

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة أمحمد بوقرة \*بومرداس\*



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
أطروحة دكتوراه علوم في:

العلوم الاقتصادية  
تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك

السياسات الجبائية في دول المغرب العربي  
وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي

إشراف أ/ الدكتور:

بوزيدة حميد

إعداد الطالب:

يوسف نور الدين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/12/13

لجنة المناقشة:

|        |                 |                       |               |
|--------|-----------------|-----------------------|---------------|
| رئيسا  | جامعة بومرداس   | أستاذة التعليم العالي | يحياوي نصيرة  |
| مقررا  | جامعة بومرداس   | أستاذ التعليم العالي  | بوزيدة حميد   |
| ممتحنا | جامعة البليدة 2 | أستاذ التعليم العالي  | ناصر مراد     |
| ممتحنا | جامعة بومرداس   | أستاذ محاضر           | بن حميدة هشام |
| ممتحنا | جامعة الجزائر 3 | أستاذ محاضر           | آيت محمد مراد |
| ممتحنا | جامعة البويرة   | أستاذ محاضر           | قاشي يوسف     |

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَأَلْفَ بَيْنَ قُلُوبِهِمْ نَوَافِقَتْ مَا فِي الْأَرْضِ  
جَمِيعًا مَا أَلْفَتْ بَيْنَ قُلُوبِهِمْ وَلَكِنَّ اللَّهَ أَلْفَ  
بَيْنَهُمْ إِنَّهُ عَزِيزٌ حَكِيمٌ

صدق الله العظيم

# إهداء

لى الوالدين الكريمين رمز الحب والعطاء حفظهما الله وأطال في عمرهما

لى زوجتي العزيزة رمز الحب والوفاء

لى ابني وقرّة عيني رسيم

لى اخواتي واخواني

لى كل صديق وزميل

لى كل شخص أكن له الاحترام والتقدير والعرفان بالجميل

لى كل من يتطلع الى عهد جديد تسمو فيه قيمة العلم والعمل

لنخضة البلاء العربية والإسلامية

لى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد المتواضع

والله الموفق

يوسف نور الدين

# شكر وتقدير

الحمد والشكر لله وحده الذي نثم بنعمته الصالحات،  
والصلوة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.  
وتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى استاذي الفاضل بوزيدة حميد على تفضله بالإشراف على  
هذا البحث، ولما أولاني به من عناية واهتمام ونصح وتوجيه وصبر،  
والشكر وجزله إلى أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على تفضلهم بقراءة وقبول مناقشة  
وإثراء هذا البحث.  
كما أقدم بجزيل الشكر لزميلي الدكتور قاشي يوسف على ما قدمه لي من مساعدة،  
والشكر موصول لكل من قدم لي يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد  
في إنجاز هذا البحث.

يوسف نور الدين



ملخص البحث

## المخلص:

تتناول هذه الأطروحة موضوع السياسات الجبائية بالتحليل والتقييم في دول المغرب العربي، وهذا من خلال تشخيص بنية أنظمتها الضريبية وكذا محاولة تقييم فعاليتها في جوانبها المالية والاقتصادية باستخدام بعض المؤشرات المالية المعتمدة على غرار تطور الحصيلة الجبائية، مستويات الضغط الضريبي والمرونة الضريبية، نظام الخوافز وتقييم تكلفة النفقات الجبائية. وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن الأنظمة الضريبية المغاربية محل الدراسة تتميز بقدر عال من التماثل والتقارب خاصة فيما يتعلق بالضرائب الرئيسية المنبثقة عن الإصلاحات الضريبية المنتهجة، غير أن السياسات الجبائية في هذه الدول تبقى بعيدة عن تحقيق الأهداف المسطرة لها، خاصة في مجال تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين، زيادة فرص التشغيل، تشجيع الاستثمار وتحقيق التوزيع الأمثل له قطاعيا وجمويا.

ومن منطلق عدم فعالية وجدوى السياسات الجبائية الوطنية لكل دولة على حدى، وأن المنافسة الضريبية بين الدول المغاربية تعيق حتما حرية انتقال عوامل الإنتاج والسلع بينها، فقد ركزت الدراسة أيضا على إمكانية تجسيد تنسيق للسياسات الجبائية بين الدول المغاربية بناء على التجارب الدولية باعتباره عاملا لتعزيز وتفعيل مسار التكامل الاقتصادي بينها، وهذا من خلال وضع آليات للمرحلة المقبلة تعمل من خلالها الدول المغاربية من جديد على إعادة بعث المشاريع التكاملية القائمة وعلى رأسها الاتحاد الجمركي والسوق المشتركة للتعامل مع التحديات الداخلية والخارجية المفروضة.

**الكلمات المفتاحية:** السياسة الجبائية، الفعالية الضريبية، النفقات الجبائية، التنسيق الضريبي، التكامل الاقتصادي، المغرب العربي

**Abstract:**

This thesis deals with the analysis and evaluation of Maghreb countries' tax policies by diagnosing the structure of their tax systems as well as trying to assess their effectiveness in their financial and economic aspects by using some financial indicators such as tax revenues, tax burden, tax elasticity, tax incentives and tax expenditures. The study found that the Maghreb tax systems under study are characterized by a high degree of symmetry and convergence, especially with regard to the main taxes resulting from the approved tax reforms. However, tax policies in these countries remain far from achieving their objectives, especially, in social justice among taxpayers, Increase employment opportunities, and promote and distribute investment at the sectoral and regional level.

It is because of the ineffectiveness of the national tax policies of each country, and that the tax competition between the Maghreb countries inevitably impedes the free movement of factors of production and commodities between them, the study also focused on the possibility of coordination of tax policies among the Maghreb countries, based on international experience as a factor to enhance and activate the path of economic integration by establishing mechanisms for the next period through which the Maghreb countries resume the re-establishment of integration projects such as the Customs Union and the Common Market to deal with the internal and external challenges.

