

## العدالة الجبائية في التشريع الجزائري: بين الإطار النظري والتجسيد العملي

### *Theoretical and practical embodiment of the principle of tax justice in Algerian legislation*

الدكتور: بوضياف قدور\*

جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، الجزائر k.boudiaf@univ-alger.dz

تاريخ الإرسال: 2025 / 10/19 \* تاريخ القبول: 2026/01/12 \* تاريخ النشر: 2026/ 01 20

#### ملخص:

تُعد العدالة الجبائية من أبرز المبادئ التي حرص المشرع الجزائري على تكريسها عند مراجعة وتحديث النظام الضريبي، وذلك انسجامًا مع ما أقرّه المؤسس الدستوري سنة 2020 في المادة 82-2 على مبدأ المساواة أمام الضريبة وضرورة تحديد الإعفاءات وفق القانون. ويعكس هذا المبدأ التزام الدولة بتحقيق توزيع عادل للأعباء الجبائية بما يتناسب مع القدرة المالية لكل مكلف، وترسيخ العدالة الاجتماعية كأحد مقومات النظام الاقتصادي الوطني أضف إلى ذلك سعي المشرع إلى تعزيز الشفافية الجبائية، وتعزيز ثقة المواطن في الإدارة الجبائية، ومحاربة مظاهر الغش والتهرب الجبائيين، بما يضمن توسيع الوعاء الضريبي وتحقيق تنمية اقتصادية مستدامة.

**الكلمات المفتاحية:** الإدارة الجبائية، مبدأ العدالة، الغش والتهرب الجبائي، قانون المالية.

#### **Abstract:**

*The Algerian tax legislator, through complementary tax reforms, especially in the 1990s, was keen to take into account the principle of tax justice and strengthen it, in line with the 2020 Constitution, especially in Article 82-2 related to the principle of equality before taxation.*

*This principle is understood as the state's commitment to working to achieve a fair distribution of tax burdens in proportion to the financial capacity of each taxpayer. The legislator sought to enhance tax transparency and enhance citizens' confidence and tax administration, without neglecting to combat the manifestations of tax evasion and evasion, in a way that ensures the expansion of the tax base and the achievement of sustainable economic development.*

**Keywords:** Tax administration, the principle of justice, tax fraud and evasion, finance law.

## مقدمة:

يُعد مبدأ العدالة من المبادئ الدستورية الأساسية التي يقوم عليها النظام القانوني الجزائري، إذ يُفهم منه ضرورة إخضاع جميع المراكز القانونية المتماثلة للمعاملة القانونية نفسها، دون أي تمييز قائم على الجنس أو اللون أو اللغة أو العرق أو الأصل. وقد حرص المؤسس الدستوري منذ أول دستور للجمهورية الجزائرية سنة 1963 وصولاً إلى دستور 2020 المعمول به حالياً، على تكريس هذا المبدأ بما يحقق دولة القانون ويجسد قيم الديمقراطية الحقة في مختلف التشريعات الأساسية.

ولا يقتصر مبدأ العدالة في الدستور الجزائري على تنظيم الحقوق الأساسية والحريات العامة، تطبيقاً لأحكام المواد من 34 إلى 77 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، بل يمتد ليشمل أيضاً الالتزامات القانونية الواقعة على عاتق المواطنين، ومن أبرزها تلك المتصلة بالالتزام الجبائي والذي يشكل أحد تجليات فكرة " المواطنة الضريبية ".

وفي هذا السياق، أضحت مبدأ العدالة الضريبية في الجزائر أحد الركائز الجوهرية للإصلاح الجبائي المكرس تطبيقاً لأحكام المادتين 38 و65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، إذ اعتُمد هذا المبدأ من قبل المشرع كأداة لتصحيح مواطن القصور التي شابت المنظومة الجبائية، من خلال سلسلة من المراجعات العميقة التي مست الجوانب التشريعية والمؤسسية.

وبناءً على ما سبق، تبرز إشكالية الدراسة المتمثلة في الوقوف على واقع هذا المبدأ في التشريع الجبائي الجزائري، ومدى تجسيده فعلياً على أرض الواقع.

وبهدف تجزئة التساؤل أعلاه، تم طرح بعض الفرضيات والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- إن تكريس مبدأ العدالة الجبائية في المنظومة الدستورية والتشريعية الجزائرية لا يعني بالضرورة تحقيقه بشكل فعلي في الواقع العملي.

- تشكل العدالة الجبائية أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتوزيع عادل للثروة، وبالتالي فهي ليست مجرد مبدأ مالي، بل ركيزة من ركائز الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

وتكمن أهداف تناول موضوع العدالة الجبائية في السعي إلى فهم وتحليل أحد المبادئ الجوهرية التي يقوم عليها النظام الجبائي، وذلك من خلال تسليط الضوء على مكائده القانونية والدستورية من جهة، و تشخيص واقع تطبيقه العملي من جهة أخرى أضف إلى الوقوف على مواطن القوة والضعف في المنظومة الجبائية الجزائرية، بما يسمح بتقديم تصورات إصلاحية من شأنها تعزيز فعالية هذا المبدأ

واعتمدنا في دراستنا لإنجاز هذا العمل البحثي على المنهجية القائمة على الأسلوب الوصفي أحياناً وعلى المنهج التحليلي غالباً الذي يركز على المعالجة والتدقيق في العناصر ومعطيات الموضوع إلا أننا لم نكتف بهذا الحد بل تجاوزناه إلى النقد والتعليق كلما سمحت لنا الفرصة لإبداء الرأي الخاص وإظهار النقائص التي عرفتتها بعض النصوص القانونية..

