولة فكانت تهدف في مجملها إلى تجسيد النفوذ لسلطة الدولة و الولاء لها من قبل الأفراد داخل المجتمع الجزائري بحكم الحماية

* عرفت الجزائر الاحتلال البيزنطي بين 533 م و 646 م عندما وصلت الفتوحات الإسلامية بقيادة عقبة بن نافع عام 647 م، و بعد ذلك عرفت عدة أشكال من الحكم من بينها المملكة الرستمية 767 – 909 م، المملكة الفاطمية 909 – 972 م إضافة على حكم الحماديين إلى غاية 1052 م و المرابطيين إلى غاية 1147 م، الموحدين إلى غاية 1235 م و الزيانيين إلى عام 1556 م إلى أن عرفت الجزائر الوصاية العثمانية و هي أهم حقبة في تاريخ الجزائر القريب و الذي دام من سنة 1518 م إلى غاية الاحتلال الفرنسي 1830 م.

العثمانية إضافة إلى فرض جملة من الضرائب لتنفيذ هذه السياسة ، حيث تتحقق العدالة و يتم تلبية حاجات المجتمع من الأمن و الدفاع و المرافق الضرورية و كان لتنفيذ السياسة الجبائية تنظيم إداري يسهر على رعايته "الداي" * الذي كان يقسم الجزائر إلى مناطق و كل منطقة يترأسها مسئول يدعى " الباي " الذي يلزم بجمع الجباية و دفعها إلى السلطة العامة الممثلة " بالداي " ، و تسمى مجموع حصص " البايات " على مستوى المناطق " بالدنوش " .

بالنسبة لأهم أنواع الضرائب التي كانت تفرض في ضل الدولة العثمانية ¹ ، نجد الضرائب التي تقع على مداخيل الريف بحيث إخضاع ملكية الأراضي الفلاحية و الرعوية التابعة " للعرش " أو إلى البايلك على حد سواء ، كما أن الأراضي التي تعود ملكيتها للأفراد الخواص فكانت تخضع لضريبة " الهقور " علما أن أراضي العرش كانت تخضع لضريبة " اللزمة، المعونة و الغرامة " .

كانت هذه الضرائب تفرض حسب طبيعة ملكية الأراضي إن كانت تابعة للبايلك العمومي العروش أو الخواص، أما الضرائب و الرسوم العامة على حيازة الأراضي و ملكيتها فكانت خاصة :

- ضرائب الملكية الخاصة و تخص الزكاة و العشور و هي ضرائب مشروعة تفرض بعشر 1/10 المحاصيل الزراعية .

- رسوم أراضي البايلك، و هي رسوم تفرض عند استغلال الأراضي الشاسعة التابعة للبايلك حيث يتم كرائها من طرف الأشخاص، و عادة ما تتم هذه الأراضي بالمصادرة من طرف البايات .

- الضرائب المفروضة على أراضي العرش، و منها الغرامات على الأراضي التي تخرج عن سلطة البايلك، المعونة و اللزمة و تفرضان لغرض تمويل الجيوش، و تدفعان في شكل عيني أو في شكل نقدي و لم يتم تحديد قيمتها التي تتغير حسب الحاجة إلى المال .

- ضرائب أخرى مثل ضريبة الفرح عند تنصيب باي جديد أو إعادة الولاء له : و خيل الرعية و هي ضريبة تفرض على مناطق معينة " كانت تفرض على غرب البلاد " و عادة ما تدفع في شكل مساهمات عينية عن طريق الخيول و غيرها من الضرائب و الرسوم المتعددة الأخرى.

بالنسبة إلى الضرائب التي كانت تفرض في المدن إضافة إلى ما سبق ذكره من ضرائب الأرياف ، هناك خاصة : ²

- الدنوش و العوائد، تدفع جزافيا مرتين في السنة للسلطة المركزية للدولة، و تجمع عن طريق بايات المناطق الجغرافية .

* عندما نرجع إلى مرحلة الخلافة العثمانية في الجزائر و التي دامت مدة زمنية طويلة 1518 - 1830 م ، نجد أن أشكال الحكم العثماني مختلف : 1534 - 1587 حكم الباي " باي " ، 1587 - 1659 حكم الباشوات " باشا" ، 1559 - 1671 حكم للأغوات " آغا " 1671 - 1710 م حكم الدايشات " داي" و 1710 - 1830 حكم الدايات " الداي " .

¹ معلومات مأخوذة من : مرازقة صالح " تطور السياسة الجبائية في الجزائر " - رسالة دكتوراه دولة - نظرية التنمية - جامعة قسنطينة 2003 - ص 37 ..

² أنظر : مرازقة صالح - نفس المرجع - ص 39 .

- عائدات بيت المال و يتم الحصول عليها من عدة مصادر، حيث عائدات الأملاك العقارية المملوكة للبايات، التركات و عائدات الحبوس و الأوقاف .

- ضرائب و رسوم عديدة أخرى منها الرسوم الجمركية عند المعاملات التجارية الخارجية إضافة إلى رسوم تدفعها البواخر عند توقفها على مستوى الموانئ الجزائرية و التي كانت تختلف مبالغها من حيث تبعية هذه السفن فترتفع كلما كانت ملكيتها غير جزائرية تابعة للدولة العثمانية، و غيرها من الضرائب و الرسوم الأخرى مثل " المكس " على مستغلي الأسواق العامة، الضريبة على الواردات 12.5 % و الضريبة على الصادرات 2 % زيادة على الضريبة التي كانت تفرض على اجتياح المدن و تحسب على حجم حمولة البضائع و يصل معدلها إلى 10 % على إجمالي الحمولة .

الشيء الملفت للانتباه عند قراءتنا إلى النظام الضريبي و السياسة الجبائية للجزائر خلال فترة الحكم العثماني ، أنه كان يتميز بضرائب عديدة ، تهدف إلى مد و دعم خزينة الحاكم " الداوي " ، و لم تكن للسلطة المركزية للدولة العثمانية سياسة مالية واضحة تتجسد من خلال فرض الضرائب ، سواء من حيث دعم الحياة الاجتماعية للجزائريين و تحسين ظروفهم، و لا من حيث تنفيذ سياسة اقتصادية لتعود بالنفع العام للإقليم الجزائري، الشيء الذي نرى لدى الجزائريين فكرة الرفض التام للالتزامات الجبائية بمختلف أشكالها و التي بقيت راسخة إلى يومنا هذا خاصة و أنها تدعمت خلال مرحلة الاستعمار الفرنسي 1830 - 1962م ، أين عرف الجزائريين مختلف أشكال التمييز الضريبي مع الفرنسيين ، كما سنحاول الوقوف عنده عند تحليل السياسة الضريبية خلال مرحلة الاستعمار الفرنسي للجزائر .

2- السياسة الضريبية خلال الاستعمار الفرنسي :

خلال هذه المرحلة، عرف المجتمع الجزائري، نظام مالي و اقتصادي ينبثق من السياسة الاستعمارية المباشرة، سياسية و اقتصادية و التي عرفها العالم في العصر الحديث، حيث أن الاستعمار عمل على مصادرة كل العناصر الاقتصادية للمجتمع منذ حضوره إلى أرض الجزائر عام 1830 م ، بما في ذلك الأراضي الفلاحية و الثروات الطبيعية، و تجسدت هذه السياسة بداية من سنة 1870 م بمعنى بعد 40 سنة من الاحتلال و تعميمه على كافة الإقليم، بعدما تم مواجهة مختلف أشكال المقاومة الأولى للاحتلال.

من الناحية الضريبية، بدأ الاحتلال في فرض ضرائب مرتفعة و غير عادلة على الأراضي الفلاحية الجزائرية المشغلة من طرف الجزائريين موازاة مع تطبيق العملة الفرنسية في التداول .

كما سبق ذكره فإن الاستعمار الفرنسي بدأ بالتوسع داخل الإقليم و تطلب ذلك مدة زمنية طويلة حيث يتم الاستيلاء على أراضي و ثروات المجتمع إلى غاية مجيء القانون الصادر عام 1873م و عرف بقانون وورني Worner¹ الذي تولدت عنه إجراءات عديدة تدور حول تكريس الاستعمار الاقتصادي و السياسي

¹ منقولة عن : مرازقة صالح - مرجع سابق - ص 42 .

من خلال تحديد الملكية و دعم المعسكرات و توسيع ملكية المعمرين و تحديد ملكية السكان الجزائريين الأصليين.

جاءت السياسة الجبائية للاستعمار الفرنسي تدريجيا بعد فترة من الاحتلال، حيث أنه بداية من عام 1882 م و عن طريق الغرفة الثانية للبرلمان الفرنسي تم اتخاذ قرار إلغاء جميع الضرائب و الرسوم ذات الأصل العربي الإسلامي الجزائري، و من ثم استبدالها بنظام ضريبي فرضه الاحتلال يتضمن ضرائب على الملكية العقارية المبنية و الغير مبنية زيادة على الضرائب على المداخل و الأرباح الصناعية و غيرها و كانت تتسم بعبء كبير على السكان الأصليين الجزائريين .

بعد ذلك بدأ النظام الضريبي الاستعماري يتطور بتطور الزمن و تغير الظروف فبعدها تم اتخاذ قرار الاستقلال المالي للجزائر عن السلطة المركزية الفرنسية بموجب قانون صدر عام 1900 م : حيث ظهرت جملة من الضرائب المناسبة للفترة الاستعمارية ، و لعل أهمها الضرائب على مهن الأهالي، حقوق التسجيل و غيرها ، و كل ذلك من أجل تنفيذ سياسة ضريبية ذات طابع استعماري لعدم أخذ في الحسبان الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية للسكان الأصليين من الجزائريين، العكس تماما بالنسبة للمعمرين الذين يدفعون أقل ، و يحققون أكثر من الثروات و رؤوس الأموال و المداخل، نتيجة لتوسيع ممتلكاتهم الصناعية و الفلاحية و غيرها .

بداية من سنة 1918 م ، أصبح النظام الجبائي المطبق في الجزائر نفسه المطبق في فرنسا ، بمعنى عمل الاستعمار الفرنسي على اعتماد نفس المنظومة الضريبية و تعميم نظامها الجبائي الأوربي على مستعمراتها، و هو ما ترتب عنه بالطبع، اختلال و عدم المساواة بين الفرنسيين و الجزائريين حيث تحميل و بصرامة الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة بدرجات كبيرة مقارنة بالفرنسيين داخل فرنسا أو المعمرين داخل الجزائر نظرا لاختلاف القدرة التكليفية بفروقات شاسعة .

و في هذا السياق ، تحضرنا بعض الإحصائيات عن الفترة الاستعمارية في الجزائر على طبيعة و توزيع الضرائب و مردودها المالي¹ ، ففي عام 1907 مثلا ، بلغت حصيلة الضرائب 47 مليون فرنك فرنسي من إجمالي مداخل الميزانية العامة للجزائر التي بلغت 88.2 مليون فرنك فرنسي، و حصة الضرائب المباشرة من إجمالي المداخل الجبائية 23 % مقابل 62% ضرائب غير مباشرة و الباقي 5.8 % ضرائب على الثروة.

قدر إجمالي المداخل العادية سنة 1914، 126 مليون فرنك فرنسي فيها 70 مليون فرنك مداخل ضريبية ، تضم حصة الضرائب المباشرة 13 % مقابل 66 % ضرائب غير مباشرة و 21 % ضرائب على الثروة، و خلال سنة 1927، كان إجمالي المداخل العادية للجزائر 326.7 مليون فرنك فرنسي فيها

¹ عد إلى : عبد اللطيف بن أشنهو " تكوين التخلف في الجزائر : دراسة حول حدود التنمية الرأسمالية في الجزائر - 1830 - 1962 " SNED الجزائر - 1978 - ص 191 و الصفحات الموالية.

225.3 مليون فرنك مداخيل ضريبية موزعة على التوالي 25 % ، 56 % و 19 % ضرائب مباشرة ، ضرائب غير مباشرة و ضرائب على الثروة، علما أنه إضافة إلى المداخيل العامة العادية ضمن ميزانية الجزائر هناك مداخيل الاقتراض و الأموال الاحتياطية.

و من خلال هذه المعطيات، يلاحظ بأن الضرائب الغير مباشرة مرتفعة مقارنة بالضرائب المباشرة، الشيء الذي يكشف عن إخضاع المواطنين الجزائريين إلى الضريبة و إثقال أعباءهم و إضعاف قدرتهم على المعيشة ، باعتبار أن الضرائب على الدخل و الأرباح و الثروة التي كانت حkra على المعمرين منخفضة.

ضف إلى ذلك، فان معدلات الضرائب متفاوتة بين ما هو مطبق داخل الجزائر كمستعمرة فرنسية و ما هو معمول به بفرنسا ، فالضريبة على العقارات المبنية و الغير مبنية تفرض بمعدل 5 % بالجزائر، تحفيزا للمعمرين و عملا على تشجيع سياسة توسيع المستعمرات عن طريق التملك داخل الجزائر، كما أن الضريبة الفلاحية تفرض داخل الجزائر بـ 5 % في حين تفرض بمعدل 7.20 % داخل فرنسا، و تندرج ضمن السياسة الجبائية الرامية إلى تنمية نشاط المعمرين و دعم سياسة الاعمار و تهميش السكان الأصليين، خاصة و أن الضرائب المرتفعة بفرنسا تجعل من الفرنسيين في وضعية أكثر تحفيزا لنقل أموالهم و استثمارها بالجزائر.

كما أن الجزائريين، و رغم تقليص حدود نشاطهم الاقتصادي و عدم توفرهم على رؤوس الأموال و أغلبهم طبقة كادحة يعملون بأثمان هزيلة لدى المعمرين و لا يولدون وعاء ضريبي معتبر مقارنة بالمعمرين الفرنسيين، إلا أنهم يشكلون حصة معتبرة ضمن الإيرادات الضريبية التي يجنيها المعمر داخل الجزائر، ففي سنة 1907 م بلغت نسبة الحصيلة الضريبية للجزائريين 45 % ، و في عام 1913 م بلغت النسبة 41 % مقابل انخفاض معتبر سنة 1929 م حيث بلغت 27 % و يعود ذلك إلى تخلي النظام الاستعماري على الضرائب العربية و الإسلامية القديمة ابتداء من عام 1918 م بقرار من الغرفة الثانية للبرلمان الفرنسي.

في السنوات الأخيرة من الاستعمار الفرنسي للجزائر، و بداية من سنة 1947 ، بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، بدأ النظام الجبائي الفرنسي يعرف تطورا و تغيرا في تركيبته و هو الذي طبق أيضا على الجزائر باعتبارها مقاطعة فرنسية حسب النظام الفرنسي الاستعماري، حيث ظهرت ضرائب جديدة لم تكن معروفة قبل هذا التاريخ، و من الأمثلة على ذلك الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على المرتبات و الأجور ، و بقيت السياسة الضريبية الفرنسية بالجزائر تدور حول تحفيز المعمرين على التملك و الاستثمار في الاقتصاد الجزائري ، بدليل أن فرنسا عرفت إصلاحات عديدة في المنظومة الجبائية الفرنسية لكن لم يتم اعتمادها في الجزائر نظرا لخصوصية هذه المنطقة ، خاصة أن السكان الأصليين يقطنون الأرياف و اغلبهم عمال كادحين لدى المزارع الفرنسية ، و أن المعمرين يعرفون تحفيظات ضريبية من خلال تخفيض

الأعباء و حثهم على النشاط بالجزائر، و مثال ذلك إدخال الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص المعنويين دون تطبيق ذلك في الجزائر، و جاء بعدها إصلاح الضريبة على الإنفاق عام 1960 م ، و لم يتم اعتمادها في الجزائر كون هذه الضريبة تتطلب اقتصاد منظم و ذو بنية قوية لنجاح نظام الرسم على القيمة المضافة وليد هذا الإصلاح .

3- السياسة الجبائية في ظل الدولة المستقلة 1962 – 1992 :

بعد حصول الجزائر على الاستقلال السياسي بعد أزيد من قرن و ثلاثون سنة من الاحتلال، فلقد عملت تدريجيا على بناء هيكل الدولة المستقلة من مختلف جوانبها و من الناحية الضريبية فان ذلك عرف عدة مراحل إلى غاية التحولات الاقتصادية نهاية الثمانينات و بداية التسعينات.

3-1- خلال السنوات الأولى و إلى غاية 1976 :

من المعروف أنه بعد حصول الجزائر على استقلالها التام عام 1962 ، بعد فترة من الاحتلال دامت 132 سنة، متسمة بأبشع مظاهر الاستعمار الاقتصادي، الاجتماعي و السياسي لذلك عرفت المرحلة الأولى من الاستقلال وضعية اجتماعية و اقتصادية جد مندثرة و نظام سياسي غير محدد المعالم.

الضعف الاقتصادي و الاجتماعي و كذا السياسي فرض على السلطات العامة غداة الاستقلال، التفكير في مسايرة الأوضاع و البحث عن نقطة بداية للنهوض بالاقتصاد الوطني و لم يكن في وسعها التفكير في بناء و إرساء نظام قانوني متكامل ليسمح بتسيير شؤون البلاد في مختلف المجالات ، لذلك صدر قانون عام 1962 بموجبه تم الأمر باعتماد الجانب القانوني و التشريعي الذي خلفه الاستعمار الفرنسي إلى غاية بناء تدريجي لمنظومة قانونية و تشريعية ملائمة و تستجيب للوضع الخاص بالجزائر من الناحية الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية و هنا استثنى القانون النصوص التشريعية المكرسة للاستعمار الفرنسي و النصوص التشريعية التي فيها تمييز عنصري أو تلك التي تمس بالسيادة الوطنية الداخلية أو الخارجية للدولة الجزائرية¹ .

في هذا السياق، نلاحظ من خلال قانون المالية لسنة 1963، ينص في مواد المتعلقة بالضرائب المباشرة و الغير مباشرة على مجموعة من الضرائب التي تركها الاستعمار الفرنسي مثل المساهمة العقارية ، الدفع الجزافي، الرسم على رقم الأعمال و غيرها، فالجدول الموالي يوضح لنا بنية الضرائب المباشرة ضمن المنظومة الجبائية الجزائرية غداة الاستقلال :

¹ القانون رقم 62 – 157 المؤرخ يوم 31 ديسمبر 1962 ، المتضمن تمديد التشريع الحالي إلى غاية مستجدات لاحقة .

جدول 18 – الضرائب المباشرة عام 1963 :

البلديات الجنوبية	مختلف المناطق	الضرائب المباشرة
10 %	15 %	المساهمة العقارية – ممتلكات مبنية
10 %	15 %	المساهمة العقارية – ممتلكات غير مبنية
10 %	15 %	الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية
6 %	8 %	- الخواص و شركات الأشخاص
		- الحرفيين و النشاط المشابه
		- شركات الأموال
45 %	45 %	* معدل عادي
25 %	25 %	* معدل منخفض
/	15 %	الضريبة على الاستغلال الفلاحي
10 %	15 %	الضريبة على الأرباح غير تجارية
10 %	15 %	الضريبة على الأجور و الرواتب

المصدر : قانون المالية لسنة 1963 – المادة 13

بالنسبة للضرائب الغير مباشرة مثلها مثل الضرائب المباشرة ، فقد تم مواصلة تطبيق نظام الرسم على رقم الأعمال حيث الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP ، مع تعديل في معدلات فرضه فالمعدل 13.5 % أصبح 15 % و المعدل 6.5 % حول إلى 6.8 % إضافة إلى رفع المعدل 22.1 % إلى 22.9 %¹ ، هذا بالإضافة إلى اعتماد نظام الرسم على الصادرات بمعدل منخفض 1.50 % و اعتماد أيضا لنظام الضريبة الغير مباشرة و مواصلة العمل به فيما يتعلق بالرسوم التي تفرض على بعض المواد مثل التبغ، و المشروبات الكحولية و غيرها.

تجدر الإشارة إلى أن السياسة الجبائية للجزائر غداة الاستقلال، عبارة عن سياسة مبتدئة طالما أن الفترة انتقالية من دولة مثقلة بتركات المستعمر الفرنسي إلى دولة تسير في طريق البناء الاقتصادي و السياسي و المالي ، و من ثم فالهدف الرئيسي للسياسة الضريبية هو ضمان حد أدنى من الموارد المالية من أجل بناء مجتمع و التحرر من مخلفات الاستعمار و لعل الدليل على ذلك انتهاء سياسة الرفع من الأعباء الضريبية، و نلاحظ من خلال قراءتنا للقوانين المالية الخاصة بالسنوات الأولى للاستقلال حيث تم اعتماد سياسة مالية للغرض المالي البحث و التي تعتمد على الوعاء الأكثر سهولة في الإخضاع و هو الرواتب و الأجور ، مما أدى إلى أحداث اللا عدالة و اضطرابات في صفوف الطبقة العاملة، و تسرب اليد العاملة من القطاع العام و حتى من القطاع الاقتصادي فأدى ذلك إلى الأثر العكسي و هو انخفاض معتبر في الضرائب المباشرة التي كانت تعتمد أكثر على ضريبة العمل .

¹ المادة 27 من قانون المالية لسنة 1963 .

و من ثم فان التحويلات التي قامت بها السلطات الجزائرية في بداية الاستقلال و التي كانت تهدف إلى جلب موارد مالية كافية لدعم سياسة النهوض بأجهزة الدولة و بناء هياكل قاعدية، تتضح لنا من خلال قوانين المالية لهذه المرحلة :

- من خلال قانون المالية سنة 1963¹ ، فرض الدفع الجزافي على المرتبات و الأجور بمعدل 5 % مدعم بإخضاع إضافي يتحمله العمال و الموظفين، بمعدلات تتراوح بين 80 % و 100 % على أجر سنوي يتراوح بين 24.000 فرنك جديد و 48.000 فرنك جديد بمعنى :

* 80 % بالنسبة للرواتب السنوية التي تزيد عن 22.000 فرنك و تقل عن 27.000 فرنك.

* 85 % بالنسبة للرواتب السنوية التي تزيد عن 27.000 فرنك و تقل عن 30.000 فرنك.

* 90 % بالنسبة للرواتب السنوية التي تزيد عن 30.000 فرنك و تقل عن 36.000 فرنك.

* 95 % بالنسبة للرواتب السنوية التي تزيد عن 36.000 فرنك و تقل عن 48.000 فرنك.

* 100 % بالنسبة للرواتب السنوية التي تزيد عن 48.000 فرنك .

- اعتماد الضريبة التكميلية على إجمالي المداخيل و التي تم إخضاعها عن طريق نظام الضريبة المتعددة و ذلك بمعدلات مرتفعة من 6 % إلى 75 % كمعدل أقصى حيث تم إعفاء الدخل المقدر بـ 2.200 فرنك جديد و يكون المعدل الأقصى 75 % على الدخل الذي يزيد عن 70.000 فرنك جديد².

- خلال قانون المالية لسنة 1964 تم إدراج رسم نسبي على الأجور يفرض بمعدل 1 % على الأجر الذي يقل عن 500 فرنك، و بمعدل 2 % على الأجر الذي يتراوح بين 500 و 1.000 فرنك جديد، و 3 % على الأجر الذي يزيد عن 1.000 فرنك على أن يتم خصمه من الضريبة التكميلية على الدخل .

- باقي التعديلات فكانت تخص إما تغيير المعدلات للضرائب المكونة للنظام الجبائي أو تغييرات في الوعاء الضريبي، تماشيا مع المرحلة الحرجة للقطاعات الاقتصادية و الاجتماعية، في انتظار بناء اقتصاد جزائري واضح المعالم يقابله بناء نظام ضريبي بقوانين ضريبية واضحة تسمح بتجسيد السياسة الضريبية المناسبة لخطط التنمية الاقتصادية، طالما أن الهدف الرئيسي للسياسة الضريبية في المرحلة الأولى هو رفع المردود المالي لصالح الخزينة العمومية و الجدول التالي يبين تطور الإيرادات المالية خلال الأربع سنوات الأولى من الاستقلال :

¹ القانون رقم 63 . 157 - ذكر سابق .

² المادة 23 من قانون المالية لسنة 1964 .

جدول 19 تطور الحصيلة الضريبية 1963 – 1966 :

الوحدة- ألف د.ج

1966			1965			1964			1963			الضرائب
% التطور	%	المبلغ	% التطور	%	المبلغ	% التطور	%	المبلغ	% التطور	%	المبلغ	
23 +	29	691.021	- 2	24	560.697	21 +	25	576.139	/	25	475.954	الضرائب المباشرة
35 +	04	93.903	-24	03	69.366	22 +	4	92.269	/	4	75.428	التسجيل و الطابع
7 -	31	752.154	7 +	34	816.194	23 +	33	759.529	/	32	615.169	الضرائب على رقم الأعمال
6 -	27	648.432	17 +	29	689.741	2 +	28	640.255	/	33	625.977	الضرائب غ مباشرة
- 14	09	206.643	9 +	10	239.624	93 +	10	218.859	/	06	113.000	الجمارك
0.6 +	100	2.392153	4 +	100	2.375.622	20 +	100	2.287.050	/	100	1.905.528	المجموع

المصدر : إعداد شخصي من خلال المعطيات المحصل عليها من وزارة المالية .

من خلال الجدول المبين أعلاه، و الذي يوضح لنا تطور الإيرادات الضريبية للجزائر خلال أربع سنوات من الاستقلال الاقتصادي و السياسي ، نجد أن الإيرادات العامة تتشكل بنسبة أكبر من الضرائب الغير مباشرة ، فالضريبة على رقم الأعمال مضاف لها الضرائب الغير مباشرة الأخرى تمثل 65 % عام 1963 ، 61 % عام 1964 ، 63 % عام 1965 و 58 % عام 1966م و النسب المتبقية توزع على الضرائب المباشرة و حقوق الجمارك ، و يعود ذلك طبعاً إلى ضعف المداخيل و النشاط الاقتصادي كما أن الجدول يبين بأنه ما عدا سنة 1964 التي عرفت تطور في الإيرادات الضريبية الإجمالية بـ 20 % ، فإن باقي السنوات عرفت تطور ضعيف في الإيرادات العامة الجبائية، حيث سجلت 4 % عام 1965 و 0.6 % عام 1966 و من ثم يمكن الجزم بان الهدف المالي للدولة لم يتحقق ، و يعود ذلك إلى عدة أسباب منها بطء النشاط الاقتصادي ، ضعف الاستثمارات المولدة للوعاء الضريبي من عمالة، إنتاج أرباح و مداخيل ، زيادة عن عدم قابلية المجتمع لظروفه الاقتصادية الصعبة ، لمختلف الاقطاعات بما فيها الضرائب المرتفعة على الرواتب و الأجور .

كما أن السياسة الضريبية خلال المرحلة الأولى من الاستقلال عرفت استعمالاً هاماً من طرف السلطات الجزائرية بديل استعمالها لمبدأ مسار التنمية الاقتصادية و ذلك عن طريق إدماج سياسة التحفيز الضريبي عن طريق قوانين الاستثمار ، الأول سنة 1963 ، و الثاني عام 1966 ، و كلاهما أديان بوضوح ميول الدولة إلى تبني النظام الاقتصادي العمومي الذي عرف فيما بعد بالنظام الاشتراكي .

فقانون الاستثمارات لسنة 1963، كان يهدف أساساً إلى " التعريف بالضمانات العامة و الأولويات

المرتبطة بها كذلك الإطار العام لتدخل الدولة في مجال الاستثمارات " 1 كما أن هذا القانون أوضح مبدئياً منح الامتيازات الضريبية لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية و رؤوس الأموال الأجنبية ، و كذا القطاع الاقتصادي الخاص .

أما قانون الاستثمارات لسنة 1966، فمثله مثل قانون 1963 ينص على تحفيزات ضريبية هامة لفائدة القطاع العام و المؤسسات الأجنبية و كذا القطاع الخاص ، حيث أبدى صراحة بأن " الأشخاص الطبيعيين و المعنويين سواء كانوا جزائريين أو أجانب بإمكانهم عن طريق اعتماد، إنشاء أو تطوير مؤسسات صناعية أو سياحية بزيادة تجهيزات الإنتاج في صالح الأمة ، فهم بذلك مستفيدين من كل أو جزء من الضمانات و التحفيزات "2.

و تشمل السياسة الضريبية جملة من التحفيزات المدرجة في شكل إعفاءات جزئية أو كلية ، دائمة أو مؤقتة و تمس مختلف الضرائب و الرسوم ، بغية استعمال الضريبة كأداة من بين جملة من الشروط الأخرى ، لإرساء قاعدة استثمارية بوسعها النهوض بالاقتصاد الوطني الذي تم إضعافه من قبل الاستعمار الفرنسي، و من بين هذه الضرائب، الضريبة على رأس المال مثل حقوق التسجيل، الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية إضافة إلى الضرائب على رقم الأعمال و جباية العمل .

للإشارة فإن أهداف السياسة الضريبية المدرجة ضمن القانون الخاص المتعلق بالاستثمارات خلال تلك الفترة كان يهدف إلى تحقيق غايات محددة منها، استقطاب الخبرات الأجنبية في ميدان الصناعة و السياحة و الخدمات ، زيادة عن التشغيل، ترقية المستوى الاجتماعي و إدماج رأسمال معتبر في الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى ترقية مختلف مناطق الوطن لا سيما المناطق المعزولة و الصحراوية منها .

ما يمكن استخلاصه حول السياسة الضريبية خلال الستينات أنها كانت تندرج ضمن تحقيق موارد مالية عامة للدولة ، دعم و بعث القطاع العام و فتح المجال نحو الأجانب لأغراض اقتصادية محددة بحيث كانت الشركات الأجنبية تتدخل في حدود الشراكة و برامج المؤسسات العمومية، مع عدم ترك المجال مفتوحاً أمام المبادرات الخاصة .

دخلت الجزائر بداية السبعينات، مرحلة المخططات التنموية، ابتداء من المخطط الرباعي الأول 1970 – 1973 ، و كان لابد من بناء قاعدة جبائية تتلاءم مع هذه المخططات حيث أن الهدف الأساسي للمخطط التنموي كان تغيير البنية الاقتصادية للدولة التي عاشتها البلاد خلال السنوات الأولى من الاستقلال عن طريق توزيع عادل للمداخل توافقا مع زيادة القدرات المالية للدولة و من ثم فانه لتحقيق هذا الغرض لابد من رفع الإيرادات الجبائية دون أن تمس بالتحفيز على الاستثمار و العدالة الاجتماعية و من بين الإجراءات

¹ القانون رقم 63 – 270 المؤرخ يوم 26 جويلية 1963 المتعلق بقانون الاستثمارات الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 53 ليوم 2 أوت 1963 .

² الأمر رقم 66 – 284 المتعلق بقانون الاستثمارات و المؤرخ يوم 15 سبتمبر 1966 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 80 سبتمبر 1966.

الضريبية التي تتلاءم مع اقتصاد يؤدي الخدمات العامة و يعمل على العدالة في إشباع الحاجات عن طريق الميل نحو الاستثمار العمومي ببناء قاعدة صناعية و فلاحية قوية، و التي تبنتها الجزائر خلال السبعينات¹ الحرص على ربط المردودية المالية للدولة عن طريق الجباية العادية من خلال خاصة :

- التحكم في ممارسة المهن الحرة عن طريق إلغاء النظام الجزافي و تبنى نظام التصريحات المراقبة - système de la déclaration contrôlée ابتداء من قانون المالية لسنة 1970 .

- إعادة تصنيف و ترتيب السلع و المنتجات الخاضعة للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بحيث إخضاع المنتجات إلى المعدلات من الأسفل إلى الأعلى حسب درجة أهميتها الاقتصادية و الاجتماعية، و يهدف هذا الإجراء خاصة ذلك الذي تم اتخاذه بموجب قانون المالية لسنة 1971، حيث أن المنتجات تخضع للمعدل العام 20 % في حين أن بعض المنتجات تخضع إلى المعدلات المرتفعة 30 % و 40 % .

- ترقية القطاع الفلاحي في إطار مخطط النهوض به من طرف السلطات الجزائرية خلال السبعينات ، تطلب إجراء ضريبي مفاده إلغاء بموجب قانون المالية لسنة 1963 للضرائب الفلاحية منها الضريبة على الأرباح الفلاحية و الضريبة على النشاط الفلاحي و إنشاء ضريبة جزافية فلاحية " CFA " التي تم تعميمها على القطاع بداية من سنة 1972 م حيث كانت في البداية تساير المستثمرات الفلاحية المسيرة ذاتيا، و كل ذلك بهدف إحداث تنمية مستدامة في قطاع الفلاحة .

غير أن النتائج السلبية لقطاع الفلاحة خلال سنوات 1970 – 1975 م جعلت من السلطات الجزائرية اعتماد سياسة جبائية خاصة بهذا القطاع الحيوي و تتمثل في إعفاءه من الضريبة تدعيما لسياسة النهوض بالقطاع غير أن العامل الجبائي وحده لا يكفي لمثل هذه السياسات بالرغم من أن قانون المالية لسنة 1975 م، أعفى النشاط الفلاحي من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج " T UGP "، الممارس على مستوى القرى الفلاحية و هي سياسة إصلاحية كبيرة قامت بها الجزائر آنذاك .

- التحكم في العقار سواء المبني أو الغير مبني عن طريق سياسة ضريبية محكمة تمثلت في إنشاء ضريبة خاصة على فوائض القيمة المحققة عند التنازل عن العقارات² .

3-2- السياسة الضريبية للفترة 1975 – 1980 :

من ميزات هذه المرحلة أن الاقتصاد الجزائري عرف بناء قاعدة صناعية ضخمة من خلال الاستثمارات العمومية و بناء شركات وطنية كبرى، مع الاعتماد على الملكية العامة و توزيع عادل للثروات " نظام اقتصادي اشتراكي ، و مركزية التسيير الاقتصادي – بمعنى اقتصاد يعتمد على المركزية في التخطيط - une économie de planification centralisée " و من ثم تبنى سياسة الاستقلال الاقتصادي

¹ الإجراءات الضريبية للفترة بعد 1970 ، مأخوذة من القوانين المالية لهذه السنوات .

² المادة 21 من قانون المالية لسنة 1975 .

التام، بعد سلسلة التأمينات الاقتصادية الكبرى* و إعداد ميثاق الجزائر عام 1976 المسجد للاقتصاد العمومي المخطط و المركزي . و منه فان تحقيق أهداف الدولة يتطلب إعداد أجهزة صلبة تتماشى و متطلبات المرحلة بما فيها سياسة ضريبية تتلاءم و الاقتصاد المركزي الذي يعتمد على المؤسسات العمومية و تدخل شاسع للدولة و على التخطيط للبرامج الاقتصادية الكبرى، و بداية الإصلاح الجبائي اعتقادا بان النظام الضريبي إحدى ركائز التنمية الكبرى، هو إنشاء القوانين الضريبية الجزائرية و المتمثلة :

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الأمر رقم 76 / 101 المؤرخ يوم 30 ديسمبر 1976.
- قانون الضرائب الغير مباشرة بموجب الأمر رقم 76 / 104 ليوم 09 ديسمبر 1976 .
- قانون الرسم على رقم الأعمال بموجب الأمر رقم 76 / 102 المؤرخ يوم 09 ديسمبر 1976 .
- قانون التسجيل و الطابع بموجب الأمر رقم 176 / 105 المؤرخ في يوم 09 ديسمبر 1976 .

ابتداء من سنة 1977، حاولت السلطات الجزائرية وضع نظام ضريبي يساعد على التنمية المنتهجة ، فالمؤسسات العمومية الكبرى مثل الشركة الوطنية لنقل المسافرين ، الشركة الوطنية للحديد و الصلب ، الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية و غيرها، أصبحت بموجب قانون المالية لسنة 1977 تخضع بدلا من الضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية إلى المساهمة الوحيدة الإجمالية CUG و التي تعوض بقية الضرائب و الرسوم الأخرى¹ ، و هذا بغية مساعدة و بعث سياسة النمو الاقتصادي لهذه الشركات التي يعتمد عليها في بناء اقتصاد اشتراكي قوي ، و يحقق الأهداف الاجتماعية و المالية للدولة .

زد على ذلك فإن الفترة 1975 – 1980 تميزت باعتماد الدولة على الإيرادات البترولية بدرجة أكبر و ما ساعد على ذلك الزيادة الهامة في أسعار البترول بعد سنة 1975، و الدليل على ذلك رفع الجزائر لحجم استثماراتها في القطاع خلال تلك الفترة² إلى أزيد من 60 مليار د.ج بين 1975 و 1977 و فيما يتعلق بالجبائية البترولية، فقد بينت الأرقام في ميزانية الدولة اعتماد هذه الأخيرة على الإيرادات الآتية من القطاع، فشكلت حصة الجبائية البترولية إلى إجمالي الجبائية الجزائرية نسبة تفوق 50 % خلال سنوات 1975 – 1979 ، حيث 58 % عام 1975، 57 % عام 1976 ، 56 % عام 1977 و ارتفعت إلى 59 % عام 1979 و إلى 65 % عام 1980³ .

* عملت الجزائر على تأميم القطاعات الاقتصادية الحيوية منها تأميم المناجم عام 1966 و المحروقات عام 1971 .
¹ المواد 30 و 31 من قانون المالية لسنة 1977 تنص على أن الشركات الوطنية الكبرى تخضع إلى ضريبة وحيدة CUG ، تعوض الضرائب التالية الدفع الجزافي VF ، الرسم على النشاط التجاري و الصناعي TAIC ، الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية IBIC ، الرسم الوحيد الإجمالي TUGP ، و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TUGPS .
² راجع الدكتور أحمد هني " اقتصاد الجزائر المستقلة " ديوان المطبوعات الجامعية – 1991 ص 24 .

³ Mohamed cherif ainouche « La fiscalité instrument de développement économique » thèse d'état – Université d'Alger – 1991 P 246.

3-3- السياسة الضريبية خلال الثمانينات و إلى غاية إصلاح 1992 م :

من الخصائص الاقتصادية للجزائر بداية من الثمانينات، حيث انطلق المخطط الخماسي الأول ، هو أن الأسعار البترولية عرفت انخفاض تدريجي إلى غاية الأزمة البترولية لسنة 1986 م، أين استدعى مراجعة السياسة الاقتصادية و المالية للدولة ، و في هذا السياق عرفت ميزانية الدولة وضعيات حرجة بسبب انخفاض الإيرادات الجبائية المشكلة بدرجة أكبر من الجباية البترولية، مما فرض إعادة النظر في تركيبة الإيرادات العامة لإعطاء درجة أكبر من الاهتمام بالجباية العادية، و الجدول التالي يبين تراجع حصة الجباية البترولية ضمن إجمالي الإيرادات العامة :

جدول 20 – تطور الإيرادات الجبائية بين 1980 – 1987 :

و/ مليار د.ج

السنوات	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987 تقديري
إجمالي الإيرادات المالية ¹	76.09	98.52	95.48	107.10	130.96	139.93	131.41	139
إجمالي إيرادات جبائية ²	64.05	84.10	77.99	86.80	100.25	104.80	91.01	92.08
إيرادات جبائية بترولية	37.66	50.95	41.46	37.70	43.84	46.78	21.44	20.48
إيرادات جبائية عادية	20.89	26.75	29.93	39.40	43.41	45.51	51.07	55.72
إيرادات الجماعات المحلية	5.50	6.40	6.60	9.70	13	12.51	15.5	15.88
إيرادات غير جبائية	3.04	4.02	4.19	7	12.91	13.73	17.30	16.92
رسوم شبه جبائية	9	10.4	11.30	13.30	17.80	21.40	26.10	30

المصدر : معلومات من السلطات الجزائرية :

Rapport du FMI « Algérie – La reforme fiscale – contribution à la réflexion »

1- Août 1988- P 61 .

1- إجمالي الإيرادات المالية = إجمالي الإيرادات الجبائية + إيرادات غير جبائية + رسوم شبه جبائية.

2- الإيرادات الجبائية = جباية بترولية + العادية + الإيرادات الجبائية المحلية .

فالجدول المبين أعلاه يبين تماما بعد منتصف الثمانينات، تراجع كبير في الجباية البترولية التي تعتمد على وعاء الإنتاج البترولي الذي يعرف بدوره انهيار كبير نتيجة لانخفاض الأسعار، لهذا نجد أن الجباية العادية و رغم ضعفها، حاولت السلطات الجزائرية الرفع منها عن طريق إصلاحات جبائية لتعويض ناقص

القيمة La moins valus في الإيرادات الجبائية البترولية، و نلاحظ من خلال الجدول الارتفاع المستمر في هذه الإيرادات منذ سنة 1980 و إلى غاية 1987 م في حين أن نسبة الجباية البترولية انخفضت من 58.79 % عام 1980 إلى 22.24 % سنة 1987 م نسبة إلى إجمالي الإيرادات الجبائية للدولة.

و الملفت للانتباه في الجدول المحدد للإيرادات المالية العامة للدولة خلال الثمانينات، هو تطور الجباية المحلية التي تعكس حصة الجماعات المحلية من الإيرادات الضريبية وفقا للتشريع الجبائي لتلك المرحلة، فالجدول يبين تزايد مستمر لهذه الإيرادات من 5.5 مليار د.ج عام 1980 إلى 15.88 مليار د.ج عام 1987 أي تطورت من نسبة 8.58 % إلى 17.24 % فالسياسة الضريبية للدولة خلال هذه المرحلة ركزت على التنمية المحلية، برفع قدرات الجماعات المحلية خاصة البلديات من أجل خلق تنمية اقتصادية محلية تستجيب إلى التطلعات لتلك المرحلة، و الجدول الموالي يبين لنا حصة الجماعات المحلية من مختلف الضرائب و الرسوم :

جدول 21 – توزيع الإيرادات بين الدولة و الجماعات المحلية خلال الثمانينات (%) :

ملاحظات	صندوق التضامن	البلدية	الولاية	الدولة	
/	/	/	/	100 %	الضريبة على الأرباح . BNC BIC
/	/	/	/	100 %	الضريبة التكميلية على الدخل
معدل 2.55 %	0.01 %	1.66 %	0.88 %	/	الرسم على النشاط التجاري و الصناعي
معدل 6.05 %	0.03 %	5.12 %	0.90 %	/	الرسم على النشاط غير التجاري
/	/	100 %	/	/	الرسم العقاري
/	/	100 %	/	/	رسم التطهير
/	/	/	/	100 %	الضريبة على الأجور ITS
/	/	/	/	100 %	الضريبة على فوائض القيمة
/	/	50 %	/	50 %	الضريبة الوحيدة على النقل الخاص
/	/	50 %	/	60 %	حقوق على نشاط الصيد
معدل 4 %	/	2 %	0.5 %	1.5 %	المساهمة الوحيدة الفلاحية
/	100 %	/	/	/	الدفع الجزافي
/	/	/	/	100 %	التسجيل و الطابع
/	5 %	/	/	95 %	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
/	/	100 %	/	/	الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات
/	100 %	/	/	/	حقوق خاصة على الطاقة
/	100 %	/	/	/	حقوق خاصة على مواد صيدلانية

المصدر : Rapport FMI du 1 Août 1988 - OP CIT P 60

من خلال الجدول أعلاه، يتضح سياسة الدولة المنتهجة خلال تلك الفترة نحو دعم الجماعات المحلية، خاصة البلديات التي تعتبر خلية التنمية المحلية و منه التنمية الاقتصادية العامة عندها ترفق ببرامج وطنية للتنمية لما تكتسبه البلدية من حصة جبائية زيادة على حصة الدولة و الجماعات المحلية الأخرى. و ضمن سياق الإيرادات الضريبية من خلال إحصائيات فترة الثمانينات فإن السياسة الجبائية للدولة بغية التنمية الاقتصادية تجلت من خلال عدة إجراءات هامة، و لعل أهمها :

3-3-1- إجراءات ضريبية من خلال قانون الضرائب :

و من بينها، نصوص جبائية تهدف إلى تشجيع الصادرات بإعفاء الأرباح المحققة من هذه العمليات، كما أن إعادة توزيع الثروة، و تحقيق العدالة الجبائية عرفت اهتمام النظام الجبائي الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 1983 الذي تضمن عدة رسوم خاصة و أنها تفرض على المداخيل العليا التي تتجسد فيها أملاك الرفاهية مثل السيارات و المساكن الفخمة و غيرها رغم أنها ألغيت لصعوبات التطبيق بموجب قانون المالية لسنة 1985 م و استبدالها برسم يفرض على السيارات و التأمين عليها.

و لتعويض نقص القيمة في الجباية البترولية ، عملت السياسة الضريبية للدولة على دعم الجباية العادية بزيادة جملة من الضرائب أهمها ما جاء خلال قانون المالية لسنة 1985 م حيث الرسم على التأمين، و الضريبة على الإيداعات المجهولة Bon de caisse anonyme زيادة على رفع المعدل الضريبي على المؤسسات الأجنبية من 4 % إلى 6 % كذلك الضريبة على دخل نشاطات الترقية العقارية 25 % بموجب قانون المالية لسنة 1986 م .

قانون المالية لسنة 1987 أحدث عدة تعديلات تهدف إلى رفع الإيرادات الجبائية و تنفيذ السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، و من بينها رفع معدل الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية إلى 55 % بدلا من 50 % و إدخال النشاط الفلاحي في المساهمة من خلال إنشاء الضريبة الفلاحية الوحيدة CAU ، على أن تمس نشاطات فلاحيه ربحية معينة كتربية الدواجن و الحيوانات المختلفة .

لقد تم اعتماد ضريبة على المباني الفخمة قصد رفع مساهمات ذوي المداخيل العليا و الممتلكات من خلال قانون المالية لسنة 1987 ، و تفرض هذه الضريبة بمعدلات تصاعدية حسب قيمة المبنى ، فمن 5 % عندما يكون للمبنى قيمة 2.000.000 د.ج ، و لا يفوق 3.000.000 د.ج إلى 50 % عندما يفوق المبنى قيمة 5.000.000 د.ج ، على أن تدعم إيرادات هذه الضريبة خزينة البلديات بنسبة 50 % و الباقي لصالح خزينة الدولة .

و لدعم القطاع الفلاحي، تم إعفاء المواد الموجهة لتغذية الحيوانات من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج حتى يتمكن الفلاحون من تخفيض تكاليف الإنتاج و بالتالي تشجيعهم على النشاط و تخفيض أسعار اللحوم و هي سياسة اقتصادية و اجتماعية.

يبقى و أن الضغط الجبائي عرف تطورا هاما نظرا للسياسة الضريبية الرامية إلى تدعيم الجباية العادية و تعويض النقص في الجباية البترولية بدليل عدد الضرائب المنشأة، خاصة ارتفاع كبير في معدل الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية 55 % ، حيث استمر نفس النظام إلى غاية الإصلاحات الجذرية للجباية الجزائرية ابتداء من سنة 1992 م، فقوانين المالية لسنوات الثمانينات و إلى غاية 1991 م، أحدثت تعديلات و دعمت ضرائب عديدة بهدف الإيرادات المالية بالدرجة الأولى مع ما يتماشى و السياسة الاقتصادية للدولة، و منها المراجعات في الضريبة على الأجور، الضرائب على الأملاك العقارية، الضريبة على الأرباح، الرسوم على العربات و غيرها من الضرائب و الرسوم الأخرى.

3-3-2- إجراءات ضريبية ضمن سياسة دعم الاستثمار :

و هو الجانب الاقتصادي للسياسة الضريبية الجزائرية المعتمدة خلال سنوات الثمانينات، و نلتمس في هذه المرحلة صدور قانونين للاستثمار، أولهما صدر سنة 1982 و ثانيهما صدر سنة 1986 م و المؤكد أن قانون الاستثمار يركز بالأساس على الضريبة كأداة تشجيع و تحفيز الاستثمار.

تجدر الإشارة إلى أنه ابتداء من سنة 1982 م، بدأ الاقتصاد الوطني يعرف تصورا جديدا، و هو الإبقاء على المؤسسة العمومية كعمود الاقتصاد و لكن دعم التنمية المستدامة يتطلب التفتح على القطاع الخاص و الاستثمار الأجنبي .

و لتحقيق سياسة إدماج هذين القطاعين ضمن سياسة التنمية الاقتصادية الشاملة، كان و لابد من إدماج السياسة الضريبية لتنفيذ هذه السياسة الاقتصادية.

بداية ، تم إصدار قانون استثمارات خاص بالقطاع الوطني الخاص¹ ، و الذي كشف عن نية السلطات الوطنية في إدماج تدريجي لهذا القطاع من خلال تحديد الإطار الاقتصادي و القانوني لتدخله في مجال النشاط بحيث حدد النشاطات الاقتصادية الأولوية و التي تتمتع بتحفيزات ضريبية بالغة الأهمية و خاصة² :

- الصناعات الصغيرة و المتوسطة أو الصناعات المكتملة للمؤسسات الاقتصادية العمومية خاصة التحويلية منها.

- نشاطات متعلقة بتقديم الخدمات خاصة المتعلقة بالإصلاح الصناعي و صيانة الآلات .

- نشاط الصيد، الفنادق و السياحة.

- السكن و الأشغال العمومية.

- قطاع نقل البضائع و الأشخاص.

¹ راجع القانون 82 - 11 المؤرخ يوم 21 أوت 1982 المتعلق باستثمارات القطاع الخاص الوطني.

² Voir : Mohamed Benlakhel « fiscalité et investissement » - édition ENAP - ENAC - Tome 2 - 1987 - P62 et 63.

حيث أن بعض النشاطات لم يتم ذكرها ضمن القانون 82 - 11 المتعلق باستثمار القطاع الوطني الخاص، كونها تسيير وفقا لقوانين خاصة مثل المهن الحرة، الفلاحة، التجارة و النشاطات الحرفية. و لقد أتبعت السياسة الضريبية مسار التنمية الاقتصادية من خلال الانفتاح على القطاع الخاص، بحيث نص هذا القانون على امتيازات معتبرة لفائدة الخواص الذين يزاولون إحدى هذه النشاطات، و من أهم هذه الامتيازات ، إعفاءات جزئية 50 % من الأرباح و لمدة مؤقتة تصل إلى 5 سنوات من الضريبة على الأرباح زيادة على الإعفاء من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج عند شراء المواد و التجهيزات كذلك إعفاءات أخرى تمس الدفع الجزافي و الرسم على الخدمات إضافة إلى إعفاء كلي و دائم عند التصدير .

ما يلاحظ أن القطاع الخاص بدا من سنة 1982 م و من خلال نصوص قانون 82 - 11 أنه لم يستفيد من مجال واسع للنشاط الاقتصادي بدليل، النشاطات البسيطة كالبناء و الفلاحة و النقل و الصيد و السياحة و الممارسة التجارية الضرورية بحيث استثنى من الصناعات الأساسية و القاعدية بحكم مبدأ الملكية العامة لوسائل الإنتاج التي انتهجتها الجزائر خلال السبعينات و الثمانينات في إطار نظام اشتراكي كخيار اديولوجي يهدف إلى توزيع عادل للثروة ، و تكفل الدولة بحاجيات المجتمع، لذلك نجد أن المؤسسات الاقتصادية العمومية التي تمثل القطاع العام ، هي العمود الفقري للاقتصاد الوطني، و لقد عرفت ما يسمى بإعادة الهيكلة *La restructuration* ، ابتداء من سنة 1982 م، و كانت بدورها تخلص بدعم كبير من الدولة عن طريق السياسة الضريبية، بدليل جملة الامتيازات الضريبية التي كانت تستفيد منها، حيث إعفاءات مؤقتة تصل إلى 5 سنوات من الضرائب على الأرباح، الأجور ، و النشاط الصناعي و التجاري، زيادة على إعفاء الوحدات التابعة بصفة دائمة عندما تتواجد بالجنوب الجزائري.

فيما يخص الاستثمار الأجنبي، فكان يؤسس في إطار الشركات الاقتصادية المختلفة *sociétés d'économie mixte* ، حيث تدخل في شراكة اقتصادية مع الشركات العمومية الوطنية من أجل دعمها تكنولوجيا و رفع قدراتها الاقتصادية الإنتاجية¹ على أن لا يتجاوز رأسمالها ضمن رأسمال شركة الاقتصاد المختلط 49 % ، لتبقى سلطة القرار و التسيير للشركات الوطنية.

مثلها مثل باقي المؤسسات الوطنية، كانت الشركات المختلطة بموجب القانون المنظم لها 82- 13 ، تحضى بامتيازات ضريبية هامة، جزئية أو كلية دائمة أو مؤقتة حسب الحالة، و تمس الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، الرسم على النشاط، الدفع الجزافي و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج².

¹ راجع القانون 82 - 13 الموافق ليوم 28 أوت 1982 المتعلق بتنظيم شركات الاقتصاد المختلط.

² Voir : Ahmed SAADOUDI « Les incitations fiscales et la promotion des investissements en Algérie » - Annales de l'institut d'économie douanière et fiscale - 1994 - P 38 .

خلال سنة 1988 م، صدر قانون جديد للاستثمارات ، و هو القانون 88 - 25 المؤرخ يوم 12 جويلية 1988 المتعلق باستثمار القطاع الوطني الخاص، و الذي تضمن نشاطات مفتوحة أمام القطاع و المدعمة بسياسة جبائية هامة، و تبقى دوما الامتيازات الضريبية لصالح القطاع العام و القطاع الأجنبي (شركات مختلطة) تصدر في إطار القوانين المالية السنوية للجمهورية الجزائرية.

بالنسبة لأهم الامتيازات الضريبية التي وردت في القانون 88 - 25¹ ، و التي تكشف عن وضع سياسة ضريبية تهدف إلى دعم الاستثمار ، فتلك التي تتعلق بالإعفاءات الدائمة و المؤقتة التي يستفيد منها القطاع الخاص الذي يحترم شروط الاستثمار خاصة اختيار النشاطات المرغوبة، و أهمها : صناعة التجهيزات و الزراعات الغذائية، إعادة التصنيع السياحة و الفندقية، و نشاط إنتاج المواد الأولية و النقل و غيرها، و تمس الإعفاءات الضرائب العامة التي يخضع لها القطاع مثل الضريبة على الأرباح، الرسم على النشاط و الرسم الوحيد الإجمالي، و تتراوح فترة الإعفاء من 3 إلى 10 سنوات.

أما الشركات الوطنية و شركات الاقتصاد المختلط فتستفيد كما سبق ذكره في إطار قوانين المالية² من إعفاءات مشابهة و لفترات مماثلة و تمس نفس الضرائب التي تكون النظام الجبائي الجزائري .

نشير إلى أن السياسة الضريبية في إطار تشجيع الاستثمار و التنمية لم توقف حدة الأزمة الاقتصادية للجزائر في الثمانينات خاصة بعد أزمة المحروقات لسنة 1986 م، بسبب تحديد مجال المبادرات الخاصة و تحديد مجال الاستثمار الأجنبي من جهة، و من جهة أخرى سياسة التحفيز الضريبي تكون أكثر مردودية و تجلب نتائج أكبر عندما توجه للاقتصاد الحر المبني على القطاع الخاص، طالما أن إعفاء المؤسسات العمومية رغم أن ذلك يدعم قدراتها المالية في الاستثمار إلا أنها لم تعد المحفز على الاستثمار كونها تخضع دوما لإرادة عمومية ممثلة في السياسة الاقتصادية للدولة لذلك نجد أنه و تزامنا مع التفتح الاقتصادي للجزائر بداية التسعينات، بدأت السلطات العمومية إلغاء فكرة التمييز بين القطاع العام و الخاص و القطاع الأجنبي، و عملت على تشجيع الاستثمار و التنمية باستعمال السياسة الجبائية كأداة هامة من بين عدة أدوات و تجسد ذلك من خلال قانون النقد و القرض لسنة 1990 م الذي من أهم نتائجه إلغاء مبدأ الشراكة الأجنبية الغير مباشرة برأسمال 49 % على الأكثر³ .

كما أن قانون المالية لسنة 1992 م ، كان أول قوانين المالية الذي ألغى التفرقة بين المؤسسات العمومية و الخاصة، و تكلم فقط عن الاستثمار في النشاطات الأولية التي تحددها الدولة في إطار التنمية المستدامة، و تطرق أيضا إلى المناطق المعدة للترقية Les zones à promouvoir، و كل من يستثمر في هذه النشاطات و الأماكن يستفيد من امتيازات جبائية هامة، دائمة و مؤقتة حسب الحالة، بحيث أن

¹ Voir Abdelkrim TOUDJINE " comment investir en Algérie " OPU - 1990 - P 81 et 82.

² عد الى قانون المالية لسنة 1988 - الجريدة الرسمية رقم 54 الصادرة يوم 31 ديسمبر 1988 .

³ Revue Algérienne des relation internationales - « investissement en Algérie » Editions internationales -1994 - N° 25 - P 28 .

سياسة التنمية نهاية الثمانينات و بداية التسعينات تركز على فتح مجال الاستثمار مع تحديد القطاعات الهامة و سياسة ترقية و استغلال كل جهات الوطن حتى تكون سياسة شاملة للنهوض بالاقتصاد الوطني الذي عرف تراجع في مردودية المؤسسات العمومية الكبرى، مع عجز كبير في ميزانية الدولة نتيجة لانخفاض كبير في أسعار البترول، مما جعل إلزاما إعداد قانون للمحروقات في سنة 1986 .

3-3-3- قانون المحروقات و سياسة جبائية جديدة :

حيث أزمة المحروقات و تراجع الإيرادات الجبائية المرتبطة به، أجبر السلطات الجزائرية إلى إعادة النظر في الجباية البترولية و في القطاع بصفة عامة، و تم ذلك من خلال إصدار قانون خاص بالمحروقات و هو القانون 86 / 14 المؤرخ يوم 19 أوت 1986 م الذي اعتبر إصلاحا للجباية البترولية الجزائرية و لتنظيم القطاع بصفة عامة، حيث عوض القوانين السابقة* ، و نص قانون 86 – 14 على النشاطات البترولية التي تخضع إلى الاقتطاعات الضريبية البترولية و التي حددت بنشاطات أولية أو قبلية Aval pétrolier و المتمثلة في نشاط البحث و استغلال المحروقات، و نشاطات بعدية Aval pétrolier و تتمثل في عمليات نقل و تحويل و تخزين و تجارة المنتجات البترولية، و منه فنشاط بترولي هو كل نشاط :¹

- استغلال و إنتاج المحروقات .

- النقل عن طريق القنوات المرتبطة بالمحروقات .

- التحويل المرتبط بالنشاط .

و تخضع هذه النشاطات إلى جملة من الضرائب و الاتاوة منها :

- الإتاوة La redevance ، و هي ضريبة تفرض على النشاط القبلي للبترول Amont pétrolier و على كل شراكة في القطاع تتعلق بعقود تقسيم الإنتاج و عقود الخدمات و بالنسبة للوعاء الضريبي فهو الكمية التي تخرج من المراكز الأساسية للجمع " CPC " Centres Principaux de Collecte مقيمة حسب السعر القاعدي الذي تحدده وزارة الطاقة و المناجم ، و تحسب الإتاوة على أساس معدلات حسب المناطق ، المنطقة B 12.5 % ، المنطقة A 15.25 % و المنطقة N 20 % .

- الضريبة على النتيجة IDP Impôt sur le résultat ، و التي كانت تطبق على عمليات البحث و الاستغلال ، النقل عن طريق القنوات و التجميع و التحويل، حيث أن القانون 86 / 14 ، حدد معدلات هذه الضريبة حسب مناطق الاستغلال ، 85 % بالنسبة للمنطقة N 75 % المنطقة A و 65 % المنطقة B ، مع تطبيق معدل 38 % على نشاط النقل بالقنوات تجميع و معالجة الغاز المميع.

* قطاع المحروقات الجزائري كان منظم خلال الفترة 1962 – 1982 عن طريق قانون المحروقات code pétrolier saharien ، و المعدل سنة 1971 عن طريق أمر رئاسي بناء على قرارات التأمينات لسنة 1971 ، و بعد ذلك جاء قانون إصلاحي عام 1983 الذي ركز أكثر على الوعاء الذي على أساسه تدفع الاتاوة الضريبية.

¹ النشاطات المرتبطة بالمحروقات و النظام الضريبي – القانون 86 – 14 المؤرخ يوم 19 أوت 1986 – راجع:

Direction des grandes entreprises DGE- Fiscalité des entreprises intervenant dans le secteur des hydrocarbures – 2006.

