

الإصلاحات الضريبية في الجزائر

ناصر مراد - جامعة البليدة

- إعادة هيكلة الإقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.

- الاتجاه المتزايد نحو التكتل الإقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الإقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.

- إستمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعدد شروط الإقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون.

لقد ساهمت هذه التحولات التي عرفها الإقتصاد الدولي في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائصه المميزة. في هذا الظرف أصبح الإصلاح الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الإقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة تحديات العولمة التي من أهم إنعكاساتها التأثير على مصير الإقتصادات الوطنية.

2/ السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن الإختلالات التي ميزت الإقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الإقتصاد الوطني لإنعاشه، من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لإتحاد القرار ومراجعة علاقة الدولة بالإقتصاد. وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو إقتصاد السوق، وكان هذا التوجه إستجابة لضغط الهيآت المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية) التي تشترط تحرير الإقتصاد وتطبيق نظام إقتصاد السوق. ونشير أن الإصلاحات المقترحة من طرف الهيآت المالية الدولية، تهدف أساسا إلى وضع الميكنيزمات التي تمكنها من إسترجاع أموالها، أما كيفية حل مشكلة الفعالية في المؤسسة الإقتصادية فيأتي في المرتبة الثانية (2). إن الأزمة المتعددة الجوانب التي تعيشها الجزائر هي في الأساس نتيجة لسوء التسيير حيث أن التسيير الجيد سيسمح للمؤسسة بإستخدام عناصر الإنتاج استخداما أمثالا.

في ظل الإصلاحات الإقتصادية الجديدة، أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تتميز بعدة خصائص، فمن حيث علاقتها بمحيطها يطغى على المؤسسة الطابع الإستقلالي. أما بالنسبة لنشاطها فإن طابع المتاجرة هو السائد بخصوص مختلف أعمال

ملخص : يندرج الإصلاح الضريبي الذي أنتجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية، ولمعرفة مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المتخذة سنتناول السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي، ثم نقوم بتشخيص الإصلاحات الضريبية ثم نحاول تقييم النظام الضريبي بعد الإصلاحات وفي الأخير نقوم بعرض بعض الإجراءات قصد تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري.

كلمات المفتاح : الضريبة، الجباية، الإصلاح، الفعالية، TVA, IBS, IRG.

تمهيد : في سنة 1992 أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات، و ذلك لمواكبة الإصلاحات الإقتصادية والتحولات التي يشهدها الإقتصاد الدولي، في هذا المجال أنشئت الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وذلك قصد تبسيط النظام الضريبي وزيادة فعاليته، في هذا السياق نتساءل على مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المتخذة ومدى إنعكاساتها على الإقتصاد الوطني ؟ و لمعالجة الإشكالية المطروحة سنتناول السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي، ثم نقوم بتشخيص الإصلاحات الضريبية، ثم بعد ذلك نحاول تقييم النظام الضريبي بعد الإصلاحات، و في الأخير نقترح بعض الإجراءات قصد ترقية فعالية النظام الضريبي الجزائري.

أولا : السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي

يندرج الإصلاح الضريبي الذي إنتهجه الجزائر منذ سنة 1992، في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية. لذلك سنستعرض مختلف هذه التحولات حتى يتسنى لنا تشخيص وتقييم مختلف الضرائب التي أسست ضمن الإصلاح الضريبي في الجزائر.

1/ السياق الدولي للإصلاح الضريبي

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الإقتصادية الدولية، والتي تتمثل فيما يلي : (1)

- فشل النظام الإشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الإقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالإستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومؤسسات التجارة العالمية.

لها صبغة إقتصادية بحتة، لذلك يتعين على المؤسسات تقديم ملفات قروض لدى البنك المتعامل معه الذي يقوم بدراسة تقنية حول جدوى المشاريع المقدمة، وعلى أساس ذلك يتم إختيار المؤسسات لتمويلها.