وبهدف معالجة التساؤل أعلاه، تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين هما:

## 1- الواقع النظري لمبدأ العدالة الجبائية.

### 1.1 مفهوم العدالة الجبائية

### 1.2 أنواع العدالة في الشق الجبائي

## 2- النطاق التطبيقي لمبدأ العدالة الجبائية.

### 1.2 تجسيد العدالة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

### 2.2 تقييم مبدأ العدالة الجبائية في التشريع الجزائري.

### 1. الموقع النظري لمبدأ العدالة الجبائية

تعد العدالة الجبائية من بين المبادئ الأساسية التي وضع أسسها الفيلسوف والاقتصادي الليبرالي آدم سميث، إلى جانب مبادئ أخرى كقاعدة اليقين، والملاءمة، والاقتصاد في النفقات. ويُعد هذا المبدأ أحد الركائز الجوهرية للنظام الضريبي الحديث، إذ يقوم على ضرورة توزيع العبء الضريبي بين المواطنين بشكل عادل ومنصف.

ويعود أصل هذا المفهوم إلى الفصل 13 من تصريح حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، الذي نص على إلزامية الاقتطاع الجبائي باعتباره واجباً على جميع المواطنين، مع مراعاة قدراتهم على الدفع.

بالرغم الأهمية المحورية التي يحتلها مبدأ العدالة الجبائية في بناء نظام ضريبي عادل وفعال، إلا أنه يظل مفهومًا نسبيًا لم يحظ بتعريف قانوني موحد. كما يلاحظ وجود تباين بين المفكرين والفقهاء بشأن تحديد عناصره ومكوناته. ومع ذلك، يبقى لهذا المبدأ دور جوهري في رفع الوعي الضريبي وترسيخ ثقافة الالتزام الجبائي من خلال التوزيع المنصف للأعباء الضريبية، مما يعزز الأمن القانوني ويُسهم في تحقيق الاستقرار السياسي، فضلاً عن دوره في الحد من ظاهرتي التهرب والغش الجبائيين.

### 1.1 مفهوم العدالة الجبائية:

تعد العدالة الجبائية بمثابة " دستور " في علم المالية العامة، إذ تشكل الأساس الذي يُبنى عليه النظام الضريبي العادل والمتوازن، إلا أن المؤسس الدستوري الجزائري لم يُفرد تعريفاً صريحاً لها واكتفى بالإشارة إلى مبدأ العدالة بصفة عامة ضمن نص المادة 37 من المرسوم الرئاسي رقم 442-20 المتضمن إصدار التعديل الدستوري لسنة 2020.

ويكمن مبرر غياب مفهوم العدالة الجبائية إلى الطابع النسبي الذي يميز هذا المصطلح، إذ يرتبط تحديد معانيه ومضمونه بالفلسفة الاجتماعية والاقتصادية السائدة في المجتمع، وبالاختيارات السياسية والمالية للدولة، مما يجعل من الصعب وضع تعريف قانوني جامد يصلح للتطبيق في جميع السياقات.

وفي هذا الصدد حاول الفقهاء والمفكرين التصدي لتلك المسألة من خلال تقديم عدة تعريفات، وسنكتفي بذكر بعضها أدناه.

- يرى الأستاذ **Jacque PERCEBOIS** أن العدالة الضريبية هي التي تعمل على أن تكون منصفة وذلك بتوزيعها للعبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل ( Jacque PERCEBOIS,1991, ) (page 92).

- ذهب الأستاذ **Bernard DUVIGNAUD** إلى ربط العدالة الضريبية بمداخيل المكلفين، حيث يرى أن المفهوم يتحقق عندما يسهم كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم (نصر الدين بن شعيب، 2021، صفرحة 420).

- عرفت العدالة الضريبية أنها المبدأ الذي يتعين بموجبه مساهمة الأشخاص في تمويل الخزينة وفقا لقدراتهم التكاليفية وبعبارة أخرى يجب أن يخضع الأفراد لعبء ضريبي مختلف تبعا لوضعهم الاقتصادي. وعليه، كلما كانت حالة المواطن ميسورة زاد العبء الضريبي والعكس صحيح (<https://economy-pedia.com>).

- تتحقق العدالة الضريبية إذا خضع جميع المكلفين إلى عبء ضريبي متساوٍ، الأمر الذي يجعلهم يشعرون بعدالة الضريبة ويقبلون دفعها عن طيب خاطر نسبيا، فالأغنياء يتحملون عبء ضريبي أكثر من الفقراء الأمر الذي يعني أن النظام الضريبي يتضمن المساواة والعمومية وشخصية الضريبة وعدم ازدواجها وهنا سوف تتحقق العدالة الضريبية (<https://www.droitetenprise.com>).

- ير فقهاء المالية أن العدالة الضريبية ركنا من أركان الضريبة أو قاعدة من قواعدها الرئيسية، حيث تتجسد بوضوح من خلال النصوص القانونية بفرضها وتحصيلها وجبايتها بما يتناسب وقدرة المكلف على الدفع.

ونخلص مما تقدم، أن العدالة الجبائية مبدأ أساسياً في تصميم النظم المالية الحديثة، إذ تهدف إلى التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع مع مراعاة القدرة المالية لكل مكلف وضمان المساواة في المعاملة دون أي شكل من أشكال التمييز القائم على الدخل أو الثروة تحقيقاً للمنفعة العامة بما ينسجم مع القيم الدستورية العليا للدولة ويعزز ثقة المواطن في النظام الجبائي.