**Keywords:** Tax Policy, Tax efficiency, Tax Expenditure, Tax Coordination, Economic Integration, Maghreb

**Résumé:**

Cette thèse porte sur l'analyse et l'évaluation des politiques fiscales des pays du Maghreb arabe en diagnostiquant la structure de leurs systèmes fiscaux et en essayant d'évaluer leur efficacité dans leurs aspects financiers et économiques en utilisant des indicateurs financiers tels que les recettes fiscales, la pression fiscale, élasticité fiscale, système des incitations fiscales et les dépenses fiscales. L'étude a révélé que les systèmes fiscaux maghrébins se caractérisent par un haut degré de symétrie et de convergence, notamment en ce qui concerne les principales taxes résultant des réformes fiscales approuvées. Cependant, les politiques fiscales dans ces pays restent loin d'atteindre leurs objectifs, en particulier, dans la justice sociale entre les contribuables, augmenter les opportunités d'emploi, et promouvoir et distribuer l'investissement au niveau sectoriel et régional.

C'est à cause de l'inefficacité des politiques fiscales nationales de chaque pays, et que la concurrence fiscale entre les pays maghrébins entrave inévitablement la libre circulation des facteurs de production et des marchandises entre eux, l'étude a également porté sur la possibilité de coordination des politiques fiscales entre les pays du Maghreb basée sur les expériences internationales en matière de coordination fiscale comme un facteur pour renforcer et activer la voie de l'intégration économique. Cela passe par la mise en place de mécanismes pour la prochaine période à travers laquelle les pays du Maghreb reprennent le rétablissement des projets d'intégration tels que l'Union douanière et le Marché commun pour faire face aux défis internes et externes.

**Mots clés:** *Politique fiscale, Efficacité fiscale, Dépenses fiscales, Coordination fiscale, Intégration économique, Maghreb Arabe.*

فخر رس المحتويات

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتويات                                                         |
|--------|-------------------------------------------------------------------|
|        | إهداء                                                             |
|        | شكر وتقدير                                                        |
| II-I   | الملخص                                                            |
| III    | فهرس المحتويات                                                    |
| VIII   | قائمة الجداول                                                     |
| XI     | قائمة الأشكال                                                     |
| أط     | مقدمة                                                             |
| 1      | <b>الفصل الأول: إطار مفاهيمي للنظام الضريبي والسياسة الجبائية</b> |
| 2      | تمهيد                                                             |
| 3      | <b>المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي</b>                         |
| 3      | المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي ومكوناته                       |
| 12     | المطلب الثاني: علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الاقتصادية والسياسية |
| 19     | المطلب الثالث: أثر درجة النمو الاقتصادي على النظام الضريبي        |
| 24     | <b>المبحث الثاني: مفهوم السياسة الجبائية</b>                      |
| 24     | المطلب الأول: تعريف السياسة الجبائية                              |
| 27     | المطلب الثاني: مبادئ السياسة الضريبية                             |
| 32     | المطلب الثالث: أهداف السياسة الضريبية ووسائل تحقيقها              |
| 43     | <b>المبحث الثالث: فعالية السياسة الجبائية</b>                     |
| 43     | المطلب الأول: مفهوم الفعالية الضريبية ومؤشرات قياسها              |
| 50     | المطلب الثاني: مقومات فعالية النظام الضريبي                       |
| 54     | المطلب الثالث: معوقات فعالية النظام الضريبي                       |
| 61     | خلاصة                                                             |
| 62     | <b>الفصل الثاني: تشخيص بنية الأنظمة الضريبية المغاربية</b>        |
| 63     | تمهيد                                                             |
| 64     | <b>المبحث الأول: البنية العامة للنظام الضريبي المغربي</b>         |
| 64     | المطلب الأول: الضرائب المباشرة                                    |
| 72     | المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة                               |
| 80     | المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى                             |

|     |                                                                              |
|-----|------------------------------------------------------------------------------|
| 85  | المبحث الثاني: البنية العامة للنظام الضريبي الجزائري                         |
| 86  | المطلب الأول: الضرائب المباشرة                                               |
| 96  | المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة                                          |
| 104 | المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى                                        |
| 111 | المبحث الثالث: البنية العامة للنظام الضريبي التونسي                          |
| 111 | المطلب الأول: الضرائب المباشرة                                               |
| 121 | المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة                                          |
| 127 | المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى                                        |
| 132 | خلاصة                                                                        |
| 133 | الفصل الثالث: تقييم فعالية السياسات الجبائية في دول المغرب العربي            |
| 134 | تمهيد                                                                        |
| 135 | المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في المغرب                        |
| 135 | المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي                           |
| 142 | المطلب الثاني: تقييم الفعالية من خلال المدخل الاقتصادي                       |
| 148 | المطلب الثالث: تقييم النفقات الجبائية في المغرب                              |
| 155 | المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر                      |
| 155 | المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي                           |
| 163 | المطلب الثاني: تقييم الفعالية من خلال المدخل الاقتصادي                       |
| 170 | المطلب الثالث: تقييم النفقات الجبائية في الجزائر                             |
| 175 | المبحث الثالث: تقييم فعالية السياسة الجبائية في تونس                         |
| 175 | المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي                           |
| 181 | المطلب الثاني: تقييم الفعالية من خلال المدخل الاقتصادي                       |
| 191 | المطلب الثالث: تقييم النفقات الجبائية في تونس                                |
| 195 | خلاصة                                                                        |
| 196 | الفصل الرابع: تنسيق السياسات الجبائية كمدخل لتفعيل التكامل الاقتصادي المغربي |
| 197 | تمهيد                                                                        |
| 198 | المبحث الأول: مدخل للتكامل الاقتصادي المغربي                                 |
| 198 | المطلب الأول: ماهية التكامل الاقتصادي                                        |
| 210 | المطلب الثاني: تجربة التكامل الاقتصادي المغربي، الدوافع والأهداف             |
| 214 | المطلب الثالث: مقومات ومعوقات التكامل الاقتصادي المغربي                      |
| 219 | المبحث الثاني: السياسة الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي                    |
| 219 | المطلب الأول: المحددات الضريبية للتكامل الاقتصادي                            |
| 221 | المطلب الثاني: قياس العلاقة بين السياسة الضريبية والتكامل الاقتصادي          |