- الضريبة على الأجر Impôt sur la rémunération، و الذي يطبق على عقود توزيع الإنتاج و عقود الخدمات ذات المخاطر، و يطبق معدل 38 % على الإيراد الإجمالي حيث يحسب هذا الأخير بالمعادلة:

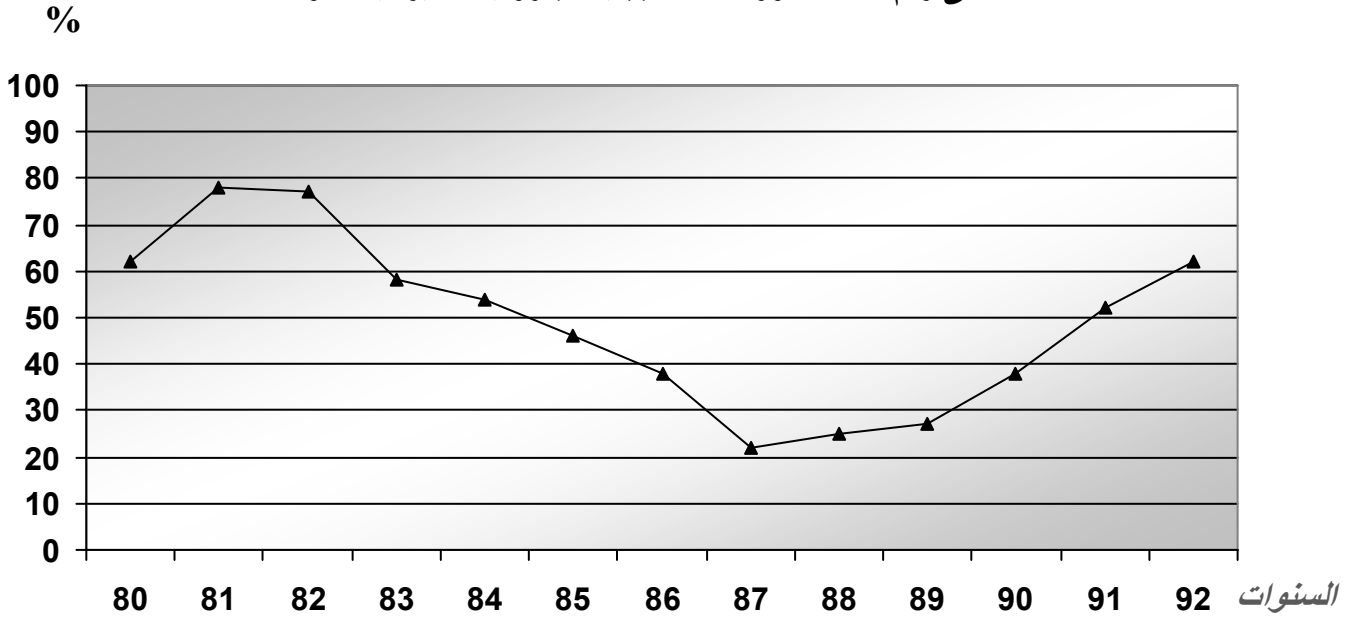
$$\text{الضريبة على الأجر} = \frac{\text{الأجر الصافي}}{0.38 - 1} * 38 \%$$

تجدر الإشارة إلى أن الدولة أرادت من خلال إصلاح الجباية البترولية رفع الإيرادات العامة و خاصة حصتها ضمن إيرادات الدولة ، و كان القطاع يحضى بامتيازات هامة جبائيا حيث إعفاءات تمنح لصالح المتعاملين مع القطاع و لصالح الشركات البترولية في حدود تشجيعها على مزيد من النشاط الاستثماري، منها خاصة إعفاء الأرباح الموزعة للنشاطات الأولية كالبحث و الاستغلال، إعفاء تجهيزات الشركات البترولية من حقوق الجمارك، و عند اقتناءها محليا تعفى من الرسم على رقم الأعمال، و غيرها من الامتيازات.

فبعد إصلاح الجباية البترولية عرفت حصة الجباية البترولية ارتفاعا تدريجيا و الشكل البياني التالي يوضح ذلك¹ حيث انخفاض حصة الجباية البترولية بتراجع الأسعار إلى غاية الإصلاح بموجب القانون 86 / 14 الذي ساعد على رفع حصتها بعد 1987 .

¹ Voir : Faycel ABBAS, Rachid BOULARAS « Fiscalité pétrolière Algérienne – contribution au budget de l'état » Annales de l'institut d'économie fiscale et douanière – 1994 – P 78.

منحنى رقم 15 : تطور حصة الجباية البترولية / ميزانية الدولة:



المبحث الثاني- متطلبات الإصلاحات الجذرية للجبائية بداية التسعينات :

في نهاية الثمانينات استدعت الضرورة الاقتصادية و الاجتماعية للجزائر في ظل تحولات دولية هامة إلى إعادة مراجعة كلية للنظام الاقتصادي الوطني، حتى تتمكن من مسايرة الأوضاع و تفادي الأزمة الاقتصادية الحادة خاصة تلك التي تمخضت عن أزمة المحروقات لعام 1986 م ، و من ثم فإن هذه المراجعة تطلبت إعادة النظر في مختلف أجهزة الدولة و أنظمتها بما في ذلك النظام الضريبي، الذي لم يعد يتلاءم بحكم جانبه التقني الذي يمثل مجموعة من الضرائب المكونة له و قواعد تسييرها و طبيعة المواد الخاضعة لها و ميكانيزمات فرضها و معدلاتها و غيرها، إضافة إلى كون النظام الجبائي موروث على نظام اقتصادي تم إخضاعه إلى الإصلاح و مسه التحول نحو نظام جديد عرف بتراجع القطاع العام و التفتح على اقتصاد السوق و مبادرات القطاع الخاص و الاستثمار الأجنبي المباشر، كما أن الوضعية الاقتصادية التي عاشتها الجزائر نهاية الثمانينات و إلى غاية التسعينات تطلبت إصلاحات اقتصادية و منها إصلاحات جبائية جذرية.

1- ضعف الجانب التقني للنظام الجبائي نهاية الثمانينات :

يعتبر النظام الجبائي الجزائري الموروث إلى غاية سنة 1991 نظام و ليد ظروف اقتصادية و اجتماعية و سياسية قديمة، فالمجتمع الجزائري تطور و تطورت البيئة الاقتصادية العالمية ، فلو نأخذ أغلب الضرائب و الرسوم التي تكونه لوجدناها وليدة الحقبة الاستعمارية منها الضريبة المتعددة على المداخل

و الأرباح و على النشاط التجاري و الصناعي و نشاطات الفلاحة و المهن الحرة Les impôt cédulaires مع تعديلات سنوية خلال مرحلة الاستقلال عن طريق قوانين المالية السنوية .

كما أن النظام الجبائي الجزائري كان وليد مرحلة مر بها المجتمع الجزائري من خلال بناء قاعدة اقتصادية و مالية للخروج من مخلفات الاستعمار و بعد ذلك تبني سياسة جبائية عن طريق تشريع ضريبي يتمشى و الاختيار الاقتصادي المبني على الاشتراكية و تدخل الدولة في مختلف المجالات و القطاعات و تحديد مجال ضيق لنشاط القطاع الخاص .

1-1- نظام ضريبي معقد و كثير الإجراءات :

من الأسباب الجوهرية التي جعلت النظام الضريبي الجزائري معقدا من حيث الإجراءات و ميكانيزمات فرض الضريبة، هو اعتماده على هيكل مثقل بعدد هائل من الضرائب و الرسوم و اعتماد أيضا مبدأ الضريبة المتعددة و بالتالي تعدد الحالات من حيث طبيعة الضريبة، المعدل و الإجراءات الإدارية، و تكون الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أمام نفس الوضع في عدم القدرة على التحكم في الإجراءات الجبائية المتعددة، و من ثم تطرح إشكالية العدالة الجبائية، الشفافية و البساطة في ظل نظام ضريبي لم يعد يساير الأهداف التقنية، المالية و الاقتصادية للمجتمع.

عند قراءتنا للنظام الضريبي الجزائري غداة الإصلاحات الجذرية لسنة 1991 م نجد أن الضريبة على الدخل متعددة مع تعدد حالاتها و معدلاتها كما أن الضرائب على الأملاك و الضرائب على رقم الأعمال و الضرائب غير مباشرة أيضا تتسم بنفس الخصائص و يمكن توضيح باختصار هذا النظام* :

1-1-1- الضرائب على الدخل و الأرباح:

أ- الضرائب المتعددة على الدخل و الأرباح:

يظم النظام الجبائي الجزائري نهاية الثمانينات مجموعة من الضرائب الجزئية على المداخل و الأرباح impôts cédulaires تختلف من حيث طبيعتها و المادة الخاضعة لها تعدد الإعفاءات فيها و اختلاف و تعدد معدلات فرضها.

أ-1 الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية IBIC، و هي ضريبة تقع على مداخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بما فيها المؤسسات الاقتصادية العمومية و التنظيمات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي، الربح أو الدخل يتم تحديده وفقا للنظام الحقيقي بالنسبة للمؤسسات التجارية و الصناعية و الحرفية التي يزيد رقم أعمالها عن مبلغ سنوي 1.500.000 د.ج و 900.000 د.ج بالنسبة للمؤسسات الخدمية ، في حين أن الأرباح تتحدد وفقا للنظام المبسط Un régime simplifié بالنسبة للمؤسسات التي

* لقد تم حصر هيكل النظام الجبائي الجزائري قبيل الإصلاحات الجذرية تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر نهاية الثمانينات و بداية التسعينات للضرائب الموجودة إلى غاية 1988 حتى تتمكن من معرفة طبيعة هذا النظام تقيمه و الوقوف عند نفاذه التي لا تسمح بمسايرة الإصلاحات و التطور الذي عرفه المجتمع الجزائري من خلال التحولات الاقتصادية و الاجتماعية، و المعلومات المأخوذة على شكل النظام الضريبي تمت من خلال قراءة قوانين الضرائب و القوانين المالية لسنوات الثمانينات.

يقبل رقم أعمالها عن 1.500.000 د.ج و يزيد عن 1.000.000 د.ج ذات النشاط التجاري و الصناعي، و بالنسبة للمؤسسات الخدمية التي يقبل رقم أعمالها السنوي عن 900.000 د.ج و يزيد عن 500.000 د.ج حيث أن الربح يتحدد وفقا للنظام الجزائي التقديري بالنسبة للأشخاص الطبيعية التي يقبل رقم أعمالها عن 1.000.000 د.ج و يمارسون نشاط تجاري و صناعي و المؤسسات و الأشخاص الذين يمارسون الخدمات و يقبل رقم أعمالهم عن 500.000 د.ج .

لقد عرفت هذه الضريبة حالات عديدة للإعفاء و ذلك لأغراض اقتصادية و اجتماعية متنوعة، و من ثم زيادة الحالات في نظام فرضها، و من بين هذه الإعفاءات نجد إعفاء التعاونيات الفلاحية، المؤسسات الاقتصادية التي لا تتمتع بالاستقلالية المالية، المؤسسات المصدرة بنسبة رقم الأعمال الموجه للتصدير، إضافة إلى إعفاء الشركات حديثة النشأة لمدة 5 سنوات، حسب قطاع النشاط و أماكن تواجدها. بالنسبة لمعدل الضريبة فكانت تفرض بتطبيق معدل عام 55 % ، و هناك حالات متعددة أيضا حيث نجد أن شركات الاقتصاد المختلط تخضع إلى معدل 50 % ، مع تطبيق معدل 20 % على الأرباح المعاد استثمارها على مستوى شركات الاقتصاد المختلط و 30 % على مستوى باقي المؤسسات. أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، فكان يطبق الجدول الضريبي في إطار تطبيق الضريبة التصاعدية على المداخيل ، و كان جدول الإخضاع محدد كما يلي :

جدول 22 : معدل الضريبة التصاعدي على أرباح الأشخاص الطبيعيين 1988:

المعدلات	الشرائح
300 دج (حد أدنى للضريبة)	0 - 14400 دج
10 %	14401 - 30.000 دج
15 %	30001 - 60.000 دج
25 %	أزيد عن 60.000 دج

المرجع : قانون الضرائب 1988.

و في إطار تشجيع التنمية و الاستثمارات على مستوى الجنوب و إعمار مناطقه تم تطبيق معدلات منخفضة على أرباح و مداخيل المؤسسات الاقتصادية حيث المعدل 10% إلى 15% على الأرباح و المداخيل التجارية و الصناعية و الحرفية .

أ-2- الضريبة على أرباح المؤسسات الأجنبية للبناء IEEC ، و هي ضريبة تدعم الجباية المحلية للجماعات المحلية بنسبة 20 % ، و تعتبر هذه الضريبة معوضة للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و كذا الرسم على النشاط التجاري و الصناعي TAIC ، بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها داخل

الجزائر بصفة مؤقتة بقطاع البناء و الأشغال العمومية، و تحسب الضريبة في شكل اقتطاع من المصدر على أساس أرقام الأعمال المنجزة و ذلك بمعدل 6 % .

أ-3- الضريبة على الأرباح الغير تجارية IBNC ، و هي ضريبة تفرض على مداخيل المهن الحرة على وجه الخصوص ، بحيث أن الربح الصافي هو ناتج الفرق بين الإيرادات و النفقات السنوية ، حيث أن التكاليف الملحقة بالمهن الحرة مقدرة بـ 30 % من الإيرادات و 40 % في السنوات الخمس الأولى و لقد عرفت هذه الضريبة عدة حالات إعفاء ضريبي ، ذات الطابع الاجتماعي (ضعف إيرادات المهن و بالتالي المداخيل الضعيفة) : و منها إعفاء المداخيل التي تقل عن 14.400 د.ج سنويا، مع تطبيق تخفيضات على المداخيل الخاضعة 6000 د.ج على الربح الأقل من 40.000 د.ج، 4.000 د.ج على الدخل المحصور بين 40.000 و 79.999 د.ج و 2.000 د.ج إذا كان الدخل بين 80.000 د.ج و 120.000 د.ج.

بالنسبة إلى معدل الضريبة على الأرباح غير التجارية ، فكان محدد بـ 25 % مع تطبيق نظام الاقتطاع من المصدر 10 % على مداخيل الملكية الفكرية و الصناعية.

أ-4- الضريبة على مداخيل المكلفين الغير قاطنين بالجزائر، و تخص هذه الضريبة المهن الحرة، حقوق التأليف، العلامات و الماركات التجارية، الخدمات المؤدات أو المستعملة في الجزائر مثل التكوين و الدراسات و التركيب إضافة إلى النقل البحري الممارس و المحصل من قبل غير القاطنين، حيث أن المادة الخاضعة لهذه الضريبة، تتمثل في المبالغ الإجمالية المحصلة بعد تخفيض يقدر بـ 20 % ، و يطبق المعدل 25 % على المبلغ الصافي المحصل و 10 % على المبلغ الإجمالي المحصل نظير النقل البحري .

أ-5- الضريبة على القيم المنقولة IRC dépôt cautionnement et créances ، و تقع على الفوائد المحصلة من طرف القاطنين على السلفات و الودائع و سندات الصندوق و غيرها و تستفيد من الإعفاءات تشجيعا للاستثمار و التنمية المحلية و الادخار، كذلك الفوائد على القروض التي تصدرها الدولة، المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية، و الفوائد المدفوعة على دفاتر الادخار زيادة على الحسابات الجارية بين المؤسسات و التجار، و يتم اقتطاع الضريبة من المصدر بمعدل 18 % .

أ-6- المساهمة الوحيدة الفلاحية CUA ، و هي ضريبة تعود بقيمة 62.5 % لصالح الجماعات المحلية و بالتالي الهدف من فرضها هو دعم الجماعات المحلية و التنمية المحلية رغم أن قطاع الفلاحة يحضى بتحفيز ضريبي بالغ الأهمية .

يتم تحديد الضريبة الوحيدة الفلاحية حسب طبيعة المنتجات الزراعية و تربية المواشي إضافة إلى المساحة المستغلة و المردود المتوسط للهكتار، و عمل المشرع على إعفاء المداخيل السنوية التي تقل عن مبلغ 60.000 د.ج ، إضافة إلى إعفاء استغلال الأراضي الجديدة المستصلحة لمدة خمس (5) سنوات و يدخل ذلك في إطار تشجيع الاستصلاح و العمل الفلاحي، و تخضع المداخيل المعنية إلى معدل 4 % .

أ-7- الضريبة الوحيدة على النقل الخاص IUTP، و توجه 50 % من إيراداتها لصالح الجماعات المحلية وهي ضريبة تفرض على مستغلي سيارات الأجرة و النقل بمختلف العربات ذات الحمولة 3.5 طن على الأكثر، و تعوض هذه الضريبة كل الضرائب المباشرة.

تسد هذه الضريبة ثلاثيا بمبالغ 800 ، 1.000 أو 1.200 د.ج حسب منطقة النشاط لسائقي الأجرة، أما باقي أنواع النقل، فمبلغ الضريبة 1.050 د.ج إذا كانت الحمولة أقل من 1.5 طن ، 2.900 د.ج عندما تكون حمولة العربة بين 1.5 طن و 3.5 طن .

أ-8- حقوق على نشاط الصيد، و هي ضريبة 50 % من إيراداتها تعود إلى الجماعات المحلية و تفرض على مختلف نشاطات الصيد، و تسدد ثلاثيا بمبالغ تتراوح بين 90 د.ج و 13.500 د.ج حسب حجم النشاط الممارس و الوسائل (البواخر) المستعملة في الصيد.

أ-9- الضريبة على مداخيل الترقية العقارية، و هي أيضا ضريبة 50 % من إيراداتها تعود لخزينة الجماعات المحلية، و تقع على فوائض القيمة الناتجة عن الفرق بين سعر البيع و تكلفة البناء الموجه للسكن، و يعفى من هذه الضريبة البناء الذاتي، و تفرض بمعدل 25 % مع تطبيق معدل منخفض 15 % إذا تمت عملية البيع لصالح الأشخاص المدخرين في صناديق الادخار.

أ-10 - الضريبة على الرواتب و الأجور ITS ، ضريبة شهرية تقطع من المصدر على الأجور و الرواتب و العلاوات و الامتيازات العينية، مع إعفاء الحد الأدنى للرواتب المحدد بـ 1.200 د.ج شهريا ، إضافة إلى إعفاء التعويضات الاجتماعية ، و تطبق معدلات هامشية من 1.37 % إلى 31.62 % بالنسبة للعزاب و المعدلات بين 1.8 % و 22.57 % بالنسبة للمتزوجين بدون أطفال و المعدلات 1 % إلى 20.47 % بالنسبة للمتزوجين مع أطفال .

أ-11 - الضريبة الخاصة على فائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل ISPV و تطبق على فائض القيمة الناتج عن بيع عقار خاص تخفض منه التكاليف الجزافية على الأصل المحددة بـ 3 % عن كل سنة و 5 % على السنوات التي تزيد عن 3 سنوات ، و معدل الضريبة 50 % على عمليات التنازل خلال الثلاث سنوات الأولى للعقارات المبنية و خمس سنوات بالنسبة للعقارات الغير مبنية (أراضي) ، و تطبق المعدل 40 % إذا كان التنازل وقع بين ست (6) سنوات و (10) سنوات ، و 30 % إذا وقع التنازل بعد عشر (10) سنوات .

ب- الضريبة الإكمالية على الدخل ICR :

من عيوب النظام الجبائي الموروث إلى غاية الإصلاحات الجبائية بداية التسعينات اعتماد نظام الإخضاع المزدوج للمداخيل و الأرباح ، حيث أنها تخضع كل حسب طبيعتها إلى الضريبة المتعددة ثم تخضع مرة أخرى إلى الضريبة التكميلية التصاعدية، و هو ما يكشف عن تعقد و ثقل النظام الضريبي باعتبار أن الضريبة الأساسية المباشرة التي يحس بها المكلف هي الضريبة على الدخل.

الضريبة التكميلية سنوية تقع على المداخيل الكلية للأفراد، باستثناء المداخيل الخاضعة للضريبة على الرواتب و الأجور، و مداخيل المهن الحرة و الإيجار إذا كانت تشكل مصدر الدخل الوحيد. يشكل تعقد النظام الجبائي على المداخيل إحدى أهم المشاكل التي يعرفها النظام الجبائي الجزائري نظرا لتعدد الضرائب و بالتالي تعدد الحالات و المعدلات و الإجراءات. الجدول الموالي يبين إخضاع الدخل الكلي للأفراد وفقا لعدد هائل من الشرائح و بمعدلات تصل إلى 50 %.

جدول 23 - الضريبة التكميلية على الدخل 1988 :

المعدل (%)	الشرائح (دج)
/	0 - 14.400
5	14.401 - 30.000
10	30.001 - 50.000
15	50.001 - 70.000
20	70.001 - 90.000
25	90.001 - 130.000
30	130.001 - 170.000
35	170.001 - 210.000
40	210.001 - 250.000
45	250.001 - 330.000
50	أزيد من 330.000

المصدر : قانون الضرائب 1988.

1-1-2- الرسم على النشاط المهني :

يفرض الرسم على النشاط المهني في شكل ضريبتين، الرسم على النشاط التجاري و الصناعي و الرسم على النشاط الغير تجاري.

أ- الرسم على النشاط التجاري و الصناعي : TAIC :

و هو رسم يخصم من القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل، و تعود موارده إلى الجماعات المحلية، و يخضع له كل نشاط تجاري و صناعي و حرفي ، حيث يؤسس على أرقام الأعمال السنوية المحققة، بحيث يطبق بمعدل 2.55 % و يعرف كثيرا من حالات الإعفاء منها النشاطات التي تضم الضرائب الغير مباشرة مثل التبغ و المنتجات الصيدلانية، إضافة إلى إعفاء النشاطات للتصدير.

ب- الرسم على النشاط الغير تجاري : TANC :

و هو رسم يخص النشاطات الغير تجارية و المهن الحرة على أساس الإيرادات السنوية المحققة و يفرض بمعدل 6.05 % و تعود إيراداته لصالح الجماعات المحلية .

3-1-1- الضرائب على عاتق المؤسسات المستخدمة لليد العاملة :

يتحمل أرباب العمل و مستخدمي اليد العاملة ضريبة على العمل تسمى بالدفع الجزافي VF ، و تعود كل إيراداتها لصالح الجماعات المحلية، و هي ضريبة شهرية يتحملها و يدفعها كل من يدفع رواتب و أجور و المادة الخاضعة نفسها المادة الخاضعة للضريبة على الرواتب و الأجور ITS .
يتم إعفاء الشركات الوطنية حديثة النشأة، و المؤسسات التي توجه منتجاتها للصادرات بنسبة رقم الأعمال المحقق عن الصادرات، و تفرض بمعدل 6 %.

4-1-1- الضرائب على الممتلكات :

عدة ضرائب و رسوم تقع على الممتلكات و من بينها الضريبة على الملكية العقارية منها الرسم العقاري TF بمعدل 40 % و 25 % إذا كانت البنايات مؤجرة، زيادة على رسم التطهير TASS الذي كان يفرض حسب عدد سكان البلديات حيث 50 دج لكل مالك ببلدية يقل سكانها عن 50.000 نسمة و 100 دج للبلديات التي يزيد سكانها عن هذا الحد، بحيث أن المصانع تتحمل سنويا بين 1.000 و 20.000 دج. زيادة على هذين الرسمين، هناك ضريبة على البناء لأجل السكنات تؤسس على أساس تكلفة بناء المنازل الفردية بتطبيق الجدول التصاعدي التالي :

جدول 24 : الضريبة على السكنات الفردية لغرض السكن 1988 :

المعدل (%)	تكلفة البناء (دج)
5	2.000.000 - 3.000.000
15	3.000.001 - 4.000.000
25	4.000.001 - 5.000.000
50	أزيد من 5.000.000

المصدر : قانون الضرائب 1988 .

يتضح جليا بأن المشرع الجزائري أراد فرض ضريبة لتدعيم إيرادات البلديات لغرض التنمية المحلية (50 % من إيراداتها) ، و ذلك باستغلال ذوي المداخل العليا الذين بإمكانهم بناء مساكن بأثمان كبيرة، فالجدول يوضح أن الضريبة تقع على الأشخاص الذين بإمكانهم بناء منازل بتكاليف عالية.
كما أن نقل الملكية بمختلف أنواعها كانت تخضع إلى حقوق التسجيل و نقل الملكية ما عدا ما هو تابع للدولة المعفاة من ذلك بما فيها نقل ملكية الجماعات المحلية، و تؤسس الضريبة على قيمة الأصل، و الجدول الموالي يبين أهم معدلات حقوق التسجيل :

جدول 25 : حقوق التسجيل 1988 :

المعدل (%)	العملية
10	التنازل على الأصول و الحصص الاجتماعية
1	إيجار تجاري
5	التنازل عن حقوق مختلفة
10	نقل محل تجاري
3	عقود إنشاء الشركات
10	نقل العقارات
10	بيع منقولات
50 - 5	التنازل على الأصول

المصدر: قانون الضرائب 1988 .

1-1-5- الرسوم و الضرائب على السلع و الخدمات:

الضرائب غير مباشرة بدورها عديدة و متعددة و تعرف عدة حالات و عدة إجراءات التأسيس و التحصيل وغيرها، و لعل هذه الضرائب مقسمة إلى ضرائب على رقم الأعمال و الضرائب الغير مباشرة الأخرى.

أ - الرسوم على رقم الأعمال TCA :

نجد أن أهم هذه الرسوم، الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP الذي يفرض على عمليات الاستيراد، الإنتاج، الأشغال العمومية على أساس قيمة هذه العمليات، و لقد عرف هذا الرسم انتقادات تقنية و اقتصادية و اجتماعية كبيرة، حيث كان يفرض بتسع (9) معدلات كاملة رغم أن ذلك يرجع إلى السياسة الضريبية من خلال الضريبة على الاستهلاك في التمييز بين المستهلكين و طبيعة السلع المستهلكة.

كما أن من عيوبه هو تطبيق الرسم بمعدلات متضمنة للرسم TTC ، و للحصول على المعدل خارج

الرسم HT ، لابد من تطبيق المعادلة التالية :

$$\frac{\text{المعدل} \times 100}{100 - \text{المعدل}}$$

الجدول التالي يوضح لنا هيكل معدلات فرض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج:

جدول 26 – هيكل معدلات الرسم TUGP 1988 :

المعدل خارج الرسم (%)	المعدل كامل الرسم (%)	العمليات
25	20	المعدل العادي العام
11.11	10	عمليات مرتبطة بالعقارات
7.52	7	المعدل المنخفض
11.11	10	معدل منخفض على منتجات غذائية، مواد أولية و نصف مصنعة
42.85	30	معدل مرتفع عادي
66.66	40	معدل مرتفع خاص
150	60	معدل مرتفع خاص
334.78	77	معدل على التبغ
669.2	87	معدل على الكحول

المصدر : قانون الضرائب 1988 .

من مميزات الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج أنه يطبق مبدأ الخصم فليس له صفة التراكم، مع تطبيق قاعدة الخصم للشهر اللاحق Règle de décalage ، رغم انه يثقل كاهل المستهلك و المنتج أيضا من حيث تعدد معدلاته و ارتفاعها و إجراءات فرضه عند العمليات الخاضعة له .

إضافة إلى الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، هناك الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات و هو رسم على رقم الأعمال موارده تعود لفائدة الجماعات المحلية، و يفرض على نشاطات الخدمات مثل السياحة، المطاعم، الصناعات التقليدية و الحرف و العمليات البنكية و عمليات الضمان .

من مساوئ هذا الرسم هو الطابع التراكمي الذي من شأنه أن يعود على تكاليف الخدمات بالارتفاع و يضر بذلك المزاوئين لنشاط الخدمات و المستهلك على حد سواء، حيث لا تطبق قاعدة الخصم عند مراحل أداء الخدمات، و يعرف أيضا معدلات عديدة تأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط الممارس، و تزيد في الارتفاع حسب ما تراه الدولة من أهمية اقتصادية و اجتماعية لهذه النشاطات :

جدول رقم 27 – هيكل معدلات الرسم TUGPS 1988:

المعدل (%) TTC	العمليات
8	المعدل العادي
5	الضمانات على الحياة
5	الإشهار عن طريق مؤسسات عمومية
10	البيع للاستهلاك الفوري و الضمانات على النقل
20	التجمعات و النشاطات
30	المعالجة لأغراض الزينة
50	أخرى

المصدر : قانون الضرائب 1988 .

ب- الضرائب و الرسوم الغير مباشرة:

هناك عدة ضرائب و رسوم غير مباشرة تقع على المستهلك عرفت خلال النظام الضريبي نهاية الثمانينات، و تختلف من حيث طبيعتها و أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و لعل من أهم هذه الرسوم الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC ، الذي كان يفرض على الكحول و التبغ و المعادن النفيسة، و بمعدلات مرتفعة على إيرادات هذه العمليات تصل إلى 80 % ، باعتبار أن المشرع يعتقد بأنها استهلاكات رفاهية و كمالية تستحق مساهمة أكبر في ميزانية الدولة و الجماعات المحلية ، هذا بالإضافة إلى الرسوم على المنتجات البترولية، الرسم على إيجار المساكن السياحية، و الرسم على التظاهرات و غيرها من الضرائب الغير المباشرة التي تضمنها قانون الضرائب نهاية الثمانينات.

من خلال عرض محتوى و هيكل النظام الجبائي الجزائري غداة الإصلاحات الجذرية ابتداء من سنة 1991م، تبين لنا طبيعته المرتبطة بسياسة جبائية متعددة الأبعاد و غير واضحة المعالم بدليل اعتماد ضرائب عديدة و تتعدد الحالات من معدلات و طرق الإخضاع و تعقد الإجراءات الإدارية، و بالتالي يجد المكلف نفسه غير قادر على فهم كل هذه الحالات بل يشعر بالا عدالة و بضغط ضريبي مرتفع لا يحفز على النشاط الاقتصادي رغم أن الدولة كانت تعتمد على الاقتصاد العمومي كأساس للتنمية الاقتصادية، و بالتالي فإن المكلف يتحمل العبء الضريبي الذي هو ناتج عن تعدد الضرائب و ارتفاع معدلات الإخضاع.

1-2- نظام ضريبي يتسم بضغط جبائي مرتفع :

من عيوب النظام الجبائي الجزائري خلال الثمانينات، الضغط الجبائي المرتفع و الناتج عن ارتفاع المعدلات من جهة و تعدد الضرائب و الرسوم التي تفرص على الدخل و استعمالاته من جهة أخرى، حيث أن الفرد الجزائري كان يتحمل أعباء كبيرة على الدخل و الاستهلاك في وقت تعتمد السياسة الضريبية على تشجيع الاستثمار العمومي في شكل شركات وطنية عمومية، و هو الشيء الذي تطلب مراجعته بداية التسعينات، الجدول الموالي يوضح لنا العبء الضريبي خلال الثمانينات :

جدول 28 – الضغط الجبائي/ PIB خارج المحروقات (%) :

السنوات	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
الإيرادات الجبائية العادية	18.7	20.2	20	23	22	20.2	20.1	21.4
- الضرائب على الدخل	6.1	5.9	6.6	8.1	7	6.6	6.9	7.7
- الضرائب غير مباشرة	9.5	10.6	10.4	11.4	11.9	10.5	10.3	10.7
- حقوق و رسوم الجمارك	2.7	3.3	2.6	2.5	2.4	2.2	2	2.1
- ضرائب و رسوم أخرى	0.4	0.4	0.4	1	0.7	0.9	0.9	0.9

المصدر: تم إعداد الجدول بالاستناد إلى : FMI – Rapport sur la reforme fiscale en Algérie

1 Août 1988- OP CIT P 63.

الضغط الضريبي المحسوب على أساس إيرادات الضرائب مقارنة بالنتائج المحلي الإجمالي PIB ، يفوق 20 % و ذلك خارج الجباية البترولية، و هو المعدل الذي يشكل عبء كبير مقارنة بالمستوى العام المعيشي و القدرة الشرائية للمواطن الجزائري في ظل أزمة اقتصادية حادة خاصة البطالة و ارتفاع الأسعار و هو ما يجعل من القدرة التكلفة ضعيفة للفرد الجزائري .

فالأرقام المبينة على الجدول أعلاه، تكشف أن الحصة الأكبر للمداخيل الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي تعرفها الضرائب الغير مباشرة على السلع و الخدمات و هو ما يقارب خلال سنوات الثمانينات 50 % من حصة الضرائب ضمن الناتج المحلي، و هي الضرائب التي تمس الاستهلاك و بالتالي تمس جميع فئات و شرائح المجتمع و تأتي بعدها الضرائب على الدخل حيث أن الضريبة على الأجور و الرواتب تمثل حصة هامة ضمن الضرائب المباشرة على الأرباح و المداخيل و هو ما يكشف عن حدة الضغط الضريبي في النظام الجبائي غداة الإصلاحات الاقتصادية و الضريبية.

بالنسبة للاستثمار و رغم قوانين الاستثمارات 1982 و 1988م ، و الامتيازات الممنوحة في ما يخص الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، إلا أن العبء الضريبي المفروض على الشركات و المؤسسات التجارية و الصناعية كان كبيرا من خلال المعدل المرتفع للضريبة على الأرباح IBIC مقارنة بمختلف دول العالم و الجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول 29 – مقارنة دولية لمعدل الضريبة على الأرباح – 1987 :-

الدول	المعدل	ملاحظات
الجزائر	55	
المغرب	49.5	بما فيها الرسم الوطني للتضامن
تونس	38	
مصر	40	32 % على ارباح شركات التصدير
تركيا	46	
اليونان	49	44 % على شركات المناجم
البرتغال	35	و التحويل
الولايات م أ	34	
بريطانيا	35	42 % ابتداء من 1988
فرنسا	45	

Source : Rapport FMI sur la reforme fiscale en Algérie 1988-OP CIT- p 19.

يتضح جليا من خلال الجدول أعلاه أن الجزائر و إلى غاية 1988م ، عرفت أعلى معدل ضريبة على الأرباح مقارنة بالدول العربية المجاورة و بعض الدول الأوروبية و الولايات المتحدة، و هو دليل على أن السياسة الضريبية لم تنطلق بعد نحو تحفيز النشاط الاقتصادي و التنمية، و أن الدولة كانت تفكر في رفع الإيرادات الضريبية فقط، لتعويض أزمة الجباية البترولية .

2- نظام ضريبي لا يساير التحولات و يطبق في ظل أزمة اقتصادية حادة:

النظام الجبائي الجزائري الذي طبق لمدة طويلة منذ الاستقلال مع تعديلات سنوية على أهم نصوصه، لم يعد في نهاية التسعينات قادر على مسايرة التحولات الاقتصادية للمجتمع و المفروضة في ظل نظام عالمي جديد يسير نحو التفتح و اقتصاد السوق و زوال القطب الاشتراكي المبني على القطاع العام و تدخل الدولة في مجال التجارة الخارجية، الأسعار الإنتاج و مراقبة الاستثمارات، و بالتالي فالسياسة الجبائية إضافة إلى تأمين الموارد المالية و رفع الإيرادات الجبائية العادية بعد تراجع الجباية البترولية ، فإنها كانت تندرج ضمن السياسة الاقتصادية العامة للدولة المتمثلة في مركزية و تخصيص الموارد بدليل تعدد الضرائب و ارتفاعها و تعدد حالات الإخضاع و الإعفاء .

في هذا السياق، فان تراجع الدولة عن النظام المركزي الاشتراكي و الملكية العامة و التوجه نحو الإصلاحات و توسيع نطاق مجال الاستثمار الخاص و الأجنبي، و التنازل عن مراقبة الاستثمار و التجارة الخارجية و الأسعار في إطار اقتصاد حر يرجع إلى السوق، فان النظام الجبائي لابد من أن يصمم ليتماشى مع السياسة الاقتصادية الجديدة ، بحيث يكون أكثر بساطة و شفافية و أقل ضغط ممكن، حتى يجلب المتعاملين و يحفز النشاط الاقتصادي و من ثم رفع الإيرادات الجبائية بتوسيع الوعاء الضريبي كما رأيناه سابقا من خلال الأثر العكسي للضغط الضريبي، لذلك فإن السلطات الجزائرية مجبرة على إعادة النظر في النظام الضريبي بحيث يتم ترتيبه بناء على متطلبات التنمية و التحول الاقتصادي الجديد، زيادة على أن يتماشى و تطلعات المستثمرين و يعمل على المساهمة في تصحيح الأوضاع الاقتصادية المزرية نهاية الثمانينات، هذه الأزمة مست مختلف الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية و سنعمل على توضيح أهمها من خلال المعطيات الرقمية التي تدل على ذلك .

2-1- ضعف المداخل الجبائية في ظل تراجع الجباية البترولية و عجز الميزانية:

من خصائص النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات ، ضعف معتبر في الإيرادات الجبائية خاصة بعد تراجع الجباية البترولية بعد أزمة المحروقات و انخفاض معتبر في أسعار البترول بدا من عام 1986م ، و من ثم عرفت ميزانية الدولة عجزا مستمرا نظرا لضعف كبير في الإيرادات العامة مع تنامي مستمر في الإنفاق العام.

الجدول التالي يبين لنا تراجع الإيرادات الجبائية البترولية نسبة لانخفاض معتبر في أسعار البترول نهاية الثمانينات و بداية التسعينات، و هو الأمر الذي يعتبر أحد انشغالات السياسة الجبائية للجزائر، و يجعل

إعادة النظر في الجباية العادية تفاديا لأي نقص في إيرادات الجباية البترولية حتمية لا بد منها، فلا بد من توسيع الوعاء الضريبي عن طريق فتح مجال النشاط الاقتصادي خاصة أمام المبادرات الخاصة و الأجنبية و يكون ذلك بتخفيض الضغط الضريبي و إرساء قواعد البساطة و الشفافية في النظام الجبائي.

جدول 30- نسبة الجباية البترولية و تراجع أسعار النفط:

1990	1989	1988	1987	1986	1985	1984	نسبة الإيرادات
50.7	39.3	28.7	26	28.9	49.9	49	% الجباية البترولية
49.3	60.7	71.3	74	71.1	50.1	51	% الجباية العادية
24.20	17.30	14.24	18.95	12.97	/	/	أسعار البترول (دولار/ برميل)

المصدر : - دليل شركة سونا طراك.

- إحصائيات المديرية العامة للضرائب ، مديريةية العمليات الجبائية.

من خلال الجدول، يتضح بان الجباية البترولية مرتبطة بعامل وحيد و هو أسعار البترول، فترتفع الإيرادات البترولية بارتفاع أسعار النفط و العكس صحيح، لذلك نجد أن نسبة الجباية البترولية عرفت انخفاض معتبر من 49.9 % إلى 28.9 % من إجمالي الإيرادات الجبائية عام 1986 بسبب تراجع أسعار النفط إلى أدنى حد ممكن 12.97 دولار للبرميل عام 1986 م، و نلاحظ أيضا ارتفاع نسبة الجباية البترولية بارتفاع تدريجي في أسعار البترول كما يتضح لنا خلال سنوات 1989 و 1990 م ، و من ثم فان مرودية الجباية العادية ضرورية لضمان إيرادات كافية لتغطية الإنفاق العام، و يتطلب ذلك مراجعة جذرية للمنظومة الجبائية. كما أن ضعف الإيرادات الجبائية العادية و تذبذب الجباية البترولية بتذبذب أسعار النفط، أثر على توازن الميزانية العامة للدولة كما يوضحه الجدول التالي :

جدول 31 - عجز الميزانية العامة / PIB :

1990	1989	1988	1987	1986	1985	1984	السنوات
3	-2	-12.8	-7.5	-11.8	-9.8	-9	عجز الميزانية العامة / PIB %

المصدر : إحصائيات البنك العالمي .

حيث أن النفقات العامة تزيد عن الإيرادات العامة التي تتشكل بدرجة أكبر من الجباية بمختلف أنواعها، و نلاحظ أن العجز في ميزانية الدولة ضمن الناتج المحلي الإجمالي عرف تطورا كبيرا خلال النصف الثاني من سنوات الثمانينات انتقل من 9 % عام 1984 إلى 12.8 % عام 1988 م خاصة و أن تلك المرحلة عرفت انخفاض كبير في أسعار النفط و تراجعت بذلك إيرادات الجباية البترولية.

الجدول الموالي يوضح لنا عجز الميزانية بالأرقام من خلال تحديد الإيرادات العامة و النفقات العامة خلال نهاية الثمانينات :

جدول 32 – عجز الميزانية العامة للدولة (مليون دج) :

السنوات	الإيرادات	النفقات	العجز
1986	92.384	105.236	- 12.852
1987	92.687	103.748	- 11.061
1988	93.453	119.654	- 26.201
1989	116.413	124.521	- 8.108

المصدر: البنك العالمي – ذكره الدكتور جنان عبد المجيد في رسالة دكتوراه دولة
" reforme économique et agriculture 1997 – université SETIF p 44 "

و أمام عجز الميزانية العامة و ضعف في موارد تمويل الاقتصاد الجزائري لجأت السلطات الجزائرية إلى الاقتراض و اللجوء إلى المؤسسات المالية و النقدية الدولية التي أصبحت خلال تلك المرحلة المسير الرئيسي للمديونية الخارجية لدول العالم الثالث في إطار برنامج التعديل الهيكلي Plan d'ajustement structurel ، و بالنسبة للجزائر، فكان الغرض منه تقادي العجز في الميزانية بالدرجة الأولى، و كان و لابد من تطبيق إجراءات هذا التعديل وفقا لبرامج المؤسسات الدولية سابقة الذكر و منها تخفيض الإنفاق العام خاصة الإنفاق على التسيير les dépenses de fonctionnement ، التفتح على الاقتصاد العالمي ، تحرير الأسواق و غيرها من الإجراءات .

2-2- أزمة اقتصادية مست النمو الاقتصادي :

كما أشرنا له سابقا، فان سنوات الثمانينات خاصة بعد أزمة المحروقات 1986م، عرفت أزمة اقتصادية معتبرة و تراجع النمو الاقتصادي¹ بدليل أن معدلات النمو عرفت مؤشرات سلبية، فالناتج الوطني الإجمالي PNB الذي كان في حدود 5.6 % سنتي 1984 و 1985، أصبح سالبا سنة 1986 بمعدل - 0.2 % و بمعدل - 1.9 % سنة 1988 ثم عرف مؤشر ايجابي سنة 1989 حيث بلغ + 4.9 % . كما أن الناتج المحلي الإجمالي PIB عرف هو الآخر نمو سالب إذ انتقل من 8.6 % عام 1985 إلى - 17.2 % عام 1986 و - 5.1 عام 1988 ، و معدل الاستثمار عرف هو الآخر تراجعا كبير ضمن الناتج المحلي الإجمالي، إذ بلغ عام 1988، 35.1 % ثم 29 % عام 1991 .

¹ Voir : Abdelmadjid Djenane « reforme économique et agriculture en Algérie » thèse de doctorat d'état en sciences économiques – université de Sétif – 1997-P 36.

و لقد تجسدت الأزمة الاقتصادية من خلال تراجع القدرة الشرائية و ارتفاع كبير في معدلات التضخم، الذي عرف نسبة 8.2 % عام 1984 فانتقل إلى 16.5 % عام 1990 ، مما بين تطور مذهل نهاية الثمانينات. و في نفس السياق فان الأزمة الاقتصادية للجزائر بعد النصف الثاني من سنوات الثمانينات، و الرجوع إلى برامج الإصلاحات تحت رعاية المؤسسات النقدية و المالية الدولية " البنك العالمي و صندوق النقد الدولي " ترتب عنها الاقتراض و تزايد المديونية الخارجية التي أثقلت الاقتصاد الجزائري منذ تلك الفترة إلى غاية السنوات الأخيرة .

جدول 33 - تطور المديونية الخارجية للجزائر 1980 - 1991

(مليار دولار):

السنوات	المديونية	السنوات	المديونية
1980	19.4	1987	25
1982	17.6	1988	26.7
1983	16.3	1989	28.6
1984	15.9	1990	29.8
1985	18.4	1991	28.6
1986	22.9		

المصدر : إحصائيات البنك العالمي ذكره :

- DJENANE Abdelmadjid - OP CIT- p76

و يلاحظ تضاعف المديونية الخارجية الناتجة عن برامج الإصلاحات الاقتصادية و ضعف المداخيل العامة، إذ انتقلت مديونية الجزائر من 18.4 مليار دولار عام 1985 إلى 22.9 عام 1986 ثم 28.6 مليار دولار عام 1991.

2-3- ارتفاع معدلات البطالة و تراجع القطاع الاقتصادي:

رغم السياسة الجبائية الهادفة إلى دعم الشغل و الإنتاج و ترقية القطاعات الاقتصادية و الصناعية و الحرفية و الفلاحية، في ظل نظام ضريبي عرف بمعدلات ضغط جبائي مرتفع موازي لسياسة الإعفاءات ، إلا أن الأزمة الاقتصادية خلال الثمانينات كشفت على ضعف السياسة الجبائية و الاقتصادية للدولة في ظل تحولات عالمية اقتصادية و تراجع مداخيل الدولة البترولية بدليل ارتفاع معدلات البطالة و تراجع القطاع الاقتصادي و عدم قدرته على استغلال اليد العاملة القادرة على العمل .

جدول 34 – تطور التشغيل في الجزائر - 1985 – 1991 :
(ألف منصب)

السنوات	عدد مناصب الشغل	المناصب الجديدة
1985	3840	122
1986	3914	74
1987	3979	65
1988	4039	60
1989	4095	56
1990	4144	49
1991	4236	92

المصدر : البنك العالمي – ذكره :

Abdelmadjid DJENANE OP CIT p 52.

يتبين لنا من خلال قراءة الجدول أعلاه، تراجع الجزائر في خلق مناصب شغل بسبب خاصة تراجع القطاع الاقتصادي، حيث تمكنت من خلق 122 ألف منصب شغل عام 1985 في حين انتقل عدد المناصب المنشأة لامتناس البطالة إلى 74 ألف عام 1986 ، ثم 65 ألف عام 1987 إلى 49 ألف منصب شغل عام 1990، و من ثم فإن معدلات البطالة عرفت ارتفاعا مستمر و الجدول الموالي يبين ذلك :

جدول 35 – معدلات البطالة 1985 – 1993 :

السنوات	1985	1987	1989	1993
معدلات البطالة (%)	12.7	21	18.4	23.15

المصدر : المجموعة الإحصائية ON S 1995 – ص 52

فمعدل البطالة انتقل من 12.7 % عام 1985 إلى 18.4 % عام 1989 ثم 23.15 % عام 1993 و يعبر عن أزمة اقتصادية حادة ، تجد حلها في ترقية الاستثمارات في القطاع الاقتصادي و بذل مزيد من الجهود لرفع معدل الاستثمار و زيادة عدد المؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات بفتح المجال أمام مبادرات الاستثمار الخاص و الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل تراجع القطاع العام في إطار السياسة الاقتصادية الجديدة و التوجه نحو اقتصاد السوق و انسحاب الدولة و تنازلها عن الملكية العامة لوسائل الإنتاج .

في هذا السياق، فإن سنوات الثمانينات عرفت ضعف كبير في عدد الاستثمارات و المؤسسات الاقتصادية، سواء كانت خاصة، أجنبية أو عمومية، و الإحصائيات المولية تبين ذلك مما سمح بارتفاع البطالة و ضعف النمو الاقتصادي كما سبق و أن أشرنا إليه.

**جدول 36 – الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر
مقارنة دولية – 1984 – 1992 (مليون دولار):**

السنوات	1988 -84	1989	1990
الجزائر	0	4	- 4
تونس	424	74	75
المغرب	212	167	165
تركيا	797	663	700

المصدر : Commissariat générale au plan - doc français

Cité par Abdelmadjid DJENANE OP Cit p 109.

إن ضعف الاستثمار بالجزائر نتيجة لعدم وجود ظروف مهيأة و تشريعات واضحة و سياسة مالية و نقدية محفزة، أدت إلى أزمة اقتصادية بدليل ضعف الاستثمار الأجنبي الذي من شأنه رفع الإنتاج و العمالة داخل الوطن، فنلاحظ جليا أن الجزائر عرفت انسحاب الاستثمار الأجنبي المباشر بدلا من زيادة الاستثمار un désinvestissement ، حيث سجلت سنة 1990 انسحاب ما يقارب 4 مليون دولار كانت موجودة عام 1989 في السوق الجزائرية ، مقارنة بالدول المجاورة و تركيا التي عرفت استثمارات هامة أجنبية مباشرة في مجالات عديدة كما هي موضحة على الجدول السابق .

إضافة إلى الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي لم تكن في مستوى تطلعات التنمية الاقتصادية للاقتصاد الجزائري ، و يعود ذلك كما أشرنا إلى دخول الأجانب إجباريا في شراكة مع المؤسسات الوطنية من جهة ، و من جهة أخرى عدم وجود حوافز استثمار تشريعية و تنظيمية على وجه الخصوص، فإن القطاع الوطني الخاص أيضا لم يعرف مجال تدخل يسمح بإحداث تنمية وخلق قيم مضافة و امتصاص البطالة، فخلال الفترة 1987 – 1990 م ، لم يكن يتدخل إلا في قطاعات محددة و في شكل مؤسسات صغيرة و الجدول الآتي يبين ذلك :

جدول 37 - تطور القطاع الخاص حسب حجم المؤسسات 1987-1990:

تطور (وحدة)	1990		1987		حجم المؤسسات الخاصة (عدد العمال)
	%	عدد المؤسسات	%	عدد المؤسسات	
8925	93	20554	82.6	11629	9 - 0
- 1547	4.1	905	17.4	2452	19 - 10
485	2.2	485	0	0	49 - 20
138	0.6	138	0	0	199 - 50
11	0	11	0	0	499 - 200
1	0	1	0	0	5000 - 500
8013	100	22094	100	14081	المجموع

المصدر : إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات ONS.

يتضح لنا من خلال قراءة الأرقام المبينة على الجدول أعلاه ، أن القطاع الوطني الخاص يشكل مؤسسات صغيرة في قطاعات الخدمات و الصناعات الصغيرة خاصة التي لا يزيد عدد العمال بها 50 عامل ، كما أن عدد المؤسسات الخاصة قليل جدا مقارنة بالاحتياجات العامة للاقتصاد الجزائري و المقدر بـ 14081 مؤسسة عام 1987 رغم الارتفاع النسبي بـ 8013 مؤسسة سنة 1990 م و هو حجم غير كافي لتغطية الحاجة إلى العمل في أوساط الطبقات القادرة على العمل ، خاصة و أن 82 % و 93 % سنتي 1987 و 1990 على التوالي هي نسبة المؤسسات التي تشمل أقل من 9 عمال ، زيادة على ذلك ، فإن القطاع الاقتصادي العمومي عرف هو الآخر تراجع ملحوظ خاصة في سنة 1987 م أين عرفت نسبة كبيرة من المؤسسات العمومية التوقف و تسريح العمال في انتظار إعادة النهوض بالاقتصاد الوطني بمبادرات القطاع الخاص و الاستثمار الأجنبي ، و الجدول التالي يوضح لنا هذا التراجع :

جدول 38 : توزيع المؤسسات العمومية حسب الحجم 1987 - 1990 :

التطور	1990	1987	حجم المؤسسات (عدد العمال)
/	/	/	9 - 0
/	/	/	19 - 10
625 -	70	765	49 - 20
121 -	121	242	199 - 50
3 -	50	53	499 - 200
3 -	109	112	5000 - 500
822 -	350	1172	المجموع

المصدر : إحصائيات الديوان الوطني للإحصاء ONS .

يبدو أن تراجع القطاع العام واضح من خلال الجدول إذ أن عدد المؤسسات العمومية الاقتصادية انتقل من 1172 مؤسسة عام 1987 إلى 350 مؤسسة عام 1990 م، الشيء الذي زاد في رفع معدلات البطالة كما أشرنا له سالفا حيث انتقل من 12.7 % عام 1985 إلى 18.4 % عام 1989 و إلى 23.15 % عام 1993 م، و الملاحظ أيضا أنه بين 1987 و 1990 ، 822 مؤسسة عمومية أغلبها تستغل عدد عمال بين 20 – 49 عامل أغلقت و تسريح هؤلاء العمال ، و هو ما يعادل 70 % من المؤسسات التي تم توقف نشاطها.

2-4- ضعف الصادرات و احتكار مستمر للمحروقات :

زيادة على مختلف جوانب التراجع و الأزمة الاقتصادية خلال سنوات الثمانينات، نرى أنه من الأفضل التطرق إلى قطاع الصادرات باعتبارها مرآة النمو الاقتصادي و قدرة الاقتصاد على التنافس و جلب مزيد من العملة الصعبة، و هنا نشير إلى أنه رغم النصوص القانونية خاصة الجبائية منها ، فإن السياسة الاقتصادية و الضريبية لم تساهم في ترقية الصادرات ، فنجد أن القانون الضريبي يمنح إعفاءات تامة من مختلف الضرائب و الرسوم للنشاطات الموجهة للتصدير، لكن يبقى و أنه خارج قطاع المحروقات، فإن نسبة التصدير لباقي القطاعات تظل ضعيفة و الجدول التالي يبين احتكار الصادرات من قبل هذا القطاع :

جدول 39 – هيكل الصادرات 1986 – 1991 : و/مليون د.ج

1991		1990		1989		1988		1987		1986		المنتجات
%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	
0.45	990	0.45	451	0.38	262	0.37	178	0.37	145	0.33	123	مواد غذائية
96.91	212592	96.11	87021	95.59	61237	94.82	45571	97.4	38812	97.46	31893	محروقات و طاقة
0.36	780	0.28	285	0.27	182	0.57	276	0.46	184	0.51	187	منتجات خام
1.39	3059	1.86	1881	2	1369	2.2	1059	1.34	535	1.55	569	منتجات نصف مصنعة
0.04	89	0.03	30	1.04	28	0.19	90	0.03	10	0.01	4	تجهيزات فلاحية
0.5	1107	0.68	682	0.84	571	1.15	551	0.26	104	0.05	18	تجهيزات صناعية
0.35	764	0.59	594	0.88	598	0.7	334	0.14	58	0.09	34	سلع استهلاكية
100	219381	100	100944	100	68247	100	48059	100	39848	100	36828	المجموع

المصدر: المركز الوطني للإعلام و الإحصاء-1998.

الجزائر خلال الفترة المبينة على الجدول أعلاه، تعتمد على المحروقات كمصدر شبه وحيد لجلب العملة الصعبة un pays mono exportateur ، طالما أن نسبة المحروقات في هيكل الصادرات الوطنية بين 1986 – 1991 م يتراوح بين 95 و 97 % لذلك يتطلب مجهودات أكبر لترقية الإنتاج الوطني نوعا و كما حتى يكون قادرا على التنافس و ترقية الصادرات و يتم ذلك أيضا عندما تتوفر شروط التحفيز على

الاستثمار بما في ذلك سياسة ضريبية ليس فقط الإعفاءات دون توفير شروط الاستثمار الأخرى ، بل حتى هيكل جبائي أقل ضغط و أكثر بساطة و شفافية من شأنه خلق جو مناسب لتفضيل الاستثمار بالجزائر .
بناء على كل ما سبق و نظرا لعدم فعالية النظام الجبائي الجزائري الموروث إلى غاية سنة 1991 م، الذي وصف بالتعقد و كثرة الضرائب و الرسوم و ارتفاع المعدلات و عدم ملائمة مع السياسة الاقتصادية المبنية على التفتح الاقتصادي و تحرير الأسواق، و الذي لم يساهم إطلاقا في التوازن المالي لميزانية الدولة و في المساهمة في تفادي الأزمة متعددة الجوانب كما سبق و أن أشرنا ، فإن السلطات الجزائرية و تزامنا مع إصلاحات جذرية للاقتصاد الجزائري نهاية الثمانينات و بداية التسعينات عملت على تصميم نظام جبائي جديد لمسايرة التحولات .

المبحث الثالث- إعادة هيكلة و إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية 1992 :

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال، باعتماده على نظام التخطيط المركزي لجمع الموارد الاقتصادية و إعادة توزيعها، القطاع العام و تدخل الدولة أساس كل خطة تنمية اقتصادية و اجتماعية فمراقبة الاستثمار و الأسعار و التجارة الخارجية، و لم يكن النظام الجبائي إلا أداة تتماشى و هذه السياسة الاقتصادية العامة للدولة، هذا و لقد عرف النظام الجبائي بتعقده، بتعدد الضرائب و تعدد المعدلات و ارتفاعها، بل حتى كثرة الإجراءات الإدارية و من ثم عدم وجود خصائص البساطة و الشفافية عند فرض الضريبة و عند تحصيلها .

إن فشل النظام الاقتصادي المخطط و المركزي بعد أزمة المحروقات 1986 م، و تراجع القطاع العام و فشله في التوازن الاقتصادي و التنمية، و بروز كثيرا من مظاهر الأزمة الاقتصادية ، حيث ارتفاع معدلات البطالة، تراجع أسعار النفط، غلق المؤسسات العمومية و عجزها ، العجز في ميزانية الدولة و ارتفاع مستمر في الديون العمومية الخارجية في ظل تحولات اقتصادية عالمية مست أغلب دول العالم الثالث ، حيث اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية و تطبيق برامج الإصلاحات الاقتصادية، كل ذلك فرض إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني حيث التفتح على العالم الخارجي أكثر ، و فتح المجال أمام الاستثمارات الخاصة و الاستثمار الأجنبي المباشر، تحرير الأسواق و التجارة الخارجية و غيرها من الإجراءات زيادة على إعادة هيكلة المؤسسات العمومية و بداية التفكير في خوصصتها تطبيقا لمبدأ الدولة المراقبة للاقتصاد و ليس المتدخل و المحتكرة للنشاط الاقتصادي .

في هذا السياق، فإن النظام الجبائي باعتباره أحد عناصر النظام الاقتصادي العام، و أداة مالية هامة تنفذ بها السياسة الاقتصادية، فكان عرضة للإصلاحات الجذرية حتى يتلاءم و السياسة العامة للدولة، و كان ذلك بداية التسعينات أين عرفت المنظومة الجبائية تغييرا جذريا من حيث الجانب التقني بإدخال هيكل ضريبي جديد، و التنظيمي بإعادة هيكلة القواعد الإدارية لإدارة الضرائب.

1- الأهداف الجوهرية للإصلاحات الجبائية 1992 :

تعددت أهداف الإصلاحات الجبائية بداية التسعينات (1992) و لعل أولها بناء نظام جبائي يسمح بتطبيق سياسة ضريبية تتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد الذي بدأ اعتماده نهاية الثمانينات (1988) و هو شيء منطقي، فالنظام الضريبي المعتمد في ظل نظام اقتصادي اشتراكي مخطط و مركزي لا يتلاءم و نظام اقتصاد السوق، كما أن النظام الضريبي المطبق في ظل الاقتصاد العمومي المبني على الشركات العمومية الوطنية و المحلية، لا يتلاءم و اقتصاد يعتمد على القطاع الخاص و الاستثمار الأجنبي في إحداث التنمية .

زيادة على الهدف الاقتصادي المرتبط بطبيعة النظام الاقتصادي للدولة ، فإن من أهداف الإصلاحات الجبائية لتلك الفترة، الرفع من الإيرادات المالية للدولة عن طريق تحسين أداء الجباية العادية في ظل تراجع كبير لحصة الجباية البترولية بعد تراجع أسعار النفط بعد 1986 حيث انتقلت نسبة الجباية البترولية ضمن إجمالي الجباية من 49 % عام 1984 إلى 28.7 % عام 1988 * .

و في وقت أصبح الاعتماد الضروري على المبادرات الخاصة و ضرورة جذب الاستثمارات الأجنبية للنهوض بالاقتصاد الوطني، تحسين أداء و امتصاص البطالة المتفاقمة في الوسط الجزائري الذي عرف تطور كبير في فئة الشباب، لابد من بناء نظام جبائي بسيط، و يتسم بالشفافية و بضغط جبائي منخفض و قلة الإجراءات الإدارية، و أكثر فعالية و تعاملًا مع المكلفين بالضريبة، و من ثم تكون السياسة الجبائية تسير وفقا لأهداف الدولة الاقتصادية المتمثلة أساسا في توجيه المستهلك و المنتج نحو خطة التنمية الاقتصادية الشاملة و المستدامة.

كما أن من أهداف الإصلاح الجبائي، وضع سياسة إعادة توزيع الثروة و تحقيق العدالة أمام الضريبة و بالضريبة، على أساس من يملك أكبر يساهم أكثر، و هو ما يحمله برنامج الإصلاح من خلال الضرائب المعتمدة في النظام الجبائي الجديد خاصة ضرائب الدخل و الضرائب على الممتلكات .

لقد تم تبني الإصلاح من طرف السلطات الجزائرية اعتمادا على خبرات أجنبية خاصة خبراء صندوق النقد الدولي الذين ساهموا في إرساء قواعد الإصلاح ، باعتبار أن الهيكل الجبائي الجديد لابد من أن يتلاءم مع النظم الجبائية العالمية في ظل التفتح على العالم و حرية تدفق رؤوس الأموال، إضافة إلى خبراء دول الاتحاد الأوروبي بالتعاون مع إدارات وزارة المالية نهاية الثمانينات (1988 – 1991 م) و لعل أهم إسهامات صندوق النقد الدولي FMI كان من خلال تقرير قسم المالية العامة بالصندوق الذي تم إعداده من طرف الخبراء Jean Paul Cornely, MM.E.A .Conrad, François Cormat المعد يوم 01 أوت 1988 بعنوان " الإصلاحات الجبائية في الجزائر – مساهمة في التصميم –

« Algérie – La reforme fiscale en Algérie – contribution à la réflexion »

* أرقام سبق الإشارة إليها من خلال الإحصائيات السنوية للمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية.

و لقد تم الكشف من قبل السلطات الجزائرية على عدم ملائمة النظام الجبائي القديم و تحديد أهداف الإصلاح كما ذكرنا، زيادة على تصميم نظام جديد يتلاءم مع التحولات الجديدة و يكشف التقرير المذكور أعلاه على عدم صلاحية النظام الضريبي حتى على المستوى المالي باعتباره يعتمد على الجباية البترولية و عدم ملائمة الجباية العادية لسياسة التنمية بتقليص الوعاء الضريبي و سياسة تحفيز الشركات الوطنية (الإعفاءات) و الذي يتسم بمعدلات مرتفعة و ضرائب عديدة و هو مبدأ يعرف بانخفاض المردود الضريبي كلما ارتفع الضغط الجبائي و هنا بينت الإحصائيات¹ أن بالجزائر خلال الفترة 1983 - 1986 م، الإيرادات العامة تغطي النفقات العامة، و بعد سنة 1986 م ، أصبحت لا تسمح بتحقيق ذلك ، حيث بعد هذه الفترة أصبح العجز في ميزانية الدولة يفوق 10 % من الناتج المحلي الإجمالي PIB .

بناء على كل ما سبق ، فان تحقيق الأهداف السابقة، الاقتصادية ، المالية و الاجتماعية تطلب إصلاحات جذرية* ، مست هيكل الاقتطاعات الضريبية و حتى الجانب التنظيمي و الإداري للجباية الجزائرية ، و تجلى ذلك من خلال :

- إلغاء مبدأ الضريبة المتعددة على الدخل التي كانت تفوق عشر ضرائب (10) ، باعتماد مبدأ الضريبة الوحيدة على الدخل و سميت بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، باعتبار أن الدخل مادة واحدة مهما تعددت المصادر و حتى ترسخ العدالة أكثر بخضوع الجميع لضريبة واحدة بنفس الإجراءات و المعدلات .

- تبسيط و تسهيل الإجراءات على الشركات و المؤسسات الاقتصادية ، بإخضاعها إلى ضريبة وحيدة نسبية و هي الضريبة على أرباح الشركات IBS .