وتبعاً للتعريف المقترح، تقوم العدالة الجبائية على مجموعة من العناصر الأساسية، حيث تكمن فيما يأتي:

- شرعية الضريبة: لا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموجب نص قانوني صادر عن السلطة التشريعية حماية للمواطنين من أي تعسف محتمل للإدارة الجبائية كما هو منصوص عليه في المادة 82-1 من دستور على أنه " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ".

- المساواة في فرض الجبائية: المقصود بالمساواة في فرض الجبائية عدم التمييز بين أفراد الوطن الواحد في تطبيق الضريبة مع مراعاة قدرتهم التكاليفية تطبيقاً للإقليمية الجبائية ما لم يوجد نص قانوني أو اتفاق جبائي يقضي بخلاف ذلك، وهذا ما يتطلب إخضاع جميع من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي واحد، وهذا تبعا لما هو منصوص عليه في المادة 82 الفقرتين 2 و3 من دستور على أنه " كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.

الضريبة من واجبات المواطنة ".

ويختلف العبء الجبائي في حالة تباين المراكز الاقتصادية للمكلفين بالضريبة أي تتباين المعاملة الجبائية بمجرد اختلاف المراكز الاقتصادية وهو ما يعرف بالعدالة العمودية، وتتساوى المعاملة الضريبية في حال تساوي المراكز الاقتصادية وهو ما نسميه بالعدالة الأفقية (العلي، 2009، صفرحة 46).

- شخصية الضرائب: تأخذ الضريبة الوضعية الشخصية للمكلف به (بوزيدة، 2009، صفحة 100)، حيث تتماشى مع اختلاف ظروفه وتتفق مع الفكرة الحديثة للعدالة المالية من خلال ترك له ما يلزم لمقابلة الأعباء العائلية أي أساس فرضها الدخل الفردي (كالراتب، الأرباح، الإيرادات الأخرى)، والوضع العائلي (كعدد الأولاد، الزوج، إعالة الأقارب)، الظروف الخاصة (كإعاقة، أمراض مزمنة، كوارث طبيعية) والخصومات المرخص بها (كقروض سكنية، نفقات تعليمية).

وتتسم شخصية الضريبة بمرونتها وقدرتها على التكيف مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للأفراد مما يجعلها أداة فعالة لتحقيق العدالة الجبائية لاسيما عندما تطبق وفق مبدأ التصاعدية (عاطف، 2011، صفحة 105).

- عمومية الجباية: يقصد بعمومية الجباية أن تطبق أحكامها على جميع الأشخاص (الشق الشخصي) وكل الأموال والأنشطة الخاضعة للضريبة (الشق المادي) ضمن نطاق الإقليمي للدولة ما لم يستثنى ذلك بنص قانوني أو اتفاق جبائي (العلي، صفحة 190)، وهو ما يجعل من عمومية الضريبة أحد الركائز الأساسية لتحقيق العدالة والحياد الضريبي.

- شفافية الضريبة: تشير شفافية الضريبة إلى مدى وضوح وسهولة الوصول إلى المعلومات المتصلة بالنظام الجبائي بما في ذلك: (القوانين والأنظمة الضريبية، إجراءات تحصيل الضرائب، توزيع العبء الضريبي بين الفئات المختلفة، كيفية استخدام الناتج الضريبي)، حيث تكمن أهمية الشفافية في تعزيز الثقة بين المواطنين والدولة مكافحة للجرائم الجبائية وتحسين الكفاءة الاقتصادية وجذب الاستثمار.

- رقابة القوانين الجبائية: تخضع القوانين الجبائية لرقابة دستورية بنوعها أولا الرقابة القبلية التي تعرف بالرقابة الوقائية السابقة لصدور القوانين الجبائية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بشأن مسألة الدستورية أمام المحكمة الدستورية تطبيقا لأحكام المادة 190 من دستور، حيث يؤهل قانونا السيد رئيس الجمهورية أو السيد رئيس مجلس الأمة أو رئيس مجلس الشعبي الوطني أو السيد الوزير الأول أو السيد رئيس الحكومة حسب الحالة أو أربعين (40) نائبا أو خمسة وعشرون (25) عضوا في مجلس الأمة حق الطعن في تلك القوانين قبل صدورها تبعا لما هو منصوص عليه في نص المادة 193 من دستور وثانيا الرقابة البعدية المتممة بعد دخول القوانين الجبائية حيز السريان، حيث يستطيع المواطن تبعا للمادة 195 من دستور بشكل غير مباشر الطعن في أحكامها عبر ما يسمى الدفع بعدم الدستورية أمام القضاء، وبدوره يقوم القاضي برفع الدفع إلى المحكمة الدستورية للفصل في مدى دستورية المادة الجبائية المطعون فيها.

كما يمكن لهيئات مستقلة كمجلس المحاسبة أن تعمل على ضمان توافق القوانين الجبائية مع الحقوق الدستورية بعنوان طرق فرض وتحصيل الضرائب، وهذا ما نصت عليه المادة 199 الفقرة 1 من دستور على أنه " مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة ".

- عدم الرجعية في التشريع الجبائي أي ألا تطبق القوانين الضريبية بأثر رجعي حفاظا على استقرار المعاملات المالية ما لم تكن تلك الأحكام في مصلحة المكلف بالضريبة حماية للأمن القانوني والثقة في النظام

الجبائي وفقا لما هو منصوص عليه في المادة 4-82 على أنه " لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه ".