|     |                                                                      |
|-----|----------------------------------------------------------------------|
| 224 | المطلب الثالث: المفاضلة بين التجانس الضريبي وسياسة المنافسة الجبائية |
| 227 | المبحث الثالث: التنسيق الضريبي وإمكانية تجسيده مغاريا                |
| 227 | المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي وأهدافه                          |
| 233 | المطلب الثاني: آليات التنسيق الضريبي ومجالاته                        |
| 240 | المطلب الثالث: التنسيق الضريبي المغاري ومداخل تفعيله                 |
| 251 | خلاصة                                                                |
| 252 | خاتمة                                                                |
| 260 | قائمة المراجع                                                        |
| 272 | قائمة الملاحق                                                        |

# قائمة الجداول والأشكال



## قائمة الجداول

| الرقم  | عنوان الجدول                                                                    | الصفحة |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------|--------|
| (1-1)  | مصادر (مكونات) الإيرادات الحكومية لمجموعة من الدول عام 1980 دراسة جودي          | 20     |
| (2-1)  | نسبة استعمال مختلف الإجراءات الجبائية في بعض الدول المتقدمة                     | 42     |
| (3-1)  | العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية                                          | 46     |
| (4-1)  | مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة                                      | 52     |
| (1-2)  | الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل في المغرب                                     | 67     |
| (2-2)  | أسعار الضريبة على الشركات في المغرب                                             | 72     |
| (3-2)  | رسوم الاختبار المطبقة على المصوغات من البلاتين أو الذهب أو الفضة في المغرب      | 79     |
| (4-2)  | الضرائب الداخلية على الاستهلاك المفروضة على التبغ المصنع في المغرب              | 79     |
| (5-2)  | أسعار المساهمة الاجتماعية للتضامن في المغرب                                     | 81     |
| (6-2)  | سعر الرسم المهني في المغرب                                                      | 82     |
| (7-2)  | سعر الرسم على السكن في المغرب                                                   | 83     |
| (8-2)  | تعريف الضريبة السنوية على السيارات لل عربات التي يقل وزنها مع المحولة 3.000 كغ  | 85     |
| (9-2)  | تعريف الضريبة السنوية على السيارات لل عربات التي يزيد وزنها مع المحولة 3.000 كغ | 85     |
| (10-2) | الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر                           | 91     |
| (11-2) | تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاصة بالمنتجات الخاضعة له في الجزائر        | 102    |
| (12-2) | تعريف الرسم المنتجات البترولية في الجزائر                                       | 102    |
| (13-2) | التعريف الجمركية وما يقابلها من معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر      | 103    |
| (14-2) | توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني في الجزائر                                  | 105    |
| (15-2) | توزيع حصيلة الضريبة الجرافية الوحيدة في الجزائر                                 | 107    |
| (16-2) | تعريف قسمة السيارات في الجزائر                                                  | 110    |
| (17-2) | أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في تونس                                 | 116    |
| (18-2) | الثلث المرجعي للعقارات المبنية الخاضعة للمعلوم في تونس                          | 127    |
| (19-2) | نسبة المعلوم على العقارات المبنية في تونس                                       | 128    |
| (20-2) | المعلوم على المتر المربع بالنسبة للأراضي غير المبنية في تونس                    | 129    |
| (21-2) | التعريف الموظفة على معالم جولان السيارات في تونس                                | 131    |
| (1-3)  | تطور المداخل الجبائية في المغرب خلال الفترة 2000-2015                           | 135    |
| (2-3)  | تطور بنية الإيرادات الجبائية العادية في المغرب للفترة 2000-2015                 | 136    |
| (3-3)  | نسبة مساهمة المداخل الجبائية في تطور الإيرادات العامة للدولة في المغرب          | 138    |
| (4-3)  | نسبة تغطية المداخل الجبائية لنفقات التسيير في المغرب                            | 138    |
| (4-3)  | تطور معدل تنفيذ الإيرادات الجبائية في المغرب خلال الفترة 2000-2015              | 139    |
| (5-3)  | تطور مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية في المغرب للفترة 2000-2015     | 140    |