د- إصلاح التجارة الخارجية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية إتمدت الدولة برنامج تدريجي هام لتحرير التجارة الخارجية، والذي جسده القانون 88-29 حيث منح مرونة أكثر في مجال إحتكار الدولة، من خلال تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والإئتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص، وفي هذا السياق صدر المرسوم 88-167 في سنة 1988، الذي سمح للمؤسسات الاستفادة من ميزانية للعملة الأجنبية، وتحدد هذه الميزانية إنطلاقاً من إيرادات التصدير بالنسبة للمؤسسة وحاجاتها للاستيراد خلال السنة. وهكذا تقوم المؤسسة بمعاملتها مع الخارج بكل حرية بعيداً عن إجراءات المراقبة الإدارية والمالية، وطبقاً لأحكام قانون 90-10 المتعلق بالنقد والقرض يرخص لغير المقيمين وللمقيمين بتحويل رؤوس الأموال بين الجزائر والخارج لتمويل مشاريع إقتصادية، ويمكن لرأس المال الأجنبي أن يستثمر في أي نشاط إقتصادي غير مخصص صراحة للدولة.

(4)

يتضح مما سبق أن الإصلاحات الاقتصادية تندرج في إطار الانتقال إلى إقتصاد السوق، ولمواكبة هذا التحول إستدعى إدخال إصلاحات ضريبية ليكتمل مسار الإصلاحات الاقتصادية قصد تمكين المؤسسة أداء دورها بفعالية أكثر وتكثيف الإقتصاد الوطني مع المعايير الاقتصادية الدولية.

ثانياً : تشخيص الإصلاحات الضريبية

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

1/ الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وتنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي :

وتصرفات المؤسسة، و ذلك بموجب الخضوع للقانون التجاري. ويتصف تنظيمها وتسييرها الداخلي بطابع التنظيم الديمقراطي من خلال المشاركة العمالية. إن الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر مست العديد من الجوانب والتي تجسدت في المظاهر التالية :

أ-تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الإقتصادية

في ظل الإصلاحات الإقتصادية تحولت الدولة إلى مالكة لرأس مال المؤسسات عن طريق صناديق المساهمة وليست مسيراً، وأصبحت علاقة الدولة بالمؤسسة خاضعة لقواعد الفعالية والمردودية الإقتصادية، لذلك يقتصر مجال تدخلها على التخطيط التوجيهي لتحديد أهداف وقواعد التنمية الشاملة، وقصد تحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة أدوات الضبط الإقتصادي المناسبة والتي تركز أساساً على أدوات السياسة النقدية وأدوات السياسة الضريبية، لذلك تزداد أهمية النظام الضريبي الذي يجب أن يتكيف مع إصلاح المؤسسة العمومية، وأن يشكل أداة تشجيع للأنشطة الإقتصادية وتوجيهها.

ب-إصلاح نظام الأسعار

في ظل الإستقلالية، ولتمكين المؤسسة إتخاذ القرار، تمت مراجعة نظام الأسعار، من خلال قانون 89-12 المتعلق بالأسعار والذي يميز بين نوعين من الأسعار هما:
-الأسعار المقننة : وهي التي تخضع لإدارة الدولة سواء عن طريق تحديد الأسعار القصوى أو الهوامش القصوى.
-الأسعار الحرة : وهو ما يعرف بنظام التصريح بالأسعار، من خلاله يصرح الأعوان الإقتصاديين بالمنتجات والأسعار المرغوبة لدى المصالح التجارية، ويتعين على الأعوان الإلتزام بتلك الأسعار، أما في حالة تغييرها يجب تقديم تصريحاً جديداً لدى نفس المصالح.

وفي إطار إقتصاد السوق صدر الأمر 95-06 المؤرخ في 25 جانفي 1995 الذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات، إتماداً على قواعد المنافسة (3) إلا أن الدولة تتدخل لتقيّد من مبدأ الحرية العامة للأسعار إذا توفرت بعض الشروط مثل حدوث كارثة طبيعية أو صعوبات في التموين بالنسبة لقطاع نشاط معين أو في منطقة جغرافية معينة.

ج-علاقة البنك بالمؤسسة

في ظل الإصلاحات الإقتصادية أصبح البنك مؤسسة مالية مستقلة يراعي في تعامله مع المؤسسة العمومية معايير المخاطرة والمردودية، وبالتالي أصبحت طبيعة العلاقة بين البنك و المؤسسة

الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها.

- عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداحيل الأعمال المنزلية والمداحيل المحققة في النشاط الموازي.

- رغم أهمية السلم المتصاعد في الإقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية.

- رغم أهمية نظام الإقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصاره على بعض المداحيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغط على سيولة المكلف حيث طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملاءمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل مداحيل أخرى.

2/ الضريبة على أرباح الشركات

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988، يتمحور في وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي :

(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، هذه الأخيرة تخضع اجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الإعتبار حجم رقم الأعمال المحقق. ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعية، وهذا التمييز يبرره الإختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر الشركات وهي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي(6).

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق في فرض الضريبة على أرباح الشركات، إلى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي الذي سمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشرركات الأموال، ومن جهة ثانية يهدف إلى تنظيم إقتصادي الذي سمح بتخفيف العبء

(تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة).

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة و تصاعدية حسب الجدول رقم (1) : (5)

إنطلاقا من الجدول السابق نضع الملاحظات التالية :

- حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة بـ 60.000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع إرتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.

- يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

- عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 60.000 دج، بينما طول الشريحة الثانية 120.000 دج، أما الشريحة الثالثة فهو أكبر إذ طولها يساوي 180.000 دج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل.

- قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، العمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب، إذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية.

- تعتبر المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعا ما ولا تشجع على الاستثمار وتوسيعه، خاصة الحد الأقصى الذي يصل إلى 40%، بينما في تونس نجد يصل إلى 35% فقط.

بالإضافة إلى الملاحظات السابقة، فإن الجدول الضريبي على الدخل الاجمالي، سواء بالنسبة لتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، نجد لا يستند على دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلبا على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي.

و لتقييم IRG نضع الملاحظات التالية :

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداحيل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداحيلها.

- تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة

الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي. ومن مزايا الضريبة على أرباح الشركات ما يلي :

- تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها).
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الخامسة.
- تمييز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يلي :
- ضريبة وحيدة : حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة : كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

- ضريبة سنوية : بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على

الأرباح المحققة خلال السنة.

- ضريبة نسبية : حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

- ضريبة تصريحية : بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه (نموذج رقم 6) لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، وذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات فإن هذه الضريبة تضمن المزايا التالية :

- الشفافية : وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

- البساطة : سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.

- الاقتراب من العدالة : من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

إن إدخال الضريبة على أرباح الشركات تجسد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينته وطاقته تراكم المؤسسات الإنتاجية. كما تعتبر الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جباية المؤسسة (7).

و تفرض IBS بمعدل عادي يقدر بـ 30 % و معدل مخفض يقدر بـ 15 % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها.

و لتقييم الضريبة على أرباح الشركات نضع الملاحظات التالية :

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل الضريبة على أرباح الشركات على تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها

المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية. إلا أن اعتماد معدل وحيد على جميع المؤسسات دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفف من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفا في حق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة.

- يشكل المعدل المخفض 15 % للأرباح المعاد استثمارها أداة فعالة لتحفيز المؤسسات على التوسع وزيادة حجم الاستثمار.

- إن رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى، يعتبر أسلوب فعال لمكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تحكّم منطوق السوق في الأسعار، وإختيار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقا أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.

3/ الرسم على القيمة المضافة

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.

إن هذا الرسم (TVA) وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الدولة ليتحملها المستهلك النهائي.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الإقتصاد الوطني ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص هي :

- توسيع مجال التطبيق : يعتبر مجال تطبيق (TVA) جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة لـ (TUGP) و (TUGPS) وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.

- توسيع مجال الخضم : يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، إن مجال ذلك الخضم لم يكنفي بالخضم المادي أو المالي كما هو الشأن في (TUGP)، بل تعداه ليشمل أيضا عمليات القطاعين

- تتميز هذه الضريبة بالحياد ولا تؤثر على نتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب، كما أنها لا تدرج ضمن تكاليف المؤسسة.

- تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظرا لاتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية.

رغم المزايا السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقائص التالية :

- عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك.

- رغم حيادية الرسم على القيمة المضافة على نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، ضف إلى ذلك فإن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند إقتناء البضاعة، بينما البيع قد يتم على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة.

- يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا لفعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

رابعا : تقييم النظام الضريبي بعد الإصلاحات

بعد أكثر من عشرة سنوات على تطبيق الإصلاح الضريبي نتساءل على مدى فعالية الإصلاحات الضريبية، لذلك سنحاول تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال عدة مؤشرات على النحو التالي :

1/ تطور الحصيلة الضريبية

يهدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية المالية للحماية العادية على حساب الحماية البترولية التي تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة(8)، ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف، نستعرض تطور حصيلة الحماية العادية والحماية البترولية مع حساب نسبتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية، حسب الجدول رقم (2) : (9)

نلاحظ في الجدول السابق إرتفاع الإيرادات الضريبية من 300.66 مليار دج سنة 1993 إلى 1082.41 مليار دج سنة 2000 أي تضاعفت أكثر من ثلاثة مرات، إلا أننا نلاحظ هيمنة الحماية البترولية في الهيكل الضريبي إذ أنها في سنة 2000 تمثل 76.52 % من إجمالي الإيرادات الضريبية،

الإداري والتجاري، بالإضافة إلى العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات والتي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

ويسمح أسلوب الخصم الجديد من جهة حيادية الضريبة، فهو لا يعرقل توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية، بحيث يجبر التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم.

- تقليص عدد المعدلات : حسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض (18) معدل كما كان سائد في النظام السابق، ويطبق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم (HT)، بينما في النظام السابق كانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمن للرسم (TTC)، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

لقد أدت الخصائص السابقة إلى بساطة وسهولة تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو للمؤسسة، وقد ساهم في فعالية النظام الضريبي.

ويسعى المشرع لتحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة و تتمثل فيما يلي :

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض (TUGP) و(TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من (18) إلى (02).

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات

- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.

- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.

- إحداث إنسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب إعتد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986م، أما تونس في سنة 1988م، وبالتالي دفع وتيرة الإتحاد المغربي.

و يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17 % و معدل مخفض قدره 7 %.

و لتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملاحظات التالية :

- يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات و وسائل الانتاج في نفس الشهر الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري.

- إرتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية، مما يخفض القيمة الحقيقية لحصيلة الضرائب.

3/ مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات

إن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي بالإيرادات الضريبية التقديرية، يشكل مؤشرا هاما لقياس مردودية النظام الضريبي، لذلك نستعرض تطور تلك النسبة خلال الفترة 1993-2000 في الجدول رقم (4): (11)

نلاحظ في الجدول السابق تدبب نسبة التنفيذ خلال فترة الدراسة، بحيث يمكن تحديد ثلاثة فترات :

- خلال سنة 1993 : خلال هذه السنة سجلت نسبة التنفيذ مستوى أقل من 100 % مما يدل على عدم مردودية النظام الضريبي في تلك الفترة، ويمكن تبرير ذلك بصعوبة تطبيق الإصلاح الضريبي خاصة مع حداثة الضرائب المنشأة (IBS, IRG, TVA) واتساع مجال الإخضاع الضريبي، مما يصعب مهام الإدارة الضريبية.

- فترة (1994-1995) : خلال هذه الفترة عرفت نسبة التنفيذ تحسن معتبر بحيث تجاوزت 100 %، مما يدل على مردودية النظام الضريبي في تلك الفترة. ويمكن تفسير ذلك إلى إتجاه الإدارة الضريبية نحو التحكم التدريجي في الضرائب الجديدة والتكيف مع مقتضيات النظام الجديد.

- فترة (1996-2000) : خلال هذه الفترة نلاحظ تراجع نسبة التنفيذ إلى مستوى أقل من 100 % مما يدل على تدهور مردودية النظام الضريبي في تلك الفترة، وحسب إعتقادنا فإن مرد ذلك إلى عجز الإدارة الضريبية وعدم قدرتها مسايرة التحولات التي ترتبت عن الإصلاح الضريبي بحيث لم تشهد تلك الإدارة أي إصلاح شامل. وعلى هذا الأساس لا يمكن البحث عن فعالية النظام الضريبي دون إصلاح الإدارة الضريبية.