## 2.1. أنواع العدالة في الشق الجبائي:

في غياب تعريف تشريعي دقيق لمفهوم العدالة الجبائية على المستوى الوطني أو المقارن وهو ما ترك المجال مفتوحا أمام الفقه لاجتهادات متعددة في محاولة ضبط هذا المفهوم وتحديد معاييرها. غير أنه، بسبب اختلاف المنطلقات الفلسفية والإقتصادية والإجتماعية التي يعتمد عليها الفقهاء والمدارس الفكرية، تعددت التصنيفات الفقهية لمفهوم العدالة الجبائية، حيث ركز الليبراليون من فلاسفة ومفكرين من أشهرهم Adam SMITH, Milton FRIEDMAN على الكفاءة الاقتصادية وعدم تدخل الدولة مما جعلهم يفضلون العدالة الجبائية الأفقية (المساواة في المعاملة) والعدالة الجبائية حسب معيار المنفعة (الضريبة مقابل خدمة) في حين ينطلق فلاسفة ومفكرين الاشتراكيون من أبرزهم Karl MARX, John RAWLS من العدالة الاجتماعية مما جعلهم يؤيدون العدالة الجبائية العمودية (الضرائب المتصاعدة) والعدالة الجبائية حسب القدرة على الدفع لإعادة توزيع الثروة.

ومن هذا المنطلق، تقتضي الضرورة العلمية التطرق لأهم التقسيمات الفقهية للعدالة الجبائية مع تحليل مضامينها النظرية بهدف إبراز الرؤية الفقهية وتحديد الأسس التي يركز عليها كل تصور ومدى قابليته للتطبيق في الأنظمة الجبائية المعاصرة لاسيما في القوانين الضريبية بالجزائر.

- العدالة الجبائية حسب معيار المساواة *Equité fiscale selon la norme d'égalité* - تقاس بصدق العدالة الجبائية حسب معيار المساواة مدى تساوي المعاملة الضريبية بين المكلفين بحسب آراء فقهاء عدة من أبرزهم الفقيه Leon DUGUIT، حيث تنقسم إلى:

• العدالة الجبائية الأفقية *Equité fiscale horizontale*: تعد العدالة الجبائية الأفقية أحد الركائز الأساسية لأي نظام ضريبي عادل، برز مفهومها خلال الثورات لاسيما الثورة الفرنسية لسنة 1789 التي نادى بإلغاء التمييز الجبائي المجحف القائم بسبب هيمنة النظام الإقطاعي المؤسس على التمييز الطبقي، حيث كانت تتمتع طبقة النبلاء بإعفاء من الإقتطاعات الضريبية كاملة أو شبه كاملة بخلاف الطبقات الدنيا لاسيما الفلاحين والحرفيين الذين كانوا يتحملون العبء الجبائي الأكبر بالرغم من محدودية قدراتهم المالية (عودة، 2018، صفحة 147).

ونتيجة لما تحققه العدالة الجبائية الأفقية من المساواة بين المكلفين بالضريبة الذين يتمتعون بنفس القدرة التكاليفية، وكونها أداة فعالة في بناء الثقة بين المواطن والدولة، فقد عمدت أغلب دول العالم بما فيها الجزائر إلى تكريس هذا المبدأ صراحة في دساتيرها الوطنية وإدماجه ضمن منظومتها القانونية تحقيقا لمساواة قانونية في العبء الضريبي ومنع كل مظاهر التمييز بين المواطنين الذين يوجدون في نفس الوضعية المالية.

• العدالة الجبائية العمودية *Equité fiscale verticale*: تعد العدالة الجبائية العمودية المعروفة بالرأسية من أبرز مظاهر تطور الفكر الضريبي المعاصر بداية من القرن التاسع عشر، حيث تعزز هذا المفهوم في كتابات مفكرين من أبرزهم Adam SMITH الذي اعتبر أن الضريبة العادلة هي التي تفرض بما يتناسب مع مقدرة الفرد على الدفع (شوقي، 2006، 115).

عمدت أغلب الدول بما فيها الجزائر، نتيجة للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية الكبرى والتوجه نحو العدالة الاجتماعية، إلى تجسيد العدالة الجبائية العمودية في دساتيرها وأنظمتها الجبائية من خلال الأخذ بالنظام التصاعدي للضريبة التي تراعي تفاوت المداخل والثروات أي نظام يستند على أن يتحمل كل فرد عبء الضريبة بحسب إمكانياته المالية لا على قدم المساواة مع غيره.

- العدالة الجبائية حسب معيار المنفعة **Equité fiscale fondée sur l'utilité**: يقوم معيار المنفعة أو الاستفادة في العدالة الجبائية على أساس أنه يتعين على الأفراد أن يسهموا في التكاليف العامة بنفس القدر الذي يستفيدون به من خدمات الدولة أي تعتبر الضريبة بمثابة ثمن يدفعه المواطن مقابل المنفعة العامة التي يتحصل عليها سواء في شكل أمن أو تعليم أو بنى تحتية أو غيرها من المرافق العامة.

وتعود الجذور التاريخية لنظرية العدالة الجبائية حسب معيار المنفعة إلى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، بفعل بروز المدرسة الليبرالية الكلاسيكية التي كانت ترى أن تدخل الدولة يجب أن يكون محدودا وأن المواطن لا يطالب بالمساهمة في النفقات العمومية إلا بقدر ما يستفيد من خدماتها، ومن أشهر فقهاءها **Jean BAPTISTE SAY, Erik LINDAHL, David HUME** (العرعاري، 2012، صفحة 91).