|     |                                                                                  |        |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 141 | نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي في المغرب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS  | (6-3)  |
| 141 | نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية في المغرب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS     | (7-3)  |
| 144 | تطور المشاريع الاستثمارية في المغرب خلال الفترة 2000-2016                        | (8-3)  |
| 144 | توزيع المشاريع الاستثمارية في المغرب حسب الملكية                                 | (9-3)  |
| 145 | توزيع الاستثمارات في المغرب حسب القطاعات                                         | (10-3) |
| 146 | تطور حجم الاستثمار الأجنبي في المغرب خلال الفترة 2001-2016                       | (11-3) |
| 146 | التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية المباشرة في المغرب خلال الفترة 2001-2016    | (12-3) |
| 147 | التوزيع المجالي للاستثمارات في المغرب ما بين 2008-2016                           | (13-3) |
| 149 | تطور تكلفة النفقات الجبائية في المغرب خلال الفترة 2005-2016                      | (14-3) |
| 150 | توزيع التدابير الاستثنائية حسب القطاعات خلال الفترة 2005-2016                    | (15-3) |
| 155 | تطور إجمالي الحصة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015                      | (16-3) |
| 156 | تطور مكونات الجباية العادية في الجزائر للفترة 2000-2015                          | (17-3) |
| 158 | نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة في الجزائر                | (18-3) |
| 159 | نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير في الجزائر                             | (19-3) |
| 160 | تطور معدل تنفيذ الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015                 | (20-3) |
| 161 | مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية في الجزائر بين 2000 و 2015           | (21-3) |
| 161 | نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي في الجزائر باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS | (22-3) |
| 162 | نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية في الجزائر باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS    | (23-3) |
| 166 | توزيع المشاريع المحدث في الجزائر حسب الشكل القانوني خلال 2002-2016               | (24-3) |
| 167 | المشاريع المستحدثة من قبل الهيئات المكلفة بمتابعة ودعم الشباب المستثمر           | (25-3) |
| 167 | توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر من حيث ملكية رؤوس الأموال                  | (26-3) |
| 168 | توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر حسب نوع الاستثمار                          | (27-3) |
| 168 | التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية في الجزائر                                  | (28-3) |
| 169 | توزيع الاستثمارات الأجنبية في الجزائر حسب قطاع النشاط                            | (29-3) |
| 169 | توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر حسب الموقع الجغرافي خلال الفترة 2002-2012  | (30-3) |
| 170 | توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر حسب الموقع الجغرافي لسنة 2016              | (31-3) |
| 171 | تطور تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2001-2012                     | (32-3) |
| 172 | النفقات الجبائية في الجزائر وعدد المشاريع المستفيدة منها سنة 2014                | (33-3) |
| 172 | النفقات الجبائية الناتجة عن اتفاقيات الشراكة خلال 2012-2013                      | (34-3) |
| 175 | تطور حصة الجباية الاعتيادية في تونس خلال الفترة 2000-2015                        | (35-3) |
| 176 | تطور بنية المداخل الجبائية الاعتيادية في تونس للفترة 2000-2015                   | (36-3) |
| 178 | نسبة مساهمة المداخل الجبائية الاعتيادية في الإيرادات العامة للدولة في تونس       | (37-3) |
| 178 | نسبة تغطية مداخل الجباية الاعتيادية لنفقات التصرف في تونس                        | (38-3) |

|     |                                                                                |        |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 179 | نسبة إنجاز المداخل الجبائية الاعتيادية في تونس مقارنة بالتقديرات               | (39-3) |
| 180 | تطور مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2015 | (40-3) |
| 180 | نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي في تونس باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS  | (41-3) |
| 181 | نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية في تونس باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS     | (42-3) |
| 186 | تطور المشاريع الاستثمارية في تونس خلال الفترة 2010-2016                        | (43-3) |
| 187 | توزيع الاستثمارات في تونس حسب مصدر الأموال بين 2010-2016                       | (44-3) |
| 188 | توزيع الاستثمارات حسب نظام الاستثمار                                           | (45-3) |
| 188 | التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية في تونس بين 2010-2016                     | (46-3) |
| 189 | التوزيع الجهوي للمشاريع الاستثمارية في تونس بين 2010-2016                      | (47-3) |
| 189 | تطور حجم الاستثمار الأجنبي في تونس خلال الفترة 2001-2016                       | (48-3) |
| 190 | تطور مناصب الشغل وعدد مشاريع الاستثمار الأجنبي في تونس                         | (49-3) |
| 190 | التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية المباشرة في تونس بين 2001-2016            | (50-3) |
| 191 | توزيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة في تونس حسب الجهات                         | (51-3) |
| 191 | تطور تكلفة الامتيازات الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2011                   | (52-3) |
| 192 | توزيع النفقات الجبائية حسب الغرض وأهم القطاعات المستفيدة خلال الفترة 2008-2011 | (53-3) |
| 193 | توزيع الاستثمارات الإضافية وغير المعنية بالامتيازات في تونس                    | (54-3) |
| 201 | مقارنة بين الصيغة التقليدية والصيغة الحديثة للتكامل الاقتصادي                  | (1-4)  |
| 232 | أهداف التنسيق الضريبي                                                          | (2-4)  |
| 243 | عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف بعض دول المغرب العربي                   | (3-4)  |
| 243 | معدلات الاقتطاع الضريبي في الدول المغرب العربي سنة 2015                        | (4-4)  |
| 244 | مقارنة معدلات أهم الضرائب في الدول المغاربية سنة 2016                          | (5-4)  |

## قائمة الأشكال

| الرقم | عنوان الشكل                                                   | الصفحة |
|-------|---------------------------------------------------------------|--------|
| (1-1) | مكونات النظام الضريبي                                         | 11     |
| (2-1) | مراحل تطور النظام الضريبي دراسة هينريش                        | 19     |
| (3-1) | منحنى لورنز                                                   | 34     |
| (4-1) | منحنى لا فير Laffer مردودية الاقتطاع بدلالة المعدلات          | 60     |
| (1-4) | هرم التنسيق ونتيجته الطبيعية، قابلية تنسيق النظام الضريبي     | 231    |
| (2-4) | هيكل الحوافز الضريبية في إطار التنسيق الجبائي                 | 236    |
| (3-4) | منظومة التنسيق الضريبي وفق أسلوب التدرج في المعاملة التفضيلية | 238    |

مقدمة

## تمهيد

شهد العالم توجها متزايدا نحو إقامة تكتلات اقتصادية وذلك بهدف رفع القدرة على التعامل مع الانفتاح الذي فرضته العولمة الرامية إلى توحيد الاقتصاد العالمي وإلغاء الحواجز التي تحول دون الحرية الكاملة لتدفق عناصره ومبادلاته، حيث لم تعد الكيانات القطرية قادرة وحدها على مواجهة الرهانات التي يفرضها التنافس الاقتصادي بين الدول، بل أصبحت مرتبطة بشبكة عالمية مالية وتجارية وتكنولوجية بالعالم الخارجي، وكنيجة لذلك تقلص دور الدولة القطرية وأصبح مسار التكتلات الإقليمية والجهوية سلوكا سياسيا واقتصاديا وثقافيا تسلكه جميع الدول حفاظا على بقائها ضمن الخارطة الدولية باعتبار أن هذه التكتلات تمثل حلقة وسيطة بين الدولة الوطنية والنظام العالمي، وسعيا منها للاستفادة من القيم المضافة والمزايا التي قد تنشأ مثل هذه التكتلات كتحرير انتقال البضائع والسلع وعوامل الإنتاج وتوحيد المعايير التقنية وما إلى ذلك.