- توحيد إخضاع الاستهلاك و تبسيط إجراءاته عن طريق إلغاء الرسوم على رقم الأعمال التي عرفت بتعدد الحالات و كثرة المعدلات و ارتفاعها TUGPS ، TUGP ، و ذلك باعتماد الرسم على القيمة المضافة TVA ، فمن المعدل 80 % كأعلى حد إلى المعدل 40 % (1992) و 17 % (2001) و من 15 معدل إلى معدلين فقط، و الهدف من ذلك أيضا ، تبسيط الرسم و إرساء مبدأ الحيادية الاقتصادية.

- إعداد هيكل ضريبي بناء على السياسة الاقتصادية للدولة من خلال الجباية المحلية (الرسم العقاري، رسم التطهير)، كذلك الضريبة على رأسمال و الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك.

- إداريا ، تضمن الإصلاح الجبائي إعادة هيكلة الإدارة الجبائية، لأن تنفيذ سليم للنظام الجبائي و السياسة الضريبية يتطلب إعداد إدارة جبائية ذات تنظيم و كفاءة قادرة على مسايرة هذه السياسة، مزودة بجهود السلطات الجبائية في تبسيط العمل الإداري في متابعة الضرائب و تسييرها و منها إلغاء لكثير من الإجراءات و الوثائق و تعويضها بالتصريح الوحيد Le système de la déclaration unique ، إضافة إلى متابعة المكلفين عن طريق الملف الوحيد système du dossier unique عكس ما كان سابقا ، الضرائب

¹ إحصائيات وزارة المالية التي نشرها التقرير المعد من طرف خبراء قسم المالية العامة لصندوق النقد الدولي حول الإصلاحات الجبائية في الجزائر سنة 1988 .

* تطبيق الإصلاحات الجبائية الجذرية تمت من خلال صدور قانون المالية لسنة 1992 .

المباشرة لها ملفات و الضرائب غير مباشرة لها ملفات أخرى ، و مصالح التحصيل الجبائي لها ملفات أيضا عن المكلفين بالضريبة .

2- إصلاح الضرائب على الدخل :

تضمن إصلاح الضريبة على الدخل، إلغاء الضرائب المتعددة على المداخل حسب طبيعتها و مصادر الحصول عليها ، و استبدالها بضريبة وحيدة و هي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، التي عوضت تلك الضرائب التي أهمها الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية IBIC ، الضريبة على الأرباح غير تجارية IBNC ، الضريبة على الأجور ITS ، المساهمة الفلاحية الوحيدة CUA الضريبة الوحيدة على النقل IUTP ، الضريبة الخاصة على فوائض القيمة و غيرها ، زيادة على أنها عوضت الضريبة التكميلية على الدخل ICR ، التي عرفت عدة انتقادات على أساس زيادة إقبال عبء المكلفين.

جاء الإصلاح الجبائي "بتأسيس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة¹" و تهدف هذه الضريبة إلى تخفيض العبء الجبائي على مداخل الأشخاص ، الأجراء و المؤسسات الفردية الصغيرة من خلال إلغاء الضريبة المتعددة و تخفيض معدلات الإخضاع و تبسيط الإجراءات المختلفة في فرضها، و تمت هذه السياسة منذ إنشاء الضريبة لأول مرة 1992 مع محاولات التعديل و التحسين من خلال القوانين المالية السنوية ، رغم أن تطبيقها لأول مرة عرف عدة صعوبات خاصة تصميم الضريبة من الناحية التقنية و إشكالية الضريبة الوحيدة و جمع كل المداخل الممكنة ضمن الدخل الإجمالي الخاضع* .

إن تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي تطلب تحديد مفهوم الدخل الذي يخضع إلى قواعدها، و من المعروف أن تحديد مفهوم الدخل إشكالية تطرح في كل التشريعات المالية و لدى جل الخبراء و الباحثين ، و لم يتم تحديد تعريف دقيق للدخل و تم الاكتفاء بتحديد أنواع المداخل الممكنة² ، لذلك فالمداخل الخاضعة للضريبة في التشريع الجبائي الجزائري أثناء الإصلاحات لعام 1992 و المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين³ :

- الذين مقرهم الدائم بالجزائر .
- أعوان الدولة بالخارج إذا كان مصدر الدخل بالجزائر .
- بموجب اتفاقية دولية تخضع مداخلهم للضريبة بالجزائر .

¹ المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 1992 .

* عند تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي طرحت عدة إشكاليات منها بعض المداخل الغير ممكن ضمنها للدخل الإجمالي مثل الأجور، الرواتب الطرفية ، فوائض القيمة و الفوائد و غيرها ، إضافة إلى مشكلة إعداد الجدول الضريبي المناسب بعد أن وقع الاختيار على الضريبة التصاعدية من حيث عدد الطبقات ، المعدل الأدنى و المعدل الأقصى .

² Voir : « fiscalité directe » -acte de séminaire organisé par la DGI en collaboration avec FMI – IEDF – Alger 1994-P 179.

³ المواد 7.4.3. من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- الذين يحصلون على أرباح بحكم مساهمتهم في شركات ذات الاسم الجماعي SNC، شركات التوصية البسيطة SCS و الشركات المدنية غير منظمة في شكل شركات أموال.
- هذه المداخل التي حددها المشرع الجزائري تكمن في¹:
- الأرباح التجارية و الصناعية BIC ناتجة على الممارسة التجارية و الصناعية .
- الأرباح الغير تجارية BNC الناتجة عن ممارسة المهن الحرة بصورة عامة.
- المداخل الفلاحية المتعلقة بالزراعة و تربية المواشي و يتم تحديد الدخل على أساس تعريفات تأخذ في الحسبان المناطق و المردود الفلاحي و تصدر من خلال مرسوم وزاري .
- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الممتلكات المبنية و الغير مبنية ، لأغراض تجارية أو أغراض الإسكان.
- مداخل القيم المنقولة مثل الأسهم ، السندات ، الإيداعات و غيرها .
- الرواتب و الأجور و المعاشات و المنح.
- فائض القيمة الناتج عن التنازل على العقارات المبنية أو غير مبنية بمقابل.
- مثلها مثل بقية الضرائب الأخرى ، فان الضريبة على الدخل الإجمالي أدرجت ضمن السياسة الجبائية للدولة في ظل الإصلاحات و التحولات الاقتصادية ، فأوكلت بها سياسة اقتصادية و اجتماعية بالغة الأهمية ، حيث توزيع الثروة و تحقيق العدالة الجبائية و حماية الطبقات إضافة إلى تعبئة الادخار و تحفيز النشاطات الاستثمارية زيادة على إعفاء الطبقات المحرومة و ذوي الحقوق ، و تجسدت هذه السياسة من خلال إعداد الضريبة التصاعدية في شكل طبقات مع إعادة المراجعة بتخفيض الأعباء الضريبية على الدخل من خلال معدلات الإخضاع :

جدول 40 – تطور الضريبة على الدخل الإجمالي :

قانون المالية 2008		قانون المالية 2003		قانون المالية 1999		قانون المالية 1994		قانون المالية 1992	
المعدل %	الطبقات دج	المعدل %	الطبقات دج	المعدل %	الطبقات دج	المعدل %	الطبقات دج	المعدل %	الطبقات دج
0	أقل من 120000	0	أقل من 60000	0	أقل من 60000	0	أقل من 30000	0	أقل من 25200
20	360000-120001	10	180000-60001	10	180000-60001	15	120000-30001	12	37800-25201
30	1440000-360001	20	360000-180001	20	360000-180001	20	240000-120001	15	63000-37801
35	أزيد من 1440000	30	1080000-360001	30	720000-360001	30	720000-240001	19	100800-63001
		35	3240000-1080001	35	1920000-720001	40	1920000-720001	23	151200-100801
		40	أزيد من 3240000	40	أزيد من 1920000	50	أزيد من 1920000	29	214200-151201
								35	289800-214201
								42	378000-289801
								49	478800-378001
								56	592200-478801
								63	718200-592201
								70	أزيد من 718200

المصدر : تم إعداده استنادا إلى قوانين المالية للسنوات المعنية.

باعتبار أن الدخل له أبعاد اجتماعية مرتبطة بالقدرة الشرائية و المحيط الاقتصادي العام للأفراد داخل المجتمع ، و له البعد الاقتصادي من خلال الميل نحو الاستهلاك و الادخار و ما تفرزه من انعكاسات

¹ المواد 11- إلى 20 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

على الاقتصاد الوطني ، فان السلطات الجبائية عن طريق الإصلاح المستمر للنظام الضريبي عملت على تقليص تدريجي لعدد الطبقات، رفع الحد الأدنى للدخل أخذا في الحسبان تراجع القدرة الشرائية و ارتفاع معدل التضخم، زيادة على تخفيض المعدلات و المعدل الأقصى ، فنلاحظ من خلال الجدول معالم هذه السياسة الجبائية عبر الضريبة على الدخل الإجمالي ، حيث بدأت الضريبة بـ 12 طبقة حيث المعدل الأقصى 70 % ثم قلصت عدد الطبقات ابتداء من سنة 1994 إلى ست (6) طبقات فقط مع تقليص المعدل الأقصى إلى 50% و رفع الحد الأدنى المعفى إلى 60.000 د.ج وكان الحد الأقصى 1.920.000 د.ج إلى غاية 2003 أين تم رفع الحد الأقصى إلى 3.240.000 د.ج و كل ذلك بغية تخفيض الضغط الضريبي ، حماية ذوي المداخيل السفلى ، رفع القدرة الشرائية و تشجيع الادخار العائلي.

بصدور قانون المالية لسنة 2008 م، ثم تقليص عدد الطبقات من 6 طبقات إلى أربع طبقات فقط حيث رفع الحد الأدنى المعفى إلى 120.000 د.ج سنويا مع تخفيض المعدل الأقصى من 40 % إلى 35 % ، و هي إجراءات تصحيحية لتحقيق سياسة جبائية تتلاءم و الوضع الاقتصادي الراهن .

ضف إلى ذلك ، فان المداخيل التي لم يتم إدراجها ضمن الدخل الإجمالي الخاضع إلى الجدول الضريبي العام التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي، عرفت أيضا إصلاحات و تعديلات سنوية حسب ما تتقبله السياسة الاجتماعية و الاقتصادية للدولة، خاصة إخضاع مداخيل رؤوس الأموال المنقولة تشجيعا للادخار و الاستثمار ، كذلك الدخل الأيجاري *le revenu foncier* ، حيث يتم تشجيع إيجار السكنات في ظل أزمة السكن التي تعرفها الجزائر منذ مدة و إلى يومنا هذا، زيادة على المداخيل التي تحققها الشركات الأجنبية ، تشجيعا للاستفادة من خدماتها في الاقتصاد الوطني ، و الجدول التالي يوضح لنا الضريبة على الدخل الإجمالي خارج الجدول الضريبي و التي تفرض عن طريق الاقتطاع من المصدر :

جدول 41 - الضريبة على الدخل الإجمالي - اقتطاع من المصدر :

المعدل	طبيعة الدخل	الدخل
24 % 24 %	- مبالغ مدفوعة على أساس تأدية خدمات - مبالغ مدفوعة لمؤسسات أجنبية ليس لها مقر دائم بالجزائر على أساس خدمات مقدمة	أرباح غير تجارية
10 % 40 % 10 % 1 % 10 % 15 %	- الأرباح الموزعة نتيجة المساهمة في رأس المال - مداخيل سندات الصندوق الاسمية - مداخيل الديون الكفالات و الودائع - مداخيل الفوائد على الادخار (مسجلة على دفاتر) بالنسبة للجزء من الدخل أقل من 50.000 د.ج - مداخيل الفوائد على الادخار للدخل الذي يزيد عن 50.000 د.ج * 1 - الأرباح الموزعة على الغير مقيمين بالجزائر	مداخيل القيمة المنقولة
الجدول الشهري 10 % 10 %	- الرواتب و الأجور للعمال الأجراء - العلاوات غير شهرية - النشاطات الثانوية	رواتب و أجور
15 % 7 % 5 %	- مداخيل إيجار لإغراض تجارية و صناعية - مداخيل الإيجار لأغراض السكن * 2 - مداخيل الإيجار للطلبة	المداخيل العقارية

المصدر : تم إعداده استنادا إلى قانون الضرائب المباشرة معدل سنة 2010.

من خلال الجدول المبين أعلاه ، يتضح و أن السياسة الجبائية تتماشى و الوضع الاقتصادي و الاجتماعي بحيث أن معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي منخفضة في حالات عديدة، كظروف السكن تحتم على المشرع تشجيع الإيجار السكني بفرض ضريبة 7 % و تحفيزا للمدخرين بصناديق الادخار لتزويد قدرة تمويل الاقتصاد ، فان معدل الضريبة على الفوائد 1 % إلى 10 % مثلها مثل بقية القيم المنقولة التي تحض بسياسة جبائية تحفيزية .

ضف إلى ذلك ، فإن السياسة الجبائية من خلال الضريبة على الدخل الإجمالي ، تتبع سياسة الإعفاء لأغراض اقتصادية و اجتماعية عديدة ، بدليل أن هناك عدة حالات للإعفاء و منها لأغراض اجتماعية، إعفاء الحد الأدنى 60.000 د.ج ، إعفاء المؤسسات المنشأة من طرف المعاقين، و من بين الإعفاءات ذات الطابع الاقتصادي إعفاء مداخيل بناء السكنات الاجتماعية، إعفاء لمدة 10 سنوات الصناعات الحرفية التقليدية و الفنية، إعفاء الشباب المستثمر في إطار الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ANSEJ لمدة 3 سنوات و تصل إلى 6 سنوات في مناطق معدة للترقية بناء على مرسوم يحددها ، هذا بالإضافة إلى إعفاء القطاع الفلاحي فيما يتعلق بإنتاج الحبوب ، التمور و الحبوب الجافة ، زيادة على إعفاء لمدة 10 سنوات النشاط الزراعي في الأراضي المستصلحة حديثا ، و في الأراضي الجبلية .

* 1 قبل صدور قانون المالية لسنة 2005 كان الجزء الخاضع إلى المعدل 1 % يقدر بـ 200.000 د.ج ، و تحفيزا للادخار ، ثم تخفيض الجزء الخاضع إلى 50.000 د.ج قانون المالية 2005 .

* 2 قبل صدور قانون المالية لسنة 2005 كان معدل دخل الإيجار لأغراض السكن 10 % و أصبح 7 % تحفيزا و تخفيضا لأعباء الإيجار لفائدة الإسكان .

3- إصلاح الضريبة على أرباح الشركات :

قبل الإصلاح الجبائي بداية التسعينات ، كانت الشركات و الهيئات الاقتصادية العمومية تخضع إلى الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية بمعدل 55 % مع تطبيق معدل منخفض على الأرباح المعاد استثمارها تتراوح بين 10 و 25 % حسب أهمية هذه الأرباح المدمجة في الاستثمار .

من عيوب هذه الضريبة أنها إضافة إلى ارتفاع معدلها العام ، كانت ضريبة غير مركزية على مستوى الشركة ، فتفرض على الوحدات كل على أساس الربح المحقق ، و بالتالي فقد تدفع الشركة الأم الضريبة حتى و لو كانت النتيجة النهائية خسارة ، إضافة إلى كون هذه الضريبة عامة تؤسس على أساس طبيعة النشاط التجاري و الصناعي و ليس على أساس الطبيعة القانونية و أهمية المؤسسة اقتصاديا ، لذلك فهي تخضع الأرباح التجارية و الصناعية .

الهدف الأساسي من إصلاح الضريبة على الأرباح هو إعداد نظام جبائي خاص بالمؤسسات الاقتصادية و الشركات يختلف عن نظام الإخضاع الخاص بالأشخاص الطبيعيين و من ثم يتم تطبيق سياسة جبائية خاصة تساعد على تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية ، و ذلك بدعم المؤسسة الإنتاجية بتخفيض العبء الجبائي عليها و مساعدتها على رفع القدرة على تمويل الاستثمارات ، و حتى الشركات الوطنية تساعد على تخفيض حدة العجز الذي تعاني منه زيادة على جذب الاستثمارات الخاصة و الأجنبية .

بناء على ذلك، و تبعا للمنظومة الجبائية الدولية ، تم اختيار بدلا من الضريبة على الدخل السابقة ، ضريبة وحيدة نسبية *impôt unique proportionnel* و هي الضريبة على أرباح الشركات IBS¹ و التي تسمح بتفادي عيوب النظام القديم بحيث العودة إلى النظام المركزي للإخضاع *systeme d'imposition centralisé* بمعنى إخضاع الشركات على مستوى المقر لجمع نتائج جميع وحداتها ، تحقيقا للعدالة و دعما للوضع المالي للشركات.

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على جميع الأرباح المنجزة من قبل الشركات بالمفهوم القانوني الخاص² ، و هي شركات أشخاص اختياريًا، شركات الأموال إجباريا ، إضافة إلى المؤسسات و التنظيمات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي و كذلك الوسطاء في العمليات المتعلقة بالعقارات و بعض النشاطات الأخرى المنصوص عليها قانونًا، بمعنى كل من هو غير خاضع إلى نظام الضريبة على الدخل الإجمالي .

إن فرض الضريبة الوحيدة و الخاصة بالشركات ، بغية تنميتها باعتبارها الخلية الأساسية للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية من خلال القيمة المضافة التي تحققها، استقطاب اليد العاملة و خلق الثروة، و تحسين الأداء الاقتصادي بصورة عامة، جعل من السلطات الجزائرية تنفذ سياسة جبائية محكمة في هذا المجال و يتم

¹ إنشاء الضريبة على أرباح الشركات *impôt sur les bénéfices des sociétés* تم بموجب قانون المالية لسنة 1992 .
² الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة على أرباح الشركات تنص عليها المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ذلك من خلال سياسة التحريض الضريبي و المساهمة عن طريق الضريبة في رفع القدرة المالية لهذه المؤسسات حتى تستمر في العطاء التنموي الاقتصادي، و من ثم فقد تم تبني عدة إجراءات لتحقيق ذلك و منها الامتيازات الجبائية العديدة عند حساب الأرباح ، و التي نذكر أهمها :

- اعتماد عدة أنظمة اهتلاك للأصول الاستثمارية بدلا من اعتماد نظام وحيد و إجباري و المتمثل في نظام الاهتلاك الخطي، طالما أن نظام الاهتلاك له دور في رفع القدرة على التمويل الذاتي و الاستفادة من اقتصاد ضريبي هام *une économie fiscale* ، و تجلى ذلك من خلال تطبيق نظام الاهتلاك السريع و هو الاهتلاك المتناقص ، إضافة نظام اختياري و هو نظام الاهتلاك المتزايد *systeme d'amortissement progressif* و على المؤسسة اختيار ما هو مناسب ، فإذا أرادت اهتلاك سريع في وقت قصير لأصولها حتى تتمكن من تجديد استثماراتها ما عليها إلا اختيار نظام الاهتلاك المتناقص *systeme d'amortissement dégressif*¹ و يساعد ذلك المؤسسات التي تتعرض استثماراتها إلى انخفاض في القيمة التكنولوجية ، و أن أرباحها تتحقق في بداية الاستثمار، أما نظام الاهتلاك المتزايد فيسمح باسترجاع تكلفة الاستثمارات في السنوات الأخيرة من عمرها ، فالمؤسسات التي تستفيد من إعفاءات ضريبية في بداية النشاط ، أو المؤسسات التي تحقق أرباح بعد مدة من الزمن ، بإمكانها اختيار نظام الاهتلاك المتزايد لأنه الأنسب من الناحية الضريبية .

- السماح للشركات و المؤسسات الاقتصادية من إعادة تقييم استثماراتها أخذا في الحسبان التضخم النقدي و ارتفاع أسعار السوق و من ثم تصحيح ميزانيات هذه الشركات ، إضافة إلى السماح لها بتكوين رصيد من الأموال الخاصة من خلال فارق إعادة التقييم خارج النطاق الضريبي ، و لقد تم ذلك على أساس عدة مراحل و مرات² و من خلال عدة نصوص قانونية متعاقبة، و مفادها إعادة التقييم بتطبيق معاملات تضرب في التكلفة الأصلية للاستثمار من أجل تحيين قيمتها *procédure d'actualisation de la valeur* ، مع إعادة تقييم الاهتلاكات المتراكمة حيث تنخفض هذه المعاملات على أساس السنوات و من ثم استخراج فارق إعادة التقييم معفى من الضريبة على الأرباح يزيد في الأموال الخاصة للشركات و الذي يحسب بالفارق بين قيمة الأصل بعد إعادة التقييم مطروح منه قيمة الأصل قبل إعادة التقييم .

- اختيار نظام الإخضاع للاستثمار بناء على التشريع الضريبي ، حيث أن الأشخاص عند إنشاء مؤسسات إنتاجية بإمكانهم اختيار نظام الضريبة على أرباح الشركات IBS كضريبة نسبية بمعدل وحيد، و ذلك باختيار الشكل القانوني الذي يسمح بهذا الإخضاع ، و هي شركات الأموال أو اختيار الإخضاع إذا كانوا منظمين في شكل شركات أشخاص .

¹ نظام الاهتلاك المتناقص ، شروط تطبيقه و قواعده ، ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 92 / 271 المؤرخ يوم 6 جويلية 1992 ، يحدد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع إلى نظام الاهتلاك المتناقص .

² بداية من سنة 1990 ، صدرت أربع نصوص قانونية لإعادة تقييم استثمارات المؤسسات أولها المرسوم التشريعي 90 – 103 ليوم 27 مارس 1990 ثم المرسوم التشريعي 93 – 250 ليوم 24 أكتوبر 1993 ، المرسوم التشريعي رقم 96 – 336 المؤرخ يوم 12 أكتوبر 1996 ثم المرسوم التنفيذي 67 / 210 ليوم 4 / 7 / 2007 و لمعرفة التطبيق و المعاملات المطبقة ارجع إلى هذه المراسيم .

- بإمكان الشركات الاقتصادية المفاضلة بين مصادر التمويل أخذاً بالعامل الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات IBS ، فالمصدر الوحيد الغير خاضع للضريبة هو هامش التمويل الذاتي المحقق بعد عملية النشاط و الذي يعود أصلاً إلى الأرباح الصافية المحققة ، أما باقي المصادر التمويلية فلها تكلفة ضريبية معينة ، فاختيار القروض ، تكلفتها الفوائد المدفوعة ، كما أن رفع رأس المال عن طريق اللجوء إلى مصادر خارجية له تكلفة تقسيم الأرباح و حقوق التسجيل ، كما أن الإيجار السنوي و الفوائد هي تكلفة التمويل عن طريق القروض الإيجارية *crédit bay* ، و من ثم فإن المؤسسة أخذاً بمعيار التكلفة الضريبية ، بإمكانها المفاضلة بين هذه المصادر باعتبار أن الفوائد تخضع من الربح الخاضع ، كذلك الإيجار عند التمويل بالقروض الإيجارية .

- نظام الضريبة على أرباح الشركات يشجع على الاستثمار ، بحيث أن التنازل على الأصول الاستثمارية *Le désinvestissement* ، يؤدي إلى إخضاع فائض القيمة عند التنازل إلى الضريبة على الأرباح بمقدار 70 % من الفائض إذا ما احتفظت المؤسسة بالأصل المباع لمدة أقل من ثلاث (03) سنوات ، في حين إذا ما استغلت المؤسسة في العملية الإنتاجية هذا الأصل لمدة تفوق 03 سنوات فإنها تستفيد من إعفاء 75 % بمعنى 35 % من فائض القيمة يخضع إلى الضريبة على الأرباح¹ ، و يلاحظ أيضاً أنه و رغم التنازل على الاستثمار في مدة أقل من ثلاث (3) سنوات إلا أن المؤسسة تستفيد من إعفاء قدره 30 % من الفائض غير خاضع و يرجع ذلك إلى تشجيع تجديد الاستثمارات لمسايرة التطور التكنولوجي و تحسين نوعية الإنتاج و ليس تحفيزاً لسحب الاستثمارات و التوقف عن العملية الإنتاجية .

- سياسة ضريبية محكمة في تسيير أرباح الشركات باعتبار أن الربح مصدر النمو الاقتصادي لها و الدافع الأساسي في تقوية قدراتها الاستثمارية، فعند قراءة قواعد الضريبة على أرباح الشركات ، نلاحظ معالجة جبائية متنوعة في هذا المجال ، فإعادة استثمار الربح المحقق ، يسمح للمؤسسة بالإخضاع إلى معدل منخفض 12.5 %* ، كما أن وضع الأرباح ضمن الاحتياطات لرفع لاحقاً رأس المال ، معفى من الضريبة على الدخل و على الأرباح و من حقوق التسجيل أيضاً زيادة على أن المؤسسة بإمكانها تفادي الضريبة على الأرباح أو على الدخل لمدة ثلاث سنوات إذا لم تقرر تخصيص الربح المحقق خلال سنة مالية معينة .

واضح أن السياسة الجبائية من خلال الضريبة على أرباح الشركات ، تهدف إلى تنمية المؤسسة و مساعدتها على ترقية قدراتها المالية و بالتالي الاستثمارية ، لذلك فإن المشرع و منذ تاريخ إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 1992 م ، عمل على إجراء عدة تعديلات تهدف إلى تخفيض معدلاتها لتصبح أكثر تحفيزاً على الاستثمار و أقل عبئاً على الوضعية المالية لهذه المؤسسات في ظل تنافس جبائي دولي باعتبار أن

¹ راجع المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

* قانون المالية لسنة 2008 ، الذي أجرى تعديلات على المعدل العام و المعدل المنخفض للضريبة على أرباح الشركات في إطار سياسة تخفيض العبء الجبائي على المؤسسة الاقتصادية و دفعها نحو النشاط .

العامل الضريبي من بين أهم العوامل لاستقطاب الاستثمارات ، و الجدول التالي يبين تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات :

جدول 42 – تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات- الجزائر :

السنوات	1992	1994	1999	2008	2009
المعدل العام	% 42	% 38	% 30	% 25	25 و 19%*
المعدل المنخفض (إعادة الاستثمار)	% 5	% 33	% 15	% 12.5	/

المصدر : تم إعداده استنادا لقوانين المالية للسنوات المعنية.

يلاحظ انخفاض تدريجي لمعدل الضريبة على أرباح الشركات ، سواء المعدل العام أو المعدل المنخفض على الأرباح المعاد استثمارها، و الهدف من ذلك وضع الضريبة في إطار المعايير الدولية لجباية المؤسسات من جهة ، و من جهة أخرى خلق مجال جبائي ملائم للاستثمار ، و دعم قدرات المؤسسات الموجودة ، هذا مع تطبيق جملة من الإعفاءات ذات الفائدة الاقتصادية منها إعفاء الشباب المستثمر في إطار الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة (3) سنوات و ست (6) سنوات إذا كانوا ينشطون بمناطق معدة للترقية Les zones à promouvoir كذلك شركات الأشخاص المعوقين ، الأرباح الموزعة المحصلة من طرف الشركات الأم و غيرها من الإعفاءات الهامة التي ينص عليها القانون الضريبي¹.

زيادة على المعدل العام و المعدل المنخفض للضريبة على الأرباح، فان بعض الأرباح تخضع إلى نظام الاقتطاع من المصدر لطبيعتها و مصدرها و الموضحة على الجدول الموالي :

جدول 43 – نظام الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات:

المعدل %	طبيعة الأرباح
10	- مداخيل الديون، الكفالات و الودائع
40	- مداخيل سندات الصندوق الاسمية
20	- مداخيل عقود التسيير
24	- أرباح الشركات ليس لها مقر دائم بالجزائر و كل المدفوعات على خدمات بالجزائر
24	- مداخيل الاختراع و حقوق الاستغلال المختلفة
10	- مداخيل المؤسسات الأجنبية للنقل البحري عندما دولهم تخضع الشركات الجزائرية المماثلة

المصدر : تم إعداده استنادا إلى قانون الضرائب المباشرة المعدل في سنة 2008 – المادة 150-2.

و يلاحظ من خلال حساب الضريبة على أرباح الشركات ، تبسيط الإخضاع من خلال معدل نسبي و معدلات محددة على بعض الأرباح في شكل اقتطاع من المصدر، في إطار سياسة جبائية تهدف إلى تبسيط و شفافية النظام الضريبي، دعم المؤسسات و جذب الاستثمار و خلق جو ملائم للاستثمار في الجزائر ، و القدرة على منافسة الدول الأخرى في هذا المجال.

* أدخل قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدل 19 % لكل القطاعات منها الإنتاجية للسلع، البناء و الأشغال و السياحة،
¹ راجع المواد 137 و 138 -1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

في هذا السياق يمكن إجراء مقارنة دولية للجزائر مع بعض الدول حول معدلات الضريبة على الأرباح من خلال الجدول التالي:

جدول 44 - مقارنة الإخضاع للضريبة على الأرباح (إلى غاية 2005):

الدول	المعدل %	حصة الضريبة / PIB / %
ألبانيا	23	1.8
الجزائر *	19 بدلا من 30	1.9
بلغاريا	15	3
كرواتيا	20	2.1
استونيا	24 و 0 % عدم توزيع الربح	1.3
المجر	17.5	2.4
لتوانيا	15	2.1
ليتوانيا	15	0.6
المغرب	35	3.2
بولونيا	19	1.9
جمهورية التشيك	26	4.4
رومانيا	16	2
سلوفاكيا	19	2.8
تونس	35	2.7
تركيا *	20 بدلا من 30	2
أكرانيا	25	4.2

المصدر : إحصائيات صندوق النقد الدولي

* تركيا ابتداء من 2006 و الجزائر ابتداء من 2009.

الدول الظاهرة على الجدول هي عبارة عن دول عرفت مثل الجزائر تحول في النظام الاقتصادي و حاجة ماسة إلى التنمية و جذب الاستثمارات، لذلك فإن هذه المقارنة تفيدنا في معرفة مكانة جباية المؤسسة مقارنة بالدول المنافسة للجزائر في جذب الاستثمار من جهة و معرفة مكانة الضريبة على الأرباح ضمن السياق العالمي من جهة أخرى، فنلاحظ من الجدول باستثناء تونس و المغرب بمعدل 25 % ، فإن معدل الضريبة بالجزائر كان مرتفع مقارنة بباقي الدول الأخرى التي تتراوح معدلات الضريبة بها بين 15 % و 25 % كحد أقصى إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009 حيث تم تخفيض معدلها إلى 19% .

ضف إلى ذلك، فإن الجزائر و رغم ارتفاع معدل الضريبة (سنة 2005 إلى 30 %) فإن حصتها ضمن الناتج المحلي الإجمالي PIB ضعيفة مقارنة بالدول الأخرى التي تعرف معدل أقل و حصة أكبر ضمن الناتج المحلي ، و يعود ذلك إلى حصيلة الضريبة و ضعف الوعاء بضعف الاستثمار و عدد المؤسسات الخاضعة و ضعف الأرباح المصرح بها لدى إدارة الضرائب ، بدليل أن حصة الضريبة في الدخل المحلي لسنة 2005 حسب الإحصائيات المتوفرة لدينا ، 1.9 % مقارنة بتونس و المغرب 2.7 %

و 3.2 % على التوالي ، جمهورية التشيك 4.4 % و معدل الضريبة 26 % ، ما عدا ألبانيا ، استراليا لتوانيا و سلوفينيا، التي تمثل حصة الضريبة على الأرباح نسب أقل ضمن الناتج المحلي الإجمالي .

4- إصلاح الرسم على رقم الأعمال :

حتى يتم الإصلاح الجذري للنظام الضريبي الجزائري عام 1992 م، كان و لابد من إصلاح الرسم على رقم الأعمال TCA ، باعتباره الضريبة الأساسية على الاستهلاك و على السلع و الخدمات ، و التي تعني بالدرجة الأولى المستهلك ، فالرسم قبل الإصلاحات كان ممثلا برسمين ، الأول و هو الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP ، يفرض بتسع (9) معدلات أعلاها 80 % ، و يسمح بالخصم عن المبيعات و الثاني و هو الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TUGPS يفرض بست (6) معدلات و أعلى معدل 50 % (قانون الضرائب على رقم الأعمال 1988) ، و غير قابل للخصم (الطابع التراكمي) ، ولقد عرف الرسمين ، بتعقدهما في الإجراءات و كثرة الحالات و تعدد المعدلات و ارتفاعها مما يجعلهما متدخلان عند مراحل الإنتاج و يؤديان إلى رفع السعر و المساس بالمنتج و المستهلك على حد سواء و بالتالي اقتصاد السوق المبني على تشجيع القطاع الخاص و الأجنبي ، يتطلب رسم أكثر شفافية ، حيادي بالنسبة للمنتج و لا يؤثر كثيرا على تكاليف الإنتاج و الأسعار وبسيط من حيث إجراءاته و يتمتع بأقل ضغط جبائي .

لقد عملت السلطات الجبائية على إصلاح الرسم على رقم الأعمال بإدخال بدل كل الرسوم الموجودة آنذاك ، الرسم على القيمة المضافة كرسوم وحيد ضمن قانون الرسم على رقم الأعمال Une Taxe sur la Valeur Ajoutée¹ صممت لتحمل الخصائص المرغوبة ، و تعمل على المساهمة في إرساء سياسة ضريبية شاملة تسير وفقا للأهداف الاقتصادية الجديدة ، و من بين هذه الأهداف المرجوة آنذاك من وراء الرسم الوحيد على رقم الأعمال الممثل بالرسم على القيمة المضافة ، الحيادية الاقتصادية ، بمعنى حياديته عند مراحل الإنتاج بفعل تعميم مبدأ الخصم، بساطة الإجراءات الإدارية من خلال وساطة المؤسسة بين الإدارة و المستهلك المعني به و ذلك بنظام التصريح الوحيد ، زيادة على دور الرسم باعتباره ضريبة عامة على الاستهلاك في رفع الإيرادات المالية و كذلك مساهمته في التنمية الاقتصادية لما لهذا الرسم من آثار اقتصادية بالغة الأهمية بفعل حياديته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية ، سواء عند الحصول على الاستثمارات أو عند عملية إنتاج السلع و الخدمات و تسويقها كونها تمس المستهلك فقط.

ضمن هذا السياق، فإن قواعد الرسم على القيمة المضافة التي أدخلت من خلاله مقارنة بالرسوم السابقة على رقم الأعمال تتجسد في:

- توسيع حقل تطبيق الرسم² فلم تعد فكرة الأشخاص الخاضعة بقدر ما أصبحت فكرة العمليات الخاضعة للرسم ، و تشمل عمليات النشاط التجاري و الصناعي ، عمليات البنوك و مؤسسات الضمان ، المهن

¹ إدخال الرسم على القيمة المضافة ثم بموجب قانون المالية لسنة 1992 .

² أنظر المادة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الحرّة ، العمليات المرتبطة بالمشروبات الكحولية، تجارة الجملة و المساحات الكبرى إضافة إلى العمليات المتعلقة بالإيجار و الخدمات و التظاهرات المختلفة .

- الوعاء الخاضع للرسم على القيمة المضافة ، يمثل رقم الأعمال بما فيه كافة التكاليف الملحقة ما عدا الرسم في حد ذاته ، و تطبق على المادة الخاضعة معدلين 7 % معدل منخفض و المعدل العادي 17 % و هنا نشير أيضا إلى تطور معدلات الرسم منذ إدخاله عام 1992 ، و المبينة على الجدول التالي :

جدول 45- تطور معدلات الرسم TVA:

السنوات	معدل منخفض خاص	معدل منخفض عادي	معدل مرتفع
1992	7 %	13 %	21 %
1995	7 %	14 %	21 %
2001	7 %	/	17 %

المصدر : تم إعداده بناء على قوانين المالية للسنوات المعنية.

يلاحظ أن السياسة الجبائية في المرحلة الانتقالية بعد الإصلاحات و عبر قوانين المالية السنوية، عرفت تخفيض في عدد المعدلات و إلغاء المعدل المرتفع للرسم على القيمة المضافة فبدأ الرسم بأربع معدلات يتم إخضاع العمليات و السلع و الخدمات حسب مقتضيات السياسة الاقتصادية العامة للدولة فالسلع ذات الاستهلاك الواسع ، و لها أهميتها الاجتماعية و الاقتصادية تخضع إلى المعدل المنخفض و العكس بالنسبة للسلع العادية أو السلع الرفاهية التي تخضع إلى المعدل العادي أو المرتفع.

انتقلت بذلك معدلات الرسم من أربع معدلات عام 1992 حيث 7 % ، 13 % ، 21 % و 40 % إلى ثلاث معدلات ابتداء من 1995 حيث إلغاء المعدل المرتفع 40 % ، وتم تخفيض العبء الجبائي على المستهلك إلى غاية صدور قانون المالية سنة 2001 أين حدد معدلين فقط للرسم 7 % معدل منخفض و 17 % المعدل العادي ، فكل العمليات تخضع للمعدل العام و العادي و السياسة الجبائية الاجتماعية أو الاقتصادية تفرض إخضاع بعض السلع و الخدمات إلى المعدل المنخفض ، و منها خاصة¹ تربية المواشي ، المحاصيل الزراعية مثل البطاطا و الطماطم ، التمور زيادة على الأشغال العمومية و مؤسسات بناء السكنات و كذلك التكوين و نشاطات البحث ، و من ثم فان المعدل المنخفض ما هو إلا نظام يراعي أولويات المجتمع على الصعيد الاجتماعي و الاقتصادي .

كما أن نظام الرسم على القيمة المضافة ، و لأغراض السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة يعرف عدة أنواع من الإعفاءات، فالتى تأخذ بالسياسة الاجتماعية للدولة نجد خاصة الحد الأدنى للنشاط 100.000 دج بالنسبة للخدمات و 130.000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى، السلع ذات الاستهلاك الواسع مثل الحليب و القمح اللين ، الأجهزة الخاصة بالمعوقين و القروض الموجهة للإسكان بصفة عامة ، أما

¹ المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال 2008.

اقتصاديا فالإعفاء من الرسم يمس نشاط البحث و التنقيب على المحروقات لصالح شركة سونا طراك، إعفاءات موجهة للتصدير ، اقتناء تجهيزات موجهة للاستثمار ، و غيرها¹ .

من زاوية أخرى ، فان نظام الرسم على القيمة المضافة يدخل ضمن سياق التجانس الدولي في الأنظمة الضريبية ، فهو ضريبة تمس مختلف النشاطات الاقتصادية و من ثم فإن التفتح الاقتصادي العالمي يفرض على غالبية الدول عولمة أنظمتها الجبائية ، بما في ذلك دول العالم الثالث ، فنظام الرسم على القيمة المضافة الذي عرفته بعض الدول المتطورة منذ فترة قد تم تبنيه تدريجيا من طرف كثير من دول العالم الثالث ، و الجدول الموالي يبين لنا اعتماد نظام الرسم في بعض الدول و معدلات تطبيقه :

¹ لمعرفة جميع الإعفاءات من الرسم على القيم المضافة عد إلى المواد من 8 إلى 13 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

جدول 46 – اعتماد الرسم على القيمة المضافة في بعض الدول و معدلات التطبيق:

الدول	تاريخ الاعتماد	المعدل العادي	معدلات أخرى (%)
الجزائر	1992	17	7
مصر	1991	10	30 ، 20 ، 5
الأردن	2001	16	4
لبنان	2002	10	/
المغرب	1986	20	14، 10، 7
السودان	2000	10	/
تونس	1988	18	29 ، 10 ، 6
الكامرون	1999	18.5	/
كوت ديفوار	1960	20	11.1
مالي	1991	18	/
النيجر	1986	19	/
نيجيريا	1994	5	/
إفريقيا الجنوبية	1991	14	/
الصين	1994	17	13 ، 6 ، 4
اليابان	1989	5	/
استراليا	2000	10	/
اندونيسيا	1985	10	5
فنزولا	1993	16	8
الأرجنتين	1975	21	27 ، 5 ، 10
البرازيل	1967	20.5	22
فرنسا	1948	19.6	5.5 ، 21
إيطاليا	1973	20	10 ، 4
بريطانيا	1973	7.5	5
اسبانيا	1986	16	7 ، 4
البرتغال	1986	19	12 ، 5
هولندا	1969	19	6
ألمانيا	1668	16	7
لكسمبورغ	1970	15	12 ، 6 ، 3
روسيا	1992	18	10
رومانيا	1993	19	9

Source : bureau international des documentations fiscales BIDE – 2004

tiré d'un séminaire sur la TVA-ROME 15,16 Mars 2005-p8.

من خلال الجدول هناك دول عرفت نظام الرسم على القيمة المضافة منذ زمن بحيث نجد أن فرنسا أدخلت هذا النظام عام 1948 م، و بدأ يتعمم إلى يومنا هذا ، و اعتمد من طرف غالبية دول العالم ، فهناك من تعتمد على نظام المعدل الواحد تحقيقا للعدالة و عدم التمييز بين السلع و النشاطات و المستهلكين مثل ألمانيا ، الأردن ، اليابان ، استراليا و غيرها ، و منها من تعتمد نظام معدل عادي و معدلات منخفضة أو

مرتفعة لأن السياسة الجبائية لديها تؤول نحو الأغراض الاجتماعية و الاقتصادية ، و تعتقد بأن السلع ذات الاستهلاك الواسع و السلع الرفاهية لا تعالج بنفس الطريقة الجبائية ، و في بعض الأحيان، تخضع السلع الكمالية أو الغير مرغوبة إلى معدلات مرتفعة ، و من بين هذه الدول ، الجزائر، إفريقيا الجنوبية ، مصر المغرب ، تونس و غيرها .

و في نفس السياق فان فعالية نظام الرسم على القيمة المضافة و أدواره الاجتماعية و الاقتصادية و خصائصه التقنية (الحيادية و ميكانيزم الخصم و بساطة التأسيس . . .) جعل منه يتطور تدريجيا على مستوى الدول كما يوضحه الجدول الموالي ، و الذي يبين نسبة تطبيق الرسم عبر أهم مناطق العالم :

جدول 47 - تطور اعتماد الرسم TVA عبر مناطق العالم :

دول أمريكا	إفريقيا الشمالية و الشرق الأوسط	أوروبا الشرقية و الاتحاد السوفيتي سابقا	الاتحاد الأوروبي +15 نرويج و سويسرا	دول آسيوية	دول إفريقيا	الفترات
0	0	0	1	0	1	قبل 1965
10	0	0	11	0	0	1966 - 1975
6	2	0	0	2	1	1976 - 1985
6	5	21	5	9	13	1986 - 1995
1	2	6	0	7	18	1995 - 2004
26/23 دولة	21/9 دولة	28/27 دولة	17 /17 دولة	24/18 دولة	43/33 دولة	المجموع

Source : bureau international des documentations fiscales BIDF- OP CIT p 09.

تبين من خلال الجدول تزايد عدد الدول التي تبنت نظام الضريبة على رقم الأعمال في شكل الرسم على القيمة المضافة، إذ أن ما يقارب 80 % حسب الإحصائيات التي تتوفر لدينا من الدول اعتمدت إلى غاية 2004 هذا النظام ، و الذي من شأنه إعطاء أكثر فعالية للسياسة الجبائية المسطرة في إطار السياسة الاقتصادية في ظل التفتح الاقتصادي الدولي الذي يفرض التجانس و التنسيق في عديد من المجالات المالية و التشريعية خاصة تلك المرتبطة بالتشريعات التي تمس حركة رؤوس الأموال و التجارة الدولية .

5- إصلاح الضرائب و الرسوم الأخرى:

لم تقتصر الإصلاحات الجبائية في الجزائر سنة 1992 م فقط على الضريبة على الدخل و الأرباح و كذا الرسم على رقم الأعمال ، بل أنه و خلال الفترة الانتقالية للمنظومة الجبائية الجزائرية منذ تلك السنة إلى يومنا هذا، و التعديلات المستمرة اتجاه استقرار و إرساء نظام جبائي واضح و يحقق الغرض الاقتصادي و الاجتماعي المرغوب ، لذلك عرفت مجمل الضرائب الأخرى سواء كانت الضرائب المباشرة أو الضرائب الغير مباشرة إصلاحات عديدة، منها إلغاء ضرائب و إنشاء ضرائب أخرى أو تخفيض في المعدلات أو تغيير في المواد الخاضعة.

الهيكل الضريبي الجديد بعد عملية الإصلاح و المعدل دوريا عبر قوانين المالية السنوية يضم الضرائب و الرسوم التي نذكرها فيما يلي :

5-1- الرسم على النشاط المهني :

كانت ممثلة قبل الإصلاح الضريبي 1992 بالرسم على النشاط التجاري و الصناعي TAIC و تفرض بمعدل 2.55% و يخص إيرادات النشاط التجاري و الصناعي، زيادة على الرسم على النشاط الغير تجاري TANC بمعدل 6.05% و يخص إيرادات المهن الحرة على وجه الخصوص .

إصلاح الرسم على النشاط تم من خلال إنشاء الرسم على النشاط المهني¹ الذي لا يميز بين طبيعة النشاط إن كان تجاري أو حر ، و ثم تحديد معدل الإخضاع بـ 2% بعدما أنشأ لأول مرة بمعدل 2.55% و تبعاً للسياسة الجبائية الرامية إلى دعم التنمية من خلال تخفيض الأعباء فان الرسم على النشاط مثله مثل بقية الضرائب الأخرى عرف تخفيض في معدل الإخضاع إلى 2% زيادة على جملة من الإعفاءات لأغراض متعددة ، منها الاقتصادية كإعفاء لمدة 3 سنوات الشباب المستثمر، إعفاء الحد الأدنى لرقم الأعمال 80.000 د.ج سنويا و 50.000 د.ج بالنسبة لنشاط الخدمات ، و لأغراض اجتماعية تخص نشاط تجارة المواد ذات الاستهلاك الواسع و المحددة في التشريع الجزائري² .

5-2- ضرائب و رسوم لأغراض التنمية المحلية:

و هي رسوم و ضرائب موجودة قبل الإصلاحات ، لكن و لطبيعتها الاقتصادية و الخاصة بالتنمية المحلية حظيت باهتمام كبير من طرف السلطات الجبائية و منها الرسم العقاري الذي يفرض على القيمة الإيجارية للعقارات المبنية و الغير مبنية بمعدلات بين 3% و 10% حسب حالة العقارات و أهميتها الاجتماعية و الاقتصادية و مناطق تواجدها (عقارات سكنية ، تجارية و صناعية)³ .

زيادة على رسم التطهير TASS ، و المبرر بالتهيئة داخل البلديات و المناطق الحضرية و يعود بالفائدة على خزينة البلديات، و هي ضريبة نقدية تدفع في حدود 500 د.ج إلى 100.000 د.ج حسب طبيعة الملكية (سكنات ، محلات و مصانع)⁴ .

كما أن الممتلكات الفخمة مثل ملكية المنازل الفاخرة ، الأراضي الشاسعة البواخر و السيارات الفخمة ، تفرض السياسة الجبائية من خلال إعادة توزيع الثروات و دعم التنمية المحلية ضريبة على الممتلكات ISP ، و هي ضريبة تصاعدية من 0.5% إلى 1.5% حسب أهمية و قيمة الممتلكات العامة للأشخاص الطبيعيين⁵ .

¹ المواد 217 إلى 231 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² المرسوم التنفيذي رقم 96 – 3 المؤرخ يوم 15 جانفي 1996 متعلق بتحديد أسعار بعض السلع و الخدمات ذات الاستهلاك الواسع عندما لا تزيد هوامش ربح تجارة التجزئة عن 10% .

³ قواعد فرض الرسم العقاري – أنظر المواد 248 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

⁴ عد إلى المواد 263 – 267 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

⁵ عد إلى المواد 274 إلى 282 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

3-5- الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك:

من أهم هذه الضرائب التي تكون المنظومة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاح و إلى يومنا هذا ، الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC ، الذي يفرض على المشروبات الكحولية و التبغ بمعدلات تتراوح بين 10 % و 100 % حسب طبيعة المواد المستهلكة ، و قانون الضرائب غير المباشرة يحدد لنا قيمة هذه السلع ، هذا بالإضافة إلى الرسم على المواد البترولية كالغاز، الزيوت و البنزين بمختلف أنواعه و ذلك بناء على تعريفات يحددها المشرع.

من بين الضرائب الغير مباشرة التي تعرف في الجزائر في المرحلة الراهنة عدة إشكالات على مستوى تجار المعادن الثمينة (ذهب و فضة) هو حقوق الطعن و الضمان ، و الغرض الاقتصادي منها إضافة إلى جلب موارد مالية لخزينة الدولة ، مراقبة قلبية لكل نشاط تجارة المعادن الثمينة، و مشكلة هذه الحقوق هو عدم تقبلها من طرف التجار المعنيين لأن الطابع يؤدي إلى التصريح الحقيقي بالسلع التي بحوزتها و من ثم تحمل عبء جبائي كبير يتمثل في بقية الضرائب و الرسوم إضافة إلى حقوق الطبع لأن هذه العملية هي مصدر معلومات جبائية لمصالح الضرائب .

على هذا الأساس، و تقاديا لمشكلة رفض الطبع و التهرب المتفاقم في أوساط تجارة هذه المعادن عمل المشرع على إدخال تعديلات على هذه الحقوق فالجدول التالي يبين تطور حقوق الطبع و الضمان:

جدول 48 – تطور حقوق الطبع:

الحقوق	قبل صدور قانون المالية 2007	بعد قانون المالية لسنة 2007
حقوق الطبع	معادن البلاتين 40.000 د.ج / هكتو غرام معادن الذهب 16.000 د.ج / هكتو رغام معادن الفضة 500 د.ج / هكتو غرام	20.000 د.ج / هكتو غرام 8.000 د.ج / هكتو غرام 300 د.ج / هكتو غرام

المصدر : تم إعداده استنادا إلى المادة 340 من قانون الضرائب غير المباشرة 2008.

واضح أن المشرع أراد تخفيض تكلفة المعادن التي تعرف أسعار مرتفعة في السوق والتي لا تسمح للمستهلك الحصول عليها و لا للبائعين من تسويق سلعهم ، و هو ما حدث فعلا خلال السنوات الأخيرة قبل صدور قانون المالية لسنة 2007 ، حيث عرف سوق هذه المعادن اضطرابات كبيرة نتيجة لاعتقاد التجار ارتفاع مبالغ الطبع و العبء الجبائي في ظل ارتفاع الأسعار و تراجع مستوى النشاط التجاري .

4-5- حقوق التسجيل و الطابع :

تتضمن المنظومة الجبائية الجزائرية مثلها مثل بقية الأنظمة في العالم حقوق التسجيل و الطابع و هي ضرائب قديمة و ثابتة في كل نظام ضريبي ، و تفرض حقوق التسجيل و الطابع في إطار قانون ضريبي كامل " قانون التسجيل و الطابع " .

تتعلق حقوق التسجيل بكل عملية تحويل الملكية، إنشاء الشركات و العقود المختلفة و الهيئات و تفرض بمعدلات متزايدة من 0.5 إلى 5 % ، حسب طبيعة نقل الملكية و العقود المبرمة، فالمعدل الأدنى يفرض على عقود إنشاء الشركات، نقل الملكية بعد الوفاة و التنازل على العقارات ، و هي سياسة جبائية تدرج ضمن أهداف الدولة التنموية و ضمان إيرادات إضافية.

أما فيما يتعلق بحقوق الطابع فهي ضريبة تفرض نقدا على مختلف الطوابع المستعملة و قيمة الحقوق تتراوح بين 20 د.ج و 4.000 د.ج حسب طبيعة العملية و المنفعة التي يجنيها المستعمل (جواز سفر ، سجل تجاري ، المعاملات في السيارات) .

6- اعتماد نظام التصريح مع حق الرقابة و تحسين أداء المنازعات :

إن الإصلاح الضريبي في الجزائر بداية من عام 1992 و المستمر عبر قوانين المالية للسنة ، أفرز منظومة جبائية تعتمد على توحيد الإخضاع للمداخيل ، الأرباح و الاستهلاك زيادة على الضرائب الغير مباشرة و حقوق التسجيل و الطابع و الضرائب المحلية على النشاط المهني.

كل هذه الضرائب و الرسوم ، تدخل ضمن إطار نظام جبائي تصريحي système fiscal déclaratif ، بمعنى المكلف بالضريبة يصرح بالمادة الخاضعة بل يقوم بالتصفيية و الدفع، وفقا لنظام إخضاع يقسم المكلفين حسب قدراتهم التمويلية و حجم نشاطهم، فهناك النظام الجزائي ، النظام الحقيقي النظام المبسط و نظام التصريح المراقب .

الإدارة الجبائية في ظل نظام تصريحي متقن ، تحفظ لصالحها حق الرقابة و ينص القانون الضريبي على عدة أنواع ، مع احتفاظ المكلفين بحق المنازعات التي أوكلت لها السلطات الجبائية عناية خاصة ضمن المنظومة الجبائية خاصة في السنوات الأخيرة .

1-6- أنظمة الإخضاع حسب حجم و طبيعة المكلف:

إن طبيعة النشاط الممارس من قِبل المكلفين (تجارة ، صناعة ، مهن حرة . . .) ، كذلك حجم النشاط المحقق (معيار الإيرادات و رقم الأعمال) ، يفرض ميدانيا التمييز في المعالجة الجبائية و طرق إخضاع المكلفين و طريقة التصريح الجبائي، لذلك فالتشريع الضريبي الجزائري حاليا، يميز بين أربعة أنظمة أساسية :

- **النظام الجزافي régime du forfait**¹ ، و يخص النشاطات التجارية و الصناعية الصغيرة التي لا تحقق أرقام أعمال سنوية كبيرة ، و لتسهيل المهمة على الإدارة الجبائية باعتبارها فئة تشكل النسبة الأكبر ضمن إجمالي المؤسسات و المكلفين، و تبسيط الإجراءات، يخضع هؤلاء الذين رقم أعمالهم لا يتعدى 5.000.000 د.ج بالنسبة للنشاط التجاري و الصناعي و نشاط الخدمات إلى النظام الجزافي في شكل عقد مدته سنتين بين المكلف و الإدارة بموجبه يتحدد رقم الأعمال و الضريبة الواجبة الدفع " الضريبة الوحيدة الجزافية" .

- **نظام التصريح المراقب régime de déclaration contrôlée**² : و يخص نشاطات المهن الحرة و كل من يتحصل على إيرادات غير تجارية ، و يقصد بالتصريح المراقب أن يصرح المكلف بإيراداته و تكاليفه و تعمل الإدارة على تقييم المداخل المحصلة بناء على المعلومات الواردة في التصريح، علما أن الأشخاص المعنيين و المذكورين، يحققون إيرادات سنوية تتعدى 300.000 د.ج إلا في حالة اختيار هؤلاء لنظام التصريح المراقب ، و هو التصريح الذي حدده المشرع سنويا قبل 1 أفريل من كل سنة .

- **النظام المبسط régime simplifiée**^{*} ، و هو نظام يهدف إلى تبسيط الإجراءات على فئة من المكلفين بالضريبة و الذين يتراوح رقم أعمالهم بين 3.000.000 د.ج (غير خاضعين لنظام الضريبة الجزافية IFU) و 10.000.000 د.ج ، و هم مجبرون على التصريح السنوي بأرقام نشاطهم قبل 1 أفريل من كل سنة و مسك محاسبة بسيطة عكس ما كان معمول به قبل صدور قانون المالية 2008 حيث إيداع سنويا " جدول مختصر للميزانية، جدول نتائج المؤسسة، جدول المخزون، كشف الاهتلاكات و المئونات" .

-**النظام الحقيقي régime du réel** ، و يخص جميع النشاطات التي يزيد رقم أعمالها عن 10.000.000 د.ج ، و يختلف هذا النظام عن سابقه قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 حيث أن المؤسسات الكبرى التي يزيد رقم أعمالها عن الحد المذكور تخضع إلى قواعد النظام المحاسبي المالي Le system comptable financier SCF الذي نص عليه المقرر المؤرخ يوم 26-07-2008.

و من التزامات الخاضعين إلى النظام الحقيقي، متابعة كل التصريحات المنصوص عليها قانونا و الالتزام بمسك محاسبة وفقا لقواعد القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي المذكور.

6-2- النظام الجبائي ، نظام تصريحي :

كما أشرنا له سابقا ، فان إفرزات الإصلاحات الجبائية بعد سنة 1992 تولد عنها نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بالتصريح التلقائي بأرقام نشاطه تلقائيا ، و للإدارة الجبائية حق الرقابة ، و يهدف هذا

¹ يخضع للنظام الجزافي النشاطات التجارية و الصناعية التي لا يتعدى رقم أعمالها 9.00.000 د.ج و 400.000 د.ج بالنسبة لقطاع الخدمات بموجب قانون المالية لسنة 1992 ، و رفع الإخضاع خلال قانون المالية لسنة 1993 إلى 1.500.000 د.ج و 800.000 د.ج بالنسبة للخدمات ثم بموجب قانون المالية لسنة 2005 ، حد الإخضاع للنشاط التجاري و الصناعي 2.500.000 د.ج و 1.200.000 د.ج بالنسبة للخدمات ، و كل ما زاد على هذا الحد فيخضع إجباريا للنظام الحقيقي و بصور قانون المالية لسنة 2008 تم تحديد حد الإخضاع ب 3.000.000 د.ج ثم 5.000.000 د.ج بعد ق.م 2010 .
² نظام تم اعتماده من خلال قانون المالية لسنة 2001 المواد 2 إلى 5.
^{*} نظام أنشأ بموجب قانون المالية لسنة 2008.

النظام إلى تقليص العبء الإداري و تكاليف تحصيل الجباية في وقت تطور فيه عدد المكلفين و زيادة أحجام النشاطات الاقتصادية و تعدد طبيعتها ، فالجدول الموالي يوضح لنا توزيع المصالح الجبائية المكلفة بالتحصيل و الوعاء مقارنة بتطور المؤسسات الخاضعة إلى النظام الحقيقي التي تحتاج إلى جهد إداري كبير لمتابعتها، استقبال و دراسة تصريحها و إجراء الرقابة عليها :

جدول 49 – توزيع مصالح الإدارة و تطور عدد المؤسسات حسب الجهات – 2000 – :

الجهات	عدد المفتشيات	عدد القباضات	عدد المؤسسات / نظام حقيقي
ناحية وهران	83	68	29834
ناحية الشلف	67	60	24913
ناحية بشار	25	20	6660
ناحية ورقلة	48	29	16001
ناحية الجزائر	87	49	56394
ناحية البليدة	94	70	47096
ناحية عنابه	72	59	29964
ناحية قسنطينة	88	67	28560
ناحية سطيف	67	59	48881
المجموع	631	481	288.303

المصدر : الديوان الوطني للإحصائيات ONS ، المديرية العامة للضرائب.

من الجدول يتضح لنا حجم النشاط الخاضع للنظام الحقيقي و الذي يخضع أيضا لنظام التصريحات ، و أهمية عدد المؤسسات 288303 مؤسسة خلال سنة 2000 ، ليس لعددها الكبير ، بل لضعف الإدارة الجبائية و نقص الموارد المالية و البشرية التي تتوفر عليها مصالح الضرائب، فلو نقوم بإجراء نسب مؤوية نجد أن لكل مفتشيه بالمتوسط 456 مؤسسة تتطلب متابعة دورية و أن كل قباضة تضم بالمتوسط 600 مؤسسة تتابع حقوق الخزينة المترتبة عن الجداول و التصريحات الضريبية ، صف إلى ذلك و حسب نفس المصدر فان عدد أعوان الضرائب بإدارة الضرائب الناشطين بالمصالح المذكورة 14762 عون سنة 2000 ، بمعنى متوسط عدد الأعوان لكل مفتشيه و كل قباضة ضرائب 13 عون ، في ظل إدارة غير عصرية تعتمد على الوسائل التقليدية البسيطة (غياب شبه تام للإعلام الآلي و الوسائل العصرية) .

في إطار دائما نظام التصريحات الناتج عن الإصلاح الضريبي ، فان الجدول الموالي يبين ذلك من خلال اعتماد سلاسل التصريح و تحديد فتراتها، فالمكلف يعمل على إعدادها و وضعها لدى مصالح الضرائب، و يقوم بدفع مستحقاته التي قام بتصفيتها، عدا بعض الضرائب التي بطبيعتها تخضع إلى

الاقتطاعات من المصدر كالرواتب و الأجور و المداخل المدفوعة من قبل المؤسسات و الهيئات العمومية كالفوائد ، توزيع الأرباح ، العلاوات ، المداخل الثانوية و غيرها :

جدول 50 - نظام التصريحات بالنظام الجبائي الجزائري - بعض النماذج - :

مكان التصريح	فترة التصريح	طبيعة التصريح	الضريبة
مفتشيه الضرائب المختصة	مدة شهر من بداية النشاط	التصريح بالوجود	الضريبة على الدخل و الأرباح
قباضة الضرائب المختصة	20 يوم بعد نهاية الشهر	تصريح شهري G n° 50	IRG , IBS , TVA, TAP حقوق الطابع
مفتشيه الضرائب المختصة	قبل 30 أبريل السنة المالية	تصريح بالدخل السنوي	الضريبة على الدخل IRG
مفتشية الضرائب المختصة	قبل 30 أبريل السنة المالية	تصريح برقم الأعمال	TVA , TAP , IRG
مفتشية الضرائب المختصة	قبل 30 أبريل السنة المالية	تصريح بأجور العمال	IRG / أجور
مفتشية الضرائب المختصة	30 يوم بعد عقد التنازل	تصريح بالفائض	IRG فائض القيمة عند التنازل
مفتشية الضرائب المختصة	30 أبريل السنة المالية	تصريح المؤسسات بالحصيلة السنوية ، الميزانية الجبائية	مختلف الضرائب

المصدر : تم إعداده من خلال : - Calendrier fiscal – direction générale des impôts

لقد ذكرنا من خلال الجدول بعض نماذج التصريحات و هي عديدة تخص أغلب الضرائب حتى نبين بأن مختلف الإخضاعات في النظام الجبائي الحالي تعتمد على التصريح التلقائي للمكلف .

6-3- اعتماد النظام الضريبي على مراقبة التصريحات :

إذا كان النظام الجبائي يعتمد على التصريح التلقائي للمكلف بالضريبة ، فان ذلك لا يعني تجاهل الإدارة لسلوك المكلف الذي يميل دوما نحو التهرب و إغفال حقيقة أرقام نشاطه سواء الإيرادات أو المداخل و كل ما هو مادة خاضعة عن طريق أساليب عدة تم التطرق إليها سابقا لذلك فالقانون الضريبي ينص على عدة أشكال من الرقابة¹ .