كما تبنت نظرية العدالة الجبائية حسب معيار المنفعة العديد من الدول بعنوان بعض الضرائب والرسوم التي تكتسي، على وجه الخصوص، الطابع المحلي أو الخدماتي كالرسوم النظافة.

- العدالة الجبائية حسب المقدرة على الدفع **Equité fiscale selon le critère de la capacité contributive**: لاقت نظرية العدالة الجبائية حسب المقدرة على الدفع تأييدا واسعا من طرف الفقهاء والاقتصاديين من أبرزهم **John STUART MILL, Adolphe WAGNER, Louis TROTABAS, John RAWLS** لكونها تستند على مبدأ جوهري يتمثل في أن كل فرد يجب أن يسهم في تمويل الأعباء العامة للدولة بما يتناسب مع قدرته التكاليفية لا مع ما يحصل عليه من خدمات عامة (العاشايري، 2009، صفحة 130)، والتي تستخلص عادة من خلال: (الدخل السنوي أو الثروة الصافية أو الإنفاق الاستهلاكي).

- العدالة الجبائية ذات البعد الاجتماعي **Equité fiscale sociale**: تسعى العدالة الجبائية ذات البعد الاجتماعي إلى مراعاة العدالة الاجتماعية عند توزيع الأعباء الجبائية بين أفراد المجتمع بما يحقق نوعا من التوازن بين الطبقات الاجتماعية، وذلك حسب وجهة نظر العديد من الفقهاء والعلماء من أشهرهم الاقتصادي الفرنسي **Thomas PIKETTY** والفقير عبد الرزاق السنهوري (زرورق، 2016، صفحة 146)، حيث تقوم على ثلاثة (03) مبادئ محورية وهي (مليقة، 2015، صفحة 96):

• العدالة الرأسية من خلال تسديد الأفراد الضرائب حسب قدراتهم المالية مع فرض ضرائب أعلى على السلع الكمالية مقابل إعفاء أو تخفيض الضرائب على السلع الأساسية.

• العدالة الأفقية من خلال معاملة المكلفين ذوي الدخل المماثل بشكل متساو مع العمل على تجنب الثغرات الجبائية للحد من الجرائم الضريبية.

قدوربوضيف ... العدالة الجبائية في التشريع الجزائي: بين الإطار النظري والتجسيد العملي ...

• البعد الاجتماعي من خلال استخدام ناتج الضريبي بهدف تمويل الخدمات العامة التي تفيد الفئات الأقل دخلا مع انتهاج سياسة إعادة توزيع الدخل عبر الدعم الاجتماعي أضف إلى ذلك العمل على مراعاة الظروف الاجتماعية (إعفاء أصحاب الدخل المحدود).

- العدالة الجبائية ذات البعد القانوني *Equité fiscale juridique*: طالب الكثير من الفقهاء بضرورة تكريس البعد القانوني بصدد العدالة الجبائية، بالنظر لما يوفره من تنظيم محكم ووضوح في المعايير، مما يجعل النظام الضريبي أكثر تكاملا، ومن أبرز الفقهاء الذين شددوا على أهمية التقنين الدقيق والرقابة القانونية في تحقيق العدالة الجبائية قائمة على إحترام مبدأ الشرعية والشفافية الفقيه *Gaston JEZE* (Gaston, 1922, page 215) حيث يركز على ثلاثة (03) عناصر رئيسية وهي:

• البعد الدستوري المتمثل في: (الالتزام بالنصوص الدستورية التي تنظم الإدارة الجبائية، واحترام الضمانات الأساسية للحقوق الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين والتوافق مع مبادئ المساواة وعدم التمييز المنصوص عليها دستوريا).

• البعد التشريعي المتمثل في: (وضوح النصوص الضريبية ودقتها اللغوية، وتجنب الالتباس الذي قد يؤدي لتعدد التفسيرات والتناسب بين النص القانوني والتطبيق العملي).

• البعد الإجرائي المتمثل في: (آليات التطبيق) خضوع جميع للإجراءات الضريبية، ومنع التعسف في تطبيق القانون، ووجود ضوابط رقابية على أعوان الإدارة الجبائية، وضمانات الحقوق كحق المكلفين في الاعتراض والطعن، واستقلالية جهات الفصل في المنازعات الضريبية وتقييد السلطة التقديرية للإدارة بمبادئ القانون).

- العدالة الجبائية ذات البعد الاقتصادي *Equité fiscale économique*: تعد العدالة الجبائية ذات البعد الاقتصادي من أهم الأبعاد التي ينظر من خلالها إلى النظام الجبائي حسب نظر العديد من الفقهاء والاقتصاديين من أبرزهم *John MAYNARD KEYNES, Maurice DUVERGER*؛ على اعتبار أن دور الضريبة لا يقتصر على تمويل النفقات العمومية فحسب بل يمتد مجالها ليؤثر في مجمل الحياة الاقتصادية من خلال توجيهه والتحفيز وإعادة التوازن (*DUVERGER, 1983, page 445*).

وعليه، يقتضي هذا البعد أن تصمم السياسة الجبائية بما يحقق الكفاءة الاقتصادية من خلال الحياد الجبائي، والحث الاقتصادي وتبسيط النظام الجبائي.