ويمثل التكامل الاقتصادي أحد الركائز الأساسية لهذه التكتلات، حيث أنه يمثل نمطا جديدا لتحقيق مستويات أعلى من الأداء الاقتصادي بما يفيد الجهود التنموية التي تقوم بها كافة الدول في هذه التجمعات، كقوة اقتصادية فاعلة في العلاقات الدولية واستجابة للتطورات العالمية.

والدول النامية عامة والعربية خاصة لم تبق بمنأى عن هذه التطورات، بل وجدت نفسها مجبرة للدخول في فضاءات اقتصادية جديدة أملت بها عولمة الاقتصاد وشموليته، لذا فقد كانت مطالبة بالتعديل الفعلي لهياكلها وسياساتها الاقتصادية وتكييفها والتنسيق فيما بينها لمواجهة التحولات الجارية على منظومة الاقتصاد العالمي، غير أنها فشلت إلى حد كبير في تجسيد كيانات اقتصادية متكاملة فيما بينها عن طريق الاندماج والتكتل وخلق مناطق نفوذ من أجل المنافسة وفرض الوجود في المجتمع الدولي.

أما على صعيد منطقة المغرب العربي، فقد انطلقت مسيرة التكامل الإقليمي بين أقطارها منذ زمن طويل، وازدادت وتيرتها بشكل ملحوظ في أعقاب تحرير الأقطاب المغاربية لتتوج الجهود في الأخير بتأسيس اتحاد المغرب العربي بموجب معاهدة مراكش في فبراير من العام 1989 والذي يضم الأقطار العربية الخمس ليبيا، تونس، الجزائر، المغرب وموريتانيا وسط آمال عريضة رسمية وشعبية بتحقيق الوحدة الكاملة بين الدول الأعضاء.

وقد تناولت المعاهدة في المجال الاقتصادي تحقيق التنمية الصناعية والزراعية والتجارية والاجتماعية للدول الأعضاء واتخاذ ما يلزم من وسائل لهذه الغاية خصوصا بإنشاء مشروعات مشتركة وإعداد برامج عامة ونوعية في هذا الصدد، ولذا فهي تنص على تحقيق تقدم ورفاهية مجتمعاتها ومن ثم انتهاج سياسات مشتركة في جميع الميادين خاصة الاقتصادية منها.

ويعتبر التنسيق في السياسات الاقتصادية من أهم وسائل تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول خاصة فيما يتعلق بالسياسات الجبائية، فقد كشفت التجارب الكثيرة للتكامل الاقتصادي حول العالم أهمية القضايا الضريبية للدول المتكاملة، ذلك أن سيادة الدول الأعضاء في المجال الجبائي تقوضها مشكلة تكييف نظمها الوطنية مع النظام الضريبية الجماعي أو المشترك، بل لم يعد بإمكان الدول تنفيذ سياساتها الجبائية وتطبيق نظمها الضريبية بمنأى عن تلك السياسات والنظم المطبقة في الدول الأخرى الأعضاء في التكتل، وهذا ما يدفعها إلى إعادة النظر فيها من أجل معالجة الاختلالات والتشوهات الاقتصادية الداخلية بما يسهم في زيادة كفاءة تخصيص الموارد وتشجيع التبادل التجاري والاستثمار على أساس الميزة التنافسية، ويتطلب ذلك تنسيق الجهود بين الدول الأعضاء لتحقيق التوافق والانسجام في الأنظمة الضريبية والتقليل من حدة التنافس الضريبي الذي يؤثر بدوره على الرفاه الإقليمي.

وإن كان قد تم الإشارة إلى التنسيق الضريبي ضمناً في معاهدة مراكش، فإنه تم إقراره لاحقاً من خلال العديد من الاتفاقيات وقرارات اللجنة الوزارية المتخصصة المكلفة بالاقتصاد والمالية للاتحاد التي أوصت بإعداد العناصر المرجعية للدراسات المغاربية ذات الطابع الاقتصادي والمالي ومن بينها الدراسة الخاصة بالعناصر المرجعية المتعلقة بالسياسة الجبائية للوقوف على مدى فعالية السياسات والأنظمة الضريبية المغاربية وكذا مدى التباين والتقارب بينها كمدخل لتجسيد التنسيق الضريبي فيما بعد.

### إشكالية البحث

بالرغم من الأهمية التشريعية لاتحاد المغرب العربي في المجال الجبائي، إلا أننا لا نزال نشهد تبايناً كبيراً في السياسات الجبائية المنتهجة من قبل الدول المغاربية، في ظل الركود شبه المطلق الذي يشهده الاتحاد منذ أكثر من عقدين من الزمن. من هذا المنطلق نخصص دراستنا هذه لبحث إمكانية التنسيق في السياسات الجبائية لدول اتحاد المغرب العربي كمدخل لتفعيل الاتحاد المغاربي وتحقيق التكامل الاقتصادي المنشود من خلال الإجابة عن الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن اعتبار السياسات الجبائية في دول المغرب العربي متقاربة لتجسيد تنسيق ضريبي يسهم في تحقيق التكامل الاقتصادي؟

### التساؤلات الفرعية:

وللإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة، يمكن تجزئة إشكالية البحث الرئيسية إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالسياسة الجبائية وما مدى فعاليتها في البلدان المغاربية؟
- ما هي أوجه التشابه والاختلاف في الأنظمة الضريبية المغاربية؟
- ما مكانة وأهمية السياسة الجبائية في التكامل الاقتصادي؟
- فيما تتمثل مقومات التكامل الاقتصادي المغاربي وما هي التحديات التي تواجه دول المغرب العربي في تحقيقه؟
- ما هي متطلبات تحقيق تنسيق ضريبي في الدول المغاربية؟