كل أشكال الرقابة الجبائية تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي بمختلف أشكاله و الذي يعرف تطورا هاما في ظل اقتصاد انتقالي و توسع الأسواق الموازية، و تعتمد أشكال الرقابة على التحقيق في المحاسبة، مجمل الوضعية و مظاهر العيش لدى المكلفين، و استغلال المعلومات الجبائية الواردة من الموردين، المؤسسات المالية، الشركات العمومية، إدارة الجمارك و المعايينات الميدانية لأعوان الضرائب من خلال حق الاتصال و حق الرقابة .

تبدأ الإدارة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب ، الخلية المكلفة بتسيير ملفات المؤسسات ، حيث فحص التصريحات قصد إيجاد تغييرات أو تأكيد صحة تصفية الضريبة من خلال إجراء مقارنة بين التصاريح أو حق استدعاء المكلف لتوضيح بعض الأرقام الواردة في التصريحات .

¹ طرق و أنواع الرقابة الجبائية تنص عليها المواد 18 - 1 - إلى المادة 21 - 3 - من قانون الإجراءات الجبائية معدل إلى غاية 2008.

تأتي الرقابة الجبائية و هي الأهم، التي تأخذ شكلين الرقابة من خلال الفحص المحاسبي و الرقابة من خلال تقييم مجمل الوضعية الجبائية.

بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، فهناك فرق تحقيقات بالإدارة المركزية موزعة على جهات من الوطن، و فرق محلية على مستوى كل مديرية ولائية مهمتها تنفيذ برنامج تختاره المديريات الولائية و تصادق عليه الإدارة المركزية، يضم مجموعة من المكلفين ، بناء على شكوك أو معلومات أو حتى لطبيعة النشاط، يتم اختيارهم للتحقيق في أربع (4) دورات ، فترة التقادم الجبائي ، فإجراءات التحقيق محددة من خلال الفترات ، الإجراءات الشكلية حقوق المكلف أثناء المراقبة و التحقيق و غيرها من الإجراءات ضمن القانون الضريبي .

أما التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية vérification Approfondie de la situation fiscale d'ensemble « VASFE » ، فأهميتها تكمن في عدم قدرة الإدارة الجبائية في الجزائر مثلها مثل باقي دول العالم الثالث على التحكم في مداخل الأشخاص الطبيعيين في ظل التهرب و القطاع الغير رسمي ، لذلك فالإدارة الجبائية من حقها قانونا إجراء مراقبة و مقارنة بين المداخل المصرح بها و مظاهر العيش لهؤلاء الأشخاص كامتلاك سيارات فخمة، منازل فخمة ، أراضي ، مستوى معيشي عالي ، عطل بالخارج و غيرها من مظاهر تكشف عن إغفال المداخل عن إدارة الضرائب .

4-6- تحسين أداء المنازعات الجبائية :

إن تأسيس الضريبة و تحصيلها من شأنها خلق نزاعات معتبرة بين المكلف و مصالح الضرائب، لذلك فالقانون الجبائي يفتح المجال أمام هؤلاء للمنازعات¹.

يتضمن جانب المنازعات إجراءات الشكايات و شروطها ، و يحدد القانون الجبائي أشكالها و فتراتها ، و الغرض من ذلك ضمان العدالة الجبائية و الحرص على التطبيق السليم لقواعد الضريبة و حماية الخزينة العمومية ، و من بين أشكال النزاع الجبائي نذكر :

- إجراءات أمام مديرية الضرائب المعنية بتأسيس الضريبة التي تفصل في النزاع في حدود مدة 6 أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكايات و إذا كان المبلغ المتنازع عليه يفوق 20.000.000 د.ج بما فيه العقوبات المالية فان الإدارة المركزية لها حق النظر في الشكايات و تقوم المديرية الولائية بالرد على المكلف بعد حصولها على رأي الإدارة المركزية .

- إذا ما كان الرفض كلياً أو جزئياً من قبل مديرية الضرائب ، فالمكلف له الاختيار ، إما الإتمام في النزاع الإداري و بالتالي اللجوء إلى لجان الطعن أو اللجوء مباشرة إلى النزاع القضائي حيث الغرفة الإدارية بمجلس القضاء المختص إقليمياً و من ثم يكون النزاع على مستوى القضاء .

¹ طرق و أنواع المنازعات الجبائية واردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية في مواد 70 إلى 92 .

بالنسبة إلى النزاع الإداري فإنه على مستوى كل دائرة لجنة طعن يترأسها رئيس الدائرة تختص في النزاع في مبالغ الضرائب و العقوبات التي لا تتعدى 2.000.000 د.ج و على مستوى كل ولاية لجنة الطعن الولائي يترأسها قاضي معين ، و تختص في المبالغ التي تفوق 2.000.000 د.ج و لا يتعدى مبلغ 20.000.000 د.ج ، هذا بالإضافة إلى لجنة الطعن المركزية بوزارة المالية و التي تتخصص في النزاع الإداري عندما يكون المبلغ المتنازع عليه بما فيه الغرامات يفوق 20.000.000 د.ج .

- عندما يتلقى المكلف رد بالرفض الكلي أو الجزئي على ما هو متنازع عليه أمام لجان الطعن أو مديرية الضرائب ، بإمكانه اللجوء إلى الغرفة الإدارية بمجلس القضاء المختص إقليمياً ، و إذا ما كان الحكم النهائي بالرفض ، بإمكانه اللجوء إلى مجلس الدولة للفصل النهائي في الضرائب محل النزاع .

خلاصة الفصل :

بعدما كانت السياسة الجبائية الجزائرية بعد الاستقلال تندرج ضمن السياسة الاقتصادية الرامية إلى ضمان موارد مالية كافية لتغطية النفقات العامة ، و الإسهام في سياسة جمع الموارد و توزيعها في إطار اقتصاد يعتمد على تدخل الدولة و التخطيط و بناء المؤسسات الاقتصادية العمومية، مراقبة الأسعار ، و التجارة الخارجية و تحديد مجال القطاع الخاص و الاستثمارات الأجنبية فانه و تبعاً للتحولات الاقتصادية الدولية و التي مست الاقتصاد الجزائري نهاية الثمانينات ، أدت بالسلطات الجزائرية إلى إعادة مراجعة النظام الضريبي حتى يساير هذه التحولات سواء على المستوى المحلي بحيث يكون في نفس سياق التوجه الاقتصادي نحو التفتح و فتح المجال أم المبادرات الخاصة و الاستثمار الأجنبي المباشر ، أو على المستوى الدولي حتى يكون النظام الضريبي يتلاءم مع التفتح على العالم الخارجي و متطلبات اقتصاد السوق و حرية التجارة الخارجية و تدفق رؤوس الأموال في ظل تحديات العولمة و ضرورة التجانس الدولي من حيث التشريعات المتعلقة بالجانب الاقتصادي على وجه الخصوص .

في هذا السياق لقد حاولنا تحديد معالم المنظومة الجبائية الجزائرية بعد إصلاحات 1992 و تركيبتها الجديدة التي تساير بقية الأنظمة العالمية ، و مدى احتواءها على نصوص تشريعية متعلقة بمجموعة من الضرائب و الرسوم، بنيت لأجل سياسة جبائية تهدف إلى تبسيط النظام الجبائي و ملاءمته للتنمية الاقتصادية حيث التحريض على الاستثمار و توجيه الادخار و الاستهلاك و ترقية التجارة الخارجية و المساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية إضافة إلى ترقية العمالة و الإسهام في رفع مؤشرات النمو الاقتصادي .

و بعد عدة سنوات من الإصلاح الجذري و بعد الإصلاحات الجزئية خلال مرحلة جبائية انتقالية ، فالانشغال الأساسي يكمن في مدى نجاحه و فعالية السياسة الجبائية في رفع مرودية النظام الجبائي و دعم التنمية الاقتصادية في مختلف القطاعات.

الفصل الرابع - مدى فعالية السياسة الضريبية في مجالات التنمية :

تمهيد:

الأهداف الأساسية من وراء إصلاح النظام الجبائي و إدخال المنظومة الضريبية في مرحلة انتقالية بدأ من عام 1992 ، تحسين أداء السياسة الجبائية من حيث تبسيط النظام الضريبي و رفع مردوده المالي بتخفيض الضغط و توسيع الوعاء ،زيادة على الأغراض الاقتصادية تبعا لسياسة التنمية و خاصة جلب الاستثمار الخاص و الأجنبي و رفع معدلات النمو ، ترقية التجارة الخارجية و رفع مردود المالية المحلية لأجل دعم البلديات و الجماعات المحلية بصورة عامة لتنفيذ برامج التنمية المحلية ، هذا كله بغية امتصاص البطالة و تخفيض الأعباء على شرائح المجتمع من حيث ارتفاع الأسعار و تراجع القدرة الشرائية .

في هذا الصدد ، و بعد مرور تقريبا عقدين من الزمن 1992- 2010 ، نتساءل عن مدى نجاح السلطات الجبائية في تحسين أداء النظام الضريبي من حيث رفع الإيرادات المالية خاصة الجباية العادية ، و إلى أي مدى يتلاءم الهيكل الضريبي الذي أفرزته سلسلة الإصلاحات مع سياسة التنمية الاقتصادية خاصة إدماج الجباية البترولية في التنمية الحقيقية ، ترقية الاستثمار و تعبئة الادخار ، إضافة إلى دعم الطبقات و تقليص حدة البطالة.

المبحث الأول- تقييم أداء النظام الجبائي :

يمكن تقييم أداء النظام الضريبي و السياسة الجبائية الراهنة و التي أفرزتها عملية الإصلاح من خلال عدة جوانب أساسية ارتبطت بأهداف الإصلاح ، و هي تبسيط النظام الجبائي تنظيميا (إداريا) تسيير جيد للمكلف بالضريبة ، و رفع المردودية المالية من خلال الإيرادات و توازنها ضمن الهيكل الضريبي بين مختلف الضرائب و الرسوم ، زيادة على تقييم أداء السياسة الجبائية في حل النزاعات و محاربة التهرب الجبائي .

1- قدرة الإدارة الجبائية على تسيير الضريبة :

في هذا الإطار منذ سنة 1992 بداية الإصلاح ، عرف عدد المكلفين تطورا هاما ، يتابع من طرف إدارة تم إعادة هيكلتها خلال تلك السنة و لم تعرف تغييرات هامة تذكر ، فالإدارة المركزية مكلفة بالمتابعة و التسيير المركزي و إعطاء التعليمات و التوجيهات و المراقبة على المصالح المحلية ، في حين أن تنفيذ السياسة الجبائية مرهون بفعالية الإدارة المحلية الممثلة بمديريات ولائية ، بل بالمصالح و الخلايا الفاعلة Les services opérationnels ، و هي مفتشيات و قباضات الضرائب ، المكلفين بتأسيس الضريبة و تحصيلها وفقا للتعليمات و القوانين ، هذه الوحدات الأساسية عرفت عدة مشاكل تعيق أداءها و منها :

- نقص كبير في الوسائل المادية و المتعلقة حتى بالوسائل البسيطة لراحة الأعوان مع غياب شبه تام للإعلام الآلي (البرامج) رغم توفر الآلة المعلوماتية خاصة في السنوات الأخيرة.

- نقص كبير في عدد الموظفين الفاعلين بهذه المصالح في ظل غياب برامج تسيير للإعلام الآلي و يعود ذلك إلى ارتفاع معدل خروج الأعوان (وفاة ، استقالة ، و المعاشات) يزيد عن معدل الدخول (توظيف) و هو أمر نسبي كون أن فتح المناصب المالية للتوظيف مرهون بسياسة الإدارة المركزية التي تعتمد في التوظيف على فتح مسابقات مركزية تؤدي إلى تمركز هذه المناصب في مناطق دون أخرى .

- تعدد مفتشيات الضرائب بتقسيم إقليم كل ولاية إلى عدد من المناطق مع ضعف التنسيق بين هذه المصالح يؤدي في كثير من الحالات إلى عدم توحيد الإجراءات و خاصة في مجال تقديرات الوعاء الضريبي فيخلق بذلك مجال الاعدالة بين المكلفين الذين يمارسون نفس النشاط و نفس المميزات .

- عادة ما يجد المكلف بالضريبة صعوبات في فهم إجراءات تسيير ملفه الجبائي بمعنى غياب الشفافية و البساطة ، بدليل تأسيس الوعاء الضريبي بمنطقة معينة (مفتشيه الضرائب) ، دفع الضريبة بمصلحة أخرى و بمنطقة أخرى (قباضة الضرائب) خضوعه إلى المراقبة بمصلحة أخرى و بمنطقة أخرى (فرق التحقيقات) ، و لكي يقدم شكاية لابد من اللجوء إلى مصلحة أخرى و هي مصلحة المنازعات (المديرية الولائية، الإدارة المركزية ، لجان الطعن) .

- ضعف مستوى التكوين خاصة بعد التحول الجذري للنظام الضريبي و الظروف الاقتصادية (تحول كبير في التشريعات الجزائرية) ، فإدارة الضرائب بدأت العملية بعد إنشاء المدرسة الوطنية

للضرائب عام 1998 ، و القيام بالرسكلة الدورية بداية 2000، لكن دون دراسة و متابعة في المستوى ، لذلك يجد أغلب أعوان الضرائب صعوبات التحكم في تسيير الملفات الجبائية و متابعة الضرائب و الرسوم .

إضافة إلى ضعف القدرة الشرائية و المستوى الاقتصادي الضعيف الذي يمس بأعوان الضرائب باعتبارهم موظفين مثلهم مثل شرائح المجتمع و عدم وجود قانون أساسي يحمي الموظف بالإدارة الجبائية خاصة عند أداء مهامه الحساسة تجاه المكلف بالضريبة ، فان عدم إجراء منذ سنة 1990 لأي تغييرات و تحسينات على هيكل الإدارة الجبائية من شأنه أن يؤدي إلى فشل الأداء و تنفيذ السياسة الجبائية المرغوبة (إصلاحات مكثفة حاليا بدا من سنة 2000 لتفادي هذه النقائص) خاصة و أن النشاط الاقتصادي يتنامى و عدد المكلفين في تزايد مستمر و أثر الوضع الاقتصادي يزيد تفاقما خاصة انتشار القطاع الغير رسمي الذي يجعل من الإدارة غير قادرة حتى على استقبال التصريحات بدلا من المتابعة الميدانية و تكثيف إجراءات الرقابة و البحث عن المادة الخاضعة ، و هنا نقوم بعرض جدول يبين تطور عدد المكلفين بالضريبة حسب أنواع الضرائب الأساسية :

جدول 51 – تطور عدد الملفات (المكلفين) 1992 – 2004 :

الضرائب	1992	2004	التطور %
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	237.000	1.096.736	362
الضريبة على الدخل الإجمالي للإجراء IRG / salaires	4.974.000	7.798.000	56.77
الضريبة على أرباح الشركات IBS	3.560	65.894	17.50
الرسم على القيمة المضافة TVA	164.000	476.391	190
الرسم على النشاط المهني TAP	400.000	1.110.350	177
الرسم العقاري TP	591.000	3.024.790	411

المصدر : المديرية العامة للضرائب – تقرير صادر في مارس 2006 –

تطور عدد الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بـ 362 % الأجراء 56.77 %، الأشخاص المعنويين (الشركات) بـ 17.50 % و الخاضعين إلى الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط 190 % و 177 % على التوالي إضافة إلى تطور العمران و توسيع المدن ، أدى إلى تطور عدد الخاضعين إلى الرسم العقاري بـ 411 % ، في حين أن مستوى الإدارة الجبائية لم يتغير كثيرا ، من حيث الهياكل و عدد المصالح الفاعلة كما أن عدد الأعوان لم يعرف تطور مقارنة بتطور عدد المكلفين و اتساع حجم النشاط كما يبينه الجدول التالي :

جدول 52 – تطور عدد أعوان الضرائب:

السنوات	2000	2001	2001	2002	2004	2005
عدد الأعوان	21.908	21.824	22.935	23.008	19.257	19.248
التطور %	/	- 0.38	5.09	0.31	- 16.3	0.04

Source : tiré des lettres de la DGI N° 10/2002 et 26/2006 .

ما عدا سنة 2004 التي عرفت تحويل ما يقارب 3437 عون إلى مصالح الخزينة العمومية بعد تحويل قباضات التسيير من قطاع الضرائب إلى قطاع الخزينة سنة 2004 ، فإن إجمالي الموظفين بالقطاع خلال ست (6) سنوات متتالية لم يعرف الزيادة بل انخفاض في بعض الحالات سنة 2001 ، - 0.38 % و سنة 2004 - 16.3 % ، أمام تزايد النشاط و التهرب و عدد المكلفين .

2- مدى تحسن في الإيرادات و توازن الميزانية :

بعدما كشفنا عن تطور يصل إلى 400 % في بعض الضرائب ، لعدد المكلفين ، فلا بد من ارتفاع في الإيرادات الجبائية ، فالأرقام التي تتوفر لدينا تبين ذلك ، لكن يبقى مدى تغطية هذه الإيرادات لنفقات الدولة المتزايدة من جهة ، و مدى تمركز هذه الإيرادات و توزيعها العادل على مختلف الضرائب و الرسوم من جهة أخرى .

جدول 53 – تطور الإيرادات الجبائية العادية

و/ مليار دينار

السنوات	1994	1995	1998	2000	2004	2006	2007	2008	2009
الإيرادات الجبائية العادية	218.9	325.3	413.1	462.3	603.77	745.56	767	965	1146
% التطور	/	48.6	26.99	11.9	30.6	23.48	2.87	25.81	18.75

المصدر: المديرية العامة للضرائب لسنوات 1994-2006

تقرير صندوق النقد الدولي 11/39 لشهر مارس 2011 للسنوات 2007-2009

أمام انخفاض قيمة الدينار و ارتفاع حجم النشاطات الاقتصادية ، عرفت مداخيل الجبائية العادية ارتفاع مستمر منذ سنة 1994 حيث البداية الفعلية لتطبيق المنظومة الجديدة إذ بلغت نسبة التطور 48.6 % بين سنتي 1994 و 1995، و كانت أقل أهمية في السنوات الموالية و صلت إلى 2.87% بين عامي 2006 و 2007 لترتفع نسبة الزيادة إلى 25.81% خلال سنة 2008.

النظام الجبائي الجزائري باعتباره نظام مثله مثل أنظمة الدول المتخلفة اقتصاديا ، فإنه يعتمد أكثر على الضرائب غير مباشرة كما تبينه الإحصائيات الموالية و هذا مع اعتمادها دوما على حصة الجبائية البترولية بنسبة تضاعف مقدار حصة الجبائية العادية :

جدول 54 – حصة الضرائب الأساسية

ضمن الإيرادات الجبائية العادية:

و / مليار د.ج

2009	2008	2007	2002	2001	السنوات
1146	965	767	483	398	إجمالي الجبائية العادية
462	332	258	112	98	IBS / IRG
478	435	347	223	179	TVA و رسوم أخرى غير مباشرة
170	165	133	128	104	حقوق جمركية
36	34	28	19	17	ضرائب أخرى*

Source : Rapport FMI 39/11 mars 2011

Rapport FMI 05/50 février 2005

*مثل الضريبة على المنتجات البترولية و حقوق الضمان و الطبع .

يوضح لنا هيكل الإيرادات الجبائية العادية اعتماد الدولة على الضرائب الغير مباشرة خاصة الرسم على القيمة المضافة في ظل ضعف القدرة على التحكم في المداخل و التعاملات التي تولد المادة الخاضعة للضرائب المباشرة ، فدراسة تطور الإيرادات من خلال الجدول المبين أعلاه ، تسجل حصة الرسم على القيمة المضافة و رسوم أخرى مشابهة 44.79 % من إجمالي الجبائية العادية سنة 2001 مقابل 24.62 % حصة الضرائب على الدخل و الأرباح ، نفس الأمر بالنسبة للسنوات الأخرى و إلى غاية 2009 ، فنسب متقاربة تظل الحصة الأكبر للرسم على القيمة المضافة و الرسوم الغير مباشرة ، خلال سنة 2002 ، حصة الرسم على القيمة المضافة و بعض الرسوم الغير مباشرة 46.16 % مقابل 23.18 % ضرائب الدخل و الأرباح و خلال سنة 2007 ، حصة الرسم على القيمة المضافة 45.24 % مقابل 33.63 % ضرائب الدخل و خلال سنة 2009 ، 41.71 % حصة الرسم على القيمة المضافة مقابل 40.03 % ضرائب الدخل و نستخلص من هذه الأرقام اعتماد الجبائية العادية على الرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير مباشرة كما أن الضرائب المباشرة تضم الحصة الأكبر من الضريبة على دخل الأجراء حسب التقارير المختلفة للمديرية العامة للضرائب IRG / Salaires لعدة اعتبارات واقعية منها سهولة الاقتطاع من المصدر و هامش ضئيل للتهرب زيادة على ضعف كبير في الضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء و الضريبة على أرباح الشركات لدواعي التهرب و صعوبة الرقابة على الدخل و ضعف مستوى النشاط التجاري و الصناعي .

مقارنة ببعض الدول المتطورة اقتصاديا ، نؤكد على ضعف الضرائب المباشرة ضمن الناتج المحلي الإجمالي للجزائر و تقارب حصة الضرائب غير المباشرة مع هذه الدول كما يبينه جدول المقارنة التالي :

جدول 55 – مقارنة حصة الضرائب % IB P - بعض الدول – 2004:

الضرائب	الجزائر	فرنسا	اليونان	إيطاليا	اسبانيا	تركيا
المدخيل الجبائية العادية % PIB	19.3	27.7	24.1	30.1	23	24.9
- ضرائب الدخل و الأرباح	3.8	10.5	8.9	13.8	10.4	7.7
- الرسم على الاستهلاك	11.7	11.2	13.4	11.4	10.2	14.6
TVA	(8.2)					
- باقي الضرائب	3.7	6	1.8	4.9	2.4	2.6

Source : DGI rapport sur le parachèvement

de la reforme fiscale - OP CIT – P 17

الضرائب الغير مباشرة سنة 2004 تشكل 11.7 % من الناتج المحلي الإجمالي مقارنة بالضرائب المباشرة على الدخل و الأرباح و باقي الضرائب 3.8 % و 3.7 % على التوالي في حين أن الدول المتطورة ، تعرف حصة أكبر للضرائب على الدخل ففرنسا تعرف خلال نفس السنة 10.5 % ضرائب مباشرة على الدخل و الأرباح ضمن الناتج المحلي مقابل 11.2 % الضرائب الغير مباشرة كذلك إيطاليا حصة الضرائب على الدخل و الأرباح 13.8 % مقابل 11.4 % ضرائب غير مباشرة و اسبانيا 10.4 % ضرائب مباشرة على الدخل مقابل 10.2 % الضرائب غير مباشرة ، و من ثم فليس هناك توازن مقارنة بالدول المتطورة في حصة و هيكل الضرائب داخل النظام الجبائي الجزائري .

ضف إلى ذلك ، تعتمد السياسة الجبائية الجزائرية على الجباية البترولية ضمن الإيرادات المالية الجبائية العامة ، حتى بعد إصلاح المنظومة الجبائية و يعود ذلك إلى الاقتصاد البترولي و ضعف القدرة التنظيمية و التقنية على تحسين الجباية العادية ، و الأرقام التي نعرضها تبين ذلك:

جدول 56 – حصة الجباية البترولية ضمن
الإيرادات العامة للميزانية:

و/مليار د.ج

السنوات	2001	2002	2007	2008	2009
إجمالي إيرادات الميزانية	1479	1603	3688	5191	3675
جباية بترولية	1001	1008	2797	4089	2413
نسبة الجباية البترولية %	67.68	62.88	75.84	78.77	65.65

Source : Rapport FMI 39/11 mars 2011

Rapport FMI 05/50 février 2005

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن هيكل الإيرادات العامة لميزانية الدولة، يتكون من حصة هائلة من الجباية البترولية تفوق 60% بالمعدل، إذ بلغت 67.68% عام 2001 و وصلت إلى 78.77% عام 2008 و تتراجع في بعض الأحيان لأنها تخضع إلى الإنتاج و أسعار المحروقات في السوق الدولية و من ثم يبقى دوما الاعتماد على الإيرادات التي تأتي من قطاع المحروقات و أن توازن الميزانية العامة مرهون بمردود هذه الإيرادات و التي لم تعرف توازن خلال السنوات الأخيرة و المتزامنة مع سياسة إصلاح النظام الضريبي كما هو مبين على الجدول الموالي :

جدول 57 – وضعية عمليات الخزينة خلال فترة الإصلاحات:

و/مليار / دج

السنوات	الرصيد الابتدائي	الفوائد على ديون عمومية	الرصيد الإجمالي
1993	74 -	27	101 -
1994	24 -	41	65 -
1995	34	62	28 -
1996	164	239	75 -
1997	175.5	109.4	66.1 -
1998	2.5	110.7	108.2 -
1999	110	126.5	16.5 -
2000	561.1	162.3	398.8
2001	318.6	147.6	171
2002	153.5	14.3	10.5
2003	552.5	11.4	438.5
2004	521.2	85.2	436
2005	969.6	73.2	896.4
2006	1161.1	68.6	1092.5

Source : direction générale du trésor

Rapport de la banque D'Algérie – Juin 2007- p 81.

يلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه عجز الميزانية خلال السنوات الأولى من الإصلاح و إلى غاية 1999 و يعود ذلك إلى الفوائد العمومية التي تشكل عبء على خزينة الدولة من جهة، و انخفاض في أسعار النفط من جهة أخرى بدليل أنه بعد عام 1999 بدأ التوازن يعود تدريجيا إلى خزينة الدولة حيث سجل الرصيد الإجمالي عام 2000، 398.8 مليار د.ج إلى أن وصل الرصيد الايجابي عام 2006 إلى 1092.5 مليار د.ج ، حيث سجلت أسعار النفط أعلى مستوياتها كما بينه الجدول التالي :

جدول 58 – تطور أسعار النفط 1999 – 2006:

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
سعر البرميل / دولار	17.92	28.52	24.44	29.95	28.89	38.24	54.41	65.14

Source : Institut national de la statistique et des études Économique INSEE Paris FRANCE.

و من ثم فان إيرادات الدولة عرفت تزايد مستمر بزيادة الجباية البترولية خلال السنوات الأخيرة طالما أن أسعار النفط عرفت ارتفاع كبير بدليل انتقال سعر البرميل الواحد من 17.92 دولار عام 1999 إلى 65.14 دولار عام 2006 و هو الشيء الذي سمح للجزائر من رفع احتياط الصرف بالعملة الصعبة و إعادة هيكله ديونها الخارجية و تقليصها كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول 59 – تطور المديونية الخارجية للجزائر و احتياط الصرف 1996 – 2008 :

و / مليار دولار

السنوات	1996	1998	2000	2004	2006	2008
ديون خارجية	33.6	31.2	25.2	21.8	5.06	4
احتياطي الصرف	4.2	6.84	11.9	42	77.78	143.1

المصدر: تقارير بنك الجزائر

الجدول أعلاه، يبين انخفاض معتبر في المديونية الخارجية للجزائر بعد إعادة الجدولة خلال السنوات الأخيرة التي قامت بها السلطات الجزائرية مع المؤسسات الدولية خاصة صندوق النقد الدولي ، تزامنا مع ارتفاع حصيلة النفط و ارتفاع جد متميز لاحتياطي الصرف الذي انتقل من 4.2 مليار دولار سنة 1996 إلى 42 مليار دولار عام 2004 ثم إلى 143.1 مليار دولار سنة 2008 و هو ما يؤشر على توازن مالي محتمل لاحقا إذا ما استمرت مداخل البترول بهذا الشكل .

3- أداء الرقابة الجبائية ، مكافحة التهرب و فك النزاعات :

لقد سبق و أن أكدنا على أنه من أهداف النظام الجبائي الجزائري بعد عملية الإصلاحات الجبائية بداية التسعينات ، تطبيق نظام تصريحي مع حق الإدارة في الرقابة و مكافحة التهرب زيادة على تحسين أداء نظام المنازعات .

في هذا الصدد، تبقى أساليب الرقابة الجبائية بسيطة و لا تتوفر على إجراءات و إمكانيات عالية لمراقبة جميع المكلفين الذين يتزايدون بتوسع النشاط الاقتصادي و النمو الديموغرافي و تحرير الأسواق و نعتقد أن إجراءات الرقابة الحالية الممثلة بمصالح التحقيقات المركزية و الموزعة على جهات

الوطن ، الفرق المختلطة (الجمارك ، التجارة و الضرائب) كذلك فرق التحقيق في المحاسبة على مستوى محلي بالمديريات الولائية ، ما هي إلا إجراءات تؤدي إلى تعديل وضعيات المكلفين بتصحيحات محاسبية و لقد أثبتنا ذلك من خلال معاينة طرق العمل الرقابي بالميدان، أما اكتشاف التهرب الحقيقي خاصة تهريب السلع ، عدم مسك سجلات تجارية ، التعامل بسجلات مجهولة ، المخازن المخبأة زيادة على النشاطات الليلية خارج أوقات عمل إدارة الضرائب و غيرها ، يبقى أمر صعب على إدارة جبائية تفتقد إلى إمكانيات عصرية و تقنية في مستوى يسمح بمكافحة التهرب الضريبي .

و بالرغم من إخضاع المراقبة إلى برامج سنوية محدودة (2000 إلى 3000 مؤسسة سنويا) ، إلا أن التصحيحات الجبائية بعد الرقابة أفرزت نتائج هامة¹ بين سنتي 2000 – 2004 تم التحقيق الجبائي و المحاسبي على مستوى 8974 مكلف ، موزعين على عدة نشاطات تجارية و صناعية و خدمية و غيرها ، 10 % مؤسسات البناء و الأشغال، 17 % مؤسسات صناعية ، 42 % مؤسسات تجارية ، 9 % خدمات و 22 % مؤسسات أخرى فأحرزت نتائج التحقيق عن تهرب جبائي قدر بـ 66.2 مليار د.ج كما أن الأشخاص الطبيعيين الذين تبين أن لهم مستوى معيشي و ممتلكات لا تعكس حجم المداخل الجبائية فقد تم إخضاعهم إلى نظام التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE بين سنتي 2000 و 2004 ما يقارب 725 مكلف ، فأسفرت نتائج التحقيق إلى تهرب جبائي يقارب 2.6 مليار د.ج .

خلال سنة 2005 مثلا ، أفرز التحقيق المحاسبي الذي أخضع له 2240 مكلف تهرب جبائي ما يقارب 14.86 مليار د.ج ، كما أن برنامج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية أفرز ما يقارب 7.8 مليار د.ج من خلال التحقيق مع 280 مكلف .

المعاملات العقارية Les transactions immobilières ، في النظام الضريبي الجزائري تخضع إلى الرقابة الجبائية لعدم نزاهة المتعاملين في التصريح بحقيقة التعاملات تهربا من الضريبة على فائض القيمة و حقوق التسجيل ، و تكلف فرق التقويمات الموزعة على كل ولاية Brigades d'évaluations بإجراء مثل هذه الرقابة ، فخلال سنة 2005 على سبيل المثال ، تم التحقيق في عدد معتبر من التعاملات أفرزت عن وجود 34.379 حالة إغفال لمبالغ المعاملات جزئيا، فكانت النتيجة 2.54 مليار د.ج قيمة التهرب الإجمالي.

إضافة إلى العدد الهائل من حالات التهرب الجبائي كتمارسه النشاط دون فوترة التي تخضع إلى رقابة وزارة التجارة و الفرق المختلطة على مستوى إدارات الجمارك ، التجارة و الضرائب ، هناك أيضا التهرب الضريبي على مستوى سوق المعادن الثمينة (بلاتين ، ذهب و فضة) و التي تخضع إلى حقوق الطبع زيادة على الضرائب العادية الأخرى ، و أشكال التهرب مرتبطة بإغفال حجم النشاط مثلها مثل بقية

¹ أرقام مأخوذة من :

النشاطات الأخرى ، زيادة على عدم التصريح و الطبع على مستوى مصالح الضرائب (مفتشيات الضمان) و كذا المتاجرة بالمنتجات الخارجية التي تدخل السوق بطرق غير قانونية ، و لقد أثبتت الإحصائيات أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2007 الذي خفض من حقوق الطبع كما سبق و أن أشرنا ، عرف سوق هذه المواد تهرب جبائي كبير أدى إلى غلق المحلات لفترات طويلة عندما تتم حملة الرقابة من طرف أعوان الضرائب ، بحجة ارتفاع حقوق الطبع ، و لقد سجلت مصالح الضرائب سنة 2001 مخالفات لممارسة النشاط من حيث عدم الطبع أو تجارة مواد و منتجات أجنبية غير قانونية قدرت بـ 1.824.987 غرام ذهب ، و خلال سنة 2002 ، 3.000.227 غرام ذهب و خلال سنة 2003 حوالي 760.170 غرام ذهب و سنة 2004 ، 656.358 غرام من الذهب .

من زاوية أخرى ، فإن ارتفاع عدد المنازعات في نظام جبائي معين يفسر عادة بضعف أداء هذا النظام و التلقائية في تأسيس الضريبة ، رغم أن البعض يعتقد بأن ارتفاع عدد النزاعات الجبائية في بلد معين يعود إلى غياب الوعي الجبائي و عدم تقبل المواطنين للضريبة أو يعود ذلك لضعف المستوى الاقتصادي للأفراد يجعل من الضريبة عبء إضافي لا يقبل تحمله .

رغم إجراءات التبسيط و اعتماد نظام التصريحات ووضع إطار قانوني واضح ضمن الإجراءات الجبائية لطرق المنازعات الجبائية و تحديد صلاحيات الفصل و مدد فك الخلافات المختلفة بين الإدارة الجبائية و المكلفين، إلى أن عدد المنازعات يعرف تطورا ملحوظا في ظل النظام الجبائي الجديد ، فلقد سجلت الإحصائيات متوسط عدد الشكايات المودعة لدى مصالح الضرائب سنويا 120.000 شكاية، يتم الفصل فيها بمعدلات تراوحت بين 77 % عام 2001 و 79 % عام 2002، 82 % عام 2003 و 88 % عام 2004، بمعنى متوسط الفصل في النزاع المسجل سنويا يتراوح بين 70 و 90 % سنويا¹.

النظام الجبائي الجزائري الحالي يمنح تسهيلات إدارية بالغة الأهمية و ضمانات معتبرة تدخل في إطار السياسة الضريبية المبنية على تحسين العلاقات بين الإدارة و المكلف و احترام مقدراته التكاليفية و لعل من بين هذه الضمانات المهلة الكافية للرد على أي تقويم ضريبي في إعادة تأسيس الوعاء ، عادة 30 يوم و 40 يوم في حالات الرقابة الجبائية ، زيادة على إمكانية تسديد الديون الجبائية عن طريق جداول زمنية حسب أهمية هذه الديون و حسب القدرة على الدفع ، بالإضافة إلى تعدد طرق النزاع من الإدارة الجبائية إلى لجان الطعن و الطعن القضائي و حق تعليق التسديد و توقيف المتابعة .

¹ Voir Rapport du ministère des finances – OP CIT –P 12.

4- عوائق النظام الضريبي بعد الإصلاحات :

جملة من العوائق ربما تكون من بين أسباب عدم فعالية النظام الجبائي بالصورة التي سطرت أثناء اعتماد المنظومة الضريبية الحالية و لعل من أهم هذه المعوقات :

- الاقتطاعات الجبائية البترولية من صلاحيات الشركة الوطنية سونا طراك منذ صدور القانون 86-14 المؤرخ يوم 19 أوت 1986 سواء من حيث الالتزامات الضريبية ، أو من حيث نظام جباية المتعاملين الأجانب مع هذه الشركة ، و هو الأمر الذي لا يسمح للإدارة الضريبية من رفع الإيرادات الجبائية البترولية عن طريق إعادة تقييم الأرقام الخاضعة ، و هذه الإشكالية ربما تجد حلها في القوانين المتعلقة بالمحروقات لاحقاً .

- صعوبة التحكم في المداخل الجبائية أو ما تسمى بتحصيل الإيرادات و يرجع ذلك إلى قدم إجراءات التحصيل ، و كذلك تواجد المصالح الجبائية أمام وضعية متابعة المؤسسات الخاضعة للنظام الجزافي و المؤسسات الكبرى على حد سواء ، و هو ما يجعل تقصير بالغ الأهمية في تسيير المؤسسات الكبرى ذات المردود الأكبر، فقد تستغرق إجراءات إعداد عقود الضريبة الجزافية مدة طويلة ربما أقل أهمية من شركة واحدة كبرى ، هذا زيادة عن غياب برامج الإعلام الآلي و غيرها .

- صعوبة التحكم في توسع النشاطات، تزايد المعاملات و اتساع نطاق الأسواق الموازية و تعميم ظاهرة التعامل دون فواتير، زد على ذلك تجنب أغلب التجار التعامل عن طريق البنوك.

- نقص الوعي الجبائي Incivisme fiscal بدليل 58 % فقط سنة 2003 من المكلفين يصرحون شهريا " تصريح 50 = G N° " مقابل 66 % عام 2004 ، كما أن 44 % سنة 2003 من المكلفين يودعون التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) ، مقابل 43 % عام 2004 و أن الإحصائيات تبين بأن 51 % فقط من المكلفين يودعون مختلف التصريحات في وقتها المحدد قانونا (سنة 2004)¹ .

- انخفاض الوعاء الضريبي الناتج عنه تكلفة الإعفاءات الجبائية خاصة تلك الواردة في القوانين الخاصة (قانون الاستثمارات) ، فلقد سجلت إحصائيات المديرية العامة للضرائب² أنه بين 1993 و 2003 تكلفة الإعفاءات قدرت بأزيد من 270 مليار د.ج و بمعدل سنوي 40 مليار د.ج منذ سنة 2000 ، و لهذه المداخل الضائعة آثار سلبية على خزينة الدولة و على الاقتصاد الوطني خاصة إن لن تثمر هذه السياسة في إحداث التنمية ، و إلى أي مدى يمكن الجزم بأن الاستثمار مرهون بالإعفاء الضريبي في كل اقتصاد انتقالي يتسم بسهولة التهرب و الإغفال و بطرق عديدة منها خاصة استغلال ضعف الإدارة في الرقابة الميدانية و استغلال تغيرات القانون و سهولة الإغفال المحاسبي ؟.

¹ Voir : Rapport du ministère des finances - OP Cit -P 17.

² Voir : IBID - P 18

- الإدارة الجبائية الجزائرية لم تعرف عصره حقيقية ، و من دواعي ضعف مردودية النظام الجبائي الحالي ، ارتفاع تكاليفها ، دليل أن الأرقام تبين ذلك ، فتكلفة الحصول على 100 د.ج لابد من إنفاق 3 إلى 4 % منها و تحسب من خلال العلاقة بين تكاليف تسيير الإدارة الجبائية أي كل مصالح المديرية العامة للضرائب ، و إجمالي الإيرادات الجبائية خلال السنة مقارنة بالدول الأخرى فالجزائر تعرف تكلفة أكبر ، فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية للحصول على 100 دولار يتم إنفاق 0.5 % منها، مقابل 0.8 % في إيطاليا و 1.6 % في فرنسا.

و من ثم ، فيمكن الجزم بأن أداء النظام الجزائري من حيث الإيرادات بما يساهم في رفع معدل النمو الاقتصادي ، لم يكن كما كان مسطر في البداية و يتضح لنا ذلك من خلال إسهام الإيرادات الجبائية ضمن الناتج المحلي الإجمالي، فباستثناء الجباية البترولية المرتبطة بإنتاج و أسعار النفط ، فان الجباية العادية عرفت نسبة 12 % ضمن الناتج المحلي عام 2004 مقابل 9.7 % 2005 و 9.3 % عام 2006، فمقارنة بالدول المجاورة ، حصة الجباية العادية في تونس ضمن الناتج المحلي الإجمالي 20.6 % سنة 2004 و في المغرب 25.9 %¹ .

المبحث الثاني- السياسة الجبائية لأجل ترقية الاستثمار و دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

بعد تراجع القطاع العام و فشله في تجنب الأزمة الاقتصادية التي مست الجزائر نهاية الثمانينات و تبين بعد أزمة المحروقات أن الاقتصاد الوطني اقتصاد بترولي يعرف ضعف معتبر في معدل الاستثمار خارج المحروقات بتضييق مجال المبادرات الخاصة و الأجنبية، فان السلطات عملت على إصلاحات جذرية مست هياكل الاقتصاد الوطني بأسره، و الذي صمم على أساس جذب الاستثمارات الخاصة و الأجنبية بعد التفتح الاقتصادي للدولة بدا من عام 1988 و تجسد ذلك بعد صدور قانون النقد و القرض 90 – 08 ، قانون المالية لسنة 1992 و قانون الاستثمارات 93 – 12 و ليتم ذلك كان و لابد من إصلاح الجهاز المالي و النقدي و توفير جو ملائم و منظم للاستثمار فشرع في إصلاح البنوك و النظام الجبائي و الجمركي و بناء قاعدة تشريعية جديدة فيما يتعلق بالجوانب المعنية بسياسة الاستثمارات حيث نصوص قانونية متعلقة بالعقار الصناعي ، القانون التجاري ، الملكية الفكرية و الصناعية ، خصوصية المؤسسات العمومية ، نصوص مرتبطة بالمنافسة و حماية المحيط و غيرها من النصوص .

عرف النظام الجبائي بدوره ، إصلاح جذري و من الأهداف المسطرة لمنظومة جديدة تنفيذ سياسة ضريبية تتلاءم و التنمية و بالأخص جذب الاستثمار كونه مفتاح كل الأزمات و أصبحت النصوص ذات الطابع الجبائي ، تؤسس في هذا الإطار ، سواء على مستوى القانون الضريبي في حد ذاته أو على مستوى القوانين الخاصة المتعلقة بالاستثمار و التي تحدد هيئات إدارية مختصة في هذا المجال و كل ذلك بغية

¹ Voir : Rapport de la banque d'Algérie – OP cit – P 76.

النهوض بالقطاعات الاقتصادية ، ترقية المؤسسات ، خلق مشاريع جديدة ، ترقية الصادرات ، دعم سياسة التشغيل و امتصاص البطالة و حماية الطبقات و رفع القدرة الشرائية .

1- الهيئات المكلفة بترقية الاستثمار و نظام التمويل :

بغية تنظيم مجال الاستثمار في الجزائر ، متابعته و مراقبته ، و مساعدته على النمو فإن السلطات عن طريق النصوص القانونية و التنظيمية ، أنشأت عدة هيئات متعددة الاختصاصات حسب طبيعة و خصائص الاستثمار ، و تكلف هذه الهيئات باستقبال ملفات المستثمرين و توجيههم ، و توضيح كل حقوقهم و واجباتهم و ذلك بالتنسيق مع الإدارة و المؤسسات الشريكة في العملية خاصة إدارة الضرائب ، التجارة و الجمارك .

1-1- الهيئات المكلفة بتوجيه و متابعة الاستثمار :

تزامنا مع الإصلاحات الجبائية و الاقتصادية ، و من خلال قانون الاستثمار لسنة 1993 (المرسوم التنفيذي 93 - 12 ليوم 5 أكتوبر 1993) ، أنشأت الوكالة الوطنية لدعم ترقية و متابعة الاستثمارات APSI¹ ذات الشباك الوحيد الذي يجمع جميع المصالح التي لها علاقة بالاستثمار من إدارة الضرائب ، الجمارك ، البنوك و غيرها .

بغية إعطاء أهمية أكبر و أفضل تسيير للاستثمار في الجزائر ، و توسيع مهام هذه الهيئة ، تم استبدالها بهيئات أكثر فعالية في اعتقاد السلطات في الجزائر من خلال صدور الأمر رقم 03/2001 الذي حدد مفهوم الاستثمار ، على أنه شراء عتاد لخلق مؤسسات جديدة أو توسيع مؤسسات ، المساهمة في رأسمال الشركات و إعادة النشاط بعد عمليات الخصخصة² حيث تم إنشاء³ :

- المجلس الوطني للاستثمار CNI ، يترأسه رئيس الحكومة و مكلف بوضع و تسطير الأولويات في مجال التنمية و الاستثمار و اقتراح التحفيزات الممكنة و تحديد المناطق التي تستحق الترقية زيادة على تشجيع كل المؤسسات المالية التي تمول الاستثمارات .

- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI ، و مهمتها الأساسية تسيير العلاقة بين المستثمرين و الإدارات التي لها علاقة بالاستثمار ، و بالتالي استقبال المستثمرين ، أعلامهم و مساعدتهم و توجيههم و إعطاءهم التحفيزات و الامتيازات الواردة في القوانين باعتبار أنه بالوكالة ممثلين عن مديريات الضرائب ، الجمارك و البنوك .

إن الأمر 03 / 2001 جاء لإعطاء دفع جديد للاستثمار الخاص و الأجنبي و كشف على الإرادة السياسية للسلطات للنهوض بالاقتصاد الوطني من خلال تحسين ظروف الاستثمار من جميع النواحي التنظيمية و القانونية ، خاصة لأجل استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر الذي أصبح يحظى بأهمية أكبر

¹ عد إلى المادة 7 من المرسوم التنفيذي 93 - 12 المؤرخ يوم 05 أكتوبر 1993 و المتعلق بترقية الاستثمارات .

² المادة 2 من الأمر 03 / 01 المؤرخ يوم 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار .

³ المواد 18 إلى 28 من الأمر 03 / 01 .

في ظل منافسة دولية حول جلب الشركات العالمية ، فهناك دول تسمح بالملكية في بعض القطاعات مثل تونس و مصر ، و هناك دول أنشأت وكالات خاصة بالاستثمارات الأجنبية عكس الجزائر التي أنشأت هذه الوكالة لكافة المستثمرين محليين كانوا أو أجنب ¹ .

إضافة إلى الوكالة الوطنية و المجلس الوطني المكلفان بمتابعة و تطوير الاستثمار الخاص و الأجنبي بصورة عامة ، فان هناك هيئات أخرى أنشأت و تخصص في بعض مجالات الاستثمار منها : ² - الصندوق الوطني لتطوير الصيد و الفلاحة FNDPA أنشأ بفعل قانون المالية التكميلي لسنة 2001 . - الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ .

- الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC، من أجل تشجيع الاستثمار المصغر للشباب الذين يزيد سنهم عن 35 سنة.

بعد الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و التي تخصص في الاستثمارات الكبرى و بصورة عامة تأتي الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ، التي تفتح المجال أمام المستثمرين الشباب لإنشاء مؤسسات صغيرة في مختلف القطاعات الاقتصادية ، و لقد لوحظ تطور معتبر في تنمية الاستثمارات على مستوى هذه الوكالة لما لها من دور فعال في مساعدة هؤلاء الشباب و لما تحمله من نصوص محفزة في مجال التمويل و الإعفاء الضريبي و الجدول التالي يبين نشاط الوكالة إلى غاية 31 ديسمبر 2010 :

جدول 60 – نشاط ANSEJ إلى غاية 2010 :

عدد المؤسسات المنجزة	مناصب العمل	نسبة النجاح	دعم بدون فائدة	تمويل البنوك	مساهمات خاصة
151298	418923	95%	79 مليار د.ج	242.8 مليار د.ج	53.5 مليار د.ج

المصدر : الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ.

تحليلا لمعطيات الجدول أعلاه، فان عدد المؤسسات التي تم إنشاءها إلى غاية سنة 2010، يعتبر مؤشرا ايجابيا باعتبار أن عدد مناصب الشغل التي تم إحداثها تزيد عن 400.000 منصب عمل منذ إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سنة 1997، خاصة و أن 95% من المشاريع كانت ناجحة مقابل 5% تعاني من صعوبات في استمرار نشاطها.

كما تشير تقارير مختلفة، أن إقبال الشباب المتزايد على الاستثمار و كسب الامتيازات الضريبية وغيرها يعتبر أكثر أهمية و بإمكان خلق عدد أكبر من المؤسسات إذا توفرت التسهيلات البنكية التي ترفض عدد هائل من الطلبات لأسباب عديدة منها عدم توفر الضمانات الكافية لاسترداد القروض، وهنا يتطلب من الدولة دعم أكثر استثمار الشباب خاصة برفع وتيرة التمويل و تنويعها.

¹ Conférence des nations unies sur le commerce et le développement « examen de la politique de l'investissement. Algérie – 2004 – P 44 .

² CNES – Rapport sur la conjoncture économique et sociale- 1^{er} semestre 2004 – Pages 30.31.et 32.

1-2- تمويل الاستثمارات و دور الوساطة البنكية :

لا يمكن إجراء الاستثمار و ترقبته بداخل اقتصاد يعرف ضعف في الجهاز البنكي باعتبار أن البنوك التجارية أداة تمويل لا يمكن الاستغناء عنها و كونها تلعب دورا هاما في الوساطة عند الاستثمار و عند عمليات التجارة الخارجية .

تعرف البنوك الجزائرية مبدأ التحفظ ، و التأكيد الشديد على الضمانات و القدرة على الدفع ، و أنها بنوك لا تهتم بمرودية المشروع بقدر ما تهتم بالضمانات المتوفرة، لذلك فالبنوك الجزائرية لا تتحمل المخاطرة مع المستثمرين مما يؤثر على جانب تمويل الاقتصاد رغم أن السياسة الاقتصادية للدولة التي تتحكم في السلطة النقدية و تعتبرها أداة توجيه الاقتصاد ، إلا أن الإحصائيات المتوفرة تبين استمرار ضعف القروض الموجهة لاستثمارات القطاع الخاص مقارنة بالقطاع العام رغم أن السنوات الأخيرة تبين تطور في استفادة هذا القطاع من خدمات البنوك و القروض الاستثمارية كما يبينه الجدول التالي :

جدول 61 – تمويل البنوك للاستثمارات – :

و / مليار دج

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
إجمالي القروض السنوية	993	1077	1266	1379	1534	1778	1904
بنوك عمومية	966.18	1032.84	1084.96	1278.33	1425.08	1646.42	1726.92
بنوك خاصة	26.82	44.16	181.04	1278.33	108.92	131.58	177.08
% قروض البنوك العمومية	97.3	95.9	85.7	92.7	92.9	92.6	90.7
% قروض البنوك الخاصة	2.7	4.1	14.3	7.3	7.1	7.4	9.3
حصة القطاع العمومي	701.05	739.9	715.29	791.69	859.65	882.47	848.40
حصة القطاع الخاص	29.95	337.1	550.71	587.31	674.35	895.53	1055.6
% استفادة القطاع العام	70.6	68.7	56.5	57.41	56.03	49.63	44.59
% استفادة القطاع الخاص	29.4	31.3	43.5	42.59	43.97	50.37	55.41

Source : Banque d'Algérie Rapport juin 2007 – OP CIT –p88.

ما يمكن قراءته من خلال الجدول أعلاه أن هناك قروض معتبرة تمنح لصالح الاستثمار و تمويل الاقتصاد بصفة عامة ، تلعب البنوك العمومية دورا هاما في ذلك في ظل عدم انطلاقة القطاع الخاص في مجال البنوك و في ظل بقاء البنوك العمومية مهيمنة و أكثر ثقة في الاقتصاد الجزائري ، حيث أن نسبة تمويل البنوك العمومية تتجاوز 90% كمعدل سنوي حيث 97.3 % من القروض عام 2000 ، مع نسب متقاربة إلى غاية 2006 أين سجلت نسبة معتبرة دائما بلغت 90.7 % .

كما نلاحظ أيضا، أغلب القروض توجه للقطاع العام بمعنى المؤسسات الاقتصادية العمومية في غياب استثمارات حقيقية للقطاع الوطني الخاص الذي عرف تناميا خلال السنوات الأخيرة، فلقد استفاد من نسبة 29.4 % من إجمالي القروض البنكية عام 2000 ثم بدأ يرفع من حصته في التمويل سنويا بتطور مشاريع القطاع الخاص في مختلف المجالات ، إلى أن أصبحت نسبة استفادته تفوق القطاع العام حيث سجل 55.41 % عام 2006 مقابل 44.59 % لصالح القطاع الاقتصادي العام.

إن ترقية الاستثمار من خلال القروض البنكية لا تتطلب حجم التمويل فقط بقدر ما تحتاج إلى تخفيض تكلفة الاقتراض المعبر عنها بمعدلات الفائدة ، فالسياسة النقدية للدولة الممثلة بالبنك المركزي (بنك الجزائر) عملت على تخفيض معدلات الفائدة بغية تمويل المشاريع بأقل تكلفة تشجيعا للاستثمار و هي سياسة اقتصادية عامة للدولة ، و تكشف الإحصائيات عن انخفاض سنوي لمعدلات الفائدة كما هو موضح في ما يلي :

جدول 62 – تطور معدلات الفائدة :

السنوات	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
معدل الفائدة %	18.5	17	15	13	8.5	8.5	8.5	8	6.5	6.5

المصدر : وزارة المالية.

الجدول يبين السياسة النقدية للدولة في جذب الاستثمار من خلال تخفيض مستمر لمعدلات الفائدة التي تمثل العبء الأساسي في تمويل الاستثمارات، فلقد كان معدل الفائدة سنة 1994 محدد بـ 18.5 % لينتقل إلى 17 % عام 1995 ثم استقر بين سنوات 1998 و 2000 في حدود 8.5 % لأن يخفض مرة أخرى إلى 8 % عام 2001 و ينتقل سنة 2002 إلى 6.5 % و هو انخفاض جد معتبر و محفز لسياسة الاستثمار .

2- السياسة الجبائية لأجل ترقية الاستثمار و دعم المؤسسات:

من بين الانشغالات التي تطرح أمام المستثمرين ، البيئة الجبائية العامة داخل الإقليم و ليس مدى توفر الامتيازات الجبائية فحسب ، بل طبيعة التشريع الجبائي و مرونته ، بساطة و شفافية الهيكل الضريبي و كذا معدل الضغط الجبائي الممثل بحجم الضرائب و مستوى معدلاتها .

و من ثم فان السياسة الجبائية تأخذ شكلين في دعم و ترقية الاستثمارات ، الشكل الأول طبيعة النظام الجبائي ، بساطته و شفافيته و مستوى الضغط الضريبي ، و الشكل الثاني عرض امتيازات ضريبية لصالح المستثمرين في شكل إعفاءات جزئية أو كلية ، دائمة أو مؤقتة.

2-1- من حيث البساطة، الشفافية و مستوى الضغط الضريبي:

بني النظام الجبائي الجزائري منذ الإصلاح ، على هدفين ، أولهما دعم النمو الاقتصادي خاصة استقطاب الاستثمار ، و ثانيهما تبسيط الهيكل الضريبي و رفع مردوبيته ، و بالتالي فان بساطة و شفافية النظام الجبائي كانت من أولويات الإصلاح و بناء نظام يتلاءم مع التحولات الاقتصادية و الاجتماعية للجزائر خلال هذه الفترة الراهنة و منذ 1992 .

إن تقليص عدد الضرائب و اعتماد نظام الضريبة الوحيدة على الدخل و الأرباح و الاستهلاك (TVA , IRG , IBS) ، مع اعتماد النظام الجزافي خاصة إنشاء الضريبة الوحيدة الجزافية من خلال قانون المالية لسنة 2007 ، زيادة على النظام الحقيقي و نظام التصريحات ، من شأنه تبسيط النظام الضريبي الجزائري إذا ما أخذنا بقواعد تأسيس الضريبة على الدخل و الاستهلاك ، و طريقة تسديدها التلقائي و الدوري لدى مصالح التحصيل بإدارة الضرائب .

لكن ما يعاب على المنظومة الضريبية في هذا المجال ، طول فترة المرحلة الانتقالية التي دامت منذ عام 1992 و لم تنتهي بعد (إلى عام 2001) ، و من المعروف أن المراحل الانتقالية تتميز بعدم الاستقرار في النصوص التشريعية و التنظيمية مما يؤثر سلبا على مبدأ الشفافية و البساطة .

من بين القواعد الهامة أيضا في النظام الجبائي الجزائري و التي من شأنها تحفيز المستثمرين ، و هي قواعد معمول بها في الوقت الحالي لدى أغلب الأنظمة في العالم ، حيادية الضريبة العامة على الاستهلاك المتمثلة في نظام الرسم على القيمة المضافة و الذي يتميز بالحيادية بالنسبة للمنتج ، زيادة على احتواء النظام الضريبي على عدة اختيارات تسمح للمستثمر بتسيير الضريبة بدلا من الاكتفاء بتحمل أعباءها و من الأمثلة على ذلك اختيار الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص و اختيار أنظمة الاهتلاكات بدلا من النظام الوحيد ، و اختيار التصرف في الأرباح حيث الاحتفاظ بها أو إعادة استثمارها و غيرها من الاختيارات .

من زاوية أخرى ، و فيما يتعلق بتشجيع الاستثمار عن طريق السياسة الجبائية الرامية إلى تحديد معدل ضغط جبائي مناسب ، فان نسبة الجباية العادية ضمن الناتج المحلي الإجمالي خلال السنوات الأخيرة خاصة (بعد سنة 2000) عرفت درجات أقل مقارنة بالدول الأخرى خاصة تونس و المغرب و تشير الإحصائيات إلى أن نسبة الجباية العادية إلى الناتج المحلي الإجمالي بلغت 10.9 % عام 2001 ثم 13.7 % عام 2004¹ مقارنة بتونس التي سجلت نسبة الجباية العادية بها إلى الناتج المحلي الإجمالي 20.5 % عام 2004 و المغرب 25.9 % خلال نفس السنة.

تخفيض معدل الضغط الضريبي يرجع بالدرجة الأولى إلى سياسة جبائية تهدف إلى دعم الاستثمار الذي يعد ضرورة في الاقتصاد الجزائري السائر في طريق النمو و الذي يعرف فراغ و معدل نمو الاستثمار

¹ Rapport du FMI N°= 05/50 du mois de février 2005-P31.

ضعيف ، و معالم هذه السياسة الضريبية تجسدت من خلال تخفيض مستمر لمعدلات الضرائب ، فالرسم على القيمة المضافة انتقل من المعدل المرتفع 40 % و المعدل العادي 21 % عام 1992 إلى المعدل العادي 17 % عام 2001 مع إلغاء المعدل المرتفع عام 1995 ، كذلك تخفيض الأعباء على المؤسسات بتخفيض عدد طبقات الضريبة على الدخل من 12 طبقة بمعدل أعلى 70 % إلى أربع طبقات (4) و بمعدل أعلى 35 % و الأهم في ذلك تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 42 % عام 1992 إلى 19 % عام 2009 ، هذا بالإضافة إلى تخفيض الدفع الجزافي تدريجيا منذ سنة 1992 إلى 2006 ، حيث كان المعدل 6 % ثم 5 % ثم 4 % ثم 3 % إلى 2 % إلى غاية إلغائه تماما خلال قانون المالية لسنة 2006 و هي سياسة جبائية تهدف إلى تخفيض أعباء المؤسسات في جانب العمالة و هو نفس الشيء بالنسبة إلى بقية الضرائب و منها تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني من 2.55 % عام 1992 إلى 2 % حاليا، و حقوق التسجيل التي كانت تفرض في بعض الحالات بمعدل 80 % إلى المعدل الأقصى 5 %¹.

2-2- الامتيازات الضريبية لفائدة المستثمرين :

كل ما يتعلق بتخفيض معدلات الضرائب ، خفض معدل الضغط الجبائي العام و تبسيط النظام الضريبي و احتوائه لجملة من الاختيارات و التحفيزات ، ما هي إلا امتيازات عامة تخص جميع المكلفين داخل الإقليم، لكن هناك امتيازات لا يستفيد منها الجميع و هو ما يسمى بالامتيازات الجبائية المختارة و المحددة لقطاعات معينة و لفترات محددة و يصرح القانون الضريبي أو القوانين الخاصة بها *Les incitations sélectives à l'investissement* حيث أنها تخص المستثمر المحلي أو الأجنبي و تخص نشاطات اقتصادية محددة ضمن السياسة الاقتصادية للدولة ، و تخص أيضا في حالات أخرى مناطق إقليمية محددة في إطار ترقية المناطق التي تعرف معدلات تنمية أقل .

عرفت السياسة الجبائية الجزائرية بعد الإصلاحات و إلى يومنا هذا ، منح امتيازات مباشرة لفائدة المستثمرين الذين ينشطون ضمن مناطق و قطاعات اقتصادية تتحدد وفقا لنص تنظيمي تصدره الحكومة الجزائرية ، كما عرفت هذه السياسة شكلين من الامتيازات المباشرة الشكل الأول عبارة عن امتيازات لفائدة الاستثمار مدرجة ضمن مواد القانون الضريبي و الشكل الثاني يمثل الامتيازات المباشرة التي ينص عليها قانون الاستثمارات (المرسوم التنفيذي 93 / 12 المعوض بالأمر 03/ 01) ، و يمكن تلخيص هذه الامتيازات في الجداول التالية :

¹ هذه المعلومات مستخرجة من قوانين المالية المتتابعة .

جدول 63 – أهم الامتيازات الواردة في القانون الضريبي :
(إلى غاية 31 – 12 - 2010).

طبيعة الاستثمار	الضرائب	طبيعة الامتيازات
الشباب المستثمر و المدعم بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ENSEJ	TAP, IBS, IRG الرسم العقاري حقوق نقل الملكية TVA حقوق الجمارك	3 سنوات بدأ من مزاولة النشاط 3 سنوات و 6 سنوات في مناطق معدة للترقية ابتداء من مزاولة النشاط إعفاء كلي عند الحصول على عقارات صناعية و عند إنشاء عقود الشركات الإعفاء عند اقتناء التجهيزات و المواد الأولية التي تدخل في الإنتاج معدل منخفض 5 % على التجهيزات
استثمارات محققة من طرف أشخاص بدعم من الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC	حقوق الجمارك TVA حقوق نقل الملكية	معدل منخفض 5 % على التجهيزات إعفاء التجهيزات المقنتاة إعفاء كلي للعقود المرتبطة بالاستثمار في ما يخص العقارات
مجال التصدير	TVA TAP IBS	إعفاء كلي عند التصدير ، إعفاء المشتريات للتصدير إعفاء تام لمدة 5 سنوات مع ضرورة إعادة استثمار الإرباح.