## 2. النطاق التطبيقي للعدالة الجبائية

عرفت الجزائر مع مطلع تسعينيات القرن الماضي تحولات اقتصادية عميقة، جاءت نتيجة لتداعيات الأزمة المالية العالمية وانخفاض أسعار النفط في أواخر الثمانينيات، إضافة إلى الانتقال نحو اقتصاد السوق عقب تبني برامج الإصلاح الهيكلي في إطار اتفاقيات التكيف الاقتصادي مع المؤسسات المالية الدولية. وقد فرض هذا الواقع الجديد ضرورة مراجعة المنظومة الجبائية الوطنية التي تأثرت بإرث نظام مركزي اتسم بالجمود وضعف المرونة، إلى جانب إخلاله بمبادئ المساواة والعدالة الضريبية، الأمر الذي أعاق بناء علاقة متوازنة وفاعلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

وفي هذا السياق، بادرت وزارة المالية ممثلة في المديرية العامة للضرائب إلى مباشرة مراجعة شاملة للتشريع الجبائي، حيث تجسدت مظاهر العدالة الجبائية في ظل المنظومة الجبائية السارية المفعول في جملة من الأبعاد المذكورة، وهذا ما سيتم تناولها بالتحليل في المطلب الأول مع محاولة تقييمها وقياس مدى فعاليتها في المطلب الثاني من هذه الدراسة.

## 1.2 تجسيد العدالة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

شهد النظام الضريبي في الجزائر منذ الاستقلال عدة تعديلات مستمرة عبر قوانين المالية من أهمها قانون القانون رقم 36-90 الذي أستاذت بموجبه ثلاث ضرائب جديدة وهي: الضرائب على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسوم على رقم الأعمال (TVA)، مواكبة للتحويلات التي شهدتها الاقتصاد الدولي مع الحرص على تبسيط للنظام الضريبي وتعزيز الشفافية بما يسهم في تقليص المنازعات الجبائية وترسيخ الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

وفي هذا السياق، تجسدت هذه الإرادة التشريعية في جملة من أحكام تضمنتها القوانين الضريبية المحينة سنويا بموجب قوانين المالية إرساء لعدالة جبائية أكثر فعالية وملائمة لمتطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

- الضريبة المطبقة على كل من الدخل الإجمالي والشركات: سنتناول بعنوان الضريبة المطبقة على المداخل كل من الإيرادات المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين (IRG) والأشخاص الاعتباريين (IBS).

- ضريبة IRG: فرض المشرع الجبائي على الإيرادات الصافية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين ضريبة سنوية وحيدة والمتأتية من: (أرباح صناعية وتجارية، وأرباح المهن غير التجارية، وأرباح فلاحية، والإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، وعائدات رؤوس الأموال المنقولة، والمرتببات والأجور والمعاشات والريوع العمرية، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة) ضريبة على الدخل الإجمالي تطبيقا لمبدأ الإقليمية الضريبية المنصوص عليه في المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما لم يوجد نص يقضي بخلاف ذلك، حيث تجلت مظاهر العدالة الجبائية بعنوان تطبيقها فيما يلي:

• المساواة أمام الأعباء الضريبية، حيث تخضع جميع المداخل المحققة داخل التراب الوطني للضريبة، بغض النظر عن جنسية المكلف أو مكان إقامته، مما يضمن معاملة متساوية بين المقيمين وغير المقيمين.

• مراعاة القدرة التكليفية للمكلفين بالضريبة من خلال تطبيق شرائح ضريبية تصاعدية (من 0% إلى 35%) الأمر الذي يستدعي أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع نسبا أعلى، كما هو مبين في الجدول أدناه، طريقة من شأنها أن تعمل على تحقيق الأهداف الاجتماعية كإعفاء أو تخفيف العبء الجبائي على الفئات المحدودة الدخل أضف إلى الحد من التفاوت في توزيع الإيرادات، مما سيسهم في العدالة العمودية.

• الشفافية والوضوح في تحديد الوعاء الضريبي، وهذا من خلال تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة بعد خصم المصاريف الحقيقية (كالمصاريف المتأتية من الاضطلاع بالنشاطات ذات الطابع الثقافي، المرتببات المدفوعة من طرف المؤسسات المتصلة بعمل حقيقي، الأعباء الاجتماعية وأقساط الضمان الاجتماعي، الإهلاكات)، الأمر الذي من شأنه أن يضمن حساب الضريبة على أساس الدخل الحقيقي.

قدوربوضياف ... العدالة الجبائية في التشريع الجزائي: بين الإطار النظري والتجسيد العملي ...

• تجنب الأزواج الضريبي عبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مما يحمي المكلفين من الظلم الناتج عن فرض ضريبة مزدوجة على نفس الدخل.

• التمييز بين أنواع الدخل لضمان عدالة التكاليف أي أن يدفع كل مكلف ضريبيه وفقا لـ: (طبيعة دخله ثابت كالرواتب أو متغير مثل الأرباح، المخاطر والجهود المبذولة كالتاجر يتحمل مخاطر أكبر من الموظف).

- ضريبة **IBS**: تمس الضريبة على أرباح الشركات الأرباح الصافية المحققة في الجزائر من طرف الأشخاص الاعتباريين الوارد تصنيفهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما لم يرد نص قانوني يقضي بالاستبعاد، حيث تتجلى مظاهر إنصافها، عموما، في النقاط التالية:

• العدالة الأفقية التي تكمن أولا من خلال إخضاع جميع الشركات، مهما كان شكلها القانوني (شركات أموال أو شركات أشخاص)، لنفس القواعد المتصلة بتحديد الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة، مع مراعاة خصوصية النشاط أو المنطقة إذا نص القانون وثانيا المعاملة المتساوية للشركات المحققة لنفس الأرباح بحيث تسدد ذات الضريبة دون تمييز.