4/ مدى إستقرار النظام الضريبي الجزائري

لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري تحقيق إستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات، بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام. في هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية، فقانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراء ضريبيا ما بين تعديل وإلغاء وإتمام، قانون المالية لسنة 2002 تضمن 32 إجراء ضريبيا، و قانون المالية لسنة 2003 تضمن 68 إجراء ضريبيا، إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الإتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في :

- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 30 %.

لذلك تشكل الجباية البترولية موردا رئيسيا لخزينة الدولة، إلا أن هذا الوضع لا يساهم في فعالية النظام الضريبي، بحيث أن تقديرات هذا المورد لا تتركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تتمثل أساسا في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعريّة في الأسواق الدولية، بالإضافة إلى عدم إستقرار الدولار الأمريكي المستخدم كأداة تسوية في ذلك القطاع. كما أن من أهم أهداف الإصلاحات الضريبية تكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية والذي لم يتحقق بعد.

2/ مستوى الضغط الضريبي

يعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي، حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، و يعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج المحلي الخام، ولقد حدد الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ 25 %، و نظرا لكون جزء كبير من الناتج المحلي الخام الذي يصل أحيانا إلى 35 % هو عبارة عن نفط، و أن الجباية البترولية دائما أكبر من 54 % من الحصيلة الضريبية، لذلك فإن إعتقادنا أن الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبها إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة، والجدول رقم (3) يوضح مستوى الضغط الضريبي في الجزائر للفترة 1993 - 1999 : (01)

نلاحظ في الجدول السابق ضعف مستوى الضغط الضريبي و ذلك مقارنة مع المستوى النموذجي (25%) كما أنه يعتبر أقل مما هو سائد في الكثير من الدول بحيث عموما نجد في تونس 20 % و في المغرب 24 %، أما في الدول الصناعية الكبرى فإنه 27 %، وعليه نستنتج عدم مردودية النظام الضريبي بعد الإصلاحات بحيث لم يتمكن تحسين المقدرة التكلفة للدخل الوطني، وحسب إعتقادنا فإن ذلك الإخفاق ناتج عن العوامل التالية :

- ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية.

- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، مما انعكس سلبا على مردودية الجباية العادية.

- ضعف الاقتطاعات الضريبية نتيجة إنخفاض الدخل الفردي وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

- إنتشار البطالة التي تفوت على الدولة إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع.

- ضرورة توفير الإستقرار السياسي والإقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقل والبيروقراطية والمحسوبية، بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للإستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الإستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفر اليد العاملة المؤهلة

- تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، وفي هذا المجال نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي في جميع الإدارات الضريبية.

- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون.

- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد إتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

الخلاصة : لقد ساهم الإصلاح الضريبي في زيادة

المردودية المالية لمختلف الضرائب، لكنه ما زال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما أن هيمنة الضرائب غير المباشرة في هيكل النظام الضريبي لا يدعم فعالية النظام الضريبي لعدم عدالة تلك الضرائب. لذلك يجب على المشرع الضريبي التخفيف من حجم تلك الضرائب والإعتماد أكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار، وتحسين تنظيم وإدارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها، ضف إلى ذلك يجب تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة والاهتمام أكثر بالإدارة الضريبية حتى تؤدي مهامها على الوجه الكامل.

- تخفيض نسبة الإقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى 40% و رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 60.000 دج.

- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين فقط هما : 14 % و 17 %.

- مراجعة التعريفات الجمركية باعتماد ثلاث معدلات أقصاها 30 % .

- تخفيض ضريبة الدفع الجزائي إلى 3 % و الرسم على النشاط المهني إلى 2 %.

- إلغاء الإزدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتبة من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة.

رابعا : تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

قصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الإقتراحات التالية :

- رغم تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري (12).

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

- رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل و التي تتمثل فيما يلي :

* إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة.

* إلغاء التأخير الشهري لإسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات البضائع و الخدمات

* إعادة النظر في تنظيم نظام الإقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد إستحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب و نشر الوعي الضريبي.