المصدر : قوانين الضرائب 2010.

جدول 64 – الامتيازات الجبائية ضمن قانون الاستثمارات (الأمر رقم 01 / 03):

الامتيازات	الضرائب	طبيعة الاستثمار
معدل منخفض 5 % لكل اقتناء عقاري في صالح الاستثمار إعفاء من الرسم على التجهيزات	حقوق الجمارك حقوق نقل الملكية TVA	كل المستثمرين الأجانب و المحليين لهم اعتماد ANDI - نظام عام régime général
إعفاء تام على كل الأصول الملحقة بالاستثمار و (مرحلة الانجاز) معدل 2 % على عقود إنشاء الشركات و عقود رفع رأس المال (مرحلة الانجاز) . إعفاء الخدمات و المعدات اللازمة لانجاز الاستثمار (مرحلة انجاز) معدل منخفض 5 % على وسائل الإنتاج (الاستثمارات) (مرحلة الانجاز) 10 سنوات الأولى (مرحلة الاستغلال) 10 سنوات على العقارات الخاصة بالاستثمار.	حقوق نقل الملكية حقوق التسجيل TVA حقوق الجمارك IBS ، IRG على الإرباح الموزعة ، TAP TF رقم عقاري	الاستثمار بمناطق معدة للتنمية يحددها المجلس الوطني للاستثمار CNI و كذا النشاطات الأولية - نظام خاص – régime dérogatoire

المصدر : الأمر رقم 01 / 03 المؤرخ يوم 20 أوت 2001.

ما يلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن السياسة الضريبية عن طريق التشريع الجبائي و قوانين الاستثمارات ، تعتمد على التحريض على الاستثمار و ذلك وفقا لإطار السياسة الاقتصادية في التنمية فالضريبة تحت تصرف هذه السياسة باعتبارها أداة من الأدوات المالية للدولة ، و واضح أن سياسة الاستثمار تتجه نحو ترقية المناطق و توسيع المشاريع زيادة على تحديد أولويات القطاعات التنموية خاصة السياحة، المحروقات ، السكن، الفلاحة ، الصيد المناجم و غيرها، و تجلى ذلك من خلال سلسلة الامتيازات لمختلف الضرائب و الرسوم في شكل إعفاءات كلية أو جزئية ، دائمة أو مؤقتة.

3- السياسة الجبائية لأجل دعم القطاعات الاقتصادية :

لقد تبين من خلال قانون الاستثمارات و السياسة العامة للدولة ، إرادة كبيرة في النهوض بالاقتصاد الوطني عن طريق ترقية القطاعات الاقتصادية مع تحديد الأولويات ، فمجال الاستثمار مفتوح طالما أن هناك فرص كبيرة لبناء استثمارات في جل القطاعات الاقتصادية.

بنييت السياسة الضريبية للدولة منذ التفتح الاقتصادي ، على التحريض الجبائي و منح امتيازات معتبرة لصالح الاستثمار و تكون أكثر أهمية على مستوى بعض القطاعات التي تراها السلطات ذات أولوية

اقتصادية و اجتماعية ، و منها خاصة مجال السكن ، الفلاحة ، السياحة و الصناعات الحرفية ، الطاقة و المناجم .

3-1- السياسة الضريبية و مجال السكن و البناء:

من المعروف أن قطاع البناء و السكن يعرف أزمة حادة في الجزائر منذ عدة سنوات و يعتبر القطاع من أكبر تحديات السياسة الاقتصادية للدولة في المرحلة الراهنة بعد قطاع المحروقات ، و يعود ذلك إلى جملة من الأسباب منها ارتفاع تكاليف مواد البناء و التي تتحملها الدولة عند التكفل بالقطاع زيادة على المضاربة في القطاع و بيروقراطية الإجراءات الإدارية بغية تنفيذ مشاريع السكن من قبل المقاولين .

تشير الإحصائيات المتعلقة بالسكن¹، أنه منذ الاستقلال إلى غاية 2004 ثم تزويد حظيرة السكن في الجزائر بـ 3.845.000 سكن بمعدل 5.5 أشخاص في كل مسكن و أصبح العدد الإجمالي للمساكن بالجزائر خلال سنة 2004 حوالي 5.793.331 مسكن ، كما أن عدد المساكن انتقل بين 2004 و 2008 إلى 6.748.057 مسكن أي زيادة تقدر بـ 954.726 مسكن² ، و نشير هنا إلى أن عدد المساكن خلال سنة 2008 المشغولة تقدر بـ 5.244.347 بمعنى 1.503.710 مسكن غير مشغول و هو ما يعادل 22.28 % غير مشغول و هو عدد هائل يكشف عن أزمة السكن التي من أسبابها امتلاك عدد هائل لأشخاص ليسوا بحاجة إلى السكن بقدر ما هم بحاجة إلى ملكية العقارات و المضاربة فيها .

سياسة الدولة للنهوض بالقطاع تأخذ عدة أشكال ، منها الدعم المستمر للسكن منها الإعانات المالية للحصول على السكن و المقدرة إلى غاية 2007 بـ 700.000 د.ج عن كل اقتناء أو بناء مسكن ، و هو نفس المبلغ الممنوح في إطار برامج البناء الريفي ، زيادة على إنشاء الوكالة الوطنية لدعم السكن ADL التي تنفذ برامج سكنية بالإيجار ، هذا بالإضافة إلى دعم معدلات الفائدة لصالح الموظفين الحاصلين على سكن في حدود 3 %³.

ونظرا لكونه يعتبر شكلا دائما للاستثمار، يتطلب السكن تخصيص أموال معتبرة و عليه من اجل تجسيد برنامجها السكني ، قامت الدولة بضخ حوالي 708 مليار دينار أي ما يعادل 10 مليار دولار. ومن أجل تنفيذ البرامج الاستثمارية السكنية فان الدولة تستعمل عدة طرق تحفيزية منها المالية في شكل الإعانات المباشرة زيادة عن التحفيزات الضريبية وكذا تلك المتعلقة بالأموال العامة.

فيما يتعلق بالسياسة الضريبية المتبعة في صالح هذا القطاع الهام فلقد أخذت عدة أشكال تحفيزية ، منها تأجير السكنات لامتصاص الضغط من أوساط الأسر ، يخضع إلى معدل منخفض للضريبة على الدخل العقاري 7 % و ذلك بعد صدور قانون المالية لسنة 2005 بدلا من 10 % و 15 % عند تأجير المحلات و المباني الصناعية .

¹ Voir : projet de rapport CNES 2004 – OP Cit - P 51 et 52 .

² نتائج الإحصاء العام للسكان لسنة 2008.

³ إجراء جاء بموجب قانون المالية لسنة 2008 .

كما أن المؤسسات الناشطة في قطاع البناء السكني تستفيد من إعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و يخضع الإعفاء إلى دفتر شروط* زيادة على تخفيض الرسم على القيمة المضافة بتطبيق المعدل المنخفض 7 % مع إعفاء القروض المخصصة لتمويل إسكان العائلات، كذلك تسديد الرسم بعد الحصول الفعلي على الإيرادات، و أن معدل الرسم على النشاط المهني محدد ب 2% و تسديده لن يكون إلا عند التسليم القانوني أو المادي للسكن، كما يتم إعفاء اقتناء الأراضي لغرض بناء السكن من رسم الإشهار.

السياسة الجبائية تسمح بإعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة للرسم العقاري و يخص كل السكنات حديثة النشأة ، مع إعفاء كلي بالنسبة للسكنات المتواجدة بالجنوب الجزائري علما أن معدل الرسم العقاري العام على الملكيات السكنية محدد ب 3% .

3-2-السياسة الضريبية في مجال الفلاحة :

يعتبر قطاع الفلاحة من القطاعات الاقتصادية الأساسية و الإستراتيجية و بالرغم من ضعف نمو هذا القطاع لأسباب طبيعية و اقتصادية ، إلا أن الدولة لم تبخل بسياسة دعمه من خلال سياستها النقدية و المالية بدليل مسح ديون الفلاحين و خفض معدلات الفائدة إضافة إلى الامتيازات الجبائية المتميزة .

الجزائر من خلال برنامج وطني لتطوير قطاع الفلاحة PNDA، تحاول خلق جو ملائم للاستثمار، و الرفع في الإنتاج الزراعي، و تشير الإحصائيات إلى معدل نمو يقارب 1.4 % إلى غاية 2004¹ ، رغم أن إنتاج الحبوب و حتى تربية المواشي يعرف تذبذبات سنوية ربما تعود إلى الظروف الطبيعية أكثر منها اقتصادية ، بدليل انخفاض الإنتاج بين 2003 و 2004 ب 4.22 % بالنسبة للحبوب و تبقى الجزائر مستوردة للمنتجات الغذائية بمعدل يفوق مليار دولار سنويا .

تخصص السياسة الضريبية للدولة امتيازات خاصة للقطاع ، حيث أن منتجات الحبوب الجافة و القمح و التمور و الخضر الجافة معفاة تماما من الضريبة على الدخل الإجمالي ، كما أن صناديق التعاونيات الفلاحية ، و التعاونيات الفلاحية المكلفة بتمويل القطاع بموجب اعتماد وزارة الفلاحة إضافة إلى شركات الإنتاج ،تحويل ، الاحتفاظ و بيع المنتجات الفلاحية و المعتمدة من طرف مصالح وزارة الفلاحة ، معفاة من الضريبة على أرباح الشركات و من نفس الضريبة ، يتم إعفاء العمليات المتعلقة بتعاونيات الحبوب التي تتعاون مع المركز الوطني للحبوب OAIC " Office Algérien Interprofessionnel des Céréales"² . كما أن مداخل النشاط الفلاحي بالأراضي المستصلحة والمناطق الجبلية و المحددة بموجب قرار وزاري مشترك " 1993 " يستفيد من إعفاء مؤقت لمدة 10 سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي .

* الإعفاء مشروط بسقف مساحة السكن و سعر البيع.

¹ Rapport CNES – OP Cit – P 58.

² إعفاءات القطاع الفلاحي " قانون الضرائب المباشرة " . 41 P – 2004 – avec mise ajour 2008 – DGI – voir : guide de l'investisseur

في ما يخص الضريبة على الاستهلاك أي الرسم على القيمة المضافة¹، يتم إعفاء المواد المشتركة لأجل صناعة أغذية الحيوانات، الأسمدة الازوتية و الفوسفاتية و الأسمدة المركبة زيادة عن اقتناء أجهزة النشاط الفلاحي.

تهدف كل هذه الامتيازات إلى ترقية القطاع و دعم الاستثمار به خاصة لما يتعلق الأمر بالمنتجات الحيوية مثل الحبوب ، الحليب ، المواشي ، التمور و غيرها ، زيادة على سياسة استغلال الأراضي و استصلاحها بغية توزيع القطاع و تنمية مردوديته ، رغم ضعف الإنتاج و بقاء استيراد المواد الغذائية منها الحبوب و اللحوم و كثيرا من المواد الأساسية ، حيث أن معدل نسبة الواردات بين 2003 و 2004 الخاصة بالمنتجات الغذائية بلغت 19.6 % .

3-3- السياسة الضريبية في مجال الطاقة و المناجم :

يعد من بين القطاعات الحيوية في أي اقتصاد بلد ما ، و الجزائر تقدم للقطاع العناية الكافية خاصة و أنه المصدر الأساسي لإيرادات الدولة و جلب العملة الصعبة ، و لقد عرف انتعاشا من حيث المرودية خلال السنوات الأخيرة و يرجع ذلك لتحسن في السوق العالمي الخاص بالطاقة و المناجم بدليل أن 97 % كمعدل سنوي لصادرات الجزائر من المحروقات. السياسية الجبائية تعتمد على رفع إيرادات الدولة من خلال الجباية البترولية و دعم قطاع المناجم ، و تشجيع المتعاملين مع قطاع المحروقات حيث الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة نتيجة لإعفاء قطاع المحروقات ، كذلك المؤسسات التي تشغل بقطاع المناجم² تستفيد من امتيازات ضريبية هامة منها ، تأجيل الخسائر على مدار 10 سنوات كاملة ، و لأجل نشاط البحث و التنقيب و الاستغلال ، تستفيد هذه المؤسسات من إعفاء دائم من الرسم على النشاط المهني و الضرائب على الدخل و الأرباح ، إضافة إلى الإعفاء من الرسم العقاري على ملكيات المؤسسة المبنية زيادة على الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و حقوق الجمارك على اقتناء تجهيزات الإنتاج الموجهة للاستثمار بالقطاع ، كما أن قطاع المحروقات أيضا يستفيد من امتيازات ضريبية مشابهة³ حيث أن المؤسسات الناشطة في عمليات البحث و التنقيب و الاستغلال، تستفيد من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة ، من الرسم على النشاط المني و من كل الحقوق و الرسوم المرتبطة باقتناء تجهيزات لهذه العملية .

3-4- السياسة الضريبية في مجال السياحة و الصناعات التقليدية :

السياحة و الصناعات التقليدية قطاع أصبح يشكل المصدر الأساسي لجلب العملة الصعبة لبعض دول العالم التي تعتنى بالقطاع و من أمثالها تونس و بعض الدول العربية* و هو الشيء الذي جعل من الجزائر تحاول استغلاله و النهوض به كونه عرف تراجع و ضعف كبيرين، و من بين السياسات الجبائية

¹ قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

² راجع القانون 01 - 10 المؤرخ يوم 3 جويلية 2001 المتعلق بقانون المناجم .

³ راجع القانون 86 / 14 ليوم 19 أوت 1986 و القانون المعروض له 05 - 07 المؤرخ يوم 28 أفريل 2005 المتعلقان بالمحروقات .

* مداخيل السياحة حسب المنظمة العالمية للسياحة OMT بلغت 178 مليون دولار بالجزائر سنة 2005 مقارنة بمصر 6851 مليون دولار ، تونس 2063 مليون دولار و المغرب 4617 مليون دولار ، و تدل الأرقام على غياب القطاع بالجزائر لأسباب متعددة .

الموضوعة في خدمته امتيازات خاصة ، و منها إعفاء الشركات السياحية عدا وكالات السفر ، من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 10 سنوات مع تطبيق معدل خاص على هذا النشاط 19 % بدلا من 25 % . قطاع السياحة مرتبط بالصناعات التقليدية و الفنية، التي تزيد من مردوده لذلك فالامتيازات المعتبرة ضريبيا تعد من بين أهم الامتيازات بدليل إخضاعها لمعدل الرسم المنخفض على القيمة المضافة 7 % و إعفاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي¹ .

من ناحية أخرى، تخضع عقود تأسيس الشركات السياحية و كذا عقود رفع رأسمالها إلى حقوق التسجيل بمعدل 0.5 %². و رغم أهمية تعريف الإقامة لدى خزينة البلديات إلا أن مقدارها لا يتعدى 60 دينارا ، في حين يقر مقدارها بين 200 و 600 دينارا لليوم إذا كانت الإقامة بالفنادق التي يتعدى تصنيفها الثلاث نجوم³ .

رغم سياسة دعم القطاعات الاقتصادية و لغرض النهوض بالاقتصاد الوطني من خلال النهوض بالقطاعات المكونة له ، إلا أن معدل النمو الاقتصادي لا يزال لم يصل إلى المستوى المطلوب في هذه المجالات عدا قطاع المحروقات الذي له خصائصه و نظامه الخاص فالأرقام تبين بأن قطاع الخدمات و التجارة يضل يسيطر على القيمة المضافة بالاقتصاد الوطني مقارنة بالصناعة و الفلاحة و البناء و الأشغال كما يدل عليه الجدول التالي :

جدول 65 – تطور القيمة المضافة حسب القطاعات خارج المحروقات (% القيمة المضافة):

2002	2001	2000	1995	1992	1989	1985	القطاعات
19	20.2	19.1	18.5	21.8	20.7	14.7	الفلاحة
15	15.4	16.3	18.2	21.6	19.4	22.5	الصناعة
18.7	17.6	18.5	20	19.1	21.9	25.2	البناء و الأشغال
47.3	46.9	46	43.2	37.5	38	37.6	الخدمات المختلفة
100	100	100	100	100	100	100	المجموع

Source : ONS - service délégué de planification-
tiré du rapport sur le secteur informel CNES – 2004 – P 92 .

¹ مستمدة من قانون الضرائب – راجع : guide de l'investisseur DGI – OPCIT - P 40 et 41
² المادة 248 من قانون التسجيل.
³ قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

يشكل قطاع الفلاحة نسبة تتراوح بين 14 و 20 % خلال سنوات 1985 إلى 2002 مع تراجع نسبة الصناعة ضمن القيمة المضافة خارج المحروقات من 22.5 % عام 1985 إلى 15 % عام 2002، في حين أن قطاع البناء يعرف تراجعا أيضا في تكوين القيمة المضافة للاقتصاد خارج المحروقات فمن 25.2 % عام 1985 إلى 18.7 % عام 2002 و تبقى الخدمات تشكل الحصة الأكبر التي انتقلت من 37.6 % عام 1985 إلى 47.3 % عام 2002 .

من ناحية أخرى فإن السنوات الأخيرة (2002 – 2006) ، عرفت انتعاش اقتصادي في بعض المجالات نظرا لجهود السياسة الاقتصادية للدولة ، حيث عرف تطور معدلات النمو بقطاع السكن و البناء و الفلاحة على وجه الخصوص فانتقل معدل نمو قطاع البناء و الأشغال من 7.1 % عام 2005 إلى 11.6 % سنة 2006 كما انتقل معدل نمو قطاع الفلاحة من 1.9 % عام 2005 إلى 4.9 % عام 2006 ، في حين لم يسجل قطاع الصناعة معدلات نمو سنوية كبيرة حيث انتقل من 2.5 % عام 2005 إلى 2.8 % عام 2006 ، و يبقى قطاع المحروقات ركيزة النمو الاقتصادي الذي عرف تطور في أسعار النفط وصلت إلى 65.8 دولار للبرميل عام 2006 حيث عرفت حصة المحروقات 46.3 % ضمن الناتج المحلي الإجمالي¹ .

4- السياسة الجبائية لأجل استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر :

لقد نتج عن التفتح الاقتصادي على العالم و فتح مجال الاستثمار ، حرية نشاط الأجانب من خلال الاستثمار المباشر ، و تجلى ذلك من خلال قانون الاستثمارات الأخير في إطار الأمر 01 – 03 المؤرخ يوم 20 أوت 2001 ، حيث تحديد الأولويات من خلال إنشاء المجلس الوطني للاستثمار و تنظيم العملية من خلال إنشاء الوكالة الوطنية ANDI مع التعبير الصريح عن حرية الاستثمار بالجزائر سواء من طرف القطاع الوطني الخاص أو الأجانب على حد سواء ، و هذا في ظل فرص الاستثمار الموجودة و التي يبين فيها احتكار قطاع المحروقات للنمو الاقتصادي و ضعف الاستثمار بالقطاعات الأخرى خاصة الصناعة الفلاحة ، السياحة و مجال البناء .

كل الامتيازات الواردة في الأم رقم 01 – 03 التي سبق عرضها ، يستفيد منها المستثمر الأجنبي ، و هي إعفاءات دائمة و مؤقتة تخص جميع الضرائب و الرسوم الموجودة في النظام الجبائي الجزائري زيادة على محاولة توفير التسهيلات الإدارية و إصلاح التشريعات المختلفة بالاستثمار و توفير العقار و الهياكل القاعدية .

كما أن المؤسسات الأجنبية التي ليس لها مقر دائم في الجزائر و تمارس مؤقتا نشاط اقتصادي بالجزائر ، تخضع إلى اقتطاع من المصدر 24 % على المداخيل و الأرباح التي تحققها سواء الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

¹ Voir : rapport de la banque d'Algérie – OP CIT- P 27 et les suivantes.

رغم كل التحفيزات الجبائية التي تتمتع بها الاستثمارات الأجنبية المباشرة و حرية الاستثمار و فرصه الموجودة بالاقتصاد الجزائري ، إلا أن معدل الاستثمار الأجنبي المباشر يبقى ضعيفا مقارنة بالدول المنافسة للجزائر في هذا المجال ، كما أن الجزائر تزخر بإمكانيات استثمارية هائلة خاصة توفر المواد الأولية و الطاقة و اليد العاملة خاصة و أن 70 % من السكان هم من فئة الشباب زيادة على سوق استهلاكي واسع إذ بلغ عدد السكان إلى أزيد من 34 مليون نسمة سنة 2008 (الإحصاء العام للسكان 2008) ، كما أن إحدى الدراسات التي قام بها صندوق النقد الدولي تبين أن الجزائر تعرف تكلفة عمل رخيصة مقارنة بكثير من الدول كما يوضحه الجدول التالي :

جدول 66 – تكلفة اليد العاملة – 2005 – مقارنة دولية :

الدول	الضريبة على العمل	الضمان و مساهمة أرباب العمل	الأجر الإجمالي / ساعة العمل
الجزائر	1 % (0 % بعد 2006)	25 %	1.5 أورو
المجر	3.5 إلى 6.4 %	33.5 %	5.1 أورو
لتوانيا	0	24.1 %	2.4 أورو
بولونيا	0	20.1 %	4.2 أورو
جمهورية التشيك	0	35 %	4.9 أورو
سلوفاكيا	0	35.2 %	3.8 أورو
سلوفينيا	0 - 14.8 %	38.7 %	9.9 أورو
تركيا	0	14.5 %	/

Source : Rapport FMI 06/101 mars 2006 – P 41.

مقارنة بالدول التي تتوفر لدينا الإحصائيات عنها بخصوص تكلفة اليد العاملة و هي دول منافسة للجزائر بالنسبة للاستثمار الأجنبي باعتبارها عرفت تحولات اقتصادية مشابهة نجد أن تكلفة العمل من حيث الضريبة و الضمان الاجتماعي و الأجر الإجمالي في الجزائر أقل من أغلب هذه الدول إذ نسبة الضمان الاجتماعي و مساهمة رب العمل 25 % مقارنة بالمجر 33.5 % ، التشيك 35 % ، سلوفاكيا 35.2 % و سلوفينيا 38.7 % في حين نسبة تركيا ، بولونيا و لتوانيا أقل لكن من جهة أخرى تسجل الجزائر أقل تكلفة الأجر في الساعة حيث 1.5 أورو تكلفة ساعة عمل مقارنة بالدول الأخرى حيث تسجل تكلفة العمل للساعة الواحدة من 2.4 أورو إلى 9.9 أورو مسجلة في سلوفينيا كأعلى تكلفة .

من ناحية أخرى و بتوفير جو الاستثمار من الناحية التنظيمية خاصة (إنشاء وكالة الاستثمار) و من الناحية التشريعية (مراجعة النصوص المتعلقة بالاستثمار بما فيها الامتيازات الجبائية) ، عملت الجزائر على إمضاء كثيرا من عقود الاستثمار الأجنبي المباشر رغم أنها أقل نسبيا مقارنة بالدول المنافسة و منها العربية كما هو موضح فيما يلي :

جدول 67 – اتفاقيات الاستثمار 1995 – 2002 - مقارنة عربية :

الدول	الجزائر	المغرب	تونس	مصر
عدد الاتفاقيات	22	29	16	53

Source : CNUCED* – 2004 – p 35

فتحتل مصر الصدارة بـ 53 عقد استثمار أجنبي مقارنة بدول المغرب العربي، الجزائر بـ 22 اتفاقية، المغرب 29 اتفاقية و تونس 16 اتفاقية و ذلك خلال الفترة 1995 – 2002 و هو عدد قليل مقارنة بطموحات الجزائر في التنمية و استغلال رؤوس الأموال الأجنبية و بالرغم من المجهودات التي قامت بها خلال سنوات المرحلة الانتقالية مع كثيرا من الدول و بالرغم أيضا من عدد هائل من الدول التي أظهرت الرغبة في الاستثمار في الجزائر في مختلف القطاعات، الصناعة، السياحة و البناء و الأشغال، و الجدول الموالي يبين لنا أهم الدول المستثمرة في الجزائر إلى غاية 2001 :

جدول 68 – أهم الدول المستثمرة في الجزائر :

و / ألف دولار

الدول	1998	1999	2000	2001	المجموع
الولايات م أ	256.891	89.882	205.664	254.369	906.806
مصر	51	3	100	362.992	363.146
فرنسا	76.656	137.460	49.472	80.413	344.001
اسبانيا	16.209	16.373	35.596	152.867	221.045
ايطاليا	92.820	11.800	9.262	34.383	148.265
ألمانيا	20.062	7.836	65.509	37.791	132.198
هولندا	2.812	623	1.308	71.944	76.687
بريطانيا	36.015	2.001	14.206	23.254	75.476
اليابان	16.648	2.787	21.092	8.818	49.345
بلجيكا	14.648	571	4.484	12.384	32.041

Source : banque d'Algérie – tire du rapport CNUCED OP CIT- p 12.

* CNUCED : Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement – Rapport sur « examen de la politique d'investissement en Algérie –2004-OP CIT – P35.

تبين الإحصائيات المتوفرة لدينا أن أهم الدول المستثمرة في الجزائر هي الولايات المتحدة الأمريكية خاصة في مجال المحروقات زيادة على المنتجات الكيماوية و الصيدلانية و بلغت حجم الاستثمارات بين 1998 و 2001 : 906 مليون دولار .

تأتي مصر ، اسبانيا و فرنسا باستثمارات متميزة 363 مليون دولار ، 221 مليون دولار و 344 مليون دولار على التوالي في مجالات المحروقات ، المنتجات الغذائية الصيدلانية و السيراميك و غيرها . يبقى و أن الإحصائيات تبين ضعف الاستثمار الأجنبي المباشر و تدل عليها الأرقام السابقة الذكر ، فلقد بينت لجنة الأمم المتحدة للتجارة و النمو CNUCED أن الجزائر خلال السنوات الأخيرة (2004 – 2006) عرفت مرتبة غير مشرفة من حيث الاستثمار الأجنبي حيث احتلت المرتبة 110 من بين 141 دولة أجريت عليها الدراسة ، إذ بلغ حجم الاستثمارات سنة 2004 ، 882 مليون دولار مقابل 1081 مليون دولار عام 2005 و 1795 مليون دولار عام 2006 ، و هذا بالرغم من تصاعد حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة .

و عليه فلا يمكن الجزم بأن السياسة الجبائية و منح الامتيازات وحدها تكفي لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، بدليل حجم الاستثمارات لهذه السنوات الأخيرة ، فلا بد من توفر شروط أخرى كالأستقرار في التشريع ، توفر الهياكل القاعدية و تحسين مستوى التنظيم الإداري و الأجهزة المصرفية و المالية للدولة .

المبحث الثالث- تحليل الوضعية الاقتصادية و نتائج السياسة الجبائية :

بالتأكيد فان من أهداف السياسة الضريبية بعد 1992 ، تحقيق نمو اقتصادي من خلال رفع حجم الاستثمارات و المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية ، امتصاص البطالة بدعم العمالة زيادة على رفع القدرة الشرائية للمواطن و ترقية الصادرات برفع و تعدد المواد المصدرة و تفادي حكر المحروقات، فإلى أي مدى تحققت هذه الأهداف بعد عدة سنوات من تطبيق سياسة الدعم الضريبي و تحمل الخزينة لتكلفتها؟ .

1- تطور المؤسسات الإنتاجية و مكانة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة :

رغم أن السياسة الاقتصادية للدولة تميل نحو جلب الاستثمار و إنشاء مؤسسات اقتصادية تساعد على التنمية و خلق مناصب شغل في ظل تراجع القطاع العام من خلال غلق أو خصخصة المؤسسات العمومية ، إلا أنه لا يزال عدد المؤسسات متواضع مقارنة بالإرادة الكبيرة في خلق جو الاستثمار من طرف السلطات الجزائرية ، و يعود ذلك إلى انخفاض مستوى ميل القطاع الخاص إلى بناء مؤسسات باستغلال رؤوس الأموال المتاحة و عدم تجسيد المستثمرين الأجانب لاهتماماتهم بالاستثمار في الجزائر .

يعتقد كثيرا من الخبراء الاقتصاديين أنه من أسباب عدم تطور كبير في الاستثمارات بالجزائر غياب صورة واضحة لدى السلطات الجزائرية نحو الاستثمار ، و عدم قدرتها على توفير المعلومات الكاملة حول محيط الاستثمار مع عدم وجود تنسيق بين الهيئات المعنية بالاستثمار بالجزائر بمختلف الإدارات

و التنظيمات زيادة على كثرة الإجراءات الإدارية و استغراقها لوقت طويل مع خطر مالي كبير لضعف قطاع البنوك الخاصة و الأهم من كل ذلك صعوبة الاستثمار في ظل تفاقم القطاع الغير رسمي الغير معني بكل الالتزامات و بطء في إنشاء الهياكل القاعدية الضرورية للاستثمار .

لهذا، فإن هناك بطء في تطور عدد المؤسسات الخاصة و الأجنبية و تراجع إضافي للقطاع العام بعد نهاية الثمانينات و بداية التسعينات و الجدول التالي يبين ذلك:

جدول 69 - تطور المؤسسات حسب القطاعات 1995 - 2000:

2000				1995				القطاعات
%	المجموع	قطاع خاص	قطاع عام	%	المجموع	قطاع خاص	قطاع عام	
0.26	759	754	5	0.23	555	542	13	الزراعة
15.35	44331	43.721	610	15.38	36.651	36.285	366	الصناعة و المحروقات
6.61	19113	18.674	439	7.10	16.923	16.010	913	البناء و الأشغال
77.78	224832	224.385	447	77.29	184.158	183.461	697	الخدمات
100	289035	287.534	1.501	100	238.287	236.298	1.989	المجموع

Source : CNES / Rapport sur le secteur informel -OP CIT - P 86.

عدد المؤسسات الاقتصادية في قطاع الزراعة لم يعرف تطورا معتبرا إذ و بسيطرة القطاع الخاص انتقل عدد المؤسسات من 555 مؤسسة عام 1995 إلى 759 مؤسسة و هو عدد قليل مقارنة بحجم الإمكانيات المتوفرة في الجزائر بدليل أن نسبة القطاع ضمن إجمالي المؤسسات قدر ب 0.23 % عام 1995 و 0.26 عام 2000.

قطاع الصناعة و بالانفتاح على القطاع الخاص عرف تطورا ملحوظا رغم أنه لم يصل إلى المستوى المطلوب ، فارتفع عدد المؤسسات من 36.651 مؤسسة عام 1995 إلى 44.331 مؤسسة عام 2000 أي زيادة تقدر ب 7.680 مؤسسة فيها فقط 244 مؤسسة عمومية كما أن القطاع بقي في مستوى 15 % نسبة إلى إجمالي المؤسسات في كل القطاعات، كما أن قطاع البناء و في ظرف خمس (5) سنوات كاملة، ارتفع عدد المؤسسات إلى 19.113 مؤسسة مقارنة ب 16.010 مؤسسة عام 1995 و نسبة القطاع ضمن إجمالي المؤسسات بين 6 و 7 % خلال الفترة 1995 - 2000.

القطاع الذي يعرف أكبر قدر من الاستثمار ، قطاع الخدمات حيث النقل و الاتصال و الفنادق و المطاعم و غيرها ، فنسبة المؤسسات بلغت 77 % كمتوسط للفترة 1995 - 2000 .

الأهم في هذه الأرقام هو حصة القطاع الوطني الخاص و مدى تطوره باعتبار أن التحولات الاقتصادية الراهنة تعتمد على هذا القطاع كأساس التنمية و فتح مناصب الشغل لأن الدولة لم تعد تلعب دورا من خلال ملكية وسائل الإنتاج ، فالقطاع الخاص لم يعرف تطورا كبيرا كما يبينه الجدول التالي :

جدول 70 - تطور المؤسسات الخاصة 1995 - 2000:

2000				1995				القطاعات
%	المجموع	أقل من 10 عمال	أزيد من 10 عمال	%	المجموع	أقل من 10 عمال	أزيد من 10 عمال	
0.26	754	141	613	0.23	542	126	416	الزراعة
15.20	43.721	38.581	5.140	15.36	36.285	31.719	4.566	الصناعة
6.50	18.674	14.456	4.218	6.78	16.010	12.439	3.571	البناء والأشغال
78.04	224.385	204.672	19.713	77.64	183.461	169.681	13.780	الخدمات
100	287.534	257.850	29.684	100	236.298	213.965	28.333	المجموع

Source : CNES - OP Cit - P -88

من خلال الجدول المبين أعلاه ، تطور القطاع الخاص خلال الفترة 1995 - 2000 بمعدل 39.11 % بالنسبة للقطاع الفلاحي ، 20.49 % في قطاع الصناعة، 16.63 % في قطاع البناء و الأشغال و كانت نسبة تطوره في قطاع الخدمات بين 1995 و 2000 ، معدل 22.30 % ، و يلاحظ أيضا بأن تركيز القطاع الوطني الخاص في قطاع الخدمات بدرجة أكبر إذ أن نسبة المؤسسات الخاصة خلال 5 سنوات 1995 - 2000 ، فكانت 21.68 % .

و لقد عرف القطاع الوطني الخاص من زاوية أخرى تطورا ملحوظا في مساهمته الإجمالية في القيمة المضافة للاقتصاد الجزائري و يعود هذا التطور إلى حرية الاستثمار بعد التحول الاقتصادي الذي عرفته الجزائر ابتداء من سنوات التسعينات و هو ما يوضحه الجدول التالي :

جدول 71 – تطور مساهمة القطاع الخاص
في القيمة المضافة لمختلف القطاعات (%):

القطاعات	1994	2000
الفلاحة	99.1	99.6
المحروقات	0.4	5
الصناعة	16.5	33.6
البناء	60.7	68
النقل و الاتصال	54	72.8
الاستيراد	00	60
تجارة التجزئة	84.2	97
الخدمات المختلفة	85.3	89

Source : CNUCED 2004 – OP Cit P 23 .

يتضح لنا تطور القطاع الخاص من حيث مساهمته في تكوين القيمة المضافة بالاقتصاد الوطني و سجلت الفلاحة أعلى نسبة تفوق 99 % كما أن حصة القطاع تطورت في كل القطاعات الاقتصادية بين 1994 و 2000 فقط القطاع المحروقات من 0.4 % إلى 5 % الصناعة من 16.4 % إلى 33.6 % بعد تراجع القطاع العام و فتح المجال للخوارج ، و الملفت للانتباه انتقال حصة القطاع من 0 % إلى 60 % سنة 2000 ، في ما يتعلق بتجارة الاستيراد و يعود ذلك إلى تحرير التجارة الخارجية للجزائر خلال سنوات التسعينات و بعد عام 2000 يتوقع الخبراء نمو أكثر للقطاع الخاص خلال المراحل المقبلة نظرا لسياسة الدولة في ظل التحولات الراهنة و الرامية إلى دعم القطاع و اكتفاء الدولة بمراقبة الاقتصاد ، و لقد شرعت السلطات الجزائرية مثلها مثل بقية دول العالم في اعتماد سياسة الاستثمار في شكل مؤسسات صغيرة و متوسطة ، التي نجحت في جل الدول ، و أثبتت الدراسات أن الولايات المتحدة الأمريكية عرفت مؤخرا 70 % من اليد العاملة تعمل على مستوى هذا النوع من المؤسسات و عند إجراء مقارنة بين الجزائر و بعض الدول نستخلص بعض النتائج بناء على دراسة قام بها صندوق النقد الدولي عام 2004 و الملخصة على الجدول التالي :

جدول 72 – أهمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
- مقارنة دولية – 2004 :

الدول	عدد المؤسسات PME	عدد المؤسسات / 1000 ساكن	% التشغيل
ألبانيا	54.142	17.3	75
الجزائر	312.959	10.3	10.4
البوسنة	30.000	7.4	53
بلغاريا	224.211	28.3	64.7
بولونيا	1.654.822	42.8	61.8
جمهورية التشيك	1.985.004	194.2	64.3
رومانيا	402.359	18	40.2
المغرب	450.000	15.2	/
تركيا	3.960.000	56.6	76.7

Source : tiré du rapport FMI

N° = 06/101 - OP Cit – P 27.

تبقى الجزائر من خلال هذه الإحصائيات التي تخص دول عرفت نفس التحول الاقتصادي و مرت بنفس المراحل الانتقالية ، من أضعف الدول على مستوى بناء مؤسسات صغيرة و متوسطة PME بدليل أنها لا تقارن بتركيا التي تعرف 3.960.000 مؤسسة و تشغل 76.7 % من اليد العاملة الإجمالية و بولونيا بحجم قدره 1.654.802 و تشغل 61.8 % من اليد العاملة و جمهورية التشيك بعدد إجمالي خلال سنة 2004 دائما 1.985.004 و تشغل 64.3 % من اليد العاملة القادرة على العمل ، و بنسبة أقل المغرب بـ 450.000 مؤسسة مصغرة .

نفس المعطيات تبين أنه لأجل 1000 ساكن ، الجزائر تعرف معدل 10.3 مؤسسة صغيرة و متوسطة و هو معدل جد ضعيف مقارنة ببقية الدول إذ سجلت جمهورية التشيك 194.2 مؤسسة ، تركيا 56.6 مؤسسة و المغرب 15.2 مؤسسة لكل 1000 ساكن ، و تبقى الجزائر بعيدة على المقاييس الدولية في هذا المجال الهام و الذي ساهم في دول العالم و من بينها العالم الثالث في امتصاص حدة البطالة و خلقت التنمية الاقتصادية بالرغم من الامتيازات الضريبية و غيرها التي يتوفر عليها النظام التشريعي الحالي .

تأكيدا لذلك، يمكن عرض تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2003-2010 و الموزعة على القطاع العام و الخاص و كذا قطاع الحرف من خلال الجدول الموالي:

جدول 73 – تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة 2003-2010:

	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
خاص	606737	408155	392013	293946	269806	245842	225449	207949	
عام	560	598	626	666	739	874	778	788	
حرفي	/	162085	126887	116347	106222	96072	86732	79850	
المجموع	607297	570838	519526	410959	376767	342788	312959	288587	

Source: ministère de l'industrie de la PME et de la promotion de l'investissement

يتضح من خلال الجدول المبين أعلاه، تضاعف عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تم إنشائها خاصة بمساهمة مختلف أجهزة دعم الاستثمار و التشغيل منها صندوق التأمين على البطالة و الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و كذا الوكالة الوطنية لدعم و ترقية الاستثمار، خاصة و أن هذه الأجهزة تتحسن من سنة لأخرى من حيث تبسيط الإجراءات و الإسراع في معالجة الملفات.

كما أن الأرقام المبيّنة تظهر أهمية القطاع الخاص و النشاطات الحرفية في خلق مؤسسات صغيرة و متوسطة و هو نوع يتقلص تدريجيا على مستوى القطاع العام، و تسعى الحكومة في هذا السياق إلى الوصول خلال السنوات اللاحقة إلى المستوى الدولي من حيث عدد المؤسسات مقارنة بعدد الراغبين في العمل خاصة لما تتمتع به المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من امتيازات مالية جد معتبرة.

2- مجال التشغيل و امتصاص البطالة :

من الأهداف الأساسية للنصوص التشريعية المحرّضة على الاستثمار هو امتصاص البطالة في أوساط المجتمع الجزائري التي عرفت معدلات مرتفعة ، بالرغم من جهود الدولة خلال السنوات الأخيرة التي حاولت معالجة المشكلة بخلق جملة هذه الإجراءات و الطرق و التي أهمها :¹

- إنشاء الوكالة الوطنية للتشغيل ANEM سنة 1990 المكلفة بتصحيح سوق العمل بالجزائر تحت وصاية وزارة التشغيل و التضامن الوطني .

- إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96 / 296 المؤرخ يوم 8 سبتمبر 1996 و التي كلفت بدعم و تقديم النصائح للشباب المستثمر مع تسيير الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب FNSEJ من حيث المساعدات و القروض البنكية إضافة إلى متابعة الاستثمارات المنجزة من قبل الشباب.

- إنشاء وكالة الدعم الاجتماعي ADS سنة 1996 بغية ترقية نشاطات الشرائح الفقيرة .

¹ Voir – Rapport CNES 2004 sur la conjoncture économique et sociale de l'Algérie – OP Cit – P 86.

- إنشاء الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة بموجب مرسوم رقم 188/94 المؤرخ يوم 6-7-1994 و المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 04 - 01 ليوم 3 جانفي 2004 و مهمته دعم تشغيل الفئة التي يزيد عمرها عن 35 سنة.

- إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القروض المصغرة ANGEM ، و تكلف بتسيير القروض المخصصة لبعض النشاطات مثل النساء الماكثات في البيت و النشاط الحرفي بصفة عامة و هي قروض تزيد عن 50.000 د.ج و تقل عن 400.000 د.ج .

كل هذه الإجراءات لم تقف في تقليص حجم البطالة التي عرفت معدلات مرتفعة و الجدول التالي يبين تطور معدلات البطالة بالجزائر :

جدول 74 - تطور معدلات البطالة :-

السنوات	1984	1985	1987	1992	1995	2000	2001	2002	2003	2005	2006
معدل البطالة %	8.7	9.7	21.4	23.8	28.1	29.5	27.3	25.9	23.7	15.3	12.3

Source : publication ONS 2005 , 2006

Rapport de la banque d'Algérie OP CIT- p 53.

منذ 1984 أين كان معدل البطالة 8.7 % و هو في تطور كبير إذ انتقل بعد الأزمة الاقتصادية نهائية الثمانينات إلى 21.4 % عام 1987 ليستقر بين 28 % و 29 % عامي 1995 و 2000 ، و لقد سمحت الجهود الرامية لتقليص المعدل من طرف الدولة عن طريق تعدد الهيئات و الإجراءات إلى تقليص معدل البطالة إلى 12.3 % عام 2006 ، لكن يبقى مرتفعا أخذا بالمعايير الدولية ، فالدول المتطورة لا يتعدى بها معدل البطالة 8 % فمثلا الولايات المتحدة الأمريكية معدل البطالة بلغ 5.5 % عام 2004 و انتقل سنة 2006 إلى 4.6 % ، اليابان عرفت سنة 2004 معدل بطالة قدره 4.7 % و انتقل إلى 4.1 % عام 2006 في حين نجد أن متوسط البطالة في منطقة الاتحاد الأوروبي 8.8 % عام 2004 و 7.7 % عام 2006¹ .

و تشير الإحصائيات إلى أن أغلب العاطلين عن العمل ينتمون إلى فئة الشباب و يمكن تأكيد ذلك من خلال الجدول التالي :

¹ Rapport de la banque d'Algérie - OP Cit - P 24 .

جدول 75 - توزيع البطالين حسب السن 2003 :-

تقسيم حسب السن	عدد القادرين على العمل	عدد العاطلين عن العمل	% البطالة
5 - 19 سنة	734.580	357.710	48.7
20 - 24 سنة	1.650.420	726.740	44
25 - 29 سنة	1.679.040	554.680	33
30 - 59 سنة	5.218.380	624.870	12
60 سنة فما فوق	257.580	/	/
المجموع	9.540.000	2.264.000	23.7

Source : CNES 2004 - Rapport sur le secteur informel - OP Cit -P 58.

تبين بأن الشباب القادر على العمل و سنه بين 20 و 24 سنة يعرف معدل بطالة يقارب 44 % مقابل 33 % بالنسبة للذين يتراوح سنهم بين 25 و 29 سنة ، بمعنى أن البطالة تمس الشباب بين 20 و 30 سنة و الذين بإمكانهم العطاء أكثر لصالح الاقتصاد الوطني ، ليستقر المعدل العام للبطالة عند 23.7 % عام 2003 .

خارج مجال القطاع العمومي الغير منتج (الوظيف العمومي و ما شابه ذلك) ، فان القطاعات الاقتصادية تعرف ضعف كبير في التشغيل ، كما أن حصة القطاع الاقتصادي في التشغيل أغلبها بقطاع التجارة و الخدمات بدليل أن قطاع الصناعة سنة 2006 يشغل 14.3 % مقابل 14 % قطاع البناء و 18 % قطاع الزراعة في حين أن النسبة الأكبر تخص مجال الخدمات و التجارة المختلفة بمعدل 53.4 % خلال سنة 2006¹ ، و عليه فترقية التشغيل يتطلب مزيد من الاستثمارات و بناء المؤسسات و ما السياسة الجبائية إلا عامل تحفيزي إضافي فقط ، مقارنة بالإرادة في جلب الاستثمار الخاص و الأجنبي و توفير كل التسهيلات و يؤكد كل خبراء المالية بصندوق النقد الدولي على أن الاستثمار يتطلب تشريع ذو نوعية، معدل أقل للرشوة ، مصداقية أكبر للتنظيم السياسي للبلد إضافة إلى توفر الهياكل و سرعة الإجراءات و بساطتها .

3- من ناحية رفع القدرة الشرائية و الحماية الاجتماعية :

السياسة الاقتصادية لأي بلد ما مرهونة بنتيجتها الأساسية و المتمثلة في رفاهية أفراد المجتمع ، بحيث تكون لديهم قدرة شرائية و أقل درجة من الفقر و الحرمان ، هذه الأزمنة مرتبطة بمعدلات

¹ Rapport de la banque d'Algérie - OP Cit- Page 53.

التضخم و البطالة و كلها مرتبطة بمعدل النمو الاقتصادي و حجم الاستثمارات و النشاطات الاقتصادية التي وحدها تقضي على البطالة، ترفع من قيمة النقد و تقلص حدة الفقر .

سطرت السياسة الجبائية في هذا المجال على قواعد تحسين القدرة الشرائية بدليل تخفيض مستمر للرسوم الجمركية ، الضرائب غير مباشرة و خاصة الرسم على القيمة المضافة الذي يعفي السلع ذات الاستهلاك الواسع و يخضع بعض السلع إلى معدل منخفض 7 % هذا بالإضافة إلى تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي على الإجراء و التي تمت مراجعتها خلال عدة مرات آخرها خلال سنة 2008 أين تم إعفاء الحد الأدنى 15.000 د.ج بدلا من 12.000 د.ج مع مراجعة الاقتطاعات على الشرائح ذات الدخل المنخفض .

تشير مؤشرات الأسعار المتعلقة بالمنتجات الاستهلاكية إلى ارتفاع سنوي منذ عام 1988 ، بمعدل سنوي 2.5 % حسب تقرير بنك الجزائر 2006، و يمس ارتفاع معدلات التضخم بدرجات مختلف السلع الاستهلاكية حيث أن المواد الغذائية عرفت معدلات تضخم 4.5 % بما يزيد عن 2 % المعدل المتوسط للتضخم ، الإيجار و الأعباء الأخرى عرفت معدل 3.6 % سنويا و المنتجات الفلاحية الاستهلاكية عرفت معدلات تضخم سنوية 6 % و هو ما يفوق المعدل المتوسط للتضخم في الجزائر¹ .

الجدول التالي يبين لنا تطور مؤشرات الأسعار في الجزائر حيث شهدت ابتداء من عام 1990 تطور كبيرا يمس بالقدرة الشرائية:

¹ Rapport de la banque d' Algérie- OP Cit - P 47.

جدول 76 - تطور مؤشرات الأسعار بالجزائر 1990 - 2005

سنة الأساس 1989 = 100:

السنة	المؤشر العام	السنة	المؤشر العام	السنة	المؤشر العام
1990	120.2	1995	402.2	2000	558.7
1991	150.8	1996	488.8	2001	578.2
1992	197.5	1997	518.4	2002	591.29
1993	240.2	1998	550.7	2003	611.8
1994	316.3	1999	562.2	2004	639.8
				2005	652.1

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء ONS.

فمؤشر الأسعار في تطور مستمر انتقل من 120.2 إلى 652.1 بين عام 1990 و 2005 و يعود ذلك إلى سحب الدعم على بعض السلع و إتباع سياسة التحرير التدريجي للأسعار و غيرها من العوامل الاقتصادية الأخرى ، حيث أن الجزائر عرفت سياسة اجتماعية قبل الإصلاحات الاقتصادية حيث إدارة الأسعار و دعمها خاصة فيما يتعلق بالطاقة و الخدمات العمومية مثل دعم السكن ، الماء و النقل ، و أمام تكلفة الدعم على مستوى ميزانية الدولة ، فان من أهداف الإصلاح الاقتصادي و دخول اقتصاد السوق هو تحرير الأسعار و من ثم ارتفعت بالدرجة الكبيرة التي يوضحها الجدول المتعلق بتطور مؤشرات الأسعار خلال الفترة الانتقالية و الإصلاحية للجزائر.

أمام ارتفاع التكاليف المتعلقة بالاستيراد في ظل تحرير التجارة الخارجية و ارتفاع المستوى العام لأسعار مواد و عوامل الإنتاج المحلي ، مع ارتفاع كبير في معدلات التضخم التي عرفت تطور كبير خاصة في بداية التسعينات و ضعف القدرة الشرائية للمواطن ، فان السياسة الجبائية من خلال تخفيض الضرائب كالضريبة على الدخل و إعفاء المنتجات ذات الاستهلاك الواسع كالحليب و الحبوب الجافة ، لا تكفي لتحقيق الرفاهية و رفع القدرة الشرائية أمام ضعف المداخيل و انخفاض مستوى الأجور مقارنة بالمستوى العام للأسعار، لذلك عملت الحكومة الجزائرية في فترات متقاربة على رفع الحد الأدنى للأجر القاعدي (الأجر الوطني الأدنى SMIG) ، فلقد كان محدد بـ 4.000 د.ج منذ جانفي 1994 ثم 4.800 د.ج خلال جانفي 1997 لينتقل إلى 5.400 د.ج خلال جانفي 1998 ثم تم رفعه إلى 6.000 د.ج خلال شهر سبتمبر 1998 و لم تتوقف سياسة الدولة في رفع الأجور لتتماشى نسبيا مع ارتفاع أسعار المواد الاستهلاكية حيث رفع

الأجر الأدنى مرة أخرى إلى 8.000 د.ج خلال جانفي 2001 ثم 10.000 د.ج ابتداء من جانفي 2004 لأن يستقر عند 12.000 د.ج ابتداء من جانفي 2007، و عند 15.000 د.ج ابتداء من سنة 2010 .

4- فعالية السياسة الجبائية و الاقتصادية في ترقية الصادرات :

يعتبر التصدير نشاط تنموي أساسي في أي بلد، باعتباره يجلب العملة الصعبة، و برفع من القدرة الإنتاجية المحلية و من ثم زيادة العمالة و رفع معدل النمو الاقتصادي.

كانت السياسة الضريبية خاصة بعد الإصلاحات الشاملة و التفتح الاقتصادي دوما تسير في اتجاه السياسة الاقتصادية للدولة الرامية إلى ترقية الصادرات ، تحقيق توازن ايجابي في الميزان التجاري و تنويع المنتجات المصدرة ، بدليل إعفاء تام من كل الضرائب عندما يتعلق الأمر بنشاط موجه إلى التصدير ، سواء الرسم على القيمة المضافة ، الحقوق الجمركية أو حتى الضرائب على الدخل و الممتلكات بنسبة أرقام الأعمال المحققة عند التصدير .

نشاط التجارة الخارجية للجزائر مركز على الدول الأوروبية (UE) بالدرجة الأولى ثم تأتي بقية الجهات و التي يكشف عنها الجدول التالي :

جدول 77 - المتعاملين مع الجزائر في ميدان

التجارة الخارجية إلى غاية 2004 :

الواردات		الصادرات	
% التعامل	الدول	% التعامل	الدول
62	الاتحاد الأوروبي	55	الاتحاد الأوروبي
13	دول آسيا	22	الولايات المتحدة
5	الولايات المتحدة	3	دول آسيا
3	شمال إفريقيا و الشرق الأوسط	2	شمال إفريقيا و الشرق الأوسط
17	أخرى	18	أخرى
100	المجموع	100	المجموع

Source : Rapport FMI N° = 06/101 - OP Cit- P 5.

سواء تعلق الأمر بالصادرات أو الواردات ، فان الجزائر تتعامل بحكم المستوى الاقتصادي و القرب الجغرافي مع دول الاتحاد الأوروبي ، و ذلك بنسبة 55 % صادرات أغلبها من البترول و الغاز الطبيعي ، و 62 % واردات فيما يتعلق بالمواد الأولية و المنتجات الصيدلانية و غيرها ، في حين نجد أن الولايات المتحدة تحتل الرتبة الثانية بعد الاتحاد الأوروبي بـ 22 % فيما يخص الصادرات و تحتل دول آسيا الرتبة الثانية فيما يخص الواردات بنسبة 13 % و الباقي يتوزع على دول عربية و أمريكية و آسيوية مختلفة .

الأهم في الأمر هو توجه الصادرات الجزائرية و تنوع المنتجات المصدرة، فالالاقتصاد الوطني يعتمد بنسبة سنوية تفوق 95% من الصادرات عبارة عن محروقات ، مع ضعف ملحوظ في تصدير بقية المنتجات الأخرى ، رغم سياسة التحريض للمؤسسات الإنتاجية خارج قطاع المحروقات بغية رفع مستوياتها الإنتاجية و التنافسي و دعم الصادرات و تحقيق التنمية و الجدول التالي يبين تطور هيكل الصادرات الوطني خلال المراحل الأخيرة :

جدول 78 - تطور هيكل الصادرات الوطنية 2002-2006:

و / مليار دولار

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006
إجمالي الصادرات	18.72	24.47	32.22	46.33	54.74
- محروقات	18.11	23.99	31.55	45.59	53.61
- أخرى	0.61	0.47	0.67	0.74	1.13
% المحروقات	96.74	98.03	97.92	98.40	97.93

Source : Rapport de la banque d'Algérie

Mars 2006 - OP Cit - P 61.

تبين الأرقام خلال الفترة 2002-2006 مثلها مثل كل الفترات السابقة ، احتكار قطاع المحروقات للصادرات الوطنية بنسبة تفوق 96 % ، و النسبة المتبقية موزعة على منتجات أخرى بمبالغ ضئيلة تتراوح بين 40 و 113 مليون دولار خلال نفس الفترة ، و من بين هذه المنتجات ، المنتجات نصف مصنعة ، منتجات خام ، تجهيزات صناعية و مواد استهلاكية و غذائية .

و من خلال ذلك يمكن استخلاص عدم جدوى إلى غاية اليوم كل مساعي السياسة الاقتصادية لأجل رفع معدلات الاستثمار و تحسين النوعية في الإنتاج و تنوع المنتجات الموجهة إلى التصدير ، من خلال الاستثمار الخاص و الأجنبي المباشر في ظل تحول دور الدولة إلى التوجيه الاقتصادي و التركيز على التنمية المحلية ببناء المرافق و المشاريع ذات الطابع الهيكلي و القاعدي على مستوى المناطق و الجهات .

خلاصة الفصل :

لقد تبين لنا بأن السياسة الضريبية التي سطرتهها الدولة منذ الإصلاحات و التحولات الاقتصادية بداية التسعينات في شكلها المتميز من إعفاءات ضريبية و تبسيط النظام الجبائي بتقليص الإجراءات و الضرائب و المعدلات ، لم تجدي نفعاً في رفع مستوى النمو الاقتصادي و تقليص حدة الأزمة التي تمس مختلف المجالات و مختلف شرائح المجتمع و السبب الأساسي عدم جدوى هذه السياسة في جذب الاستثمار الفعال و المنتج و القادر على امتصاص البطالة، رفع مستوى النمو و تنويع الإنتاج كما و كيفاً.

النظام الجبائي في حد ذاته لم يرقى إلى المستوى المقبول في أداءه خاصة من حيث رفع الإيرادات الجبائية العادية ، فلقد تبين عدم استقرار التشريع الجبائي و طول مدة الفترة الانتقالية و سياسة الإصلاح ، مع استمرار احتكار الجباية البترولية لإجمالي الإيرادات بنسب متقاربة سنويا و تفوق 60% أحيانا رغم أن الأساس في الإيرادات يكمن في الجباية العادية المرهونة بنمو النشاط و الاستثمار، في حين أن الجباية البترولية مرهونة بسعر مادة واحدة و هي البترول زيادة عن ضعف و اختلال الهيكل الضريبي إذ أن أزيد من 40 % تمثل حصة الرسم على القيمة المضافة ضمن إجمالي الجباية العادية و أزيد من 10 % في المتوسط الضريبية على دخل الإجراء ، مما يعقد أكثر القدرة الشرائية و يضعف من الميل نحو الادخار بحيث نجد أن الضرائب على الدخل و الأرباح الخاصة بالنشاطات الاقتصادية لا تمثل مستوى 3 % في المتوسط. من ناحية أخرى لا يزال معدل الاستثمار ضعيف مقارنة بالدول المجاورة و بالدول التي عرفت مثل الجزائر تحولات و إصلاحات اقتصادية و جبائية، و أن السياسة الجبائية المحرصة ليست الدافع للاستثمار بقدر ما يحفز على ذلك ، توفير جو شامل ، يخص المصدقية السياسية، العقار ، التشريع غير الجبائي المنافسة ، الأسواق الموازية و قطاع البنوك الذي لم يعرف دخول بشكل مقبول القطاع الخاص و الأجنبي و غيرها من مقومات و محفزات الاستثمار .

في ظل كل ذلك تبقى الأزمة الاقتصادية و الاجتماعية مستمرة، احتياج كبير في السكن مساهمة ضعيفة للفلاحة ، احتكار الخدمات و التجارة غير مولدة للقيمة المضافة للنشاط الاقتصادي ، بقاء المحروقات تشكل أزيد من 95 % للصادرات الوطنية ، إضافة إلى فشل سياسة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة إذ تستقطب في بعض دول العالم 75 % من اليد العاملة مقابل 10 % في الجزائر و كذلك تراجع القدرة الشرائية و استمرار مشكلة التضخم و ارتفاع الأسعار.

بناء على ذلك ، فإن الجزائر مجبرة على إعادة مراجعة سياستها الاقتصادية و الاستفادة أكثر من الخبرات الأجنبية ، و الإسراع في إنهاء مرحلة الإصلاح ، فالنظام الجبائي الجزائري يعرف اليوم إصلاحات هامة تهدف إلى عصرنه النظام الضريبي و الإدارة الجبائية بغية الوصول إلى استقرار في التشريع و رسم معالم سياسة جبائية أكثر تحفيزاً للتنمية الاقتصادية المسطرة من طرف الدولة .

الفصل الخامس- آفاق عصرنة النظام الجبائي في ظل التحولات الراهنة :

تمهيد:

يعرف العالم اليوم تحولات اقتصادية كبيرة في ظل تفتح دولي غير مسبوق وفي ظل قيادة مختلف المؤسسات الدولية النقدية و المالية، تجسدت من خلال نشر قواعد الاقتصاد الحر و حرية التبادلات التجارية و تنقل البضائع و رؤوس الأموال في إطار العولمة الاقتصادية التي أصبحت مبادئها تمس مختلف شرائح دول العالم ، سواء الدول المتطورة اقتصاديا أو تلك السائرة في طريق النمو .

تخضع الجزائر مثلها مثل دول العالم، إلى هذه التحولات التي انجرت وراءها محاولات عدة للتنسيق في بعض المجالات الاقتصادية و المالية ، رغم أنها تمر بمرحلة انتقالية طال أمدها ولم تنهي بعد من سلسلة الإصلاحات الجذرية لكافة هياكل و أسس الدولة و الاقتصاد و عبر هذه المرحلة تعرف العديد من الأزمات التي تمس مختلف القطاعات و المجالات الاقتصادية و الاجتماعية.

تعرف المنظومة الجبائية الجزائرية حاليا برنامج إصلاحات مكثفة في مرحلة ثانية بعد مرحلة 1991 ، تهدف إلى إصلاح النظام الضريبي و تسطير سياسة ضريبية تنموية، من خلال برنامج عصرنته على مستواه التقني و الإداري ، وهو البرنامج الإصلاحي الذي قررت الدولة انجازه في الفترة ما بعد سنة 2000 ، و يأتي هذا الإصلاح في ظرف تعرف فيه المجموعة الدولية محاولات مشتركة للتنسيق الضريبي و تبني نظام محاسبي و مالي بمعايير دولية في ظل حرية الاستثمار و تنقل رؤوس الأموال .

أمام هذه التحديات و المتطلبات الدولية، سنعمل على تحليل مساعي الجزائر لبناء نظام ضريبي جديد يتلاءم و متطلبات التنمية الاقتصادية في المرحلة الراهنة مع الوقوف عند إعادة مراجعة المنظومة الضريبية و عصرنة الإدارة الجبائية و ذلك في ظل المعطيات الاقتصادية التي تعرفها الجزائر و في ظل تفاقم و توسع الاقتصاد الموازي و الممارسة غير الرسمية.

المبحث الأول- التدايعات الدولية لعصنة المنظومة الجبائية الجزائرية :

تعلم السلطات الجزائرية في المرحلة الراهنة و ضمن برنامج كان من المتوقع أن ينتهي مع نهاية سنة 2009 ، على إجراء إصلاحات متسارعة للمنظومة الجبائية الجزائرية من أجل تصميم نظام جبائي وإدارة عصرية تتلاءم و تتماشى مع متطلبات دولية متعددة الأشكال.

تعرف الجزائر اليوم تفتحا اقتصاديا غير مسبوق على العالم و بدرجة أكبر على الاتحاد الأوروبي بحكم المكانة الجغرافية و السياسية و الفرص الاقتصادية للجزائر، وذلك نظرا لإبرام اتفاقية التعاون و الشراكة بداية من عام 2005 ، وهي الاتفاقية التي لها آثارها الاقتصادية العامة و منها على النظام الجبائي و الجمركي إذ تتطلب رفع الحواجز الجمركية و إصلاح المنظومة التشريعية بما فيها على وجه الخصوص، النظام الجبائي و نظام المعلومات المالية و المحاسبية الممثل بالمخطط الوطني المحاسبي وهو ما يتطلبه محتوى الاتفاقيات الدولية عند تحرير التبادل و حرية تدفق رؤوس الأموال و تنقل البضائع و الأشخاص.