## فرضيات البحث:

وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة، وقصد تسهيل الإجابة عن التساؤلات الفرعية، ارتأينا طرح الفرضيات التالية كإجابات أولية لتكون منطلقاً لدراستنا:

- عجزت السياسات الجبائية المنتهجة في الدول المغاربية عن تحقيق الأهداف المسطرة لها خاصة في مجال العدالة الاجتماعية وجذب الاستثمارات الأجنبية وتوجيهها، وبالتالي فهي تعتبر غير فعالة.
- يختلف موقع السياسة الجبائية من التكامل الاقتصادي تبعاً للمستوى الذي وصل إليه.
- لدول المغرب العربي ما يلزم لتلعب دوراً ريادياً في إطار تكتل اقليمي قوي ومتين، لذا تمثل التحديات التي تواجهها دافعا لتحقيق مسيرة التكامل الاقتصادي.
- رغم الخلافات بين دول اتحاد المغرب العربي وتوقف مسار التكامل، إلا أن التنسيق من خلال الاتفاقيات في مجال تفادي الازدواج الضريبي وكذا تشجيع وضمان الاستثمار قد ساهم كثيراً في ترقية حجم المبادلات التجارية البينية.
- تجسيد التنسيق الضريبي لا يتطلب درجة عالية من التماثل في الأنظمة الضريبية في ظل اختلاف النظم المغاربية.

## أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أهمية وقمة اتحاد المغرب العربي كفضاء بري وجوي وبحري استراتيجي مفتوح على المجال الأوروبي والعربي والإفريقي، وبحكم موقعه الاستراتيجي فهو يتوفر على المؤهلات والمقومات التي من شأنها توجيه العلاقات الدولية خاصة في حوض البحر الأبيض المتوسط. إضافة إلى أن التكامل أو الاندماج الاقتصادي يعتبر حلاً أو ملاذاً يفرض ذاته ك مطلب تمليه ضرورة الوحدة في وجه التكتلات وتحديات العولمة.

يعتبر التكامل الاقتصادي الداعم الرئيسي لنمو دول المغرب العربي ومؤسساتها، فهذا العنصر من شأنه أن يساهم في تنشيط وزيادة حجم مبادلاتها التجارية وقدرتها التصديرية وتوسيع قاعدة المصالح المشتركة والنفع المتبادل بينها، خاصة بعد فشل اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي في تحقيق الأهداف المرجوة.

كما تكمن أهمية البحث في أن التنسيق في السياسات الجبائية بين الدول يمثل أولوية ويعتبر من أهم الأدوات التي تساهم في زيادة حجم التجارة البينية وتشجيع الاستثمار في المنطقة في ظل محدودية فعالية السياسات الجبائية القطرية.

## أهداف البحث:

نسعى من خلال تناولنا لهذا البحث للوصول إلى مجموعة من النقاط:

- تشخيص أهم الضرائب المكونة للأنظمة الضريبية في الدول المغاربية محل الدراسة.
- قياس فعالية السياسات الجبائية لدول المغرب العربي وتقييمها وكذا المقارنة بينها.
- التعرف أكثر على دول اتحاد المغرب العربي من حيث الخصائص والإمكانيات الاقتصادية، ومعرفة أهم مقومات التكامل الاقتصادي ومدى توافرها في دول اتحاد المغرب العربي لتحقيقه.



- إبراز المعوقات والأسباب الحقيقية التي تحول دون تحقيق التكامل الاقتصادي المغربي، وكذا أهم التحديات التي تواجهه في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة.
- معرفة أهم استراتيجيات التنسيق الضريبي الممكنة لتحقيق التكامل الاقتصادي لدول المغرب العربي.

### أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيارنا للموضوع أساسا في أسباب متعلقة بالموضوع ذاته، باعتباره موضوع الساعة الذي يشغل بال الباحثين على الساحتين الوطنية والمغربية، والإطلاع الجيد على حقائق أن التكامل الاقتصادي كظاهرة لها إيجابياتها وآثارها على دول المغرب العربي، وبالأخص معرفة السياسات الجبائية للدول المغربية ومدى إمكانية التنسيق فيما بينها لتحقيق التكامل الاقتصادي المنشود خاصة في إطار الجهود المغربية الرامية إلى تفعيل اتفاقية الإزدواج الضريبي واستحداث بطاقة مقارنة للأنظمة الضريبية المغربية.

أما عن الأسباب الذاتية بالنسبة لنا، فإنها تتمثل في ميولنا للخوض في المواضيع العلمية الحديثة وكل ما جد في المجال الاقتصادي خاصة فيما تعلق بموضوع الجباية والضرائب، زيادة على ذلك فإن قلة البحوث التي تتناول الموضوع وخاصة باللغة العربية كان دافعا مشجعا لنا في اختياره والبحث فيه علنا نساهم في إثراء المكتبة العربية.

### حدود البحث:

لمعالجة إشكالية البحث المطروحة وتحقيق أهدافه، فإننا نضع إطارا مكانيا وزمانيا يحدد دراستنا ويتمثل فيما يلي:

- تنحصر الدراسة هذه ابتداء من تاريخ تأسيس اتحاد المغرب العربي عام 1989 إلى غاية الفترة الراهنة، وهذا مع التركيز على الفترة الممتدة بين 2000 و2016 لتحليل تطور وأداء الأنظمة الضريبية المغربية وتقييم فعالية السياسات الجبائية.

- تناول القوانين والتشريعات الضريبية في الدول المغربية في آخر تحديث لها، باعتبار أنها في تعديل وتحسين دائم.
- كما سنقتصر الدراسة فقط على السياسة الجبائية في كل من الجزائر المغرب وتونس، باعتبار أن هذه الدول الثلاث الأكثر فاعلية في التمسك بفكرة إنشاء اتحاد المغرب العربي، بداية من عقد مؤتمر طنجة عام 1958 بين أحزاب من المغرب والجزائر وتونس، وصولا إلى توقيع اتفاقية الرباط عام 1963 التي نصت على ضرورة تحقيق التطابق في سياسة الدول الثلاث تجاه السوق الأوروبية المشتركة، وتنسيق مخططات التنمية فيما بينها وعيا منها بأهمية التكامل الاقتصادي.