الجدول :

الجدول رقم 1 : السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة %	الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 60.000
10	من 60.001 إلى 180.000
20	من 180.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.080.000
35	من 1.080.001 إلى 3.240.000
40	أكثر من 3.240.000

الجدول رقم 2 : تطور الجباية العادية و الجباية البترولية خلال الفترة : 1993-2000 (الوحدة : 10⁹ دج)

السنة	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	البيان
الجباية العادية	121.45	169.54	241.99	284.94	312.79	342.56	343.77	362.41	
الجباية العادية % مجموع الجباية	40.4	43.28	41.86	35.94	35.40	49.55	38.03	33.48	
الجباية البترولية	179.21	222.17	336.14	507.83	570.76	348.72	560.12	720.0	
الجباية البترولية % مجموع الجباية	59.6	56.72	58.14	64.06	64.60	50.45	61.97	66.52	
مجموع الجباية	300.66	391.71	578.13	792.77	883.55	691.28	903.89	1082.41	

الجدول رقم 3 : تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة : 1993 - 1999

السنة	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	البيان
معدل الضغط الضريبي %	16.27	18.95	22.02	20.43	20.51	19.33	18.65	

الجدول رقم 5 : تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة : 1993 - 2000 (الوحدة 10⁹ دج)

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	البيان
الجباية العادية الفعلية (1)	121.45	169.54	241.99	284.94	312.79	342.56	343.77	362.41	
الجباية العادية المقدرة (2)	129.5	143.2	236.5	295.7	334.6	344.5	380.1	425.84	
نسبة التنفيذ 2/1 %	93.78	118.39	102.32	96.36	93.48	99.44	90.44	85.10	

المصادر والإحالات المعتمدة :

الهوامش

- 1- عبد المجيد قدي، الأزمة الاقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية، الجزء 35، رقم 2، الجزائر، 1997، ص ص 445، 446.
- 2- محمد بوتين وآخرون، إستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1994، ص 43.
- 3- محفوظ لعشيب، سلسلة القانون الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 82.
- 4- محمد بلقاسم حسن بجلول، الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993، ص 174.
- 5- وزارة المالية، قانون رقم 02 - 11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.
- 6- BOUDERBALA A , la réforme fiscale (évaluation et perspectives), mutations, revue éditée par la chambre nationale de commerce (CNC), ALGER, N°7, 1994, p 23.
- 7- Karima Ainouche, Mohand Cherif Ainouche , la réforme des Impôts sur le revenu : une nouvelle approche pour un meilleur rendement, revue finances et développement au maghreb, N° 9, ALGER, 1991, p 55.
- Rapport final du commission national d'évaluation du système fiscal algérien 8 Ministère des finances , ALGER, 1999, p 22.
- 9- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- 10- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- 11- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- 12- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2002، ص 342.

المراجع

- 1- عبد المجيد قدي، الأزمة الاقتصادية العالمية وواقع دول العالم الثالث، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية، الجزء 35، رقم 2، الجزائر، 1997.
- 2- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995)، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 1995.
- 3- محمد بلقاسم حسن بجلول، الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993.
- 4- محمد بوتين وآخرون، إستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994.
- 5- محفوظ لعشيب، سلسلة القانون الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
- 6- كريم النشاشيبي، الجزائر : تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن، 1998.
- 7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2002.
- 8- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2002.
- 9- وزارة المالية، قانون رقم 02 - 11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.
- 10- Ahmed Sadoudi, la réforme fiscale, annales de IEDF, sans Numéro, ANEP, Alger, 1995.
- 11- HIWARCOM, Alger, 1993. l'essentiel de la fiscalité algérienne Ainouche Mohand Cherif,
- 12- BOUDERBALA A , la réforme fiscale (évaluation et perspectives), mutations, revue éditée par la chambre nationale de commerce (CNC), N°7, ALGER, 1994.
- 13- Fiscalité directe, actes du séminaire organisé par D.G.I. en collaboration avec FM I, ALGER, 1993.
- 14- Karima Ainouche, Mohand Cherif Ainouche [1991], la réforme des Impôts sur le revenu : une nouvelle approche pour un meilleur rendement, revue finances et développement au maghreb, N° 9, 1991.
- Rapport final du commission national d'évaluation du système fiscal algérien 5 Ministère des finances , ALGER, 1999.