في هذا السياق، يجب على السلطات الجزائرية أن تأخذ في الحسبان الآثار المالية للشراكة و ضرورة الإبقاء على توازن الميزانية، كما يجب عليها أيضا أن تبني نظام جبائي يحفظ مستوى الإيرادات و يساعد على خطط التنمية، و يساهم في استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة و قادر على محاربة الاقتصاد الغير رسمي الذي يعرف توسعا كبيرا و يجر خزينة الدولة إلى خسائر معتبرة في جانب الإيرادات المالية.

1- الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و آثارها على الميزانية :

تعرف الجزائر خلال السنوات الأخيرة و خاصة بعد 2005 تحديات اقتصادية هامة من خلال الشراكة الأورو-متوسطية حيث اتفاقية التعاون بين الجزائر و الاتحاد الأوروبي، بداية هذه الشراكة كانت بعد مؤتمر نوفمبر 1995 ببرشلونة لوزراء الخارجية جمعت الاتحاد الأوروبي مع اثنا عشر دولة(12)* و من الأهداف العامة لهذه الشراكة :¹

- إرساء قاعدة الحوار و التعاون السياسي و الثقافي و الاقتصادي.

- خلق منطقة التبادل الحر *Zone de libre change*.

- حرية التبادل في مختلف السلع و البضائع و إعطاء حرية أكثر خاصة الإدارية منها لتنقل الأشخاص.

- رفع تدريجي للحواجز الجمركية.

* تجمع برشلونة كان انطلاقا لشراكة أورو-متوسطية بين الاتحاد الأوروبي UE و الدول التي تتمركز بجنوب الحوض المتوسط في مجالات ثقافية سياسية، اجتماعية، و خاصة الاقتصادية و هذه الدول تمثلت في الجزائر ، قبرص ، مصر ، فلسطين - سوريا، تركيا، المغرب، تونس، إسرائيل، الأردن، لبنان و مالطا .

¹ Article préparé Par MIMOUNE Lynda - Maître assistante à l'université de Bediaia - colloque « économie méditerrané Monde Arabe Le 26 et le 27 Mai 2006 à L'université de GALATASARAY- Turquie.

ما يميز الاتفاقية المبرمة مع الجزائر بداية 2005 ، هو عدم إدراج المنتجات الفلاحية و صناعة النسيج، و أن البند الأساسي يكمن في الجانب الاقتصادي من هذه الاتفاقية حيث حرية التبادل، تخفيض الحقوق الجمركية و فتح مجال التبادل و التعاون في جميع المجالات خاصة و أن الجزائر لها مركز جيو استراتيجي في حوض المتوسط و بوابة إفريقيا و تشكل سوق كبير متوفر على مختلف الموارد البشرية و الطبيعية اللازمة للتنمية، ضف إلى ذلك تمركز تجارتها الخارجية بنسبة كبيرة مع الاتحاد الأوروبي، فلقد سجلت الإحصائيات نسبة تزيد عن 60 % سنة 2005 من واردات الجزائر من الاتحاد الأوروبي و نسبة تقارب 55 % من صادراتها اتجاه دول الاتحاد الأوروبي، و بالتالي فإن الجزائر تعتبر أهم دول جنوب المتوسط التي تولي اهتماما اقتصاديا خاصة من طرف أوروبا في ظل تسارع بعض الدول المتطورة ومنها الولايات المتحدة الأمريكية على توسيع مصالحها الاقتصادية في الجزائر، رغم أنها آخر دولة عرفت إبرام اتفاقية تعاون مع الإتحاد الأوروبي كما يبينه لنا الجدول التالي :

جدول 79 - تطور اتفاقيات التعاون الأورو-متوسطية:

الدول	تاريخ إمضاء الاتفاقية	بداية سريان المفعول
الجزائر	2002/04/22	سبتمبر 2005
مصر	2001/06/25	جوان 2004
إسرائيل	1995/11/20	جوان 2000
الأردن	1997/11/24	ماي 2002
لبنان	2002/06/17	/
المغرب	1996/02/26	مارس 2000
فلسطين	1997/02/24	جويلية 1997
سوريا	2004/10/19	/
تونس	1995/07//17	مارس 1998

Source : Groupe Agence Française de développement Juin 2007.

من الجدول يتبين أن آخر دولة دخلت في اتفاقية التعاون مع الإتحاد الأوروبي هي الجزائر ابتداء من شهر سبتمبر 2005 ، علما أن ليبيا دولة ملاحظة وكل من مالطا و قبرص أصبحت أعضاء في دول الإتحاد الأوروبي بداية من 2004 ، أما تركيا فهي عضو في الإتحاد الجمركي ابتداء من 1996 . وتجدر الإشارة أيضا إلى أن اتفاقية الشراكة و حرية التبادل بين الولايات المتحدة الأمريكية و بعض الدول المعنية بالشراكة الأوربية، تمت مع الأردن عام 2001 ، المغرب عام 2004 وفي طريق الاتفاق النهائي مع كل من تونس و الجزائر و مصر.

من نتائج الاتفاقية مع الإتحاد الأوروبي وهي اتفاقية شراكة و تعاون و حرية تبادل هو الدعم المالي و السلفات الممنوحة للدول المعنية بما فيها الجزائر في إطار "برنامج التعاون للشراكة الأورو متوسطية"

MEDA* عن طريق خاصة البنك الأوربي للاستثمار BEI ، حيث كانت في البداية عام 1995 تمنح الإعانات دون شروط مسبقة في حين أصبحت بعد ذلك تمنح بشرط تقدم و الإسراع في سلسلة الإصلاحات الاقتصادية، خاصة الحث على التجانس و التنسيق في التشريعات التجارية و المالية بما فيها التشريع الجمركي و الجبائي و النظام المحاسبي و Harmonisation des systèmes commerciaux et financiers .

الجزائر كبقية الدول المعنية بهذه الشراكة استفادت من دعم و سلفات المجموعة الأوربية، من ضمن حصة إجمالية قدرت بين 1995-1999 ، 3.4 مليار أورو و بين 2000-2004 ما يقارب 5.4 مليار أورو، فحصة الجزائر يوضحها الجدول التالي :

جدول 80 - حصة الدعم والسلفات في إطار الشراكة الجزائر- الإتحاد الأوربي - برنامج

MEDA (1995 - 1999) (2000 - 2005):

و/ مليون أورو

السنوات	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
التزام الدعم	/	/	41	95	28	30.2	60	50	41.6	51	40
الدفع	/	/	/	30	0.2	0.4	5.5	11	15.8	42	39.4
% الدفع	/	/	/	31.6	0.7	1.3	9	22	38	82.9	98.5
قروض البنك الأوربي للاستثمار BEI	100	115	335	30	0	143	225	227	230	0	10

Source : la communauté européenne – tirés du document de travail de stratégie sur le programme indicatif -Algérie 2007 – pages 19 et 20.

لقد استفادت الجزائر من برنامج MEDA إذ بلغت حصة الدعم خلال البرنامج 1995-1999 بما يقارب 164 مليون أورو تم دفع منها 30.2 مليون أورو و من خلال البرنامج 2000-2005 تحصلت على ما يقارب 272.8 مليون أورو تم دفع ما يقارب 114.1 مليون أورو، زيادة على إجمالي القروض عن طريق البنك الأوربي للاستثمار خلال الفترة 1995-2005 بما يقارب 1405 مليون أورو ، فإلى أي مدى يمكن لسياسة الدعم الأوربي للجزائر أن تغطي الآثار السلبية على الاقتصاد الوطني جراء حرية التبادل في ظل نقص القدرة التنافسية للإنتاج الوطني، زيادة على الإيرادات المالية الضائعة بفعل رفع الحواجز الجمركية بما تمليه هذه الاتفاقيات؟.

* يعني برنامج التعاون و الشراكة الأورومتوسطية Memmonite Economic Développement Associates « MEDA » Programme de coopération de partenariat euro- méditerranéen.

في هذا السياق فإن إصلاح و عصرنة النظام الجبائي الجزائري يأتي في ظل الالتزامات الدولية للجزائر، فلا بد من إرساء هيكل ضريبي منسق بمعايير دولية في إطار التجانس الدولي خاصة مقارنة بالأنظمة الجبائية الأوروبية، هذا من جهة و من جهة أخرى، عصرنة الإدارة التي ينتظر منها أقل درجة من الإجراءات و البيروقراطية بناء على اتفاقيات حرية التبادل الاستثمار و تنقل الأشخاص و البضائع. كما أن السلطات الجبائية الجزائرية تأخذ في الحسبان آثار الشراكة الأورو متوسطية و مع الولايات المتحدة و غيرها على إيرادات الميزانية العامة، فبالرغم من سريان مفعول الشراكة الدولية للجزائر حيث ابتداء من نهاية 2005 مع الإتحاد الأوروبي، إلا أن رفع الحواجز الجمركية و بعض الضرائب الغير مباشرة على الواردات و في ظل إعفاء تام للصادرات، فإن حجم الإيرادات سوف ينخفض، و حسب الدراسة التي أجراها خبراء صندوق النقد الدولي FMI ، فإن الإيرادات الجمركية ستعرف تدريجيا انخفاض هام كما يوضحه الجدول التالي :

جدول 81 - أثر الشراكة الأورومتوسطية على الإيرادات :

أرقام حقيقية 2003-2004 – أرقام تقديرية 2005-2010

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
% إيرادات ضائعة إلى الإيرادات الجمركية الكلية	/	/	5.3	15.9	18	23.8	28.6	31.8
% إيرادات ضائعة إلى الناتج المحلي PIB	/	/	0.1	0.4	0.4	0.6	0.8	1

Source : FMI- Rapport N°06/1001

Mars 2006- Op- Cit – P13.

ومن ثم فإن الجزائر مجبرة على المقارنة من الناحية المالية بين الإيرادات المحصل عليها جراء الدعم الأوروبي و إجمالي الجباية الضائعة التي ستصل إلى أزيد من 20 % من إجمالي مداخيل الجمارك، رغم أن هذه الأخيرة لا تمثل حصة كبيرة ضمن إجمالي الإيرادات العامة إذ سجلت 2.1 % سنة 2005 ضمن الناتج المحلي الإجمالي PIB ، هذا بالإضافة إلى أن الجزائر تعد طرف في المنظومة الدولية التي تسعى إلى توحيد المنظومة المحاسبية و تصارع ضد المنافسة الجبائية لاستقطاب الاستثمارات المنتجة خاصة الاستثمارات الأجنبية المباشرة وهو ما جعل السياسة الجبائية الجزائرية أكثر مرونة و تحفيزا على حساب الإيرادات العامة.

2- المنافسة الجبائية و استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر :

تأتي سلسلة الإصلاحات المتسارعة للسياسة الجبائية الجزائرية في إطار عصرنة النظام الجبائي و إيصاله إلى مستوى المعايير الدولية، في ظل تنامي المنافسة الضريبية بين الدول خاصة تلك التي عرفت تحولات اقتصادية و مستوى ضعيف في معدلات الاستثمار و النمو، و تراكم أزمة البطالة و ضعف في القطاعات الاقتصادية الأساسية، و تزداد هذه المنافسة لغرض جذب الاستثمارات و رؤوس الأموال.

تعني المنافسة الجبائية أن الدول تعتمد بكل استقلالية و حرية و سيادة على بناء نظامها الجبائي، منح الامتيازات و تحديد هيكل الضرائب و المعدلات الضريبية و الذي من شأنه أن يخلق اختلاف بين الدول و يعمل على تحويل رؤوس الأموال و اليد العاملة، لذلك نجد تحول الاستثمارات إلى منطقة دون أخرى و من دولة إلى أخرى، و لقد عرفت المنافسة الجبائية أكثر حدة في دول الإتحاد الأوربي، باعتبار التجانس الاقتصادي الكبير الذي وصلت إليه و عدم التوحيد في الاخضاعات و النظم الجبائية يعتبر من أهم نقائص و مشاكل الإتحاد الأوربي بدليل اختلاف في حصة الضرائب ضمن إجمالي الدخل المحلي PIB و التي تعبر عن مقدار الضغط الضريبي، و من المعروف أن الاستثمار و العمالة تتجه نحو الأماكن الأقل عبئا، و يمكن إجراء مقارنة بين مختلف الجهات في العالم التي تكشف أن أكبر معدلات الضغط الجبائي متواجدة بالدول المتطورة، فلقد سجلت إحصائيات منظمة التعاون و التنمية OCDE أن نسبة الضغط الضريبي بدول شمال أمريكا تعرف اختلاف معتبرا إذ أن كندا عرفت سنة 2005 نسبة 33.4 % مقابل 27.3 % في الولايات المتحدة الأمريكية و 19.9% في المكسيك، كما أن دول آسيا تعرف معدلات مرتفعة أيضا إذ أن زلندا الجديدة بلغ معدل الضغط الجبائي عام 2005 37.8 مقابل 30.9 % في أستراليا و 27.4 % في اليابان و 25.5 % في كوريا و في الدول الأوربية وصل معدل الضغط الجبائي خلال نفس السنة (2005) ، إلى 45.4 % في بلجيكا 50.3 % في الدنمرك، 50.7 % في السويد و كل الدول الأوربية يتجاوز فيها الضغط الضريبي 30 % ما عدا بعض الدول مثل سويسرا 29.7 % ، رومانيا 28.6 % و اليونان 27.3 % خلال سنة 2005 و يلاحظ اختلاف في معدل الضغط الضريبي في الدول الأوربية بفوارق جد معتبرة بين 27 % و 50 % و هو من شأنه إحداث اختلاف كبير بين هذه الدول و دليل على شدة المنافسة رغم محاولات عديدة داخل اللجنة الأوربية بغية توحيد الأنظمة الضريبية و التنسيق الجبائي حتى لا يتم التنافس في تحويل النشاطات من دولة إلى أخرى داخل الإتحاد الأوربي الذي يعرف وحدة اقتصادية غير متوفرة في بقية الجهات¹.

بينما تعرف الدول السائرة في طريق النمو، معدلات ضغط جبائي أقل بكثير من الدول المتطورة التي عرفت معدل متوسط بالنسبة لدول منظمة التعاون OCDE عام 2005، 38.4 % بأوربا 30.4 % بآسيا و 26.9 % في أمريكا، فلو نأخذ بدول المغرب العربي لوجدنا أن نسبة الضغط الجبائي لا يتعدى

¹Données du rapport OCDE , PAC Publié en 2007 , « Pression Fiscale dans Les pays de L'OCDE - Page 3 » .

22 % بالجزائر، 21 % بتونس و 24 % بالمغرب حسب إحصائيات مختلفة لصندوق النقد الدولي و المحسوبة من طرف السلطات المعنية و يعود ذلك الاختلاف إلى الإصلاحات الجبائية في هذه الدول التي تعرف معدلات منخفضة للنمو الاقتصادي ، و تستعمل السياسة الجبائية لجذب الاستثمار فنجد سياسة إعفاءات جد موسعة و تخفيضا مستمرا لمعدلات الضرائب ، و الجدول الموالي يعطي لنا مقارنة بين الدول المتطورة و بعض الدول المتخلفة و هي دول عربية فيما يخص جباية المؤسسة الممثلة خاصة بالضريبة على الأرباح:

جدول 82 – مقارنة دولية للضريبة على الأرباح :-2007-

الولايات م.أ.	دول OCDE	دول آسيا	الإتحاد الأوربي	أمريكا اللاتينية	الجزائر	تونس	المغرب	مصر	الأردن
% 40	% 27.8	% 30.1	% 24.2	% 28	% 25	% 35	% 35	% 20	% 15

Source : pays Arabe : Différentes données du FMI

Autre : Institut d'étude internationales de Montréal – Mars 2008.

تبين لنا أن المنافسة الجبائية في العالم تميل نحو تخفيض العبء الضريبي على الشركات و الاستثمارات ، خاصة في الدول السائرة في طريق النمو التي تعمل سياستها الجبائية على جذب المشاريع من خلال تقليص العبء الضريبي عليها و ما يلاحظ عند تحليل السياسات الجبائية لمختلف دول العالم ، هو تحويل العبء الضريبي على الأشخاص الطبيعيين و الأسر ، بدليل رفع العبء الجبائي على مداخيل هؤلاء الأشخاص، وتنامي الضرائب العامة على الاستهلاك سواء كان الرسم على القيمة المضافة أو الضرائب غير المباشرة بصفة عامة فالمعدل الهامشي الأقصى المطبق على دخل الأفراد وصل إلى 40% في أغلب النظم الضريبية، مع انخفاضه نسبيا في الدول التي يعاني أفرادها من ضعف في المستوى العام للمعيشة، وحسب إحصائيات منظمة التعاون الاقتصادي OCDE، فإن متوسط معدل الضريبة على الدخل بالدول الصناعية 40 %مقابل 38% في دول آسيا، 36% في إفريقيا و 30% في دول أمريكا اللاتينية، أما الدول العربية فإن سياستها الاجتماعية جعلت من الضريبة على الدخل تعرف أقل معدل هامشي والمقدر ب 20% خلال سنة 2005 ، و في المقابل تعرف حصة الضرائب على مداخيل الأجراء ارتفاع كبير ضمن إجمالي الإيرادات الجبائية و ضمن الناتج المحلي الإجمالي، فالجزائر تعرف نفس الاتجاه، الذي يقلص العبء الضريبي على الشركات و المستثمرين مقابل الاعتماد على مداخيل الضريبة على الدخل للأجراء و الرسم على القيمة المضافة، إذ سجلت حصة الضريبة على الأجرور 10.27 % ضمن إجمالي الجبائية العادية عام

2005 ، مقابل 44 % حصة الرسم على القيمة المضافة TVA و 2.8 % فقط الضريبة على الأرباح و مداخيل المؤسسات.

عندما نتحدث على المنافسة الجبائية التي تعني تخفيض العبء الضريبي على النشاط الاقتصادي لاستقطاب الاستثمار ، من خلال سواء الامتيازات أو تخفيض المعدلات على العمل و رأس المال ، فإلى أي مدى يمكن الجزم بأن العامل الضريبي يؤثر على الاستثمار ، و يسمح باستقطابه في إطار تنافس دولي عرف أشده خلال السنوات الأخيرة؟.

تهدف أغلب الدول إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة لأجل التنمية من خلق مناصب شغل، رفع الدخل المحلي الإجمالي ، الحصول على تكنولوجيا جديدة و من ثم تقوم بتهيئة أنظمتها الضريبية لهذا الغرض ، و الكل يجمع على أن العامل الجبائي محدد للاستثمار غير أنه لا يكفي لتحقيق هذا الهدف فالمحيط الدولي للاستثمار و المستثمرين ، يلح على إطار شامل من أجل غرس مشاريع في منطقة معينة ، و يتمثل هذا الإطار العام في نوعية التشريع، المحيط الاقتصادي، ربحية الأسواق، إطار قانوني لا يتسم بالتمييز، موارد بشرية كفئة انخفاض التكاليف مع استقرار في المؤشرات الكلية للاقتصاد و توفر الهياكل القاعدية، و من ثم فإن العامل الجبائي مهم و لا يكفي لجذب الاستثمار.

في هذا السياق، أثبتت بعض الدراسات بأن النظام الضريبي في دول العالم الثالث يمثل أهم العراقيل أمام تدفق الاستثمارات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول 83 : مكانة الضريبة ضمن حواجز الاستثمار :

مختلف المناطق -

المناطق	العائق الأساسي	من بين ثلاث(3)عوائق	من بين خمس(5)عوائق الأولى
دول إفريقيا	33 %	67 %	83 %
دول شرق أوروبا و آسيا الوسطى	14 %	62 %	86 %
دول أمريكا اللاتينية	50 %	50 %	50 %
دول أسيوية	14 %	29 %	71 %
متوسط جميع المناطق	18 %	56 %	82 %

Source : Rapport sur le développement Mondiale 2005 – P107.

من خلال الجدول تبين و أن النظام الضريبي في دول العالم الثالث يمثل أهم العوائق أمام الاستثمار خاصة من ناحية تعقد الإجراءات و ضعف مستوى الإدارة الجبائية ، و تسجل دول أمريكا اللاتينية 50 % منها تعرف أنظمة جبائية تشكل الحاجز الأول أمام الاستثمار مقابل 33 % من الدول الإفريقية و 14 % من دول آسيا و أوروبا الشرقية، و يمثل العامل الضريبي في 82 % من دول العالم الثالث أحد الحواجز الخمس (5) لعرقلة الاستثمار ، و من ثم فإن مثل هذه الدراسات تبين أهمية التعامل الهام مع المؤسسات و هو السلطة الضريبية في استقطاب الاستثمار و خلق تنمية شاملة.

تشهد الجزائر اليوم آفاق اقتصادية دولية من خلال الشراكة الأورو متوسطية و بالتالي فإن سعيها لجلب الاستثمار يشهد نوعا من التنافس مع الدول الأعضاء في هذه الشراكة و هي دول في محيط جغرافي واحد على ضفة البحر الأبيض المتوسط ، ومنها الدول العربية في شمال إفريقيا أو في الشرق الأوسط ، و كل منها تسعى إلى خلق محيط ملائم للاستثمار من خلال إصلاح أجهزتها المالية ، النقدية و التشريعية، بما تمليه اتفاقية الشراكة ، ولقد عرفت الجزائر رغم تحسن الوضع الاقتصادي و السياسي خلال السنوات الأخيرة ، مرتبة غير لائقة ضمن الدول المتوسطية من حيث الجو العام للاستثمار بما فيه النظام الجبائي تنظيما و هيكلًا و الجدول التالي من خلال دراسات البنك العالمي يبين هذا الترتيب :

جدول 84 – ترتيب الدول حسب مؤشر جو الاستثمار (Climat des affaires)

-2006-

الدول	تونس	الأردن	تركيا	لبنان	المغرب	سوريا	الجزائر	مصر
الترتيب/155 دولة	58	74	93	95	102	121	128	141

المصدر: البنك العالمي 2006.

تحتل الجزائر بذلك الرتبة 128 من بين 151 دولة سائرة في طريق النمو مقارنة بتونس التي تحتل الرتبة 58 ، في حين تأتي مصر من الدول العربية في شمال إفريقيا في الرتبة 141 أي بعد كل من تونس، المغرب و الجزائر.

يعتبر الاستثمار بصفة عامة ، و الاستثمار الأجنبي المباشر بصفة خاصة من أهم تحديات التنمية الاقتصادية في دول العالم الثالث ، بما فيها دول الحوض المتوسط السارية في طريق النمو و التي تشكل أغلبها في الضفة الجنوبية للبحر المتوسط من الدول العربية على غرار الجزائر ، تونس ، المغرب ، مصر الأردن ، سوريا و لبنان ، و كل هذه الدول عملت مؤخرا على إصلاحات جبائية و إعداد جو قد يساعد على جلب هذه الاستثمارات التي عرفت تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة و بدرجات متفاوتة بين هذه الدول

و الجدول الموالي يبين تطور تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة لدول متوسطية أبرمت اتفاقية التعاون مع الإتحاد الأوروبي بعد 1995 :

جدول 85 – تطور حجم الاستثمار المباشر بمنطقة MEDA:

1997- 2005

و/مليون دولار

السنوات	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
الجزائر	260	501	507	438	1196	1065	634	882	1081
قبرص	491	264	685	804	652	297	891	1079	1166
مصر	887	1065	2919	1235	510	647	237	2157	5376
إسرائيل	1628	1760	2889	4392	3044	1648	3745	1619	5587
الأردن	361	310	158	787	100	56	436	651	1532
فلسطين	149	58	19	76	51	41	/	3	/
لبنان	150	200	250	298	249	257	2860	1899	2573
مالطا	81	267	822	652	314	-375	958	309	562
المغرب	1188	417	1376	423	2808	428	2469	1070	2933
سوريا	80	82	263	270	205	225	180	275	500
تونس	365	668	368	779	486	821	584	639	782
تركيا	805	940	783	982	3266	1037	1752	2837	9681
المجموع	6445	6532	11039	11136	12881	6147	14706	13420	31773

Source : CNUCED Pub 2007.

انتقل حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة بدول البحر المتوسط التي تنتمي إلى اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية من 6445 مليون دولار عام 1997 إلى 31773 مليون دولار عام 2005 أي بمعدل زيادة قدره 392 % ، و هو تطور معتبر، إذ أن حصة الجزائر ضمن هذه الاستثمارات للدول الاثنت عشر (12) بلغت 4.03 % سنة 1997 و 3.4 % عام 2005 و هو دليل على ضعف الاستثمار الأجنبي المباشر بالجزائر مقارنة بالدول العربية و المجاورة التي تجمعها نفس الأهداف الاقتصادية خاصة ضمن اتفاقية التعاون و الشراكة مع الدول الأوربية حيث أن نسبة الاستثمار الأجنبي المباشر سنة 2005 لإسرائيل قدرت ب 17.58 % مقابل 16.92 % لمصر و 2.46 % لتونس ، إضافة إلى نسبة 9.23 % للمغرب و أعلى نسبة عرفتها تركيا ب 30.46 % خلال نفس السنة.

بالإضافة إلى ذلك فإن طبيعة الاستثمار الأجنبي المباشر في هذه الدول يختلف من حيث القطاعات الاقتصادية و هو ما يعكس اختلاف توجهات التنمية بها¹، فالجزائر تعرف توجه الاستثمار الأجنبي إلى قطاع الصناعات الثقيلة، المنتجات الغذائية، المحروقات بنسبة أكبر ، في حين نجد أن مصر تعرف تمركز الاستثمار الأجنبي المباشر في قطاع السياحة و الصناعات الثقيلة، أما المغرب فيتمركز الاستثمار بها في قطاع السياحة ، المنتجات الغذائية و قطاع البنوك و الأعمال و تونس في قطاعات السياحة و الصناعات الثقيلة إضافة إلى قطاع المحروقات و البنوك، و هنا نسجل ضعف الجزائر في الاستثمار المربح و المتمثل في قطاع السياحة مقارنة بالدول العربية المجاورة التي تحقق أرقام جد معتبرة من العملة الصعبة و الذي ينافس قطاع المحروقات الذي يحتكر مصير الاقتصاد الجزائري و الجدول التالي يبين اختلاف المداخل من القطاع السياحي بين الجزائر و بين دول شريكة للإتحاد الأوربي و تقع ضمن محيط جغرافي مشابه للجزائر :

جدول 86 – مقارنة مداخل السياحة –

-2005-

و/ مليون دولار

الدول	الجزائر	مصر	إسرائيل	الأردن	لبنان	المغرب	سوريا	تونس	تركيا
الدخل السياحي	178	6851	1900	1441	5411	4617	2130	2063	18152

المصدر: المنظمة العالمية للسياحة OMT – PUB 2006 –

رغم السياسة الجبائية الجد متميزة لفائدة قطاع السياحة ، الذي يستفيد من إعفاءات بالجملة من مختلف الضرائب و الرسوم ، خاصة الضريبة على أرباح الشركات زيادة على استفادة المستثمرين الأجانب و الاستثمار المحلي من نظام جبائي محفز حيث نصوص الأمر رقم 01 – 03 المتعلق بترقية الاستثمار إضافة إلى نظام الاهتلاك السريع المتناقص الذي يعد من امتيازات قطاع السياحة ، إلا أن سنة 2005 كمثال ، عرفت 178 مليون دولار إيرادات السياحة مقارنة بتركيا 18.152 مليون دولار، مصر 6.851 مليون دولار و المغرب 4.617 مليون دولار إضافة إلى تونس 2063 مليون دولار.

إن فرص الاستثمار بدول العالم الثالث و بالأخص دول جنوب المتوسط و هي دول عربية إضافة إلى تركيا ، قبرص و مالطا، تعد فرصا حقيقية و أسواق معتبرة أمام الاستثمار الأجنبي ، وقد تعود بفوائد هامة للتنمية بهذه الدول خاصة من الناحية التكنولوجية و امتصاص البطالة و ترقية النشاط الاقتصادي ، و بالنظر لهذه الفرص و المجال الواسع للاستثمار في مجالات السياحة ، البنوك المحروقات ، الصناعات

¹ Voir : CNUCED-« Examen de la politique de l'investissement en Algérie - Nations Unies- OP.Cit - Page 14 .

الثقيلة ، الأعمال و غيرها فإن الدول التي تعرف تطور شركاتها العالمية و متعددة الجنسيات تسعى للحصول على أكبر حصة في هذه الدول و في مقدمتها الإتحاد الأوروبي و الولايات المتحدة الأمريكية، الذين عملوا على إبرام اتفاقيات شراكة و إظهار النية الحقيقية في نقل قدر معتبر من الاستثمارات اتجاه دول الجنوب منها دول الضفة الجنوبية للبحر المتوسط ، و الجدول التالي يبين أصل الاستثمارات الأجنبية من خلال عدد المشاريع و الأرقام :

جدول 87 - جنسية الاستثمارات الأجنبية IDE

نحو دول الحوض المتوسط MEDA* مشاريع 2006:

الدول المستثمرة	عدد المشاريع	% المشاريع	مبالغ الاستثمار مليون أورو	% مقدار الاستثمار
الإتحاد الأوروبي -27-	303	42.1	13281	20.7
الولايات المتحدة + كندا	131	18.2	17009	26.5
دول الخليج	160	22.2	25135	39.2
دول MEDA	39	5.4	2107	3.3
دول آسيا الشرقية+أستراليا و زلندا الجديدة	53	7.4	5112	8
المكسيك، البرازيل و روسيا	6	0.8	91	0.1
دول متفرقة أخرى	28	3.9	1426	2.2

Source : Réseau Euro- Méditerranéen pour la promotion des investissements - Anima - 2

*الجزائر، مصر، المغرب، تونس، الأردن، سوريا، فلسطين، إسرائيل، ملطا، قبرص، تركيا، لبنان.

يبين لنا الجدول أعلاه أن الإتحاد الأوروبي و في إطار شراكة و تعاون مع دول جنوب البحر المتوسط بما فيها الدول العربية و الجزائر ، يحصد أعلى نسبة من المشاريع الاستثمارية سنة 2006 بمقدار 42.1 % مقابل 22.2 % لدول الخليج و 18.2% للولايات المتحدة و كندا. و في ما يخص حجم الاستثمارات ، تعرف دول الخليج أعلى نسبة من تحويل رؤوس الأموال بهذه الدول إذ سجلت خلال عام 2006 نسبة 39.2% بمبلغ إجمالي قدره 25135 مليون أورو ، في حين سجلت الولايات المتحدة و كندا نسبة 26.5% و الإتحاد الأوروبي نسبة 20.7% من مقدار الاستثمار الأجنبي بهذه الدول.

رغم إعطاء الأهمية الكبيرة للسياسة الجبائية بغية جذب الاستثمارات و دعم التنمية المحلية بالجزائر أو باقي الدول التي تشاركها نفس الأهداف و الغايات ، إلا أن العامل الضريبي ليس وحده قادر على تحقيق الهدف بقدر ما هناك عدة عوامل لا بد من توفيرها من أجل خلق جو ملائم و يتفق جل الخبراء و الاقتصاديين بأن العوامل الأساسية للاستثمار تكمن في نوعية التشريع ، المرونة السياسية للسلطات ، مستوى الرشوة و القطاع الموازي الغير رسمي، الحرية الاقتصادية ، الاستقرار في مؤشرات النمو الاقتصادي ، حركية النشاط الاقتصادي و أهمية السوق الاستهلاكي و الظروف السياسية و الاقتصادية

العامة و غيرها، لذلك فان العامل الجبائي يبقى مهم لجذب الاستثمارات إذا ما كان النظام الجبائي ذو فعالية في ظل فعالية اقتصادية و محيط عام يسير في نفس الاتجاه ، لذلك فالجزائر مجبرة على أن ترافق سياستها الضريبية و الإصلاحات في الوقت الراهن ، مع مساعي أخرى في اتجاه تحسين ظروف الاستثمار في مختلف جوانبه.

3- إصلاحات ضريبية في ظل مساعي عولمة نظام المحاسبة و المعلومات :

إن الانفتاح الاقتصادي للجزائر على الداخل من خلال فتح المجال أمام المبادرات الاقتصادية الخاصة و انسحاب تدريجي للقطاع العام، و على الخارج من خلال الاتفاقيات الاقتصادية للشراكة و التعاون خاصة مع المحيط العربي ، الإقليمي و مع الضفة الشمالية لحوض البحر المتوسط و المتمثلة في دول الاتحاد الأوروبي و في ظل تدفق حر للبضائع و الأشخاص و ورؤوس الأموال حيث الاستثمار المباشر، تطلب إصلاحات اقتصادية داخلية تمس مختلف هياكل الاقتصاد و المنظومة التشريعية بل تعدى الأمر في ذلك إلى ضرورة التنسيق الدولي و تم التطرق إلى هذا التنسيق في اتفاقيات الشراكة من أجل نظام جبائي بنفس المقاييس الدولية من حيث خاصة الضرائب و إجراءات فرضها، زد على ذلك، و بغية تسهيل النشاط الاستثماري للأجانب داخل مختلف الدول المستقبلية له، يتطلب نظام محاسبي بمعايير دولية لا يكون فيها الاختلاف التقني و يسمح بتقديم المعلومات المالية و هو ما تجسد فعلا في كثيرا من الدول و البعض الآخر بصدد التحضير لتبني نظام محاسبي عالمي و بمقاييس دولية.

في هذا السياق، فإن ارتفاع و نمو الشركات متعددة الجنسيات، نمو الاستثمارات الأجنبية المباشرة، التفتح الاقتصادي الدولي و خاصة تطور الأسواق المالية العالمية، عوامل اقتصادية تطلبت توحيد النظام المحاسبي الدولي و التنازل التدريجي عن المخططات و الأنظمة المحاسبية الداخلية في إطارها الحالي *Normalisation du system comptable international*، مع ضرورة اعتماد مرجع محاسبي واحد لكل المؤسسات الاقتصادية *Nécessité d'un référentiel unique* يقضي على مشاكل تعامل المستثمرين و المؤسسات جراء اعتماد الأنظمة المحاسبية الوطنية التي اعتقد خبراء المحاسبة و المالية في العالم أنها لا تسمح بإعطاء معلومات مفهومة خاصة على مستوى الأسواق المالية و معلومات شفافة أيضا عن الوضعيات المالية و الاقتصادية للمؤسسات.

إن ضرورة مرجع محاسبي وحيد، جاء لتحقيق الأهداف الآتية¹ :

- تحسين الشفافية المحاسبية للكشوف المالية المعدة من قبل المؤسسات الداخلة في البورصات العالمية.
- تسهيل تسجيل المؤسسات على مستوى جميع بورصات العالم.
- الوصول إلى اكتساب ثقة المستثمرين.

¹ Acte de séminaire sur les enjeux de la mise en application des IFRS dans l'espace francophone - séminaire de formation de formateurs – organisé par la compagnie Nationale des commissaires aux comptes – Alger -3 au 7 février 2007 .

- توفير مرجع محاسبي لفائدة جميع الدول.
 - إعطاء شفافية و مصداقية أكثر للمعلومات الموجهة للسلطات الجبائية.
 - السماح لجميع المؤسسات باتباع منهج محاسبي وحيد Un langage financier unique .
- للأسباب سالفة الذكر ، بداية التفكير في نظام محاسبي عالمي كان منذ عام 1973، و هو النظام الذي ينتظر منه إفادة المستثمر و السلطة الضريبية لما يوفر لها من معلومات محاسبية مالية ذات مصداقية و شفافية، و تفيد المؤسسات لأنها تسجل وضعيتها بالقيمة الحقيقية ، حيث تم إنشاء تنظيم خاص organisme privé ، يسمى بـ " IASC " International Accounting Standards Committee ، تأسس عن طريق معاهد الخبراء المحاسبين لعشر (10) دول و هي ألمانيا، أستراليا، كندا الولايات المتحدة الأمريكية فرنسا، بريطانيا، أرنندا، اليابان، المكسيك و هولندا.
- و في عام 2001، أصبح عدد أعضائه 100 دولة في هذا التنظيم الحر الغير حكومي للخبراء، و كان هدفه إعداد معايير محاسبة دولية و العمل على تجانس و توحيد النظام المحاسبي العالمي حتى يكون نظام معلومات مالي بقدر ما هو محاسبي.
- بين عامي 1995 و 1999 تم الوصول إلى معايير دولية للمحاسبة و سميت بالمعايير الدولية المحاسبية Les normes comptables international " IAS " International Accounting standards ، ثم تحول التنظيم الدولي الذي انشأ عام 1973 IASC إلى " IASB " عام 2001 International Accounting Standards Board و تحولت المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى " IFRS " International Financial Reporting Standards ، و تم تبني هذا النظام لأول مرة في شكله الجديد بداية من 1 جانفي 2005 من طرف اللجنة الأوروبية للاتحاد الأوروبي ، و تم تبني النظام الجديد المحاسبي بمقاييس دولية من طرف عدة دول في مختلف الجهات الإفريقية ، الأوروبية الآسيوية و الأمريكية كما لم يتم اعتماده بعد من طرف عدة دول أيضا و لها آفاق تبني هذا النظام، حيث يشير التنظيم الخاص الذي كان وراء هذا الإعداد الدولي لنظام محاسبي و مالي لمواجهة عولمة الاقتصاد و نمو التدفق في رؤوس الأموال و زيادة دور البورصات العالمية إلى أن أغلب دول العالم بدأت التحضير لاعتماد هذا النظام ، و هناك مدرستين كل واحدة تريد اعتماده بمنظور خاص:
- المدرسة الفرنكوفونية Ecole francophone ، ذات التقاليد الضريبية التي تهدف من وراء تطبيق المعايير الدولية المحاسبية و المالية إلى تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية بقيمتها الحقيقية و السوقية ، و العمل على اعتماد النظام المحاسبي و المالي بموجب القانون، و الدول التي تتبع هذه المدرسة و هي بصدد التحضير لاعتماده ، دولة أوروبية ، الدول الإفريقية الفرنكوفونية ، لبنان ، دول المغرب العربي و دول مختلفة بشرق أوروبا و عدة دول آسيوية.

- المدرسة الانجلوسكسونية Ecole Anglo saxonne ، التي تهدف من وراء النظام المحاسبي الجديد إلى إعطاء الصورة الاقتصادية للمؤسسة و الاستجابة لحاجيات المستثمرين من المعلومات اللازمة دون التقيد بقانون و مخطط محاسبي ، و من الدول التي تتبنى نظام محاسبي عالمي " IFRS " الولايات المتحدة الأمريكية ، بريطانيا، كندا ، استراليا ، زلندا الجديدة و دول أخرى انجلوسكسونية .

كما أن هذا النظام مخصص لجميع المؤسسات الاقتصادية ، بنوك ، مؤسسات الضمان الشركات العمومية و الخاصة، حيث أن هناك 41 معيار محاسبي و مالي IFRS إلى غاية 1 جانفي 2001 تاريخ إنشاء التنظيم IASB ، و بإمكان اعتماد معايير أخرى عند الحاجة إليها في إطار تنوع النشاطات الاقتصادية ، بشرط يتم تحديد الموضوع بدقة (طبيعة العملية أو النشاط) ، ثم تعرض على بعض اللجان الدولية المختصة التي تدرسها ثم يتم اعتمادها .

بالنسبة للجزائر، فقد عملت منذ سنة 2004 على التحضير لإصلاح المنظومة المحاسبية المعتمدة حاليا في شكل مخطط محاسبي وطني PCN ، بما يقتضيه المحيط الدولي الاقتصادي و تجسد ذلك من خلال إصدار قانون خاص بالنظام المحاسبي أصبح يحمل اسم " النظام المحاسبي و المالي " SCF " ¹ و الذي نص على قواعد محاسبية و مالية جديدة مع الإبقاء على كثير من المبادئ القديمة، و محتوى هذه القواعد هو معايير دولية IAS / IFRS ، حيث يركز على إعداد المؤسسات للكشوف المالية بنفس ما جاء في النظام المحاسبي و المالي الجديد حيث إعداد الميزانية ، جدول الحسابات كشف تطور رؤوس الأموال الخاصة ، كشف السيولة و ملحق يوضح وضعيات مختلفة في حين أن النظام القديم كان يعتمد على كشف الميزانية و جدول حسابات النتائج مع سبع عشر (17) ملحق ، و الهدف من وراءها هو إعطاء الصورة الحقيقية لممتلكات المؤسسة و وضعيتها المالية بدلا من إعطاء أرقام عن الوضعيات ذات الطابع المحاسبي و ليس الطابع المالي الحقيقي، حيث أن النظام الجديد يعتمد على القيمة الحقيقية Juste valeur ، كما حدد القانون الجديد " SCF " عدة مبادئ محاسبية منها، مبدأ سنوية المحاسبة استقلالية الدورات، استقلالية المؤسسة عن الملاك، التسجيل بالدينار الجزائري، مبدأ الحيطة و الحذر مبدأ استمرارية الدورات ، و مبدأ أسبقية الحقيقة الاقتصادية على الحقيقة المحاسبية و غيرها من المبادئ .

لقد قررت السلطات الجزائرية من خلال وزارة المالية بعد صدور المقرر المتعلق بالنظام المحاسبي المالي 2008 ، أن يبدأ العمل بالمعايير الدولية التي يتضمنها القانون الجديد ابتداء من 1 جانفي 2010 ، و أمام هذه المستجدات في إطار الانسجام الدولي للجزائر، فإن الإصلاح الضريبي يأخذ في الحسبان التغيير في المنظومة المحاسبية و ينسجم معها باعتبار أن النظام الضريبي يعتمد على المعلومات المحاسبية و المالية للمؤسسات الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، و ما يهم أكثر السلطات الجبائية أن تكون هذه المعايير المالية

¹القرار المؤرخ يوم 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

و المحاسبية أكثر مصداقية و شفافية لغرض الوعاء الضريبي ، التقليل من العراقيل التقنية التي كان يشملها النظام القديم، زيادة على المساهمة في حصر التهرب الجبائي و دعم أكثر نظام التصريحات.

المبحث الثاني- الوضع الاقتصادي و إصلاح ضريبي في ظل تنامي القطاع غير الرسمي:

تأتي الإصلاحات الجبائية في الجزائر بداية من عام 2000 على الخصوص في وضع اقتصادي كلي يعرف انتعاش نسبيا في ظل مساعي اقتصادية هامة و في ظل الظروف الاقتصادية المدعمة بأسعار نفط مرتفعة، كما أن الإصلاحات الجبائية تأتي في وقت تعرف الجزائر تفتحا اقتصاديا هاما على العالم الخارجي. كما أن بداية هذا الانفتاح الذي جاء بعد تحولات اقتصادية جذرية من خلال تحرير التجارة الخارجية، الأسعار و الأسواق و فتح المجال أمام القطاع الوطني الخاص، لذلك كانت له عدة إيجابيات من خلال توسع الاستثمارات نسبيا ، كما له جملة من السلبيات و منها على الأخص توسع القطاع الغير رسمي و يسمى أيضا بالأسواق الموازية .

1- إصلاح جبائي في ظل الوضع الاقتصادي الكلي :

لقد عرف الاقتصاد العالمي نسب معتبرة من النمو ، وصل إلى 4.9 % عام 2005 و 5.4 % عام 2006 في المتوسط، كما عرف معدل النمو درجات على المستوى الدولي حيث سجل معدل النمو في الولايات المتحدة الأمريكية 3.8 % عام 2005 مقابل 3.3 % عام 2006، و بنسبة أقل بمنطقة الاتحاد الأوروبي حيث سجل معدل النمو الاقتصادي العام 1.4 % عام 2005 مقابل 2.6 % عام 2006 ، و كانت نسب النمو الاقتصادي في بقية مناطق العالم أكثر أهمية من الدول المتطورة المذكورة ، حيث سجلت الصين معدل نمو 10.7 % عام 2006 ، الهند 9.2 % خلال نفس السنة 5.5 % في أمريكا اللاتينية 5.7 % في الشرق الأوسط و 5.5 % في إفريقيا ، و لقد تزامن هذا النمو الاقتصادي المعترف إلى غاية سنة 2006 مع اتساع غير مسبوق للتبادلات الاقتصادية الدولية.¹

بالنسبة للاقتصاد الجزائري² فلقد عرف معدل نمو 1.8 % عام 2006 و هو معدل أقل من متوسط النمو الدولي الذي سجل نفس السنة 5.4 % ، و عرف أيضا معدل تضخم قريب من بعض الدول الشريكة للجزائر، إذ سجل 2.5 % عام 2006 ، و معدل بطالة الذي تقلص خلال نفس السنة مقارنة بالسنوات الماضية إلى 12.3 %.

جاء معدل نمو متميز للجزائر في ظل تحسن ظروف السوق الدولي للبترو، إذ عرفت الأسعار أعلى درجات ممكنة وصلت إلى 65.4 دولار للبرميل و مرشحة للارتفاع إلى أكثر من 100 دولار خلال السنوات اللاحقة، و رغم ذلك سجلت خزينة الدولة عجز قارب 56.5 مليار دينار بداية سنة 2007 ، مع

¹ Rapport de la banque d'Algérie juin 2007 – OP-Cit –Page 7 et les suivantes.

² Ministère des finances- .rapport du projet de la loi de finances pour 2008.

تسجيل فائض تجاري قدره 14.3 مليار دولار خلال نفس الفترة ، كما أن الناتج المحلي الإجمالي PIB عرف معدل نمو 5.1 % عام 2005 بعد ما كان معدل النمو 5.2 % عام 2004 .

من زاوية أخرى ، و فيما يتعلق بالتدخل المالي للدولة في الاقتصاد الوطني، فإن الجزائر عرفت تطور في تقليص نفقات التسيير و دعم سياسة التجهيز و الاستثمار، فخلال سنة 2008 ، قدرت نفقات التسيير 46.68 % مقابل 53.32 % نفقات التجهيز و تعمل الجزائر من خلال مخطط تنمية اقتصادية¹ بين 2005 – 2009 تخصيص ما يقارب 3800 مليار دج ما يعادل 50 مليار دولار أمريكي ، على دعم التجهيز بالقطاعات الاقتصادية الحيوية كما يوضحه الجدول التالي :

جدول 88 – مخطط تنموي 2005 – 2009:

القطاعات	السكن	الخدمات العمومية	الهيكل القاعدية	النشاط الاقتصادي	موارد بشرية
% المخصصات	25	21	23	15	16

Source : rapport FMI N°= 05/50 - février 2005- p19.

و يتضح بأن أولوية الدولة قطاع السكن الذي يتسبب في تراجع النمو الاقتصادي و يشكل أزمة متعددة الأبعاد، اجتماعية و اقتصادية ، ثم تأتي الهياكل القاعدية لتوفير جو ملائم للاستثمار و دعم التنمية زيادة على تحسين الخدمات العمومية من تعليم ، صحة و غيرها بنسبة 21 % من المبلغ المخصص دون إهمال جانب الاستثمار في التكوين و الموارد البشرية الذي يحصل خلال الفترة بنسبة 16 % ، و 15 % نسبة قطاعات اقتصادية أخرى بدليل أن قانون المالية لسنة 2008 خصص نسبة 30.44 % من نفقات التجهيز لفائدة الهياكل القاعدية مقابل 13.56 % لدعم الحصول على السكن ، 7.03 % لفائدة التكوين و التربية و هي نسب تتماشى و المخطط متعدد السنوات للسياسة الاقتصادية للجزائر.

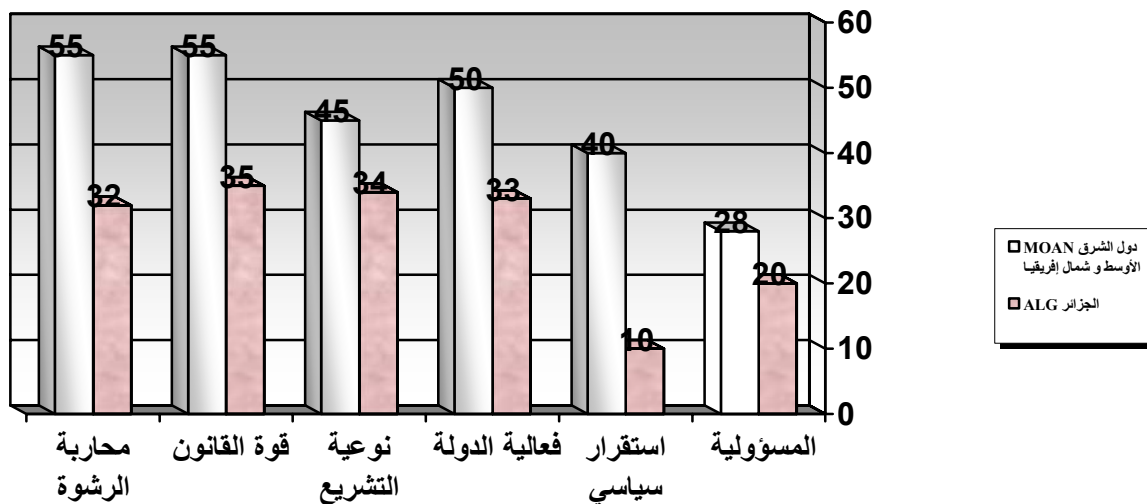
في هذا السياق أثبتت الأرقام المرتبطة بدعم الاتحاد الأوروبي ، أن الدول المتوسطة التي استفادت أكثر من اتفاقيات الشراكة هي تلك التي أسرعت في الإصلاحات الاقتصادية بما فيها الجبائية و الجمركية مثل تركيا و تونس و المغرب مقارنة بالجزائر، كما أن الاستثمارات الأجنبية المباشرة مرهونة بمدى تطور الإصلاحات في الجزائر ، و خلق جو ملائم للاستثمار لذلك نجد أن السلطات الجزائرية تسعى إلى إنهاء الإصلاح الجبائي نهاية سنة 2009 ، هذا بالرغم من تحقيق خطوات هامة نحو اقتصاد السوق ، مع مساعي لتحقيق استقرار على مستوى الاقتصاد الكلي و رغم أنه يبقى المصدر الأساسي للمحروقات التي تشكل أكبر عوائدها ، و رغم ضعف و بطء في الإصلاحات البنكية القطاع، الذي يبقى ممثل ببنوك عمومية تبقى مثقلة بحقوق اتجاه المؤسسات الاقتصادية العمومية المغلقة أو المخصصة أين تتحمل الخزينة العمومية أعباء

¹ Selon Rapport FMI N°= 05 /50 du mois de février 2005-OP CIT – p 19.

معتبرة من خلال مفاوضات خارج الميزانية بداية من عام 1991 ، و إلى غاية 2001 ثم التكفل بما يقارب 1.130 مليار دج¹ ، هذا بالإضافة إلى عدم الاستقرار في التشريع الذي يعرف إصلاحات لم تنتهي بعد، مع تنامي في القطاع الغير رسمي و عدم قدرة الدولة على مواجهته و الذي لا يتلاءم مع سياسة جذب الاستثمار داخل الجزائر.

و تشير تقارير المؤسسات الدولية بأن الجزائر مقارنة بأغلب الدول المجاورة و القريبة لها و هي دول المغرب العربي و شمال إفريقيا و دول الشرق الأوسط ، تعد الإصلاحات بطيئة و لم تتقدم إلى الحد المطلوب و تشير مؤشرات الحكم الراشد Les indicateurs de gouvernances أن الجزائر بعيدة على متوسط دول الشرق الأوسط و شمال إفريقيا - Pays de Moyen Orient et Afrique du Nord - MOAN - كما يوضحه المنحنى التالي :

شكل رقم 16 - مقارنة مؤشرات الحكم الراشد : 2002



Source : Banque Mondiale- gouvernance indicators- 1996-2002.

عرفت الجزائر إلى غاية 2002 ، مؤشرات الحكم الأضعف ضمن أغلب دول منافسة لها في سياسة الإصلاحات و جلب الاستثمارات و الاستفادة من اتفاقيات الشراكة خاصة الاورو متوسطة ، و يعتقد خبراء الاقتصاد بالبنك العالمي أن هذه المؤشرات تعبر عن مصداقية الدول و الثقة التي تتمتع بها عند كل تعامل اقتصادي و تجاري .

¹ Selon rapport FMI N° 05/50 du mois de février 2005-OP CIT - P 5.

2- إصلاحات جبائية في ظل تنامي الاقتصاد غير الرسمي :

تطور الاقتصاد الغير رسمي في الجزائر منذ التفتح الاقتصادي على القطاع الخاص و منذ تحرير التجارة الخارجية و تقليص دور الدولة الاقتصادي ، و يعتبره الخبراء أنه من نتائج السرعة في التحول بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1986 ، و يعرف الاقتصاد الغير الرسمي بعدة أسماء و مصطلحات ، تعنى نفس المشكلة ، اقتصاد غير رسمي ، اقتصاد غير مراقب اقتصاد موازي و غيرها من المصطلحات ، و تعاني الجزائر من الظاهرة خلال العشرينتين الأخرتين لعدة أسباب منها :

- تراجع دور الدولة و مستوى الإدارة الجزائرية .
- انسحاب الدولة من التجارة الخارجية و تحريرها لفائدة الخواص .
- تراجع الاستثمارات العمومية و ارتفاع معدلات البطالة مع تطور معتبر في الجانب الديمغرافي .
- ربحية الأسواق الموازية مقارنة بالنشاطات المصرح بها .

لم تعد الجزائر البلد الوحيد الذي يعرف هذه الظاهرة، بل تعرفها أغلب دول العالم و لو بدرجات متفاوتة ، فتشير الإحصائيات إلى أن حصة اليد العاملة بالقطاع الغير رسمي بالعالم بلغت 39 % سنة 1980 و 45 % عام 1990 ، و عرفت حصته ضمن الناتج المحلي الإجمالي بالدول المتخلقة 26.7 % سجلت بدول المغرب العربي و 37.2 % في الدول الإفريقية مقابل 33.6 % بدول آسيا و بلغت 40 % بدول أمريكا اللاتينية و ذلك خلال سنة 1997 ، و لقد شكل القطاع الغير رسمي بتونس سنة 1999 48.7 % من اليد العاملة خارج القطاع الفلاحي مقابل 53.6 % بالمغرب ، و تعرف الدول الأخرى نفس الإشكال لأنه يعود إلى الانفتاح الاقتصادي الكبير و ضعف دول العالم الثالث في تسيير حرية التبادل و حرية التجارة الخارجية¹ .

يعتقد بعض الخبراء الاقتصاديين ، أن القطاع الغير رسمي ، يتصف بعدة صفات منها سهولة الدخول إلى السوق ، استغلال الموارد المحلية، نشاطات إنتاجية مصغرة و عائلية و الاعتماد على تكوين عال خارج القطاع المدرسي و دخوله في منافسة السوق الغير مهيكلة و الغير مقنن² ، و يمكن المقارنة بين الاقتصاد الرسمي و الاقتصاد الغير رسمي في الخصائص الجوهرية التي يبينها الجدول الموالي :

¹ Voir :CNES – Rapport sur Le secteur informel – OP CIT Page 20 et les suivantes .

²Rapport CNES – OP Cit – P 26.

جدول 89 - مقارنة بين القطاع الرسمي و القطاع غير الرسمي:

القطاع الرسمي	القطاع الغير رسمي
دخول السوق في إطار احترام القانون و احترام الإجراءات	دخول سهل دون أي قيد
تطبيق التشريع الخاص بالعمل	لا وجود لأي تصريح باليد العاملة (لا وجود لاحترام التشريع)
إمكانية اللجوء إلى القروض	تمويل ذاتي
تحمل الأجر ، وفقا لعقود عمل	تحمل الأجر ، بحرية دون وجود عقود عمل
مواجهة العراقل لممارسة النشاط (إدارية بالأخص)	لا وجود لأي حواجز
احترام المعايير و الماركات و تجانس الإنتاج	إنتاج حر و حرفي دون معايير
سوق محمي من حيث الحصص ، براءات الاختراع و غيرها	سوق غير محمي
الاعتماد أكثر على رأس المال	الاعتماد أكثر على العمل
إنتاج بطاقات كبيرة	مؤسسات إنتاجية مصغرة

Source : Banque Mondiale - Tiré du Rapport CNES sur le secteur informel - OP - Cit P 28.

هذا زيادة على خصائص أخرى عديدة و هامة منها خضوع القطاع الرسمي إلى الالتزامات الجبائية و الجمركية و الرسوم الأخرى ، و الاقتطاعات الاجتماعية الإجبارية في حين لا يخضع القطاع الغير رسمي لها ، و هو ما يجعل مجال المنافسة لا يقارن ، مما يحتم انسحاب المستثمرين من النشاط الرسمي ، و لهذه الأغراض ، تسعى الجزائر مثلها مثل بقية دول العالم إلى محاربة الظاهرة بإعداد كل الإمكانيات القانونية ، البشرية و المادية لتوقيفها في وقت تعرف المجالات الاقتصادية ضرورة ملحة للاستثمار في ظل تحديات و متطلبات العولمة و الاتفاقيات الاقتصادية للشراكة و الاستثمار ، و لقد أثبتت الإحصائيات بأن أغلب الدول تعرف هذه المشكلة التي أصبحت تساهم في امتصاص نسبة هامة من اليد العاملة العاطلة عن العمل بطريقة غير شرعية ، دون حماية للعامل و دون الالتزام القانوني بقانون العمل و دفع الأجر و تحمل الاقتطاعات الإجبارية، و بالتالي فهو يمس بخزينة الدولة و بشرعيتها و مصداقيتها و يصبح عائقا أمام الاستثمار الرسمي ، بل أصبح هذا القطاع يساهم في الناتج المحلي الإجمالي بنسب معتبرة، إذ سجل عام 1995، 24.2% بتونس مقابل 24.2% بالجزائر عام 1997 و 24.9% عام 1986 بالمغرب ، و هي نسب متقاربة في دول العالم الثالث¹.

من بين مؤشرات نمو القطاع الغير رسمي ، نسبة اليد العاملة في هذا القطاع فكلما كانت كبيرة كلما دل ذلك على اتساع النشاط الموازي ، الجزائر عرفت معدلات لا يمكن اعتبارها منخفضة بدليل أنها وصلت إلى 17.2% من إجمالي اليد العاملة الشاغلة كما هو موضح على الجدول التالي :

¹ Voir Rapport CNES- OP Cit - P 42.

جدول 90 - تطور نسبة العمالة بالقطاع غير رسمي:

و / ألف عامل

- 2003 - 1992

السنوات	1992	1997	1999	2003
عمالة رسمية	4.286	4.684	5.162	6.027
عمالة بالقطاع الموازي	688	1.131	911	1.249
إجمالي اليد العاملة	4.974	5.815	6.073	7.276
% العمالة بالقطاع غير رسمي	13.8	19.4	15	17.2

Source : Ministère délégué de la planification « Rapport CNES-OP CIT - p 61 »

انتقلت نسبة العمالة بالقطاع الغير رسمي من 13.8 % عام 1992 إلى 17.2 % عام 2003 مما يدل على تأثير المرحلة الانتقالية و الانفتاح الاقتصادي و الأزمة الاقتصادية و ارتفاع معدلات البطالة، على توسيع القطاعات الغير رسمية بالجزائر.

و يعرف قطاع التجارة أعلى نسبة من اليد العاملة ضمن العمالة في القطاع الغير رسمي بمعنى انتشار الأسواق الموازية في الجزائر، حيث سجلت مساهمته في اليد العاملة الغير مصرح بها 34.9 % عام 1996 مقابل 25 % في قطاع البناء و الأشغال و 31 % في قطاع الخدمات و النسب الباقية ، ضمن قطاع الصناعة و الحرف¹.

القطاع غير رسمي له آثار جد سلبية على سياسة الجزائر التنموية و أن التنمية مرهونة بإزالة هذا القطاع و إيجاد بدائل لهؤلاء الشباب العاطل عن العمل ، و من المؤكد أن القطاع غير رسمي و الأسواق الموازية تمس بـ :

- حزينة الدولة من خلال تهرب جبائي كبير لعدم التزامه بالضرائب و الاقتطاعات الإجبارية .
- الاستثمار الذي يشترط عدم وجود القطاع الغير رسمي يستغل الموارد و الطاقات، و يتهرب من الالتزامات و قادر على منافسة أي نشاط رسمي.

و منه فلب التنمية الاقتصادية سواء من حيث دعم قدرات الدولة في بناء الهياكل و دعم برامج التنمية المحلية و الوطنية، أو من حيث جذب الاستثمارات لاسيما الأجنبية المباشرة تتأثر بهذا القطاع الذي يعرف تنامي مستمر في ظل انفتاح و حرية اقتصادية خارج القدرات الرقابية للدولة.

¹ Acte de Séminaire sur « définition et caractéristiques du secteur informel en Algérie » formation des cadres de l'inspection du travail organisé par Ministère du travail et le sécurité sociale – 20 au 22 mai 2001.

السياسة الجبائية الجزائرية تولى اهتمام بالغاً بهذه المسألة من خلال تحضير حصيللة من الإجراءات لمواجهة و مكافحة التهرب الضريبي الذي أصبح يعد بأرقام كبيرة.

3- السياسة الجبائية لأجل مكافحة القطاع غير الرسمي و التهرب الجبائي :

تعرف الجزائر حالياً جملة من الإجراءات لمكافحة التهرب الضريبي و الوقوف أمام تنامي القطاع الغير رسمي الغير مصرح به إضافة إلى الإجراءات التنظيمية المألوفة و المتمثلة في إنشاء فرق مختلفة للرقابة الجبائية على المستوى المركزي و على مستوى الإدارات الجبائية المحلية، محكمة بمجموعة من النصوص التشريعية و القانونية و تضمن من خلالها جملة من الحقوق لفائدة المؤسسات التي يتم برمجتها للتحقيق على فترة أربع سنوات لاحقة ، يتم بموجبها فحص الدفاتر المحاسبية و كل الوثائق التبريرية.

إن تفحص القانون الجبائي ، يسمح لنا بمعرفة دور الإدارة الضريبية في مكافحة السوق الموازية، حيث أنها تنحصر فقط في مكافحة التهرب الجبائي و ليس محاربة مزاولة النشاط في حد ذاته بدليل اكتفاءها بالتعديلات الضريبية اللازمة في إطار اختصاصها المتمثل في الوعاء و التحصيل ، لكن يبقى و أن لها دور هام في اكتشاف النشاطات الغير مصرح بها و تمارس دون سجلات تجارية و دون اعتمادات قانونية حسب طبيعة النشاط الغير رسمي الممارس .