- بالإضافة إلى قيام كل من الجزائر وتونس والمغرب بإصلاحات اقتصادية وضريبية شاملة سعت من خلالها للمواكبة والتكيف مع مختلف التحولات التي أفرزتها العولمة، في حين لم تستكمل ليبيا وموريتانيا إصلاحاتها الاقتصادية، فضلا عن الطبيعة التي يتميز بها الاقتصاد والنظام الضريبي بجمهورية ليبيا في ظل الظروف والتحولات الراهنة المحيطة بها وكذا قلة المراجع والدراسات والإحصائيات الحديثة التي تتناول الاقتصاد الموريتاني.

- ونظرا لاحتواء النظام الضريبي الجزائري على جباية عادية وجباية بترولية، فإننا سنقتصر في الدراسة على الجباية العادية دون الخوض في الجباية البترولية.

### المنهج والأدوات المستعملة في البحث:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، ومن ثم الإجابة على إشكالية البحث واختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة وبالنظر لطبيعة البحث وتحقيقا لأهدافه، استخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استعراض المفاهيم الأساسية لكل من النظام الضريبي، السياسة الجبائية، التكامل الاقتصادي ومقومات نجاحه وكذا نظرية التنسيق الضريبي وإمكانية تجسيدها مغاريا، باعتباره أحد المداخل الفعالة والمتاحة لتحقيق التكامل الاقتصادي، كما قمنا بتحليل وتشخيص السياسات الجبائية في الدول المغرب العربي من خلال التطرق لأهم ملامح النظم الضريبية لكل من المغرب، الجزائر وتونس وأدائها باعتبارها شرطا أساسيا لتطبيق التنسيق الضريبي.

وقد تمت الاستعانة في دارستنا هذه بالأدوات التالية:

- الدراسات العربية والأجنبية التي عالجت مواضيع السياسات الجبائية، التكامل الاقتصادي والتنسيق الضريبي؛
- القوانين والتشريعات المغاربية خاصة ما تعلق منها بالنظم والسياسات الضريبية؛
- الإحصائيات الصادرة عن الهيئات المغاربية الرسمية والخاصة وكذا الدولية خاصة ما تعلق منها بالجانب الضريبي؛
- الكتب والمذكرات والمقتنيات والتقارير العربية والأجنبية التي تعالج إشكالية التنسيق الضريبي.

### الدراسات والبحوث السابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع التكامل الاقتصادي المغاربي وسبل تفعيله بشكل عام، غير أن أغلبها قد ركزت على تقديم مقاربات تبين واقع اتحاد المغرب العربي وسبل تحقيق التكامل الاقتصادي دون الخوض عميقا في موضوع التنسيق في السياسات الجبائية المغاربية، ومن أهم المواضيع ذات الصلة بموضوعنا والتي يمكن اعتبارها منطلقا في توجيه دراستنا نذكر ما يلي:

- د. ناصر مراد: "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، تطرق الباحث إلى دراسة فعالية النظام الضريبي مع التركيز على التهرب الضريبي باعتباره عاملا أساسيا من عوامل عدم فعالية النظام الضريبي، وقد أشار إلى التنسيق الضريبي باعتباره وسيلة من وسائل التعاون الإداري في مواجهة التهرب الضريبي.

- د. محمد عباس محرز: "نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005، حيث تناول الباحث إمكانية تحقيق التنسيق الضريبي بين الأنظمة الضريبية المغاربية والذي اعتبره أداة أساسية لتحقيق التكامل الاقتصادي المغاربي، وخلص في الأخير إلى نتائج مفادها أن الأنظمة الضريبية المغاربية ورغم الإصلاحات المتواعدة، إلا أنها ما تزال تعترها بعض النقائص التي من شأنها إعاقة تحقيق تنسيق ضريبي يساهم بشكل فعال في تحقيق التكامل الاقتصادي المغاربي.

- د. العربي كانون: " السياسات النقدية والمالية والجباية لدول اتحاد المغرب العربي "، تم إنجاز هذه الدراسة بتكليف من الأمانة العامة لاتحاد المغرب العربي وبمساهمة البنك الإسلامي للتنمية سنة 1996، تناولت تشخيصا للسياسات النقدية والمالية والجباية لدول المغرب العربي وكذا أوجه التشابه والاختلاف بينها مبينة أهم التحديات التي تواجه المغرب العربي وآفاقه في إطار التكامل الاقتصادي والمالي.
- د. محمد خير أحمد العكام: " دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة "، البحث عبارة عن رسالة لنيل درجة الدكتوراه مقدمة على مستوى كلية الحقوق، جامعة القاهرة سنة 2003، حيث عالجت إشكالية البحث علاقة السياسة الضريبية بالتكامل الاقتصادي وتأثير الواقع الضريبي في تحقيق أهداف السوق العربية المشتركة وهذا من خلال استعراض التجارب التكاملية في الوطن العربي إلى غاية اتفاقية السوق العربية المشتركة.
- د. محمد طالبي: " السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي "، هذا البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2012، تناول الباحث مكانة السياسة الجبائية في السياسات الاقتصادية من خلال إبراز دورها كأداة مالية تعمل على تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي، وقد خلص البحث إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار خصائص النظام الاقتصادي العالمي الجديد حتى تتمكن السياسة الجبائية من المساهمة الفعالة والتكيف والاندماج مع المحيط الاقتصادي العالمي.
- جمال الدين العاقر: " التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي "، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، الجزائر 2009، تناول البحث إمكانية تجسيد التجانس الضريبي لتفعيل التكامل المغربي، وخلص إلى أن إقامة تجانس ضريبي مغاربي تواجهها العديد من العراقيل والعوائق التي لا بد من تجاوزها، وأن تجسيد هذا التجانس متوقف على توفر إطار مؤسسي ملائم، غير أن هذا البحث لم يتطرق إلى التنسيق الضريبي باعتباره مرحلة سابقة للتجانس الضريبي.
- د. صبيحة بخوش: " اتحاد المغرب العربي بين دوافع التكامل الاقتصادي والمعوقات السياسية، 1989-2007 "، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه علوم في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة الجزائر 2007، قامت الباحثة من خلالها بعرض تجربة اتحاد المغرب العربي منذ تأسيسه إلى غاية 2007، حيث تناولت موضوع اتحاد المغرب العربي كنموذج من التكتلات الاقتصادية ذات الخلفية والمرجعيات السياسية، وقامت بالتأكد على دور العامل السياسي وتأثيره في توقف مسار التكامل الاقتصادي المغربي.
- ومن هنا تبرز أهمية دراستنا في التطرق إلى بعض النقاط التي لم تتناولها الدراسات السابقة والتي تتمحور أساسا في محاولة تقييم وقياس فعالية السياسات الجبائية في الدولية المغربية من خلال بعض المداخل والمؤشرات المالية والاقتصادية، إضافة إلى توضيح علاقة السياسة الجبائية بالتكامل الاقتصادي ومن ثم اعتبار التنسيق الضريبي كآلية لتحقيق التكامل الاقتصادي في الدول المغربية.