• العدالة العمودية التي تتناسب مع القدرة على الدفع من خلال ربط الضريبة بالربح الصافي الفعلي للشركة بما يضمن أن الشركات الأكبر ربحا تتحمل عبئا ضريبيا أكبر مع تطبيق معدلات مخفضة أو إعفاءات على الشركات الناشئة أو الصغيرة أو تلك التي تنشط في المناطق الواجب تنميتها مراعاة لضعف قدراتها على الدفع.

• العدالة الاجتماعية التي تتجلى من خلال إمتيازات ضريبية المقدمة للشركات المستثمرة في قطاعات ذات الأولوية أو في ولايات الهضاب العليا والجنوب دعما للتوازن الجهوي والتنمية المستدامة.

• العدالة الإجرائية من خلال سن إجراءات واضحة وبسيطة لتصريح الشركات بأرباحها وتسديد الضريبة لتفادي أي تعسف مع ضمان حق الطعن أمام الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع حول تقدير الضريبة.

• العدالة في توزيع العبء الضريبي، وهذا بتحصيل الشركات المربحة العبء الأكبر من تمويل الميزانية، وتخفيفه بالنسبة للأنشطة ذات الطابع الاستراتيجي أو ذات هوامش ضعيفة مع العمل على مكافحة الجرائم الجبائية.

- الرسوم على رقم الأعمال (TCA): إن إحداث الرسم على القيمة المضافة (TVA) تعويضا لكل من الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) وضع حد لبعض عيوب النظام السابق المطبق على رقم الأعمال، حيث امتد مجاله الواسع ليشمل معظم السلع والخدمات المتداولة في السوق مع مراعاة الاستثناءات والإعفاءات قانونا.

ويمكن تلخيص مظاهر العدالة الجبائية للرسم كالتالي:

- تحقيق ما يسمى بالعدالة الأفقية، حيث يخضع جميع مدينين برسم TVA الذين يمارسون نفس النشاط و/أو يؤدون ذات الخدمات ويحققون نفس رقم الأعمال لمعدل الرسم نفسه (المعدل العادي 19% والمعدل المخفض 9%) دون تمييز بين الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتباريين.

- العدالة العمودية من خلال ارتباط العبء الضريبي بحجم الاستهلاك أو المعاملات، كلما ارتفع رقم الأعمال زاد مقدار الرسم المحصل، وهو ما يحقق التناسب مع القدرة الاقتصادية أضف إلى ذلك اعتماد معدلات مخفضة لتخفيف العبء عن السلع والخدمات الأساسية وإخضاع السلع الكمالية لمعدلات أعلى.

- العدالة الاجتماعية من خلال تطبيق إعفاءات أو تخفيضات لفائدة السلع الأساسية حماية القدرة الشرائية للفئات ذات الدخل الضعيف.

- العدالة الإجرائية، وهذا بتبسيط إجراءات التصريح والتحصيل الأمر الذي يتيح لجميع مدينين بالرسم نفس الشروط والأجال القانونية مع ضمان حق المدين بالرسم في استرجاع الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترداد خاصة للمصدرين أو المستثمرين.

## 2.2. تقييم مبدأ العدالة الجبائية في التشريع الجزائري:

تتحدد عملية تقييم مبدأ العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال مدى فعاليته في التطبيق العملي، وقدرته على تحقيق أهدافه الأساسية مع الوقوف على النقائص والاختلالات التي تعيق تجسيده الكامل على أرض الواقع.

- تكمن محاسن مبدأ العدالة في التشريع الجبائي الجزائري، عموماً، فيما يأتي:

• التكريس الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة حيث نصّ الدستور الجزائري صراحة على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، وهو ما يعكس اعترافاً رسمياً بالعدالة الجبائية كقيمة دستورية عليا.

• ربط العدالة الجبائية بمبدأ القدرة التكاليفية حيث يعتمد النظام الجبائي الجزائري على مبدأ العدالة التوزيعية من خلال فرض الضريبة وفقاً للقدرة المالية للمكلف، وذلك عبر تصاعدية ضريبة IRG والتميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مما يعزز العدالة الأفقية والعمودية.

• إصلاح المنظومة الجبائية في إطار التحديث الاقتصادي، حيث شهدت الجزائر منذ بداية التسعينيات إصلاحات جبائية مهمة أدت إلى تبسيط النظام الجبائي وجعله أكثر عدالة وشفافية، مع تقليص التفاوتات التي كانت سائدة في النظام السابق

• إدراج آليات للرقابة والردع، حيث أنشئت آليات مثل البطاقة الوطنية للمخالفين للتدليسيين، والتصريح الإلكتروني، ما ساهم في الحد من الغش والتهرب الضريبي وتحقيق عدالة أكبر في تحصيل الإيرادات.