رغم أن الإدارة الضريبية عادة ما تتابع المؤسسات التي تمارس نشاطها رسمياً و مصرحة بهذا النشاط لأجل تأكيد صحة تصريحاتها، و أن التدخلات لأعوان الضرائب تتم بناء على الملفات الجبائية التي بحوزة مصالح الضرائب و بالتالي فهي نشاطات رسمية لكن تعمل على إغفال الأرقام الحقيقية و التهرب من الضريبة ماعدا التدخلات التي تأتي في إطار إحصاء و دوريات عادية تسمح أحيانا باكتشاف بعض المواطن ذات نشاطات غير مصرح بها إلا أن السياسة الجبائية تولى اهتماماً لمحاربة القطاع الغير رسمي و ذلك بغية مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي التي تفوت مبالغ جد معتبرة على خزينة الدولة، و من أهم الإجراءات الأساسيةية المتخذة خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد سنة 2000 ، و التي تم اعتمادها بعد أكثر من عشر سنوات من تنامي الظاهرة ، و بالأخص الإجراءات التي يراد منها تطهير التجارة الخارجية اعتقاداً أن الاستيراد المفتوح للخواص يمثل أهم أسباب الأسواق الموازية و التهرب الجبائي نلخصها في ما يلي :

- دعم حق المعاينة و الاتصال و حق التحقيق حيث أن الإدارة الضريبية لها حق الحصول على المعلومات الضرورية للوعاء الجبائي بالقرب من المؤسسات و التنظيمات مهما كان طابعها و سواء كانت عمومية أو خاصة و خاصة البنوك ، الشركات العمومية و الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة ، و هو ما نصت عليه المواد 74 - 78 من قانون المالية لسنة 2002 و المواد 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يتعلق بحق التحقيق ، فإن قانون المالية لنفس السنة أعطى أهمية كبيرة بحق الإدارة في التحقيقات بغية مكافحة التهرب الجبائي، زيادة على حق المعاينة الذي تنص عليه المواد 34 إلى 40 من قانون الإجراءات الجبائية.

- كل نشاطات الاستيراد للسلع و البضائع، و المواد المختلفة الموجهة إلى عمليات تجارية Vente en état لا يمكنها أن تتم إلا عن طريق شركات الأموال المعروفة في القانون التجاري الجزائري، كما أن رأسمال هذه الشركات لا بد أن لا يقل مبلغ 20.000.000 دج¹، و يعود هذا الإجراء إلى كون الأشخاص الطبيعيين بإمكانهم التهرب و دعم النشاطات الغير رسمية عن طريق إغفال و تصريحات غير صحيحة بحجم السلع المستوردة، زيادة على حصوله فقط على سجل تجاري، عادة ما يتم إنشائه بأسماء مزورة أو يتم كرائها و استعمال الوكالات، في حين أن شركات الأموال تخضع إلى إنشاء عقود تأسيس على مستوى الموثق زيادة على السجل التجاري، و بالتالي هوية المستوردين معروفة و من السهل متابعتهم و مراقبتهم، كما أن رفع رأس المال إلى 20.000.000 دج يعتبر من الإجراءات التي تهدف إلى تصفية عدد المستوردين المتنامي و اختيار طريقة عدد محدود، و قادر على النشاط المعني.

- و لاعتقاد السلطات الجزائرية بأن من أسباب الأسواق الموازية و من أهم النشاطات التي تعرف تهرب جبائي أكبر هي عمليات الاستيراد، فان المشرع الجزائري أدخل إجراء التوطين الإجباري زيادة على تحديد رأس المال و الطبيعة القانونية للمستوردين، و يعني هذا الإجراء إنشاء رسم توطين Une taxe de domiciliation، الذي يسمح بجلب موارد مالية إضافية لخزينة الدولة، فانه يسمح أيضا بالتعرف على المستوردين و تسجيلهم على مستوى مصالح الضرائب خاصة و أن هذا الرسم يدفع على مستوى قباضة الضرائب بمقدار 10.000 دج عند كل عملية استيراد، و أن البنوك لا تقبل بملفات التوطين إلا إذا كان مزودا بوثيقة التوطين متحصل عليها من إدارة الضرائب².

- وضع تحت تصرف بنك الجزائر عام 2005 بنك معلومات مفصلة عن المستوردين المتهربين من الضرائب و عددهم 3.873 مستورد، و الذين لا يتوفرون حتى على مقرات و يعمل بنك الجزائر على إصدار تعليمات تنص على منع هؤلاء من الاستفادة من التوطين البنكي لإجراء عمليات استيراد.

- تركيز الفرق المختلطة لمديريات الضرائب، الجمارك و التجارة خلال السنوات الأخيرة (بعد سنة 2000) على فحص و مراقبة المستوردين.

- إن ممارسة نشاطات تجارية سواء الاستيراد أو داخل الوطن عن طريق الوكالة يعد من مصادر التهرب و السوق الموازية، لأن الواقع أثبت إما عدم وجود هوية صاحب السجل التجاري، أو تم التحايل عليه لظروفه الاقتصادية و الذي يجد نفسه غير قادر على تحمل الأعباء الضريبية المتراكمة، لذلك عمل المشرع على متابعة خاصة ابتداء من سنة 2004 لجميع الوكالات لممارسة النشاط لفائدة حاملي سجلات تجارية³.

¹ إجراء جاء بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 و تم إلغائه بموجب قانون المالية لسنة 2008.

² إجراء جاء بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2005.

³ إجراء تم من خلال المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004.

- عملت الإدارة المركزية للضرائب على إنشاء بنك معلومات عن التجار الذين أثبتوا ميلهم للتهرب الجبائي و ممارسة نشاطات غير رسمية -Fichier des fraudeurs- و الذي يضم إلى غاية 2006 ، 4.100 مؤسسة تجارية ، إما لحجم التهرب الجبائي، أو لعدم امتلاكها لمقرات جبائية، و يسمح هذا البنك من متابعتهم على مستوى الجمارك عند الاستيراد أو على مستوى جميع المصالح المعنية بما فيها الضريبة داخل الوطن مع مراقبة كل الفواتير التي يقومون بإعدادها لصالح الغير.

- ابتداء من 1 جانفي 2004 من خلال صدور قانون المالية لسنة 2004 ، يمنع على كل تاجر ممارسة نشاطه التجاري مهما كان نوعه إذا تم إثبات في حقه و بصفة نهائية صفة التهرب الجبائي ، و يتم بذلك سحب السجل التجاري نهائيا ، و هو إجراء ينص عليه القانون 90 - 12 المؤرخ يوم 18 أوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري .

زيادة على كل هذا، فإن الإجراءات المكتملة لنظام الرقابة الجبائية عن طريق تدخل الفرق الإدارية المكلفة بذلك عن طريق عينات و برامج تدخل سنوية ، لا تكفي لتغطية العدد المتزايد للنشاطات و عليه فهناك إجراءات أخرى ذات طابع الإحصاء منها إنشاء رقم التعريف الإحصائي Numéro d'identification statistique " NIS " الذي يحدد هوية جميع المؤسسات و الخاضعين للضريبة على المستوى الوطني ، و هو إجراء من شأنه تسهيل عمليات المتابعة خاصة وانه إجباري على كل الوثائق و الفواتير عند إجراء المعاملات التجارية .

لم تنجح كل هذه الإجراءات في توقيف توسيع التهرب الجبائي و تنامي الأسواق الموازية و القطاع الغير رسمي ، و يعود ذلك إلى عدة عوامل طالما أن الإدارة الجبائية لا يمكن بمفردها محاربة الظاهرة نظرا لاختصاصها الجبائي البحت لذلك و في غياب عقوبات قانونية صارمة و غياب مراجع قانونية مختصة في مجال السوق الموازي و الاقتصاد الغير رسمي إضافة إلى عدم مساهمة السلطات المحلية للدولة، فإن الظاهرة مستمرة في ظل استمرار التفتح الاقتصادي و حرية الممارسة الاقتصادية و بالأخص تحرير التجارة الخارجية لذلك يتطلب تضافر جهود جميع هيئات الدولة بما فيها تطوير القدرات المادية و البشرية للإدارة الجبائية ، التي ينتظر منها مزيد من الجهود إذا ما توصلت الدولة إلى عصرنته و اعتماد منظومة جبائية بمقاييس عالمية سواء على مستوى الهيكل الضريبي و مختلف إجراءات و طرق فرض الضريبة ، أو على مستوى تطوير العمل الإداري بإرساء قواعد تنظيم عصرية و رفع مستوى الكفاءات و الموارد البشرية ، زيادة على إدخال تكنولوجيا الإعلام الآلي و الاتصال .

المبحث الثالث- مساعي عصرنة المنظومة الجبائية بما تتطلبه المرحلة الراهنة :

لقد بينا أن الجزائر تعرف تحولات اقتصادية و اجتماعية كبيرة في المرحلة الراهنة فعلى المستوى الدولي ، انفتاح و اتفاقيات شراكة تتطلب مراجعة السياسة الاقتصادية بإجراء سلسلة إصلاحات جذرية ، و إرساء منظومة تشريعية تتلاءم و هذا الانفتاح الاقتصادي الذي يتطلب توحيد كثيرا من النصوص التشريعية أو بالأحرى ، ذات خصائص بمعايير دولية و على مستوى الداخل ، فكثيرا من النقائص في جميع المجالات بدليل انخفاض القدرة الشرائية للمواطن ، تنامي البطالة في أوساط الفئات القادرة عن العمل ، مستوى إنتاج المؤسسات الوطنية لم يرقى إلى المستوى الجهوي و العالمي و غير قادر على التنافس زيادة على سيطرة المحروقات على الاقتصاد الوطني و بقاء المجتمع الجزائري مجتمع استهلاكي بدرجة أكبر في وقت عرف فيه الاقتصاد الغير رسمي أعلى درجات .

تسعى الجزائر من خلال برامج التنمية الاقتصادية الوطنية و المحلية Programmes de développement économique - 2005 - 2009 ، في انتظار برامج أخرى بعد عام 2009 إلى تحسين أكثر معدلات النمو في جميع المجالات خاصة بعد التحسن الملحوظ خلال السنوات الأخيرة 2004 و 2005 ، و لتحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة لابد من تهيئة و تحضير جميع الوسائل المتاحة لدى السلطات و التي تمثل وسائل دعم و مساعدة، و بالطبع يمثل الجانب التشريعي و الاستقرار السياسي للدولة أهم هذه الوسائل لربح ثقة المتعاملين و الشركاء في التنمية المرغوبة ، و النظام الجبائي الجزائري أهم ركائز هذه التشريعات و أهم التنظيمات الإدارية التي تهم هؤلاء المتعاملين و الشركاء ، محليين كانوا أو أجانب زيادة على النصوص التشريعية الأخرى كالتشريع الجمركي ، القانون التجاري ، قانون المنافسة و قوانين متعلقة بالمناجم و غيرها .

كما أن الجزائر إضافة إلى مساعي إصلاح المنظومة التشريعية ، تعمل بموازاة ذلك على تخصيص مبالغ سنوية معتبرة لفائدة تحضير و تعبئة جو الاستثمار ببناء المرافق الكبرى و الهياكل القاعدية و تجلى ذلك من خلال حصة نفقات التجهيز التي تزيد عن 30 % سنويا بعد عام 2004 .

في هذا السياق على مستوى المنظومة الجبائية، فالسلطات الجزائرية تعمل من خلال برنامج الفترة 2000 - 2009 ، على تحضير منظومة جبائية بمقاييس دولية على الأقل بمقاييس الشركاء الاقتصاديين و الدول المجاورة و هي دول الاتحاد الأوروبي و دول المغرب العربي ، و يتضمن هذا البرنامج الإصلاحي تبسيط الجانب التقني للنظام الضريبي من خلال الضرائب الموجودة حاليا و التي أدخلت عام 1992 م كضرائب تتبناها حاليا أغلب دول العالم خاصة الضريبة على الدخل و الضريبة على الأرباح زيادة على الرسم على القيمة المضافة، و يتم تبسيط الهيكل الضريبي على أساس تقسيم المكلفين للضرائب حسب الحجم و حسب الاختصاص الإداري في تسيير ملفاتهم الجبائية، إضافة إلى عصرنة الإدارة الجبائية من خلال

هياكل و مصالح ذات المقاييس العالمية و هدفها بسط الشفافية و تسهيل مهمة المكلفين و كذلك تبني سياسة الكفاءة و تحسين المستوى من خلال التكوين و إدخال الوسائل العصرية و التكنولوجية بالإدارة الجبائية .

1- إجراءات تبسيط النظام الضريبي :

في المرحلة الأولى من الإصلاح الضريبي تزامنا مع الإصلاح الاقتصادي و دخول اقتصاد السوق، عملت السلطات الجبائية في إطار السياسة الضريبية المعدة لدعم سياسة التحولات و التنمية على تبسيط النظام الجبائي من حيث تقليص عدد الضرائب و تخفيض العبء الجبائي و تقليص حجم الإجراءات الإدارية ، و ترتب على ذلك تبني ضرائب و رسوم معتمدة على المستوى الإقليمي و الدولي في ظل تداعيات العولمة و الشراكة .

بعد عشرين من الزمن ، تنامت المبادلات و التعاون الاقتصادي الدولي ، و عرفت الجزائر اندماجا بدا باتفاقية الشراكة الاورو متوسطية و التي لمحت إلى ضرورة عصرنة النظام الجبائي بمقاييس دولية لدعم التعاون و تدفق الاستثمار الأجنبي IDE ، و لقد تم تبسيط الهيكل الضريبي في مجمل الضرائب و الرسوم ، و شرع في ذلك من خلال إجراءين حيث تقسيم المكلفين بالضريبة حسب أهميتهم في المساهمة الضريبية.

1-1- من حيث نظام الإخضاع الضريبي:

تعتمد السياسة الجبائية الحالية على ثلاث أنظمة أساسية للإخضاع الضريبي مضاف لها نظام خاص بالمهنة الحرة ، فالمكلفين و المؤسسات ماعدا شركات الأموال ، المستوردين و تجار الجملة يخضعون إلى النظام الجزافي régime du forfait عندما يكون رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز 5.000.000 د.ج ، و بإمكانهم اختيار الخضوع إلى النظام المبسط إذا ما كانت لديهم إمكانية مسك محاسبة بما ينص عليه القانون . كان النظام الجزافي يعتمد على عقد بين الإدارة و المكلف المعني مدته سنتين و يتم من خلالها تحديد رقم الأعمال و الربح لحساب الضرائب الأساسية منها الرسم على القيمة المضافة للأشخاص الخاضعين، الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط المهني ، لكن إرادة السلطات الجبائية في تبسيط أكثر النظام الضريبي ثم اعتماد ضريبة وحيدة و هي الضريبة الوحيدة الجزافية* IFU تعوض الضرائب المذكورة و بمعدل 5 % بالنسبة للمؤسسات التجارية و 12 % بالنسبة للمؤسسات التي تمارس نشاط الخدمات¹ .

إن الفئة الأكبر من المكلفين بالضريبة، نسبتهم تصل إلى 70 % من إجمالي الملفات و المؤسسات التي تخضع إلى هذا النظام الجزافي ، ذو مرونة إدارية و سهولة التطبيق و بالتالي يعتبر خطوة هامة اتجاه

* نظام معتمد في بعض الدول تحت تسميات مختلفة مثل بلغاريا ضريبة شاملة" روسيا " ضريبة وحيدة .
¹ المادة 282 من قانون المالية سنة 2007، أدخلت نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU مع رفع حد الإخضاع إلى 3.000.000 د.ج بدلا من 2.500.000 د.ج. في حين أصبح الحد 5.000.000 د.ج ابتداء من قانون المالية 2010.

توضيح صورة النظام الجبائي ، اعتماد ضريبية وحيدة و إلغاء الإجراءات العديدة وبسط شفافية أكبر ، من شأنه خفض الضغط الجبائي و كل مشاكل الناشطين الصغار على مستوى التجارة ، الحرف و الخدمات .

النظام الثاني للإخضاع، جاء لتعويض النظام الحقيقي régime du réel، و يسمى بالنظام المبسط régime simplifié¹ ، يخضع له جميع المؤسسات و المكلفين بالضريبة الذين يزيد رقم أعمال نشاطهم السنوي عن 5.000.000 د.ج و لا يتجاوز 10.000.000 د.ج و يجنبها الإجراءات المحاسبية العديدة و المعقدة التي يعرفها النظام المحاسبي المالي SCF و يشترط فيها فقط خمس جداول محاسبية عند التصريح السنوي ، جدول مختصر للميزانية التي تعرض الممتلكات و المصادر المالية ، جدول بسيط يحدد نتيجة المؤسسة و هو جدول حساب النتائج يعرض الإيرادات و التكاليف مضاف لهما جدول المخزون ، كشف الاهتلاكات و كشف المئونات و من ثم تصبح المؤسسة ذات إجراءات محاسبية بسيطة و نظام تصريحي يعتمد على أقل الإجراءات أيضا .

أما النظام الثالث فيخص المهن الحرة التي تعتمد فقط على تصريح مراقب déclaration contrôlée ، عبارة عن وثيقة تسجل فيها إيرادات و نفقات الممارسين و تودع سنويا على مستوى إدارة الضرائب و هو إجراء تم اعتماده بموجب قانون المالية لعام 2001 و بالتالي سمح بفصل هذا النشاط عن الممارسة الاقتصادية ، و بدعم بساطة النظام الضريبي.

النظام الرابع ، و هو نظام جبائي خاص بالمؤسسات الكبرى ، التي يزيد رقم أعمالها عن 10.000.000 د.ج سنويا ، فتخضع إلى نظام حقيقي و متابعة خاصة لأهميتها الضريبية و ستعمل السياسة المالية للدولة على إخضاعها إلى النظام المحاسبي الجديد " المعايير المحاسبية الدولية " من خلال النظام المحاسبي المالي SCF الذي تبنته الجزائر بتطبيق المعلومات المالية IFRS ، بموجب المقرر المؤرخ يوم 26 جويلية 2008.

لقد تمكنت بذلك السياسة الجبائية للدولة من تسطير نظام جبائي للإخضاع أهميته تكمن في فصل المكلفين حسب الحجم régime d'imposition selon la taille ، حيث تتحمل الإدارة الجبائية أقل عبء في متابعة الوعاء و التحصيل، بإنشاء نظام جزافي بضريبية وحيدة نظام مبسط للمؤسسات المتوسطة ، نظام تصريح بسيط يفصل المهن الحرة ، مع التركيز على المؤسسات الكبرى ذات الأهمية الأكبر جبائيا و إلزامها بنظام المعلومات المحاسبية و المالية .

1-2- من حيث الاختصاص الإداري في التسيير الجبائي :

في نفس السياق و مبدأ فصل المكلفين حسب الحجم ، بإنشاء أنظمة إخضاع مبسطة تتسم بالشفافية و الإجراءات البسيطة، فان السياسة الجبائية الحالية، تسيير نحو تقسيم المكلفين حسب الحجم على مصالح إدارية مختصة في كل نوع من هذه المؤسسات و المكلفين بالضريبة و هو إجراء يندرج ضمن الإصلاحات

¹ النظام المبسط أدخل بموجب قانون المالية لسنة 2008.

الراهنة التي تنوي السلطات إنهاءها عند نهاية 2009 لكن هناك تأخر معتبر على مستوى القطر الوطني من حيث بناء الهياكل الإدارية المختصة و يبقى تطبيقه مرهون بتحضير الجانب القاعدي و المادي لهذه السياسة .

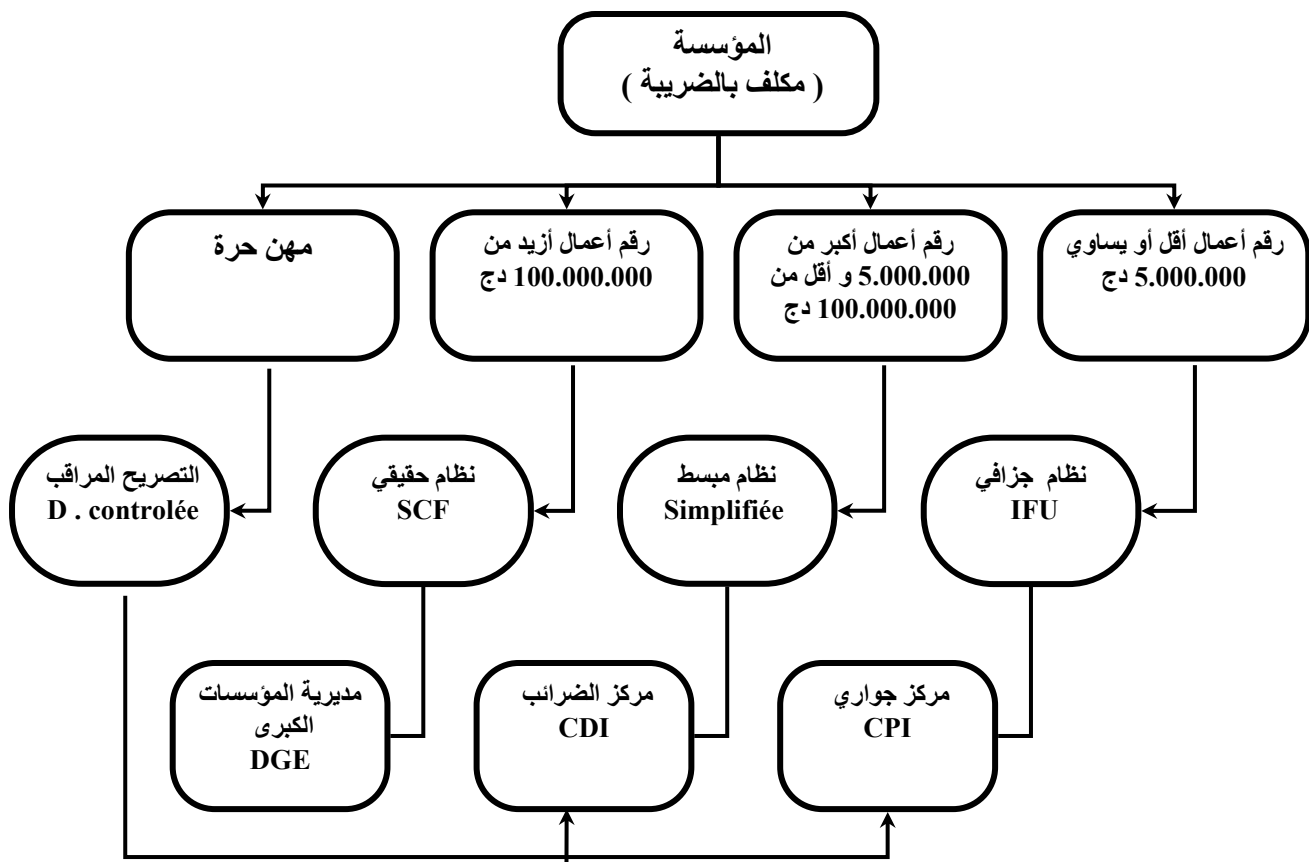
المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي و رقم أعمالهم لا يتجاوز 5.000.000 د.ج يتم التكفل بهم عن طريق مصلحة جبائية مختصة و هي المركز الجوارى للضرائب Centre de Proximité " CPI " مع تطبيق مبدأ الاختصاص الإقليمي و بالتالي إنشاء عدة مراكز جوارية لكل ولاية .

أما المؤسسات الخاضعة للنظام المبسط، رقم أعمالها يتراوح بين 5.000.000 و 100.000.000 د.ج ، فهي تخضع إلى مراكز الضرائب Centre des impôts " CDI " مع تطبيق أيضا مبدأ الاختصاص الإقليمي حيث إنشاء عدة مراكز بإقليم كل ولاية.

أما المؤسسات الاقتصادية الكبرى مهما كان نشاطها خدمي ، صناعي ، تجاري أو شركات الاستيراد التي يزيد رقم أعمالها عن 100.000.000 د.ج فهي تسير من طرف مديريةية المؤسسات الكبرى Direction des Grandes Entreprises " DGE " ، و مقرها الجزائر العاصمة مع آفاق إنشاء مديريات جهوية تابعة لها تطبيقا لمبدأ تقريب الإدارة.

بعدما كانت كل المؤسسات سواء تجار صغار ذوي المساهمات القليلة أو المؤسسات الكبرى ، تخضع إلى نفس المصلحة و بنفس الكفاءات بالإدارة الجبائية ، و تعالج بنفس الطريقة و تتابع بنفس الإجراءات ، فان السلطات الجبائية في إطار الإصلاح توصلت إلى فصل المكلفين حسب أهميتهم المالية و التجارية و الاقتصادية ، حتى يتم التعامل و المتابعة بطرق مختلفة لأجل التحكم في الملفات الهامة ، و العمل على تسهيل الإجراءات لصالحها و جذبها نحو الاستثمار ، و في المقابل رفع الإيرادات الجبائية عند فرض قواعد تسيير جبائي أفضل و لكن إذا ما استطاعت الدولة تحضير الإمكانيات المادية و البشرية لتسيير هذه المصالح المختصة .

مخطط - آفاق تبسيط أنظمة الإخضاع -



المرجع: تم إعداده من خلال مشروع الإصلاح الضريبي- المديرية العامة للضرائب.

و هو النظام الذي يشرع في التطبيق بصفة نهائية بعد إنهاء ترتيبات الإصلاح ، حيث أن المكلف بالضريبة يخضع لنظام معين و لمصلحة معينة حسب حجم نشاطه الممارس و المحدد بمعيار رقم الأعمال ، لذلك أن الإصلاحات الجبائية تسعى لإنشاء هذه المصالح في إطار عصرنة الإدارة الضريبية و التي إلى غاية 2010 لم يتم إنهاء برامج إنشائها على مستوى التراب الوطني .

2- نحو إعادة هيكلة و عصرنة الإدارة الجبائية :

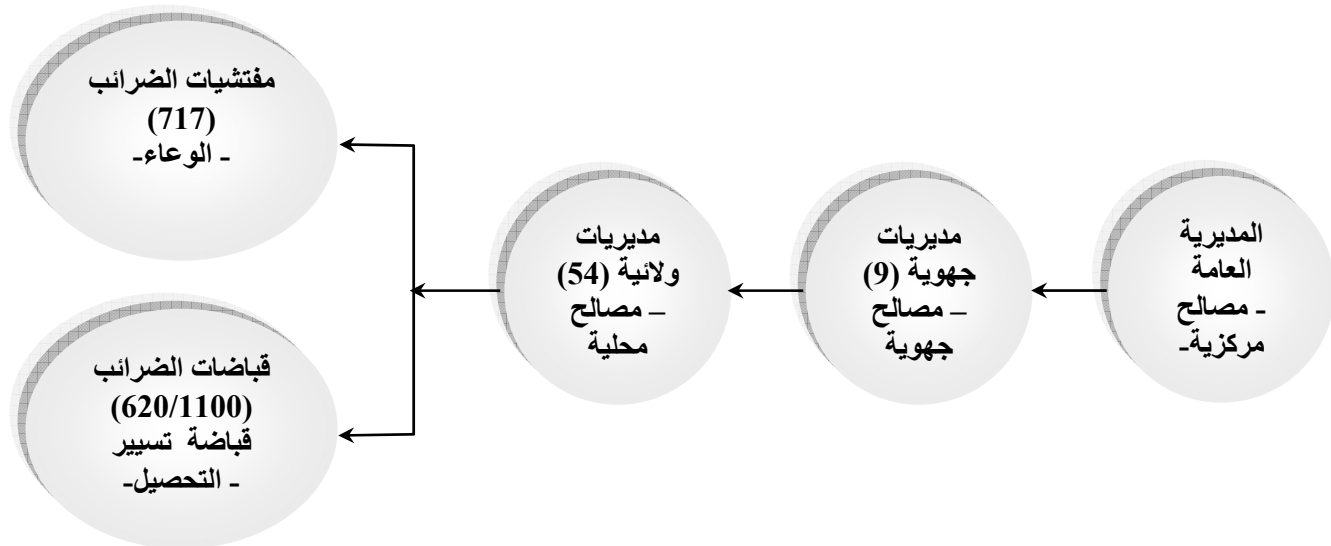
إن تبني سياسة الفصل بين المكلفين من حيث حجم النشاط الاقتصادي الممارس و الأهمية الجبائية لكل منهم ، من خلال إنشاء مصالح مختلفة تختص في تسيير ملفات هؤلاء المكلفين ، عملت السلطات الجزائرية في إطار برنامج الإصلاح ، على إنشاء هيكل إداري جديد يعوض الهيكل القديم الذي جاء بموجب إصلاحات 1992 .

1-2- النقائص التي ألحقت بالتنظيم الإداري القديم :

عرف التنظيم الإداري للإدارة الجبائية 1992 إلى يومنا هذا (2010) ، عدة نقائص في نظر الخبراء الاقتصاديين الجزائريين أو الأجانب ، معبرين عن فشل الإدارة في تحقيق الأهداف و تنفيذ سليم

للسياسة الجبائية التي تنص على رفع مردود الضريبة و جذب الاستثمار و نشر الوعي الجبائي من خلال حسن الاستقبال و التوجيه.

الإدارة الجبائية الجزائرية منذ 1992 كانت منظمة في الشكل العام الآتي :



المرجع : مختلف منشورات المديرية العامة للضرائب حول الإصلاح DGI.

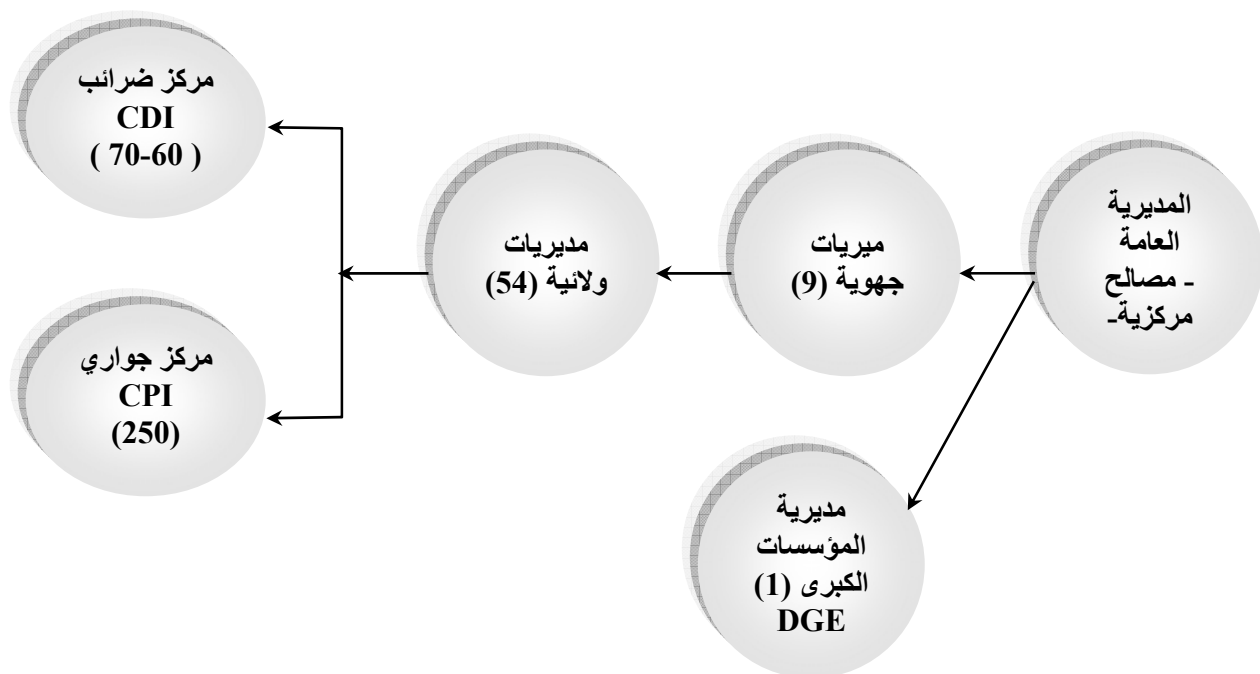
كان يضم النظام الإداري لعام 1991 دون احتساب الإدارة المركزية و المصالح الفرعية المحلية 1880 وحدة إدارية (مديريات ، مفتشيات و قباضات) فاعلة في مجال تسيير الضريبة .
تكمّن النقائص الملحوظة في تعدد المصالح الجبائية ، و اختصاص كل وحدة في حدود إقليمها بتسيير الملفات الجبائية مهما كانت أهميتها و حجمها الاقتصادي، زيادة على التفرقة و الفصل بين مصالح الوعاء (مفتشيات الضرائب) و مصالح التحصيل (قباضات الضرائب) و مصالح الرقابة (الفرق المختلفة) إضافة إلى مصالح المنازعات (مصالح المديريات) و هذا بدلا من شبك إداري وحيد يسمح بالتنسيق و بالتنسيق الوحيد للضريبة سواء في جانب التأسيس، التحصيل، الرقابة أو المنازعات.
كما أن المنظومة الإدارية القديمة ، تعتمد على نظام معلومات أثبت فشله فأعوان الضرائب يسعون للحصول عليها بطرق غير مفيدة من خلال الاعتماد على تقارير و تصريحات المكلفين في حد ذاتهم ، و على معلومات في إطار حق الاتصال بالقرب من الإدارات و المؤسسات العمومية ، دون وجود أي بنك في هذا المجال في ظل غياب شبه تام لتكنولوجيا الإعلام الآلي الذي يستعمل في جانبه التقليدي من خلال البرامج التقليدية أو استعماله في كتابة الرسائل و إعداد الإحصائيات.

و كل ذلك مع عدد هائل للعقارات و البنائيات لتعدد الوحدات الجبائية من خلال عدد هائل من المفتشيات و القباضات على وجه الخصوص التي عادة ما تستقر بمصالح خارج إدارة الضرائب حيث تتكفل

السلطات و الجماعات المحلية (البلدية و الدائرة) بتوفير مقرات لاحتضان هذه المصالح المتواجدة في أغلب دوائر الجزائر .

2-2- إعادة تنظيم الإدارة الجبائية و عصنتها :

تمثل مخطط و برنامج إصلاح الإدارة الجبائية ، أساسا في إعادة هيكلة و تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، حيث إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى Direction des grandes entreprises " DGE " مراكز الضرائب Centre des impôts " CDI " و مراكز جوارية للضرائب centres de proximité des impôts " CPI " ، إضافة إلى مديرية مركزية تسمى بمديرية الإعلام و الوثائق direction de l'information et de la documentation " DID " على مستوى الإدارة المركزية ، و يصبح الهيكل التنظيمي العام لإدارة الضرائب كما يلي :



Source : FMI - Modernisation de l'administration fiscale

- ALGERIE - Mai 2004 Page 5.

بعدها كانت المديرية العامة للضرائب تضم 1880 وحدة ، لم تعد تضم من مصالح خارجية إلا حوالي 383 وحدة ، و هو تخفيض معتبر لعدد المصالح الخارجية ، كما أن برنامج الإصلاح سوف يلغي المديريات الولائية بتوزيع مصالحها على المديريات الجهوية ، يسمح بتسيير أفضل للملفات الجبائية بعد توزيع اختصاص التسيير حسب حجم المؤسسات الخاضعة و يسمح أيضا بتمركز الكفاءات المشتتة

و الموارد المالية الموزعة، و يسهل من إدخال تكنولوجيا الإعلام الآلي و نظام المعلومات الجبائية لفائدة الوعاء و التحصيل و البحث و المراقبة .

إن تعدد المصالح و عدم وجود تنسيق بينهما و الفصل بين الوعاء و التحصيل من خلال وحدات مختلفة ، لا يمكن التحكم في تسيير الملفات أفضل تسيير ممكن في ظل تنامي عدد المؤسسات التجارية ، الخدمية و عدد التعاملات و عدد المهن الحرة ، سواء المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي أو هؤلاء الخاضعين إلى النظام الحقيقي ، و الجدول التالي يبين العدد المعتبر للمؤسسات الخاضعة موزعة على الجهات الرئيسية للجزائر :

جدول 91 - عدد المؤسسات بمختلف الأحجام

إلى غاية 31 - 12 - 2002 :-

المجموع	نظام جزافي	نظام حقيقي	الجهات
96.059	43.804	52.255	الجزائر
118.279	74.150	44.129	البلدية
116.288	85.759	30.529	عنابة
119.338	87.210	32.128	قسنطنة
142.774	89.860	52.814	سطيف
83.686	52.512	31.174	وهران
102.614	73.923	28.691	الشلف
29.659	20.158	9.501	بشار
62.197	39.751	22.446	ورقلة
870.794	567.127	303.667	المجموع العام

Source : FMI - Modernisation de l'administration

fiscale - Algérie - mai 2004 Page 27.

و هو عدد يتطلب تنظيم إداري فعال من أجل أفضل تسيير للملفات و معالجة جبائية خاصة لملفات المؤسسات المتوسطة و المؤسسات الكبرى ، التي تمثل المرجع الأساسي للإيرادات المالية ، و وسيلة تحقيق التنمية الاقتصادية لأنها تدعم سياسة الدولة في رفع القدرات الإنتاجية و امتصاص البطالة و تنويع المواد المصدرة ، و لتأكيد ضرورة إنشاء هذه المصالح و أهمية المؤسسات الكبرى كمصدر أساسي للمداخيل الجبائية خاصة و أن الشركات البترولية تسيير من قبل مديرية المؤسسات الكبرى، يمكن عرض إحصائيات مفيدة على الجدول التالي :

جدول 92 - هيكل و اختصاص المصالح الخارجية لإدارة الضرائب :-

المصالح الخارجية	الاختصاص / رقم الأعمال	% المؤسسات (ملفات)	% الإيرادات الجبائية
مديرية المؤسسات الكبرى DGE	أكبر من 100.000.000 د.ج	0.3	70
مركز الضرائب CDI مركز جوارى للضرائب CDP	بين 5.000.000 و 100.000.000 د.ج أقل من 3.000.000 د.ج	36.4	25
		63.3	5

Source : Ministère des finances - Parachèvement
de la reforme fiscale - Mars 2006 OP CIT- Page 41.

يتضح من خلال الجدول أن التركيز على المؤسسات الكبرى باعطاءها عناية خاصة سواء من حيث الاتصال و حسن التعامل أو من حيث تخصيص كفاءات عالية و هو أمر أصبح ضروريا باعتبار أنها تمثل 0.3 % من إجمالي المكلفين بالضريبة و يساهمون بمقدار 70 % من الإيرادات الضريبية ، في حين أن 36.4 % من إجمالي المكلفين عبارة عن مؤسسات متوسطة تساهم بـ 25 % من الإيرادات مقابل 70 % من المؤسسات الصغيرة تخضع للنظام الجزافي و لا تساهم إلا بـ 5 % من إجمالي الإيرادات.

إن هذه السياسة الضريبية الجديدة وليدة مساعي كبيرة على مستوى وزارة المالية نظرا لمتطلبات التعاون و الشراكة الدولية، بدليل أن السلطات الجزائرية كانت مدعومة من طرف جهات دولية شريكة من أجل وضع برنامج الإصلاح المذكور و عصرنة الإدارة الضريبية و من أهمها¹، المؤسسات الدولية الممثلة بالبنك العالمي و صندوق النقد الدولي ، الذين يقدمون دوما تقارير و توصيات و حلول تفيد البرنامج، زيادة على الاتحاد الأوروبي في إطار برنامج MEDA حيث تقدم دعم و مساعدات مختلفة لبرنامج إصلاح الإدارة الجبائية ، و الاتفاقيات الثنائية خاصة مع فرنسا التي أمضت اتفاقية تعاون مع المديرية العامة للضرائب ، و كل هؤلاء الشركاء ساعدوا الجزائر بغية الإسراع في إنهاء برنامج الإصلاح المتوقع نهاية 2009 و تم الشروع في بناء 250 مركز ضرائب على فترات و باعتمادات سنوية تدريجية و مديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة و انتهت الإشغال بها و هي الآن منذ 2006 في حالة نشاط زيادة على 62 مركز ضرائب ، حيث تم تسطير برنامج التحضير الزمني كما يلي :

¹ Voir : Ministère des finances - Parachèvement de la reforme fiscale 2005 - 2009 -OP Cit - Page 31 .

جدول 93 : الجدول الزمني لبرنامج انجاز الهياكل :-

نهاية الانجاز	بداية الانجاز	الهياكل
مصلحة منتهية	مصلحة منتهية	مديرية المؤسسات الكبرى(1)
مصلحة منتهية	مصلحة منتهية (الروبية)	مركز الضرائب (1)
سبتمبر 2007	مارس 2006	5 مراكز ضرائب
نوفمبر 2007	ماي 2006	21 مركز ضرائب
جانفي 2009	نوفمبر 2007	23 مركز ضرائب
جويلية 2009	جانفي 2008	12 مركز ضرائب
جويلية 2007	أفريل 2006	40 مركز ضرائب
جوان 2008	جانفي 2007	64 مركز ضرائب
جوان 2009	جانفي 2008	50 مركز ضرائب
نوفمبر 2008	جويلية 2006	96 مركز ضرائب
عدد مراكز الضرائب CDI (62) - عدد المراكز الجوارية CPI (250)		عدد مديريات DGE (1)

Source : Ministère des finances – Parachèvement
de la reforme fiscale - Mars 2006 OP CIT- Page 37.

يبين لنا الجدول الزمني لانجاز الهياكل الجديدة التي تعتمد عليها السياسة الجبائية مستقبلا في تسيير أفضل للمؤسسات ، رفع المردودية المالية و التنمية ، أنه في نهاية 2009 تبدأ الإدارة في شكلها الجديد في تنفيذ برنامج السياسة الضريبية ، إلا أن تحديد مدة الانجاز بين 12 شهرا و 18 شهرا لم يسمح بتقديم الأشغال ، و ينتظر أن يكون هناك وقت زمني إضافي لإنهاء هذه العملية ، و بالتالي سوف يعرف النظام الضريبي الجديد تأخرا في التطبيق.

يعتبر التنظيم الإداري الجديد ، ذو مقاييس دولية في ظل العولمة الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم و الجزائر طرفا في هذه المعادلة ، بدليل أن إنشاء مصلحة خاصة بتسيير المؤسسات الكبرى المولدة للمداخيل ، عرفت في أغلب دول العالم على مستوى مختلف الجهات و الجدول التالي يبين ذلك :

جدول 94 - بعض الدول التي اعتمدت مصلحة المؤسسات الكبرى:

سنة الإنشاء	اختصاص المصلحة	الدول	الجهات
1972	الرقابة	النمسا	الاتحاد الأوروبي
1980	تسيير الرسم TVA	اسبانيا	
1954	الرقابة	فرنسا	
1990	تسيير الرسم TVA	بريطانيا	
1997	تسيير، تحصيل، مراقبة	بلغاريا	أوروبا الشرقية
1998	تسيير، تحصيل، رقابة	روسيا	
1997	تسيير، تحصيل، رقابة	أكرانيا	
2000	تسيير، تحصيل، رقابة	السعودية	الشرق الأوسط
2001	تسيير، تحصيل، رقابة	إيران	
2000	تسيير، تحصيل، رقابة	اليمن	
1998	تسيير، تحصيل، رقابة	الكامرون	إفريقيا
1994	تسيير، تحصيل، رقابة	مالي	
1984	تسيير، تحصيل، رقابة	الأرجنتين	أمريكا اللاتينية
1992	تسيير، تحصيل، رقابة	البيرو	
1990	التحصيل	الأوروغواي	
1999	تسيير، تحصيل، رقابة	الفلبين	دول آسيوية
1993	تسيير، تحصيل، رقابة	سرانكا	
1994	تسيير، تحصيل، رقابة	كمبوجيا	

المصدر : صندوق النقد الدولي FMI.

إن هذا النظام عرف في أوروبا منذ السبعينات ، ثم انتقل إلى أوروبا الشرقية نهاية التسعينات ، كما عرف في آسيا بداية التسعينات و قبلها عرف في أمريكا اللاتينية منذ سنوات الثمانينات، و لم يعرف في الدول العربية إلى بداية عام 2000 ، و هناك دول تخصص هذه المصلحة للتحصيل فقط و منهم من يكلف مديرية كاملة لتسيير مختلف جوانب الضريبة الخاصة بالمؤسسات الكبرى و هو ما يتسم به غالبية الدول ، و الجزائر من بين الدول التي تكلف مديرية المؤسسات الكبرى بالاختصاص الكامل في التسيير حيث الوعاء ، التحصيل الرقابة و المنازعات.

إن إعادة تنظيم الإدارة الجبائية يدخل في سياق بناء إدارة عصرية بمعايير دولية و تهدف السلطات الجزائرية من خلال ذلك إلى التكفل بالملفات الكبرى، مكافحة التهرب الجبائي بالتحكم أكثر في المكلفين ، الاعتماد على الكفاءات في التسيير الضريبي ، تمكين الإدارة و دعمها في دعم سياسات التنمية و بعث قنوات الاتصال و تحقيق أفضل تسيير للمعلومة الجبائية.

و في هذا السياق تم إنشاء على مستوى الإدارة المركزية ، مديرية الإعلام و الوثائق " DID " و أوكلت لها المهام التالية:¹

- جمع و معالجة المعلومات الجبائية .
- إنشاء بنك معلومات وطني حول المكلفين بالضريبة .
- إنشاء قنوات اتصال مع الهيئات الوطنية تفيد المعلومة الجبائية و منها الديوان الوطني للإحصاء ONS المركز الوطني للسجل التجاري CNRC ، الصندوق الوطن للضمان الاجتماعي و البنوك المختلفة .
- التحكم في المكلفين من خلال رقم إحصاء NIS الذي أقره قانون المالية 2006 .
- تزويد مصالح الضرائب و مصالح الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة .

يبقى و أن نجاح هذه السياسة المبنية على التخصص في التسيير الجبائي و الانتقال من متابعة الضريبة إلى مفهوم التسيير الجبائي ، مرهون بمدى توفير الوسائل العصرية لتسيير هذه المصالح بمختلف تخصصاتها و حجم الملفات التي تسييرها و تتمثل هذه الوسائل في الإمكانيات المادية خاصة جانب الإعلام الآلي العصري و الإمكانيات البشرية من خلال تهيئة الكفاءات و تحسين المستوى.

3- الوسائل المادية و البشرية و آفاق تحسينها :

لضمان تسيير عصري و أفضل للمصالح الجبائية في إطار تنظيمها الجديد بإنشاء مديرية المؤسسات الكبرى DGE ، و مراكز الضرائب CDP ، CDI لابد على السلطات الجبائية تحفيز و توفير الإمكانيات المادية و البشرية المناسبة .

3-1- في مجال الوسائل المادية و نظام المعلوماتية :

منذ الاستقلال لم تعرف الإدارة الجبائية اهتماما من حيث توفير الإمكانيات المادية و لو حتى تلك الضرورية للسير العادي للمصالح و توفير جو عمل لائق لأعوان الضرائب ، و منذ الإصلاحات الجبائية 1992 ، بقيت الوضعية على حالها من خلال نقص في الوسائل المادية بدا بالهياكل و المقرات بدليل تواجد نسبة كبيرة في وضعية غير لائقة و تتمركز بمقرات الجماعات المحلية ، على مستوى بعض الدوائر و البلديات .

آفاق عصرنة الإدارة الجبائية من شأنه تغطية هذه النقائص، باعتبار أن الوسائل تعد أساس تنفيذ العمل الميداني و تطبيق السياسة الجبائية للدولة، حيث ينتظر انجاز بين 60 و 70 مركز ضرائب و حوالي

¹ Voir ministère des finances - OP Cit - page 27.

250 مركز جوارى بمقرات عصرية و مجهزة بكافة الوسائل و الإمكانيات المادية بعد إلغاء نظام تعدد الوحدات الممثلة بالمفتشيات و القباضات .

التسيير الجبائي منذ 1992 يعتمد على الوثائق و العمل الإداري البحت، و يصعب التحكم في المكلفين و نشاطهم الممارس ، من غياب شبه تام لتكنولوجيا الإعلام الآلي (بنك المعلومات و البرامج) و استعمال الحاسوب في شكله الآلي لتأدية وظائف تقليدية.

إن آفاق إدخال الإعلام الآلي في شكله المتطور ، تجلت من خلال المساعي الراهنة للإدارة الجبائية، بغية بناء هيكل إعلام آلي يشمل جميع مصالح الإدارة الضريبية ، المركزية و المصالح الخارجية و ذلك بتطوير نظام معلومات عصري يعتمد على قنوات Réseaux تسمح بتوفير المعلومات بسرعة و بفعالية إضافة إلى البرامج التي تم تطويرها خلال السنوات الأخيرة منها ، برنامج تسيير التصريحات ، برنامج تسيير التعريف الجبائي و الرقم الإحصائي Identifiant Fiscal et numéro statistique، برنامج تسيير المكلفين المتهربين من الضريبة و برنامج تسيير عمليات الاستيراد و غيرها من البرامج ، كما أن السلطات الجبائية تنوي خلق نقاط انترنت لجميع المصالح الجبائية بغية إرساء قاعدة الاتصال و نشر ثقافة التعامل مع المكلفين بالضريبة .

لاشك و أن فوائد تكنولوجيا الإعلام الآلي عديدة و أصبح ضروري في المرحلة الراهنة، و في كل المجالات ، و على مستوى إدارة الضرائب، يسمح بالاستجابة السريعة لاحتياجات المكلفين و الرد على انشغالاتهم ، و نشر الوعي الجبائي إضافة إلى الإحصاء الشامل للمكلفين و تسيير جيد للمعلومات الجبائية و تبادل المعلومات التي تخدم الوعاء الضريبي .

3-2- في مجال الموارد البشرية و التكوين :

عملت السلطات الجبائية خلال السنوات الأخيرة ، على إعطاء أهمية قصوى للموارد البشرية باعتبارها العامل الأساسي من عوامل نجاح السياسة الضريبية ، و ذلك عن طريق توظيف الكفاءات الجامعية و تحسين مستوى الموظفين الشاغلين بإدارة الضرائب .

تضم إدارة الضرائب حاليا عدد هائل من الإطارات و الأعوان ، و يشغلون بمختلف المصالح الإدارية أو الفاعلة ، و التي لم تولي بالاهتمام الكافي خلال المراحل السابقة، سواء من حيث الرواتب و الأجور أو من حيث التكوين و تحسين المستوى ، و هي نقائص تريد السلطات المعنية تفاديها نظرا لمهمة هؤلاء الجد هامة سواء فيما يتعلق بتسيير الموارد المالية العمومية أو الدور الاقتصادي الذي تلعبه الإدارة الضريبية في إطار السياسة المالية للدولة في تفعيل و ترقية النشاطات الاقتصادية .

جدول 95 - تطور عمال و موظفي إدارة الضرائب :-

السنوات	2000	2001	2002	2004	2005
عدد الأعوان	21.908	21.924	21.824	19.258	19.248

المصدر : المديرية العامة للضرائب- مديرية الإدارة و الوسائل -

يبين الجدول أعلاه، عدد هائل من موظفي إدارة الضرائب ، و يتطلب استغلال هذه الموارد أحسن استغلالا لتطبيق برامج الإصلاح و تنفيذ سياسة محكمة كما هو مسطر من قبل السلطة الجبائية. و يوزع هؤلاء الأعوان على عدة درجات من حيث المستوى، حيث أن نسبة الكفاءات الجامعية عرفت تطورا هاما خلال السنوات الأخيرة ضمن إجمالي الموارد البشرية للمديرية العامة للضرائب و الجدول التالي يبين توزيع أعوان الضرائب حسب المستوى.

جدول 96 - توزيع أعوان الضرائب حسب المستوى - 2005 :-

المستوى	بعد التدرج	جامعي	ثانوي	مستوى أقل	المجموع
عدد الأعوان	155	4.320	9.540	5.233	19.248
% الأعوان	1	22	50	27	100

Source : M.F rapport sur le parachèvement de la réforme fiscale –OP CIT – p32.

إلى غاية 2005 نسبة الإطارات الجامعية بإدارة الضرائب بلغت 22 % مضاف لها إطارات لهم مستوى ما بعد التدرج بنسبة 1 % و في المجموع 23 % ذوي المستوى الجامعي ، لكن تبقى نسبة الأعوان بدون مستوى معتبرة إذ بلغت خلال نفس السنة 27 % ، رغم أن وظائف الإدارة الجبائية متعددة و منها ما تحتاج إلى هؤلاء الأعوان ذوي مستويات منخفضة.

من زاوية أخرى ، فإن السياسة التي تتبناها السلطات الجبائية في المرحلة الراهنة هي الاعتماد على الفئات الشابة و الجامعية ، و إرساء مبدأ الدعم و التحفيز و التكوين لهذه الفئة بدليل أن المديرية العامة للضرائب و في إطار مؤشرات التسيير السنوية Indicateurs de Gestion من أجل تقييم نشاط مختلف مصالحها ، أدرجت ابتداء من سنة 2005 مؤشر تسيير يقتضي بتحديد نسبة الإطارات الأقل من 40 سنة في الترقية الإدارية خاصة المناصب العليا و تشير الإحصائيات أن هذه السياسة نجحت من خلال ارتفاع نسبة الشباب ضمن إجمالي موظفي الإدارة الجبائية، و الجدول التالي يبين توزيع الأعوان حسب السن إلى غاية 2005- 12 - 31 :

جدول 97 - توزيع الموارد البشرية حسب السن

31 - 12 - 2005:

الفئات	30 - 20	40 - 31	50 - 41	60 - 51
عدد الأعوان	5535	9477	3000	1236
% الأعوان	28.75	49.23	15.58	6.42
العدد المتراكم	5535	15012	18012	19248
% المتراكمة	28.75	77.98	93.56	100

Source : M.F - OP CIT - Page 32.

يبين لنا الجدول أعلاه، أن 77.98 % من موظفي الإدارة الجبائية لا يتجاوز سنهم 40 سنة ، و بالتالي فان هذه الفئة بإمكانها مسايرة سلسلة الإصلاحات التي تسعى الجزائر إلى تحقيقها نهاية 2009 كما أن الإصلاحات تبين بأن أزيد من 95 % من الموظفين يتمركزون بالمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب.

إن الاستغلال الأمثل لهذه الفئات التي تمثل أزيد من 77 % من الشباب يتطلب الاستثمار في التكوين و تحسين المستوى، و هي سياسة الجزائر في مختلف القطاعات الاقتصادية و الإدارية، و إذا تتبعنا السياسة المالية للدولة لوجدنا أن برنامج التنمية متعدد السنوات يخصص مبالغ مالية معتبرة لصالح رأس المال البشري و للتكوين بالدرجة الأولى ، و بلغت 16 % خلال البرنامج 2005 - 2009 .

و بالنسبة للإدارة الجبائية في هذا المجال، فان متطلبات إصلاح النظام الضريبي في جانبه التشريعي و التنظيمي، و دخول مفاهيم التسيير الجبائي Management fiscal بدلا من العمل الضريبي البحث المتمثل في الوعاء و التحصيل ، و في ظل أيضا عولمة الأنظمة الضريبية و تفتح الإدارة الجبائية على العالم الخارجي من خلال التعامل مع المستثمرين الأجانب ، استدعى كل ذلك إعداد برنامج تكوين على المدى المتوسط، بتوفير كل وسائل هذه العملية المالية منها و البيداغوجية خاصة:

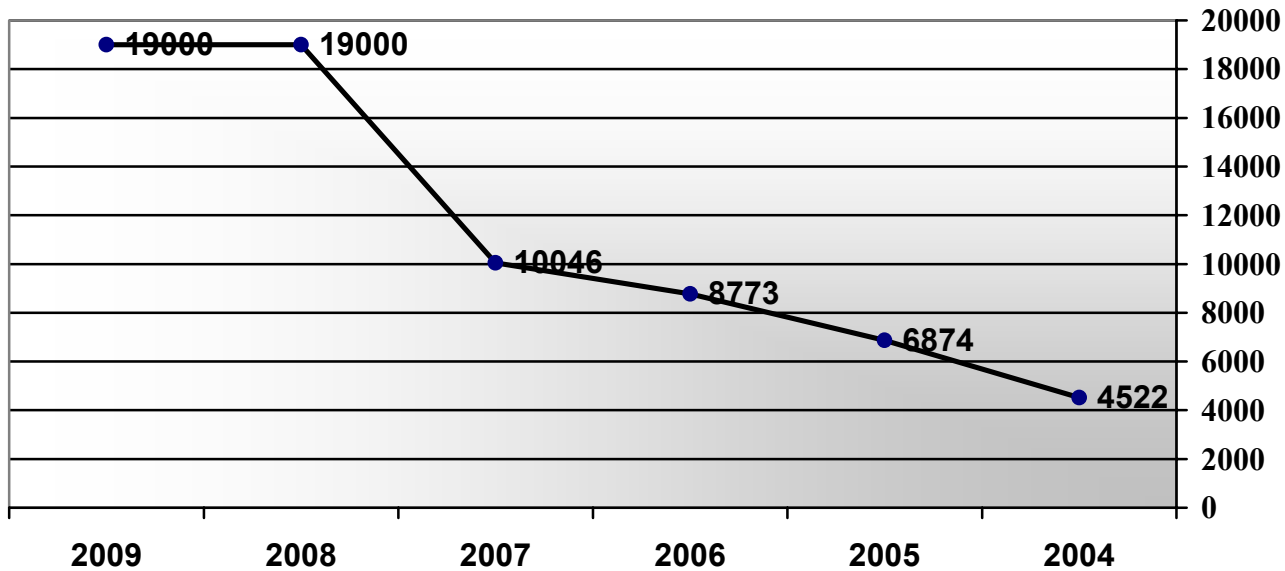
- إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب عام 1998 " ENI " .

- إنشاء مراكز تكوين مصغرة على مستوى المديرية الجهوية.

- تكوين عدد معتبر من المكونين Formation des formateurs ، على مستوى محلي و خارجي بدعم خبراء أجنبية في إطار اتفاقيات التعاون و الشراكة .

تشير الإحصائيات إلى أن تقدم عملية التكوين بلغت نسب معتبرة لكن في شكل دورات قصيرة لتحسين المستوى في مسائل تقنية معينة مضاف لها تكوين الإطارات في سلوك التسيير " management "، فبين عام 2000 و 2005 ، تم تكوين قصير في مجالات التشريع الضريبي

(وعاء ، منازعات ، رقابة و تحصيل) نسبة وصلت إلى 90 % من أعوان الضرائب على مستوى المصالح الفاعلة¹ ، و بالنسبة لآفاق التكوين ، فالبرامج المسطرة عن طريق الإدارة الجبائية خلال الفترة 2004 - 2009 موضحة على الشكل التالي :



شكل 17 - مخطط التكوين 2004 - 2009.

سوف يعم برنامج التكوين و تحسين المستوى ، جميع أعوان و إطارات الإدارة الضريبية لكن يبقى و أن هذه العملية تتطلب أكثر فعالية من خلال تقييم فعال لنتائج التكوين و متابعة المكونين و المستخدمين باعتماد الطرق العلمية المعروفة في مجال الموارد البشرية و التكوين ، إذ أن الواقع يثبت عدة نقائص تمس بأهداف العملية الجد هامة ، و لعل أهمها ضعف المصالح الجبائية في تحديد الاحتياجات بدقة من التكوين ، و عدم معاينة الأعوان المدعويين إلى هذه البرامج في حالات عديدة يرفضون التكوين، زيادة على غياب مكونين في بعض المجالات خاصة بالمديرية العامة و مصالحتها مع ضعف هذه الإدارة في الاتصال بخبراء جامعيين خارج قطاع الضرائب.

بالإضافة إلى نقص في الموارد المالية المخصصة للتكوين ضمن ميزانية المديرية العامة للضرائب، إذ بلغت نسبة مخصصات التكوين ضمن هذه الاعتمادات الكلية ، 1 % مقارنة بدول مجاورة و شريكة و تتبنى نفس السياسة الجزائرية في تكوين إطارات و أعوان الضرائب ، إذ بلغت نسبة الاعتمادات 4 إلى 6 % .

¹ Lettre de la DGI - Numéro spécial sur la conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale - 30 Mars au 1^{er} Avril 2006 .

خلاصة الفصل :

لقد تأكدنا من خلال هذا الفصل المتعلق بإصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحولات الراهنة، أن الجزائر أبدت مساعي كبيرة و جهود معتبرة لإعداد منظومة ضريبية بمقاييس عالمية ، تساعد على تحقيق الأهداف المبتغاة في إطار السياسة التنموية الشاملة.

إن برنامج الإصلاح الذي سطرته الجزائر للفترة 2005 - 2009 بدعم من الشركاء الأجانب و المؤسسات المالية الدولية، هدفه التحكم أكثر في التسيير الجبائي من خلال إنشاء هياكل و تنظيم ضريبي جديد ، قادر على تطبيق السياسة الضريبية الرامية إلى إرساء الشفافية، دعم التنمية الاقتصادية و رفع إيرادات الضرائب و تكريس الشفافية و الفعالية مع الشركاء الاقتصاديين المحليين و الأجانب .

لقد تقدمت سياسة الإصلاح بنسبة هامة في انتظار إنهاء الهياكل القاعدية لمراكز الضرائب على مستوى القطر الوطني ، و يتطلب الإسراع أكثر لإنهاء عملية الإصلاح طالما أن المرحلة الانتقالية لا تعود بفوائد مرغوبة على النظام الجبائي و على الاقتصاد الوطني فالجزائر أمضت اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وهي سارية المفعول بداية من سنة 2005 و هي في مفاوضات سريعة مع المنظمة العالمية للتجارة OMC ، و نجاح هذه الشراكة مرهون بإنهاء الإصلاحات الاقتصادية و المالية .

و من زاوية أخرى ، فإن نهاية الإصلاح و الوصول إلى نظام جبائي مستقر و إدارة ضريبية فعالة ، من شأنه توقيف نزيف الاقتصاد الغير رسمي الذي أصبح مرجع لكثير من الأفراد لما يجنيه من مداخيل خارج القانون خاصة و أنه يمتص الموارد المادية و البشرية للاقتصاد الوطني ، و يضيع على خزينة الدولة مبالغ معتبرة، فهو يشغل أزيد من 17 % من اليد العاملة .

إن السنوات الآتية ، ترهن السياسة الجبائية للجزائر ، فعلى السلطات المعنية، تفعيل سياسة الإصلاح بما يتماشى و متطلبات التنمية و بنود الشراكة الأجنبية و احتياجات الدولة للموارد المالية اللازمة .