• تعزيز الشفافية في المعاملات المالية، حيث فرض الإشهار القانوني، وتوسيع نطاق التصريح بالضرائب، ساهم في جعل النظام أكثر وضوحاً، وبالتالي أكثر عدلاً في التطبيق

- تكمن عيوب مبدأ العدالة في التشريع الجبائي الجزائري:

• غياب تعريف قانوني دقيق للعدالة الجبائية، وهذا على الرغم من تكريس المبدأ في الدستور، فإن المشرع لم يضع تعريفاً محدداً أو ضوابط واضحة لتطبيقه، مما ترك مجالاً واسعاً للاجتهادات الإدارية، وأحياناً التفاوت في التطبيق.

• ضعف المردودية الفعلية للعدالة الجبائية، وهذا على الرغم من وجود نصوص تضمن المساواة، فإن الواقع العملي يكشف عن فوارق واضحة بين المكلفين في حجم الأعباء الضريبية، بسبب التهرب، والغش، وثغرات الرقابة.

• ثقل العبء الضريبي على الفئات المتوسطة، حيث يتسم النظام الجبائي أحياناً بعدم التوازن في توزيع العبء، حيث تتحمل الطبقات المتوسطة النصيب الأكبر من الضرائب، بينما تستفيد فئات أخرى من إعفاءات أو آليات تهرب فعالة.

• التعقيد في الإجراءات الإدارية والجبائية، حيث لا يزال النظام الجبائي يعاني من بعض التعقيدات البيروقراطية وضعف الرقمنة في بعض القطاعات، ما يؤدي إلى تفاوت في التطبيق ويضر بمبدأ العدالة.

• قصور آليات المتابعة والمراقبة، وهذا على الرغم من وجود تشريعات رقابية، فإن فعاليتها محدودة بسبب ضعف التنسيق بين الهيئات الجبائية والمالية والجمركية، مما يُضعف من التطبيق العملي لمبدأ العدالة.

#### خاتمة:

يتضح من خلال هذه الدراسة أن العدالة الجبائية في الجزائر تمثل أحد الركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المالي للدولة، وقد حظيت بتكريس دستوري واضح ضمن النصوص القانونية، خاصة من خلال مبدأ المساواة أمام الضريبة وضرورة توزيع الأعباء الضريبية وفقاً للقدرة المالية للمكلفين .  
غير أن الفجوة بين الجانب النظري الذي يعكس نوايا المشرع، والواقع التطبيقي الذي تفرضه الممارسات اليومية، لا تزال قائمة وتشكل أحد أبرز التحديات التي تواجه السياسة الجبائية الوطنية .  
فالعدالة الجبائية في نصوصها القانونية تبدو متقدمة من حيث المبادئ، إلا أن تطبيقها العملي يعاني من عدة عراقيل، أبرزها ضعف الرقابة الجبائية، انتشار الغش والتهرب الضريبي، التفاوت في تحمل العبء الضريبي، إضافة إلى بعض الاختلالات الإدارية والتنظيمية التي تحد من فعاليتها .  
وبناء على ما تقدم، قمت بإبداء جملة من التوصيات وهي :

- ✓ تعزيز الرقابة الجبائية عبر آليات رقمية حديثة تُمكن من رصد حالات التهرب والغش الضريبي بشكل دقيق وفعال.
- ✓ تبسيط الإجراءات الجبائية وتقليص البيروقراطية من أجل تشجيع المكلفين على الامتثال الطوعي وتقوية الثقة في الإدارة الجبائية.
- ✓ توسيع الوعاء الضريبي من خلال إدماج القطاع غير الرسمي تدريجياً في الاقتصاد المنظم، بما يعزز العدالة في توزيع العبء.
- تفعيل برامج التوعية الجبائية التي تشرح للمواطنين أهمية الضريبة في تمويل الخدمات العمومية ودورها في العدالة الاجتماعية.
- مراجعة بعض الإعفاءات الضريبية التي قد تُحدث اختلالاً في مبدأ المساواة بين المكلفين، مع توجيهها للفئات والمناطق التي تستحقها فعلاً.
- تعزيز التنسيق بين الهيئات المالية والجمركية والقضائية لتوحيد الجهود في مكافحة الغش والتهرب وتحقيق العدالة الضريبية الشاملة.

قائمة المراجع

### أولاً: النصوص القانونية

-المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية، العدد 82 المؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2020  
- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990

### ثانياً- الكتب

العلي عادل فليح، (2009)، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الإثراء للنشر والتوزيع، العراق.  
بوزيدة حميد، (2009)، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.  
شوقي مصطفى، (2006) المالية العامة والضرائب، دار النهضة العربية، مصر.  
زروق ناصر، (2016) العدالة الضريبية – دراسة تحليلية نقدية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر.  
زهير مليكة، (2015) المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.  
العاشايري نجيب، (2009) النظرية العامة للمالية العامة، دار الكتب القانونية، بيروت.  
عاطف محمد موسى، (2011) العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية وتطبيق-دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.  
العرعاري عبد القادر، (2012). المالية العامة، منشورات المعرفة، الرباط.  
عودة عبد القادر، (2018). المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة.

DUVERGER -Maurice,(1983),Institutions politiques et droit constitutionnel, PUF, Paris, .

Gaston JEZE,(1922),cours de science des finances et de la législation financière française, édition Giard, Paris.

PERCEBOIS Jacques,(1991), Economie des finances, édition Armand colin, Paris , 1991.

### ثالثاً – المقالات

- بن شعيب نصر الدين، (2021)، العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 11، العدد 1.

### رابعاً- المواقع الالكترونية

<https://economy-pedia.com>, consulté le 8 Octobre 2025 à 10H.

<https://www.droitetenprise.com>, consulté le 2 Octobre 2025 à 9H.