خاتمة

بعد دراسة الموضوع المتعلق بالسياسة الجبائية الجزائرية في دعم التنمية الاقتصادية في ظل التحولات الراهنة، فقد تأكدنا من المساعي الحثيثة للسلطات الجزائرية في بناء منظومة جبائية تتلاءم وأهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، خاصة دعم سياسة التشغيل والاستثمار، رفع معدلات النمو والنهوض بمختلف القطاعات ورفع القدرات الإنتاجية بغية ترقية الصادرات خارج المحروقات بالإضافة إلى بعث حركية اقتصادية هامة من شأنها توسيع الوعاء الجبائي ورفع المردودية الجبائية العادية لتذبذب الجباية البترولية المرهونة بتقلبات أسعار النفط في الأسواق العالمية، كما أن هذه المساعي تهدف إلى ملائمة النظام الضريبي الجزائري للتحولات والمستجدات الاقتصادية الدولية في ظل اتفاقيات الشراكة والتوجه نحو تفعيل الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

تكن طبيعة وتوجهات السلطات الجبائية في رسم معالم نظام ضريبي يتسم بالاستقرار والشفافية من خلال تحديد أنظمة إخضاع، و هيكل تنظيمي إداري، يعتمد على توزيع المؤسسات حسب الحجم والأهمية الاقتصادية وحسب مساهمتها في التنمية وأهميتها المالية من خلال حجم مساهمتها في الإيرادات الجبائية، لكن يبقى وأن النتائج المتوصل إليها عبر فصول البحث المنجز تؤكد الفرضيات الموضوعية في بداية الدراسة، إذ أن السياسة الجبائية الجزائرية لم تتمكن من مساعدة ودعم السياسة الاقتصادية خاصة الاستثمار، التشغيل القدرة الشرائية، الصادرات، الإيرادات العامة وغيرها بدليل المستوى الاقتصادي الذي لم يصل إلى ما وصل إليه شركاء الجزائر والدول القريبة، سواء المجاورة منها أو دول الضفة الجنوبية للبحر المتوسط.

ولقد تأكدنا بأن المنظومة الجبائية الجديدة ذات المقاييس الدولية، لم تتلاءم مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي للجزائر بدليل، ضرائب تتطلب نظام اقتصادي متطور لاعتمادها على التصريح والوعي الجبائي من جهة، وعلى إدارة متطورة وقادرة على الرقابة من جهة أخرى، زيادة على إنشاء نظام يتبع سياسة جبائية تعفي المؤسسات وتحويل الأعباء على الطبقات الدنيا من خلال الضرائب على الاستهلاك ومداخل الأجراء.

هذا بالإضافة إلى أنه من الأسباب التي أدت إلى فشل السياسة الجبائية في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، عدم الاستقرار والوضوح في التشريع الجبائي طوال الفترة 1992 - 2010، إذ عرف تغيرات كبيرة إلى غاية السنوات الأخيرة من هذه الفترة بالإضافة إلى التدني الاقتصادي للأفراد والمؤسسات مما أدى إلى توسع الاقتصاد الموازي، دون أن ننسى أن السياسة الضريبية تكون أكثر فعالية في ظل تفاعل ومساهمة السياسات الأخرى منها، إعداد منظومة تشريعية مستقرة، إصلاح البنوك وانجاز المرافق والهيكل القاعدية وغيرها من السياسات التي توازي السياسة الجبائية التي تبقى عامل محفز وليس الوحيد في تحقيق التنمية.

نتائج دراسة الموضوع :

سمحت لنا معالجة موضوع آفاق السياسة الضريبية في دعم مسار التنمية بالجزائر، باستخلاص جملة من النتائج تتعلق بالمنظومة الضريبية الجديدة و بمدى فعاليتها و نجاحاتها في دعم التنمية.

- خلال الفترة 1962 - 1989 ، لم تكن للجزائر سياسة جبائية واضحة في جانبها المتعلق بدعم التنمية الاقتصادية في ظل اقتصاد مركزي و موجه، كان لها دور جلب إيرادات عامة لفائدة الخزينة العمومية و لم تكن لها فعالية اقتصادية باعتبار أن النشاط الاقتصادي الأساسي محتكر من طرف الدولة من خلال ملكية وسائل الإنتاج، احتكار التجارة الخارجية، و تحديد الأسعار و دعمها، فالسياسة الجبائية وسيلة من وسائل الدولة عندما تكون هذه الأخيرة تفتقد لقرار الاستثمار بمعنى مجال الاستثمار مفتوح أمام القطاع الخاص و الأجنبي و ليس أمام رأس المال العمومي .

خلال نفس الفترة و بالإضافة إلى عدم وجود سياسة جبائية تحفز على النمو في غياب المبادرات الخاصة و الاستثمار المباشر، فإن النظام الجبائي كان يشكل عبء كبير على الأفراد و المؤسسات الاقتصادية خاصة الصغيرة منها و التابعة للقطاع الخاص، بدليل معدلات ضرائب مرتفعة بتعدد الضرائب و الرسوم، و لقد استخلصنا أن النظام الجبائي قبل 1992 ، لم يعتني بمبدأ التحريض كون النشاط يمارس من طرف القطاع العام ، و لقد بلغت معدلات كل الضرائب الأساسية 70 و 80 % سواء الضريبية على الدخل بمختلف أنواعها و سواء الرسم العام على الاستهلاك.

- بعدما اشتدت الأزمة الاقتصادية للجزائر من خلال تراجع أسعار البترول التي وصلت إلى 12 دولار للبرميل عام 1986، و بعد ما تغيرت البيئة الاقتصادية و المالية الدولية، تحتم إصلاح اقتصادي كلي بتحول كامل لقواعده ، من الاقتصاد المخطط إلى الاقتصاد الحر حيث انسحاب الدولة و دخول القطاع الخاص و الاستثمار الأجنبي المباشر فاستدعى ذلك إصلاح هياكل الدولة و قطاعاتها و منها تم إعادة النظر في المنظومة الجبائية التي عرفت إصلاحات جذرية في طبيعة أنواع الضرائب و الهيكل التنظيمي للإدارة المكلفة بذلك و ذلك عام 1992 و لقد استخلصنا أن الإصلاح المذكور غير الضرائب القديمة بإدخال ضرائب جديدة حيث استبدال الضريبة المتعددة بمعدلات مرتفعة ، بالضريبة الوحيدة و بمعدلات منخفضة ، و من إجراءات معقدة إلى بساطة قواعد فرض و تسيير الضريبة بغية توسيع الوعاء ، رفع معدل الاستثمار و دعم التنمية .

- لم تتمكن السياسة الجبائية بعد الإصلاحات لعام 1992 من تحقيق الأهداف المرجوة فيما يتعلق ببساطة النظام الجبائي و رفع مردوديته المالية و يعود ذلك إلى عدة عوامل منها ضعف الإدارة الجبائية التي تغيب عنها الوسائل المادية و البشرية المناسبة، حيث غياب هياكل لائقة، غياب منظومة عصرية في الإعلام الآلي ، العمل بتقاليد إدارية قديمة و لم يتم عصرنتها لفترات طويلة (1992 - 2008) في ظل تطور النشاط الاقتصادي و تطور الأسواق الموازية و التهرب الجبائي، إذ أنه بين 1992 و 2004 زاد

عدد المكلفين بمعدل يفوق ثلاثة أضعاف، مع بقاء الهياكل الإدارية و عدد الموظفين في نفس المستوى دون تحسينات تذكر.

كما أن الإصلاحات ولدت اللاوعي الجبائي لأنها جاءت مفاجأة للمكلف الذي لم يفهم محتواها، و لم يتقبل سلسلة التغييرات خلال سنوات التسعينات و رغم أنها تزامنت مع الانفتاح الاقتصادي و تحرير الأسواق و حرية نشاط القطاع الخاص حيث ارتفعت النشاطات التجارية ، إلا أن الإيرادات المالية لم تعرف تطورا كبيرا إذا ما أخذنا بعامل التضخم النقدي خلال تلك الفترة حيث سجلت إيرادات الجبائية العادية 159.3 مليار د.ج ما يعادل 6.8 مليار دولار ، مقابل 535.7 مليار د.ج عام 2001 بما يعادل 6.9 مليار دولار ، بمعنى بعملة الدولار لا وجود لتطور كبير في الإيرادات الجبائية العادية، و مقدار التطور بالدينار الجزائري يرجع إلى زيادة النشاط و انخفاض قيمة الدينار، فالزيادة الحقيقية غير معتبرة .

- سياسة الإعفاءات الجبائية لفائدة المؤسسات أدت إلى تحويل الضريبة اتجاه الطبقات و الشرائح الدنيا من المجتمع، حيث أصبح العامل و المستهلك يتحمل العبء الضريبي، بدليل أن الضرائب على أرباح المؤسسات سواء الضريبة على الدخل أو الأرباح لا تمثل سوى معدل 3 % من الإيرادات الجبائية العادية ، مقابل في المتوسط 10% ضرائب الدخل على الأجور و 45 % حصة الرسم على القيمة المضافة الذي لا يمس سوى المستهلك النهائي للسلع و الخدمات .

- السياسة الجبائية الجزائرية منذ 1992 كانت تهدف إلى رفع حصة الجبائية العادية لتتذبذب الجبائية البترولية ذات الوعاء الوحيد المتمثل في إيرادات المحروقات ، لكن النتائج التي توصلنا إليها تبين بقاء الجبائية البترولية تحتل أكبر نسبة من الجبائية الإجمالية ، تصل إلى حد 65 % .

- من النتائج الهامة التي تخللها البحث، أن هدف التبسيط و الشفافية في النظام الجديد لم يتم الوصول إليه بدليل زيادة كبيرة للتهرب الجبائي، فخلال سنة 2005 على سبيل المثال كانت نتائج "التعديل الجبائي " عن طريق تحقيق في محاسبة مؤسسات مصرح بها و معروفة لدى إدارة الضرائب و عددها 2.520 من بين أزيد من 3.000.000 مؤسسة مصرح بها و لها ملفات جبائية (إقصاء القطاع غير الرسمي) قدرت بأزيد من 23 مليار د.ج ، و هو مبلغ جد معتبر لأنه يمثل تعديل وضعية جبائية عن طريق برنامج تحقيق لـ 0.6 % تقريبا من إجمالي المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي .

زيادة عن التهرب الجبائي الذي يكشف عن تعقد النظام الجبائي و خلوه من الشفافية و عدم وجود معدل ضغط جبائي منخفض، فان المنازعات الجبائية التي كلما ازدادت ، كلما كان النظام الجبائي غير واضح و غير بسيط و شفاف، فالجزائر خلال السنوات الأخيرة (بعد 2000) تعرف متوسط سنوي 120.000 شكاية تودع على مستوى مختلف مصالح الضرائب .

- بالرغم من سياسة الإعفاءات و الامتيازات الضريبية لفائدة الاستثمار إلا أن الجزائر لم تصل إلى حجم استثمارات مقارنة بطاقة الاستيعاب التي تمتلكها و مقارنة بالدول القريبة منها، و في شتى المجالات الاقتصادية ، فلم تصل بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى الأهداف المرغوبة، إذ تساهم بنسبة 10 % في التشغيل مقارنة بأغلب دول العالم التي تصل نسبة التشغيل بها في بعض الدول إلى 70% ، كما أن القطاع الخاص و في ضل تراجع القطاع العام في سياسة التشغيل ، و رغم تطوره المنطقي بعد 1992 نتيجة للانفتاح الاقتصادي إلا أنه لم يساهم في القطاعات الأساسية إذ أكثر من 70 % من المؤسسات الخاصة هي مؤسسات خدمية و تجارية مقابل نسب ضئيلة على مستوى قطاعات الصناعة الفلاحة و البناء و الأشغال ، و يبقى أن أغلب نسب التشغيل موجودة على مستوى القطاع الوطني العمومي الممثل لإدارة الدولة.

- السياسة الجبائية دون توفر العوامل الأخرى خاصة إصلاح البنوك و توفير استقرار تشريعي و بناء الهياكل و القضاء على القطاع الغير رسمي و غيرها ، لم تتمكن من المساهمة في فك الأزمة الاقتصادية التي يعيشها المجتمع منذ 1986 إلى يومنا هذا ، بدليل ارتفاع معدلات البطالة التي وصلت إلى 29 % في بداية الالفينيات (2000) ، بقاء المحروقات تشكل 97 % صادرات الجزائر رغم سياسة سحب الضريبة على نشاط التصدير كذلك انخفاض في القدرة الشرائية بارتفاع سنوي يزيد عن 2% في مستوى الأسعار زيادة على أزمات متعددة على مستوى القطاعات الاقتصادية، إذ ضعف في إيرادات السياحة أزمة السكن ، ضعف في القطاع الفلاحي و غيرها.

- لم تفلح سياسة الدولة في دعم التنمية المحلية على مستوى البلديات بالرغم من تخصيص نسب معتبرة من الضرائب و الرسوم لفائدتها، إذ تسجل أزيد من 70 % من البلديات عجز في ميزانياتها، و تكتفي بدفع رواتب و أجور موظفيها، و تنتظر برامج وطنية على ميزانية الدولة لانجاز مشاريع لا ترقى إلى مستوى تطلعات المجتمع عبر الأقاليم، فالإيرادات الجبائية لا تكفي حتى لتغطية نفقات التسيير ، فلا مجال لتخصيص موارد مالية لفائدة التجهيز و الاستثمار .

- اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي أو في الأفق مع دول أخرى من شأنها المساس بالإيرادات العامة بفعل " منطقة التبادل الحر " ، كما أن المنافسة الجبائية من خلال تخفيض الضرائب على تدفق الاستثمارات من شأنه أيضا تحميل خزينة الدولة تكاليف باهظة ، فلا بد من تحصيل فوائد تنموية تفوق أهمية الإيرادات الضائعة .

- محدودية دور السياسة الجبائية يعود إلى جو الاستثمار الذي لم يرقى إلى مستوى دول شمال إفريقيا و الشرق الأوسط و الدول القريبة بصفة عامة ، خاصة من حيث المسؤولية السياسية اتجاه الاستثمار الأجنبي، الاستقرار السياسي ، طبيعة التشريع و قوة القانون و غيرها .

- الأسواق الموازية أفسدت كل مساعي السياسة الجبائية و السياسة الاقتصادية العامة ، إذ أن تحرير التجارة الخارجية و الأسعار و الأسواق أدى إلى فوضى في الممارسة الاقتصادية بصورة عامة ، بدليل 17 % معدل متوسط للسنوات الأخيرة بعد (2000) للأفراد العاملين بالقطاع، إضافة إلى امتصاصه لإمكانيات الدولة و الموارد الاقتصادية ، و استخلصنا أن الدولة تسعى إلى إجراءات ظرفية و استعجاليه دون سياسة واضحة و قوانين ردعية و فعالة و من هذه الإجراءات رفع رأس المال أو منع الأشخاص الطبيعيين أو إلزام التوطين عند عمليات الاستيراد ، أو محاولة حساب عدد المتهربين و الناشطين بإنشاء بنك معلومات قد لا يظم أهم هؤلاء المتعاملين في الأسواق الموازية.

- لقد استخلصنا أن السلطات الجزائرية عملت على تغيير الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية من شكل إلى شكل آخر ، و بقيت نفس الضرائب التي تشكل الهيكل الجبائي مع تغيير في أنظمة الإخضاع و تخصص المصالح الجبائية في تسيير الملفات ، و تبقى فعالية هذه السياسة من الجوانب التي سوف تقيم خلال فترات لاحقة.

الاقتراحات و التوصيات المتعلقة بالموضوع:

بعدما تمت دراسة الموضوع في مختلف جوانبه المتعلقة بمدى نجاح السلطات الجزائرية في تصميم منظومة ضريبية بمقاييس دولية و قدرة على الإسهام في دعم سياسة التنمية الاقتصادية الشاملة ، و بعدما أكدنا فرضيات الموضوع في البداية بأن السياسة الجبائية الجزائرية لم تستطع خلال مراحل الإصلاحات الاقتصادية أن تحقق الأهداف التنموية المرغوبة سواء ما تعلق بالمردود المالي في جانب الجباية العادية ، و فيما يتعلق بدعم مجالات التنمية كتحفيز للاستثمار ترقية الصادرات ، امتصاص البطالة و ترقية مجالات و قطاعات الاقتصاد الوطني كالسياحة، الفلاحة الصناعة البناء و الأشغال و غيرها، فإننا نحاول إعطاء بعض التوصيات التي نعتقد أنها تشكل نقائص موجودة و يتطلب تحسينها ، حتى تتمكن الجزائر من خلق مجال أفضل للاستثمار و التنمية و تتمكن السياسة الجبائية من إصابة الأهداف المرجوة .

- من حيث الجانب التقني لهيكل المنظومة الجبائية :

بعض التوصيات يمكن طرحها في النقاط التالية :

- إعادة مراجعة جباية الاستهلاك و الضرائب على مداخل الأجراء حتى لا يتم إفشال سياسة الدعم الجبائي للإنتاج من خلال إعفاء المؤسسات بغية تحقيق أهداف التنمية، و يعود ذلك إلى أن إثقال المستهلك بعبء جبائي نتيجة لتحويل الضريبة اتجاه هذه الشريحة لتعويض تكلفة الامتيازات من شأنها خفض أكثر القدرة الشرائية و تخفيض الميل نحو الاستهلاك و بالتالي التأثير على عملية الإنتاج و فشل تسويق المنتجات، فالجزائر مقارنة بالعديد من الدول ، تشكل الضريبة على دخل الأجراء و الرسم على القيمة المضافة و بعض الضرائب الغير مباشرة بنسبة تقارب 60 % من إجمالي الجباية العادية مقابل نسبة لا تفوق 5 % حصة الضريبة على الأرباح و مداخل المؤسسات ، في حين أن نسبة الضرائب على أرباح المؤسسات الاقتصادية لوحدها تشكل أزيد من 10 % في دول منظمة التعاون و التنمية ، و الضريبة العامة على الاستهلاك لا تتجاوز 19 % بهذه الدول و يتطلب من الجزائر كدولة نامية تقوية قدراتها الإدارية و التشريعية للتحكم أكثر في الدخل و رفع إيراداته الضريبية لتتمكن من تقليص العبء على السلوك الاستهلاكي باعتباره محركا و مشجعا للاستثمار و الإنتاج .

- إعادة مراجعة الضرائب على الاستهلاك الكمالي و الرفيع ، خاصة منها الضرائب على الممتلكات التي تحول إمكانيات مالية هامة نحو استهلاك الرفاهية دون الإسهام في الاستثمار و التنمية ، فالجزائر لم تولي اهتماما كبيرا بالضرائب على الممتلكات بديل عدم وجود سياسة حصر الممتلكات و خلق بنك معلومات في هذا الإطار ، من شأنه رفع الإيرادات الجبائية من خلال هذا النوع من الضرائب و حث الأشخاص ذوي الثروات الهامة على استعمالها في خلق مؤسسات تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني، و تؤكد ذلك

من خلال حصة الضريبة على الممتلكات التي لا تتجاوز 1 % من إجمالي الإيرادات الجبائية مقارنة بدول العالم إذ سجلت إحصائيات منظمة التعاون والتنمية معدل متوسط يفوق 5 %.

- إذا كانت سياسة الامتيازات الجبائية تركز على إعفاءات مؤقتة، خلال سنوات الأولى من بدأ النشاط الاستثماري، فإن السلطات الجبائية مجبرة على خلق نظام ضريبي محفز وفقا للقانون العام بدون إعفاءات ظرفية، لذلك نقترح أن تعمل على تعدد المعدلات لبعض الضرائب الرئيسية حسب ما تراه ملائما لدعم التنمية من خلال القطاعات والاستثمارات الحيوية، كأن يتم إخضاع قطاع الصناعة بمعدلات أقل من قطاع التجارة والخدمات وهكذا من شأنه تحويل جزء من الاستثمارات نحو قطاع الصناعة أو الفلاحة وغيرها خاصة وأن الإحصائيات تبين ضعف في بعض القطاعات مقارنة بالأخرى رغم أهميتها حيث أن أزيد من 78 % من المؤسسات تنشط بقطاع التجارة والخدمات مقابل 15 % منها في قطاع الصناعة.

- دعم سياسة الاتفاقيات الجبائية الدولية حتى تتفادى الجزائر كل مظاهر عرقلة تدفق الاستثمارات الأجنبية من خلال الأزواج الجبائي.

- من حيث جانب التسيير الضريبي والإداري :

فنقترح جملة من الإجراءات تتلخص في النقاط التالية :

- فصل تسيير الجباية البترولية عن الجباية العادية لعدة عوامل منها أهمية الإيرادات الجبائية البترولية من جهة، و لفتح المجال أمام التحكم أكثر في الجباية البترولية عن طريق المصالح الإدارية الجديدة DGE / CDI من جهة أخرى، ويتم هذا الفصل من خلال إنشاء هيئة أو مديرية أو مصلحة وطنية خاصة بتسيير الجباية البترولية.

- خلق خلية أو مصلحة خاصة بالاستثمار على مستوى كل مديرية ولأئية مهمتها توجيه و تسيير ملفات المستثمرين، حتى يتم التكفل بسرعة بانشغالهم مع خلق قنوات اتصال عصرية مع هؤلاء المتعاملين.

- تجنب كل مظاهر الاهتمام بالكم وإهمال الكيف فيما يخص عنصرين استراتيجيين وهما الإعلام الآلي من خلال قنوات وبرامج تسيير عصرية، و التكوين المستمر و الفعال لأعوان الإدارة الضريبية حيث تحديد الاحتياجات بصورة علمية ودقيقة، و الاعتماد على الخبراء والجامعات مع تقييم نتائج التكوين على الميدان.

- تحويل تسيير الجباية البترولية من شركة سونا طراك إلى المديرية العامة للضرائب خاصة من حيث تقييم و مراقبة النشاط على مستوى الشركات البترولية.

- الإسراع في إنشاء بنك معلومات يسمح بالتحكم في المعلومة الجبائية بغية استغلالها بأقل تكلفة و أقل وقت ممكن من طرف المصالح الضريبية المعنية.

- خلق خلية بإدارة الضرائب تتكفل بمراجعة التسيير أفضل على ما هو الحال عليه بالنسبة لمفتشيه المصالح الجبائية ، حتى تتمكن من الارتقاء بالإدارة الجبائية إلى مستوى تسيير المؤسسات الاقتصادية .

- فيما يخص جانب التنمية و دعم الاستثمار:

يمكننا اقتراح جملة من التوصيات الهامة خاصة فيما يتعلق ب :

- إنشاء هيئة خاصة بالموازاة مع الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI و تخصص في تسيير الاستثمارات الأجنبية كما هو معمول به في بعض الدول.

- خلق بنك معلومات حول العقار الاقتصادي مع دعم التشريع في هذا المجال، يسمح ذلك بتسيير أفضل للعقار الاقتصادي الذي يشكل أكبر حواجز الاستثمار في الجزائر.

- إعادة مراجعة سياسة دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و هو النموذج الذي نجح في أغلب دول العالم، في حين أن الجزائر لم تعرف مساهمة كبيرة في التنمية بدليل نسبة التشغيل لا تتجاوز 10 % كنسبة مساهمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في التشغيل الكلي ، و من الاقتراحات التي نضعها من خلال هذا البحث، تسهيل أكثر إجراءات و شروط الحصول على القروض الاستثمارية، تسهيل عملية الحصول على العقارات إضافة إلى تبسيط إجراءات الاستفادة من الإعفاءات الضريبية و كذلك الاستفادة من تكوين العمال و الإطارات و ربطها بمراكز التكوين و المراكز الجامعية.

- تبسيط النظام القضائي الجزائري فيما يتعلق بالمنازعات ذات الطابع التجاري و الاقتصادي ، لأن هذا المجال من محددات الاستثمار بالجزائر و معيار من معايير اتخاذ قرار الاستثمار ببلد ما ، خاصة و أن النظام القضائي الجزائري يتسم بالكلفة العالية، يستغرق وقت طويل للفصل في القضايا النزاعية و غير مؤكد في قراراته و هذا مقارنة بالدول الأخرى حيث سجلت لجنة الأمم المتحدة للتجارة و التنمية CNUCED ، أن الجزائر تعرف عدد إجراءات قضائية لفك نزاع اقتصادي، 20 إجراء لمدة تزيد بالمتوسط عن 387 يوم حسب أهمية القضية مقابل 14 إجراء و 7 أيام لفك النزاع بتونس على سبيل المثال .

- لا بد من سياسة جبائية أكثر صرامة و فعالية لدعم التنمية المحلية و ذلك بإعادة مراجعة حصة البلديات خاصة من الضرائب و الرسوم و العمل على توعية هذه الوحدات على متابعة و مساعدة المصالح المختصة في تحديد الضرائب و تحصيلها، إضافة إلى مساعدة البلديات عن طريق صندوق التضامن البلدي و الصندوق المشترك للجماعات المحلية عندما يتعلق الأمر ببلديات نائية و تعرف عجزا في الموارد المالية، كما أن البلدية عليها أن تحدد الوعاء الجبائي بدقة دون أي تقصير فيما يخص الضرائب المحلية التي يسمح بها القانون خاصة حقوق و رسوم الطرقات و المساحات العمومية ، و رسوم الإشهار و غيرها .

- في جانب التهرب الجبائي و محاربة القطاع الغير رسمي :

فإننا نقترح أيضا :

- ضرورة إدماج السلطات المحلية و القوة العمومية في كل حركات و مساعي إدارة الضرائب في هذا المجال.

- التحكم أكثر في التجارة الخارجية ، و أن الإجراءات الاستعجالية مثل رفع رأس المال أو إقصاء الأشخاص الطبيعيين، لا تكفي لتطهير هذا المجال و توقيف نزيف التهرب و الأسواق الموازية ، و هنا لا بد من إدماج دور الجمارك و القوات العمومية في مراقبة تنقل البضائع و السلع المستوردة و مراقبة المخازن الكبرى للمستوردين .

- إعداد قانون خاص بمكافحة التهرب الجبائي و للسوق الغير رسمي، من شأنه رسم و بسط الصرامة و الطرق الردعية لمواجهة الظاهرة التي تعد من أهم أسباب انهيار الاقتصاد الوطني و الحاجز أمام تطور الاستثمارات .

- خلق فرق التحقيق و الرقابة و دعمها بالوسائل الضرورية على أن تعمل بين الولايات دون تحديد الاختصاص الإقليمي في ممارسة مهامها.

- خلق قنوات اتصال عصرية بين إدارة الضرائب و الهيئات و المؤسسات العمومية التي بحوزتها معلومات مفيدة عن هوية و حجم نشاط المكلفين بالضريبة و خاصة البنوك و مركز السجل التجاري و إدارة الجمارك.

آفاق مستقبلية للموضوع :

يعتبر الموضوع المدروس عبر هذه الرسالة ذو أهمية بالغة ، إذ يتعلق الأمر بجانب أساسي من جوانب الدولة الحديثة التي تبنت الجزائر مبادئها وقواعدها والتي تعتمد في تسيير الاقتصاد عن طريق سياستها المالية والنقدية و لم تعد المالك لوسائل الإنتاج أو الحاجز الذي يقف أمام المبادرات الخاصة و تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية ، و باعتبار أن العنصر الأساسي الأكثر فعالية في السياسة المالية للدولة يكمن في السياسة الجبائية كشريك أساسي للمتعاملين و الشركاء الاقتصاديين للدولة ، فان الموضوع يستحق من جميع الباحثين مستقبلا ، دراسات و تحليلات و إثراء للمساهمة في تقديم ما هو إضافي و مفيد دعما للسياسة المتبعة من طرف السلطات الجزائرية التي تولي في الوقت الراهن اهتماما بالغا لإصلاح المنظومة الجبائية بما يتلاءم و سياستها الاقتصادية و الاجتماعية و مستجدات البيئة الاقتصادية الدولية .

كما أن الموضوع يستحق المتابعة في المراحل اللاحقة باعتبار أن سلسلة الإصلاح متواصلة بالنسبة للنظام الجبائي ، طالما أن بداية الإجراءات و المنظومة الضريبية عامة في بداية التجسيد و يحتمل تعديل الوضعيات تارة تلوى الأخرى كلما تبين أن هناك ضرورة لذلك خاصة فيما يتعلق بالتنظيم الإداري من خلال مديريةية المؤسسات الكبرى و مراكز الضرائب ، و فيما يخص أيضا ، قواعد فرض الضريبة و أنظمة الإخضاع حسب حجم المؤسسات و طبيعة أنشطتها، و كذلك مدى اعتماد الوسائل العصرية في تسيير الجبائية الجزائرية عن طريق قنوات الاتصال و شبكات الإعلام الآلي .

إن نتائج السياسة الجبائية في إطار برنامج الإصلاحات المقرر خلال جدول زمني منذ عام 2000 إلى غاية نهاية 2009 ، ستعرف نتائج بعد هذه الحقبة الزمنية ، و أكيد أن البحث العلمي سوف يعطي المسألة حقها الأوفر، و تطلعات السلطات الجزائرية تلوح نحو تحقيق نتائج ايجابية و هامة مقارنة بالسياسة الجبائية بعد الاستقلال، خلال الثمانينات و بعد الإصلاحات الضريبية لعام 1992 ، شريطة أن تسعى الجزائر إلى توفير كل شروط نجاح السياسة التنموية خاصة بتحضير منظومة تشريعية مستقرة و الإسراع في تجاوز المرحلة الانتقالية، مع تحقيق استقرار أكثر في أجهزة الدولة .

1- قائمة الجداول:

الصفحة	المحتوى	أرقام الجداول
34	هيكل الإيرادات الضريبية لبعض الدول نسبة إلى مجموع الاقتطاعات 2007-2003	الجدول رقم 01
36	انخفاض في معدلات الضرائب بالجزائر 2010-1991	الجدول رقم 02
43	فوارق توزيع الدخل-معامل جيني 2009-2007	الجدول رقم 03
44	الضريبة التصاعدية على الدخل بالجزائر 2008-1991	الجدول رقم 04
51	الاقتطاعات الضريبية % PIB -دول شمال أمريكا بين 2009-2005	الجدول رقم 05
52	الاقتطاعات الضريبية % PIB -دول أسوية بين 2009-2005	الجدول رقم 06
52	الاقتطاعات الضريبية % PIB -دول المغرب العربي بين 2009-2005	الجدول رقم 07
53	الجباية البترولية % PIB بالجزائر 2009-2007	الجدول رقم 08
54	الاقتطاعات الضريبية % PIB -دول المغرب العربي بين 2005-2004	الجدول رقم 09
58	متوسط دخل الفرد % PIB سنة 2005	الجدول رقم 10
60	متوسط معدل نصيب الفرد / PIB للجهات الرئيسية 2005	الجدول رقم 11
63	يوضح التعديلات والإلغاءات- القانون الضريبي الجزائري	الجدول رقم 12
70	الأدلة المعدة والموجهة للمكلف مع التعديلات الدورية	الجدول رقم 13
72	العلاقات بين الإدارة والمكلف	الجدول رقم 14
76	أهم العقوبات لمكافحة التهرب الضريبي-القانون الضريبي الجزائري	الجدول رقم 15
78	أهم الاتفاقيات الجبائية للجزائر لمكافحة التهرب الضريبي	الجدول رقم 16
85	اتفاقيات ثنائية سارية المفعول لتجنب الازدواج الضريبي	الجدول رقم 17
96	الضرائب المباشرة عام 1963	الجدول رقم 18
98	تطور الحصيلة الضريبية 1963 – 1966	الجدول رقم 19
102	تطور الإيرادات الجبائية بين 1980 – 1987	الجدول رقم 20
103	توزيع الإيرادات بين الدولة و الجماعات المحلية خلال الثمانينات 1988	الجدول رقم 21
112	معدل الضريبة التصاعدي على أرباح الأشخاص الطبيعيين 1988	الجدول رقم 22
115	الضريبة التكميلية على الدخل 1988	الجدول رقم 23
116	الضريبة على السكنات الفردية لغرض السكن 1988	الجدول رقم 24
117	حقوق التسجيل 1988	الجدول رقم 25
118	هيكل معدلات الرسم TUGP 1988	الجدول رقم 26
118	هيكل معدلات الرسم TUGPS 1988	الجدول رقم 27
119	الضغط الجبائي / PIB خارج المحروقات 1980 - 1987	الجدول رقم 28
120	مقارنة دولية لمعدل الضريبة على الأرباح – 1987	الجدول رقم 29
122	نسبة الجباية البترولية و تراجع أسعار النفط بين 1984 و 1990	الجدول رقم 30
122	عجز الميزانية العامة / PIB بين 1984 و 1990	الجدول رقم 31
123	عجز الميزانية العامة للدولة 1986-1989	الجدول رقم 32
124	تطور المديونية الخارجية للجزائر 1980 – 1991	الجدول رقم 33
125	تطور التشغيل في الجزائر - 1985 – 1991	الجدول رقم 34
125	معدلات البطالة في الجزائر 1985 – 1993	الجدول رقم 35
126	الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر مقارنة دولية – 1984 – 1992	الجدول رقم 36
127	تطور القطاع الخاص حسب حجم المؤسسات 1987- 1990	الجدول رقم 37
127	توزيع المؤسسات العمومية حسب الحجم 1987 – 1990	الجدول رقم 38

128	هيكل الصادرات الجزائرية 1986-1991	الجدول رقم 39
133	تطور الضريبة على الدخل الإجمالي 1992-2008	الجدول رقم 40
135	الضريبة على الدخل الإجمالي - اقتطاع من المصدر	الجدول رقم 41
139	تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات بالجزائر 1992-2009	الجدول رقم 42
139	نظام الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	الجدول رقم 43
140	مقارنة الإخضاع للضريبة على الأرباح إلى غاية 2005	الجدول رقم 44
142	تطور معدلات الرسم TVA 1992-2001	الجدول رقم 45
144	اعتماد الرسم على القيمة المضافة في بعض الدول و معدلات التطبيق	الجدول رقم 46
145	تطور اعتماد الرسم TVA عبر مناطق العالم	الجدول رقم 47
147	تطور حقوق الطبع إلى غاية 2007	الجدول رقم 48
150	توزيع مصالحي الإدارة و تطور عدد المؤسسات حسب الجهات 2000	الجدول رقم 49
151	نظام التصريحات بالنظام الجبائي الجزائري - بعض النماذج	الجدول رقم 50
157	تطور عدد الملفات (المكلفين) 1992 - 2004	الجدول رقم 51
158	تطور عدد أعوان الضرائب 2000-2005	الجدول رقم 52
158	تطور الإيرادات الجبائية العادية 1994-2009	الجدول رقم 53
159	حصة الضرائب الأساسية ضمن الإيرادات الجبائية العادية 2001-2009	الجدول رقم 54
160	مقارنة حصة الضرائب % PIB - بعض الدول - 2004	الجدول رقم 55
161	حصة الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة للميزانية 2001-2009	الجدول رقم 56
162	وضعية عمليات الخزينة خلال فترة الإصلاحات 1993-2006	الجدول رقم 57
163	تطور أسعار النفط 1999 - 2006	الجدول رقم 58
163	تطور المديونية الخارجية للجزائر و احتياط الصرف 1996 - 2009	الجدول رقم 59
169	نشاط ENSEJ إلى غاية 2010	الجدول رقم 60
170	تمويل البنوك للاستثمارات 2000-2006	الجدول رقم 61
171	تطور معدلات الفائدة 1994-2003	الجدول رقم 62
174	أهم الامتيازات الواردة في القانون الضريبي إلى غاية 31 - 12 - 2010 .	الجدول رقم 63
175	الامتيازات الجبائية ضمن قانون الاستثمارات (الأمر رقم 01 / 03)	الجدول رقم 64
179	تطور القيمة المضافة حسب القطاعات خارج المحروقات % القيمة المضافة 1985-2002	الجدول رقم 65
181	تكلفة اليد العاملة - 2005 - مقارنة دولية	الجدول رقم 66
182	اتفاقيات الاستثمار 1995 - 2002 - مقارنة عربية	الجدول رقم 67
182	أهم الدول المستثمرة في الجزائر 1998-2001	الجدول رقم 68
184	تطور المؤسسات حسب القطاعات 1995 - 2000	الجدول رقم 69
185	تطور المؤسسات الخاصة 1995 - 2000	الجدول رقم 70
186	تطور مساهمة القطاع الخاص في القيمة المضافة لمختلف القطاعات 1994-2000	الجدول رقم 71
187	أهمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مقارنة دولية - 2004	الجدول رقم 72
188	تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر 2003-2010	الجدول رقم 73
189	تطور معدلات البطالة 1984-2006	الجدول رقم 74
190	توزيع البطالين حسب السن 2003	الجدول رقم 75
192	تطور مؤشرات الأسعار بالجزائر 1990 - 2005	الجدول رقم 76

193	المتعاملين مع الجزائر في ميدان التجارة الخارجية إلى غاية 2004	الجدول رقم 77
194	تطور هيكل الصادرات الوطنية 2002-2006	الجدول رقم 78
198	تطور اتفاقيات التعاون الأورو - متوسطة إلى غاية 2005	الجدول رقم 79
199	حصة الدعم و السلفات في إطار الشراكة الجزائر- الإتحاد الأوربي 2005	الجدول رقم 80
200	أثر الشراكة الأورو متوسطة على الإيرادات	الجدول رقم 81
202	مقارنة دولية للضريبة على الأرباح 2007	الجدول رقم 82
203	مكانة الضريبة ضمن حواجز الاستثمار - مختلف المناطق 2005	الجدول رقم 83
204	ترتيب الدول حسب مؤشر جو الاستثمار 2006	الجدول رقم 84
205	تطور حجم الاستثمار المباشر بمنطقة MEDA 1997-2005	الجدول رقم 85
206	مقارنة مداخل السياحة 2005	الجدول رقم 86
207	جنسية الاستثمارات الأجنبية نحو دول الحوض المتوسط MEDA مشاريع 2006	الجدول رقم 87
212	مخطط تنموي في الجزائر 2005 – 2009	الجدول رقم 88
215	مقارنة بين القطاع الرسمي و القطاع غير الرسمي	الجدول رقم 89
216	تطور نسبة العمالة بالقطاع غير رسمي-1992 – 2003	الجدول رقم 90
227	عدد المؤسسات بمختلف الأحجام إلى غاية 31 - 12 - 2002	الجدول رقم 91
228	هيكل و اختصاص المصالح الخارجية لإدارة الضرائب	الجدول رقم 92
229	الجدول الزمني لبرنامج انجاز الهياكل	الجدول رقم 93
230	بعض الدول التي اعتمدت مصلحة المؤسسات الكبرى	الجدول رقم 94
233	تطور عمال و موظفي إدارة الضرائب 2000-2005	الجدول رقم 95
233	توزيع أعوان الضرائب حسب المستوى - 2005	الجدول رقم 96
234	توزيع الموارد البشرية حسب السن إلى غاية 31 - 12 - 2005	الجدول رقم 97

2- قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	العنوان	أرقام الأشكال
09	القدرة على الدفع	الشكل رقم 01
11	المنفعة الحدية و الضريبة	الشكل رقم 02
19	أثر الضريبة- طلب مرن	الشكل رقم 03
19	أثر الضريبة- طلب غير مرن	الشكل رقم 04
19	أثر الضريبة- مرونة ثابتة	الشكل رقم 05
20	أثر الضريبة- احتكار تام	الشكل رقم 06
22	نقطة توازن الاستهلاك و الادخار	الشكل رقم 07
24	تطور سنوي لمعدلات التضخم في الجزائر	الشكل رقم 08
27	تكلفة العمل الإجمالية	الشكل رقم 09
32	مراحل تطور النظام الضريبي- دراسة هنريش	الشكل رقم 10
41	منحنى لورنز	الشكل رقم 11
42	منحنى لورنز بعد الضريبة	الشكل رقم 12
47	منحنى لافير	الشكل رقم 13
57	أثر الضغط الضريبي على الميل نحو الاستهلاك	الشكل رقم 14
110	تطور حصة الجباية البترولية / ميزانية الدولة	الشكل رقم 15
213	مقارنة مؤشرات الحكم الراشد 2002	الشكل رقم 16
235	مخطط التكوين 2004 – 2009	الشكل رقم 17

قائمة المراجع :

01- المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد جامع " فن المالية العامة " - طبعة 03- دار النهضة العربية-1975.
- 2 - أحمد هني " اقتصاد الجزائر المستقلة " - ديوان المطبوعات الجامعية - 1991.
- 3- حسن عواضة " المالية العامة " - دار الطليعة - بيروت- 1968.
- 4- رفعت المحجوب- " المالية العامة - الإيرادات العامة و النفقات العامة " - دار النهضة العربية- 1975.
- 5 - سمير محمد عبد العزيز " التمويل العام- المدخل الادخاري و الضريبي- المدخل الإسلامي المدخل الدولي " - مكتبة الإشعاع الفنية.
- 6- حامد عبد المجيد دراز " المالية العامة" - مؤسسة الكتاب الجامعية - الإسكندرية.
- 7- عبد الكريم صادق بركات- حامد عبد المجيد دراز- علي عباس عياد " دراسات في النظم الضريبية " - مؤسسة شيباب الجامعية - الإسكندرية- 1975.
- 8- عبد المجيد مزيان " النظريات الاقتصادية عند ابن خلدون " - ديوان المطبوعات الجامعية - 1998.
- 9- عبد المنعم فوزي- " المالية العامة و السياسات المالية" - دار النهضة العربية - بيروت- 1972.
- 10- عبد اللطيف بن أشنهو " تكوين التخلف في الجزائر : دراسة حول حدود التنمية الرأسمالية في الجزائر - 1830 - 1962 " - SNED الجزائر - 1978.
- 11 - فتح الله ولعلو " الاقتصاد السياسي- مدخل إلى الدراسات الاقتصادية و الإستراتيجية " - دار الحماسة- 1982.
- 12- محمد السعيد فرهود- " مبادئ المالية العامة " - الجزء الأول - منشورات جامعة حلب - 1978-1979.
- 13- محمد دويدار - " نظرية الضريبة و النظام الضريبي " - الدار الجامعية - 1999.
- 14- مرزوقة صالح " تطور السياسة الجبائية في الجزائر " - رسالة دكتوراه دولة - نظرية التنمية - جامعة قسنطينة 2003.
- 15- يونس أحمد البطريق " النظم الضريبية " - الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع- 1997.

2- المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- A- MARGAIRAZ « la fraude fiscale et ses succédanés » LAUSANNE -1977.
- 2- Abdelkrim TOUDJINE " comment investir en Algérie "OPU – 1990.
- 3- Abdelmadjid DJENAME « reforme économique et agriculture en Algérie »- thèse de doctorat d'état en sciences économiques – université de Sétif – 1997.
- 4- Christophe HECHLY « rationalité économique et d décisions fiscales » - LGDJ – PARIS 1987.
- 5- Jacques SPINDLER « fiscalité et espace économique » - CUJAS 1976.
- 6- GRABA Hachemi « les ressources fiscales des collectivités locales »- ENAG-2000.
- 7- Mohamed chérif AINOUCHE « La fiscalité instrument de développement économique » thèse d'état – Université d'Alger – 1991.
- 8- Mohamed BENLAKHEL « fiscalité et investissement » - édition ENAP – ENAC – Tome 2 – 1987.
- 9- Michel BOVIER « introduction au droit fiscal général et à la théorie générale de l'impôt » -Librairie Générale de droit et de jurisprudence -2005.
- 10- L-MHEL et P-BELTRANE « sciences et techniques fiscales » - THEMIS PARIS -1984.
- 11- Paul Marie GAUDMET « finances publiques – impôts – emprunt » éditions MONTCHRESTIEN- 1981.

03- الدوريات، المجلات و المناشير باللغة الفرنسية:

- 1- Revue économique de l'OCDE n° 15-1990.
- 2- MAXIME Bernier- institut économique de MONTREAL – collection fiscale – novembre 2004.
- 3- Article de JEAN Olivier HAIRAULT « inégalité du patrimoine et progressivité de l'impôt » – Université de PARIS - 1 Avril 2004 Article publié dans :[cit.http://www.jourdan.ens.fr/piketty/fichiers/seminer/lunch/desbonnetetal2004.df](http://www.jourdan.ens.fr/piketty/fichiers/seminer/lunch/desbonnetetal2004.df)

- 4- Document établi par le secrétariat de l'ONU sur « *Projet de rapport sur la réunion du directeur du groupe spécial d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale* »- tenue à BEIJING du 23 au 27 Avril 2001.
- 5- Acte de séminaire organisé par la direction générale des impôts en collaboration avec FMI-« *fiscalité directe* » - Institut d'économie douanière et fiscale ALGER-1994
- 6- DGI « *régime fiscal des entreprises étrangères n'ayant pas un établissement Stable en Algérie* » 2006.
- 7- Revue Algérienne des relations internationales – « *investissement en Algérie* » - Editions internationales -1994 – N° 25.
- 8-« *Fiscalité des entreprises intervenant dans le secteur des hydrocarbures* – 2006 direction des grandes entreprises DGE / DGI.
- 9- Rapport du ministère des finances -mas 2006-sur« *le parachèvement de la réforme fiscale* ».
- 10- lettre de la direction générale des impôts N°= 24/ mars 2006 et N° 19 / février 2005.
- 11- Conférence des nations unies sur le commerce et le développement CNUCED « *examen de la politique de l'investissement.- Algérie 2004.*
- 12- CNES – Rapport sur la conjoncture économique et sociale- 1^{er} semestre 2004.
- 13- Rapport du FMI « *Algérie – La réforme fiscale – contribution à la réflexion* »
1- Août 1988.
- 14- Rapport du FMI pour consultations sur l'Algérie- n°05/50 du mois de février 2005.
- 15- Rapport FMI pour consultations sur l'Algérie- n° 06/101 du mois de mars 2006.
- 16- guide de l'investisseur DGI – 2004 – avec mise à jour 2008.
- 17- institut de la méditerranée – France Algérie profil pays – 2005.
- 18- Rapport de la banque D'Algérie – Juin 2007.

- 19- FMI - Modernisation de l'administration fiscale- ALGERIE - Mai 2004.
- 20- Lettre de la DGI - Numéro spécial sur la conférence annuelle des cadres de l'administration fiscale - 30 Mars au 1^{er} Avril 2006 .
- 21- Rapport FMI n° 39/11 – Mars 2011.

04- القوانين و التشريعات:

- 1- القانون 84-17 المؤرخ يوم 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.
- 2- ا لمرسوم الرئاسي رقم 304-07 المؤرخ يوم 29-09-2007 يحدد الشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين و نظام دفع رواتبهم.
- 3 - المرسوم التشريعي 93-07 ليوم 24-04-1993 المتضمن الأهداف العامة 1993-1997.
- 4- قوانين المالية للجمهورية الجزائرية 1966-2008.
- 5- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل إلى سنة 2008.
- 6- قانون الرسم على رقم الأعمال معدل إلى سنة 2008.
- 7- قانون الإجراءات الجبائية معدل إلى سنة 2008.
- 8- القانون رقم 62 – 157 المؤرخ يوم 31 ديسمبر 1962 ، المتضمن تمديد التشريع الحالي إلى غاية مستجدات لاحقة .
- 9- القانون رقم 63 – 270 المؤرخ يوم 26 جويلية 1963 المتعلق بقانون الاستثمارات.
- 10- الأمر رقم 66 – 284 المتعلق بقانون الاستثمارات و المؤرخ يوم 15 سبتمبر 1966.
- 11- القانون 82 – 11 المؤرخ يوم 21 أوت 1982 المتعلق باستثمارات القطاع الخاص الوطني.
- 12- القانون 82 – 13 الموافق ليوم 28 أوت 1982 المتعلق بتنظيم شركات الاقتصاد المختلط.
- 13- القانون 86 / 14 ليوم 19 أوت 1986 و القانون المعوض له 05 – 07 المؤرخ يوم 28 أفريل 2005 المتعلقان بالمحروقات .
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 92 / 271 المؤرخ يوم 6 جويلية 1992 ، يحدد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع إلى نظام الاهتلاك المتناقص .
- 15- المرسوم التشريعي 90 – 103 ليوم 27 مارس 1990 المتعلق بإعادة تقييم استثمارات المؤسسات .
- 16- المرسوم التشريعي 93 – 250 ليوم 24 أكتوبر 1993 المتعلق بإعادة تقييم استثمارات المؤسسات .
- 17- المرسوم التشريعي رقم 96 – 336 المؤرخ يوم 12 أكتوبر 1996 المتعلق بإعادة تقييم استثمارات المؤسسات .
- 18- المرسوم التنفيذي 67 / 210 ليوم 4 / 7 / 2007 المتعلق بإعادة تقييم استثمارات المؤسسات .

- 19-** المرسوم التنفيذي رقم 96 - 3 المؤرخ يوم 15 جانفي 1996 متعلق بتحديد أسعار بعض السلع و الخدمات ذات الاستهلاك الواسع عندما لا تزيد هوامش ربح تجارة التجزئة عن 10 % .
- 20-** المرسوم التنفيذي 93 - 12 المؤرخ يوم 05 أكتوبر 1993 و المتعلق بترقية الاستثمارات .
- 21-** الأمر 01 / 03 المؤرخ يوم 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار .
- 22-** القانون 01 - 10 المؤرخ يوم 3 جويلية 2001 المتعلق بقانون المناجم .
- 23-** المرسوم رقم 86 - 266 المؤرخ يوم 4 نوفمبر 1986 و المتعلق بتنظيم الصندوق المشترك للجماعات المحلية .
- 24-** القانون رقم 07-11 المؤرخ يوم 26-11-2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

قائمة المختصرات:

OCDE	Organisation de coopération et de Développement Economique
FMI	Fond Monétaire International
PIB	Production Intérieure Brute
PNB	Production Nationale Brute
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
TVA	Taxe sur la Valeur Ajouté
IRG	Impôt sur le Revenu Global
RP	Relation Publique
DELFI	Direction des Etudes et de la Législation Fiscale
DGI	Direction Générale des Impôts
CFA	Contribution Forfaitaire Agricole
TUGP	Taxe Unique Globale à la Production
TUGPS	Taxe Unique Globale sur les Prestations de Services
BNC	Bénéfice Non Commerciaux
BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux
ITS	Impôt sur les Traitements et Salaires
CPC	Centre principaux de collecte
IBIC	Impôt sur Bénéfices Industriels et Commerciaux
IIEC	Impôt sur les Entreprises Etrangères de Construction
TAIC	Taxe sur l'Activité Industrielle et Commerciale
IBNC	Impôt sur Bénéfices Non Commerciaux
CUA	Contribution Unique Agricole
IUTP	Impôt Unique sur le Transport Privé
ITS	Impôt sur les Traitement et salaires
ISPV	Impôt sur les Plus Values
ICR	Impôt Complémentaire sur le Revenu
TASS	Taxe d'Assainissement
TF	Taxe Foncière
TCA	Taxes sue le Chiffre d'Affaires
TIC	Taxe Intérieure sur la Consommation
ONS	Office National de Statistiques
SNC	Société en Non Collectif
SCS	Société en Commandite Simple
ISP	Impôt Sur le Patrimoine
VASFE	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
APSI	Agence de la Promotion et de Soutien de l'Investissement
CNI	Conseil National d'Investissement
ANDI	Agence Nationale de Développement de l'Investissement
FNDPA	Fond National de Développement de la Pêche et de l'Agriculture

ANSEJ	Agence National de Soutien de l'Emploi de Jeunes
CNAC	Caisse Nationale –Assurance Chaumage
ADL	Agence de Développement de Logement
PNDA	Programme National de Développement de l'Agriculture
OAIC	Office Algérien Interprofessionnel des Céréales
CNES	Conseil National Economique et Social
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le Commerce Et le Développement
PME	Petite et Moyenne Entreprises
ANEM	Agence Nationale de l'Emploi
FNSEJ	Fond National de Soutien de l'Emploi de Jeunes
ADS	Agence de Développement Social
SMIG	Salaire Minimum Garanti
BEI	Banque Européenne d'Investissement
MEDA	Memmonite Economic Développement Associates " Programme de coopération de partenariat euro- méditerranéen"
OMT	Organisation Mondiale de Tourisme
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
SCF	System Comptable et Financier
MOAN	Moyen Orient et Afrique du Nord
IDE	Investissement Direct Etranger
CPI	Centre de Proximité des Impôts
CDI	Centre Des Impôts
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DID	Direction de l'Information et de la Documentation
CNRC	Centre National du Registre de Commerce
NIS	Numéro d'Identifiant Fiscal
OMC	Organisation Mondiale de Commerce

الفهرس

الصفحة	العنوان
/	الإهداء و الت شكرات
/	ملخص باللغتين العربية و الفرنسية
أ- د	مقدمة عامة
01	الفصل الأول- السياسة الجبائية و البيئة الاقتصادية العامة
02	المبحث الأول – الضريبة- إطارها القانوني و قواعدها العلمية
02	1- الإطار القانوني لتأسيس الضريبة
02	1-1- ارتباط الضريبة بمفهوم الدولة
03	2-1- الترخيص القانوني بفرض الضريبة
05	2- القواعد العلمية لتأسيس الضريبة
06	2-1- قاعدة التوزيع الضريبي
12	2-2- قاعدة التحصيل الأمثل و الإنفاق الأمثل
13	3-2- قاعدة التنفيذ السليم للضريبة
14	المبحث الثاني - الضريبة أداة تدخل الدولة و محل اختلاف عبر التيارات الاقتصادية
14	1- الضريبة و الفكر الاقتصادي الفزيوقراطي
15	2- الضريبة في الفكر الكلاسيكي التقليدي
15	3 - الضريبة و الفكر الماركسي
16	4- الضريبة في الفكر الاقتصادي الكينزي
17	المبحث الثالث – العلاقة الوظيفية بين الضريبة و العناصر الاقتصادية
18	1- علاقة الضريبة بالإنتاج
21	2- علاقة الضريبة بالاستهلاك، الادخار و تكوين رأس المال
23	3 - علاقة الضريبة بالتداول النقدي
25	4 - علاقة الضريبة بالأسعار
26	5 - علاقة الضريبة بالاستثمار و التوظيف
28	المبحث الرابع- السياسة الجبائية و المحيط الاقتصادي
28	1- الضريبة بين نظام جبائي و سياسة جبائية
30	2- أثر البنية الاقتصادية على النظام الضريبي
38	الفصل الثاني- المسائل التي تطرح عبر السياسة الجبائية
39	المبحث الأول- مسألة العدالة الضريبية- نوعية الضريبة العادلة و أثر توزيع الدخل
39	1 - مفهوم العدالة الضريبية في الفكر المالي
40	2- العدالة الضريبية بين الضريبة التصاعدية و الضريبة النسبية
45	المبحث الثاني- الضغط الجبائي- مفهومه و أبعاده
45	1- مفهوم الضغط الجبائي في النظرية الضريبية
45	1-1- المفهوم العام للضغط الجبائي
46	2-1- الضغط الجبائي ، من فكر ابن خلدون إلى فكر لافير
50	2- كيفية قياس الضغط الجبائي

55	3 - نحو تحديد معدل ضغط جبائي أمثل
56	1-3- المقدره التكاليفية العامة
56	2-3- المقدره التكاليفية الخاصة
60	3-3- الضغط الجبائي النفسي
61	المبحث الثالث- التهرب من الضريبة تداعياته وأبعاده
61	1- نحو تحديد مفهوم لظاهرة التهرب الضريبي
62	2 - الكشف عن أسباب ودوافع التهرب الضريبي
62	1-2 الأسباب المعنوية للتهرب الضريبي
66	2-2- الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي
66	2-3- الأسباب التقنية للتهرب الضريبي
68	3 - أبعاد التهرب الضريبي وكيفية مواجهة الظاهرة
68	1-3- التهرب الضريبي المحلي وطرق مكافحته
77	2-3- التهرب الجبائي الدولي
81	المبحث الرابع- الازدواج الضريبي الدولي و مساعي تفادي المشكلة
81	1 - مفهوم الازدواج الضريبي الدولي
82	2- الاتفاقيات الجبائية وطرق الوقاية من الازدواج الضريبي
89	الفصل الثالث - نظام جبائي في ظل التحولات الاقتصادية خلال التسعينات
90	المبحث الأول - لمحة تاريخية عن تطور السياسة الجبائية الجزائرية
90	1- السياسة الضريبية قبل الاحتلال الفرنسي
92	2- السياسة الضريبية خلال الاستعمار الفرنسي
95	3 - السياسة الجبائية في ضل الدولة المستقلة 1962-1992
95	1-3- خلال السنوات الأولى و إلى غاية 1976
100	2-3- السياسة الضريبية للفترة 1976 - 1980
102	3-3- السياسة الضريبية خلال الثمانينات و إلى غاية إصلاح 1992 م
110	المبحث الثاني- متطلبات الإصلاحات الجذرية للجبائية بداية التسعينات
110	1- ضعف الجانب التقني للنظام الجبائي نهاية الثمانينات
111	1-1- نظام ضريبي معقد و كثير الإجراءات
119	2-1- نظام ضريبي يتسم بضغط جبائي مرتفع
121	2 - نظام ضريبي لا يساير التحولات و يطبق في ظل أزمة اقتصادية حادة
121	1-2- ضعف المداخل الجبائية في ظل تراجع الجبائية البترولية و عجز الميزانية
123	2-2- أزمة اقتصادية مست النمو الاقتصادي
124	2-3- ارتفاع معدلات البطالة و تراجع القطاع الاقتصادي
128	2-4- ضعف الصادرات و احتكار مستمر للمحروقات
129	المبحث الثالث- إعادة هيكلة و إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية 1992
130	1 - الأهداف الجوهرية للإصلاحات الجذرية 1992
132	2 - إصلاح الضرائب على الدخل
136	3- إصلاح الضريبة على أرباح الشركات
141	4- إصلاح الرسم على رقم الأعمال
145	5 - إصلاح الضرائب و الرسوم الأخرى

146	1-5- الرسم على النشاط المهني
146	2-5- ضرائب و رسوم لأغراض التنمية المحلية
147	3-5- الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك
148	4-5- حقوق التسجيل و الطابع
148	6- اعتماد نظام التصريح مع حق الرقابة و تحسين أداء المنازعات
148	1-6- أنظمة الإخضاع حسب حجم و طبيعة المكلف
149	2-6- النظام الجبائي ، نظام تصريحي
151	3-6- اعتماد النظام الضريبي على مراقبة التصريجات
152	4-6- تحسين أداء المنازعات الجبائية
155	الفصل الرابع - مدى فعالية السياسة الضريبية في مجالات التنمية
156	المبحث الأول- تقييم أداء النظام الجبائي
156	1 - قدرة الإدارة الجبائية على تسيير الضريبة
158	2 - مدى تحسن في الإيرادات و توازن الميزانية
163	3- أداء الرقابة الجبائية ، مكافحة التهرب و فك النزاعات
166	4- عوائق النظام الضريبي بعد الإصلاحات
167	المبحث الثاني- السياسة الجبائية لأجل ترقية الاستثمار و دعم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
168	1- الهيئات المكلفة بترقية الاستثمار و نظام التمويل
168	1-1- الهيئات المكلفة بتوجيه و متابعة الاستثمار
170	1-2- تمويل الاستثمارات و دور الوساطة البنكية
171	2- السياسة الجبائية لأجل ترقية الاستثمار و دعم المؤسسات
172	1-2- من حيث البساطة، الشفافية و مستوى الضغط الضريبي
173	2-2- الامتيازات الضريبية لفائدة المستثمرين
175	3- السياسة الجبائية لأجل دعم القطاعات الاقتصادية
176	1-3- السياسة الضريبية في مجال السكن و البناء
177	2-3- السياسة الضريبية في مجال الفلاحة
178	3-3- السياسة الضريبية في مجال الطاقة و المناجم
178	4-3- السياسة الضريبية في مجال السياحة و الصناعات التقليدية
180	4- السياسة الجبائية لأجل استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر
183	المبحث الثالث- تحليل الوضعية الاقتصادية و نتائج السياسة الجبائية
183	1- تطور المؤسسات الإنتاجية و مكانة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
188	2- مجال التشغيل و امتصاص البطالة
190	3- من ناحية رفع القدرة الشرائية و الحماية الاجتماعية
193	4- فعالية السياسة الجبائية و الاقتصادية في ترقية الصادرات
196	الفصل الخامس- آفاق عصرنة النظام الجبائي في ظل التحولات الراهنة
197	المبحث الأول- التداعيات الدولية لعصرنة المنظومة الجبائية الجزائرية
197	1- الشراكة مع الاتحاد الأوربي و آثارها على الميزانية
200	2- المنافسة الجبائية و استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر
208	3- إصلاحات ضريبية في ظل مساعي عولمة نظام المحاسبة و المعلومات

211	المبحث الثاني- الوضع الاقتصادي و إصلاح ضريبي في ظل تنامي القطاع غير الرسمي
211	1- إصلاح جبائي في ظل الوضع الاقتصادي الكلي
214	2- إصلاحات جبائية في ظل تنامي الاقتصاد غير الرسمي
217	3- السياسة الجبائية لأجل مكافحة القطاع غير الرسمي و التهرب الجبائي
220	المبحث الثالث- مساعي عصرنة المنظومة الجبائية بما تتطلبه المرحلة الراهنة
221	1- إجراءات تبسيط النظام الضريبي
221	1-1- من حيث نظام الإخضاع الضريبي
222	1-2- من حيث الاختصاص الإداري في التسيير الجبائي
224	2- نحو إعادة هيكلة و عصرنة الإدارة الجبائية
224	1-2- النقائص التي ألحقت بالتنظيم الإداري القديم
226	2-2- إعادة تنظيم الإدارة الجبائية و عصرنتها
231	3- الوسائل المادية و البشرية و آفاق تحسينها
231	1-3- في مجال الوسائل المادية و نظام المعلوماتية
232	2-3- في مجال الموارد البشرية و التكوين
237	خاتمة الموضوع
238	نتائج البحث
242	توصيات و اقتراحات
246	آفاق مستقبلية للموضوع
247	قائمة الجداول و الأشكال البيانية
251	قائمة المراجع
256	قائمة المختصرات