## تقسيم البحث:

في ظل الحدود الموضوعة للبحث وللإجابة عن الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم البحث إلى أربعة فصول فصول رئيسية تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة.

حيث نتناول في الفصل الأول مدخلا نظريا للنظام الضريبي والسياسة الجبائية، من خلال الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالمفهومين، من حيث التعريف، الخصائص، الأهداف والمكونات، وكذا المؤشرات المعتمدة في قياس فعالية النظام الضريبي ومن ثم السياسة الجبائية، وأهم العوامل التي تحد منها.

أما الفصل الثاني فتتطرق فيه إلى تشخيص بنية الأنظمة الضريبية في دول المغرب العربي الثلاث محل الدراسة من خلال تفصيل مكونات كل نظام ضريبية على حدى ومعرفة ما يحتويه من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، مجال تطبيقها، إعفاءاتها، معدلاتها وكذا طرق تحصيلها، مع التركيز على الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة باعتبارها من أهم الضرائب المنبثقة عن الإصلاحات الضريبية التي قامت بها الدول المغاربية محل الدراسة، تماشيا مع التغيرات التي تشهدها الساحة العالمية في المجال الضريبي.

الفصل الثالث نخصه لتقييم أداء الأنظمة الضريبية وفعالية السياسات الجبائية المنتهجة في دول المغرب العربي الثلاث بالاعتماد على المدخل المالي وهذا بالتطرق إلى الحصيلة الجبائية تطورها ومعدل تنفيذها مقارنة بما تم تقديره، وكذا معرفة مستوى الضغط الضريبي وقياسه باستخدام بعض المؤشرات المالية المعتمدة في معظم الأدبيات الاقتصادية، بالإضافة إلى تقييم السياسات الجبائية في شقها الاقتصادي من خلال التطرق إلى سياسة التحفيز الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية، ونختم هذا الفصل بتقييم تكلفة النفقات الجبائية في كل دولة من الدول المغاربية الثلاث (المغرب، الجزائر وتونس).

في الفصل الرابع والذي خصصناه لمعالجة آليات التنسيق في السياسات الجبائية بين دول اتحاد المغرب العربي في إطار التكامل الاقتصادي، حيث تطرقنا فيه أولا إلى مفهوم التكامل الاقتصادي مقوماته، دوافعه، أهدافه، شروطه، أشكاله وأهم معوقاته، ثم إلى مسيرة اتحاد المغرب العربي في مجال التكامل الاقتصادي من خلال إبراز نشأته، مقوماته وكذا العراقيل والتحديات التي تواجهه في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي المنشود، في الأخير نتطرق إلى جهود التنسيق الضريبي المغاربي وكذا حصر أهم العوامل والمداخل المساعدة في تجسيد هذه التنسيق ومن ثم تفعيل اتحاد المغرب العربي لتحقيق التكامل الاقتصادي.

## صعوبات البحث

واجهتنا العديد من الصعوبات والعوائق أثناء القيام بإنجاز هذا البحث، ولعل أهمها تلك المرتبطة بالسعي إلى الحصول على معطيات ومعلومات جديدة حول الواقع الاقتصادي المغاربي خاصة في مجال الجبائية والاستثمار، بالنظر إلى طبيعة الموضوع التي تحتاج إلى معطيات إحصائية وكمية، وإن وجدت هذه المعطيات فإنه يظهر مشكل آخر والمتمثل في تباين وتضارب المعطيات المقدمة من قبل الهيئات الحكومية والخاصة وكذا الدولية.

# الفصل الأول

إطار مفاهيمي للنظام الضريبي

والسياسة الجبائية

**تمهيد:**

يعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة وغير مباشرة من الأمور الضرورية في أي مجتمع من المجتمعات الرأسمالية (المتقدمة والمتخلفة) والاشتراكية على حد سواء، وذلك لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد تبلورت هذه الأهداف من خلال اتباع سياسات اقتصادية بمختلف اتجاهاتها (سياسة نقدية، أجرية، سياسة إنفاقية، سياسة جبائية) أو من خلال تدخلها المباشر في العديد من الأهداف. وتعتبر السياسة الجبائية ومن ثم النظام الضريبي من أهم هذه الأدوات والفنون التي تعتمد عليها الدول لتحقيق هذه الأهداف، من هذا المنطلق نشخص هذا الفصل للإحاطة بمفهوم كل من السياسة الجبائية والنظام الضريبي، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي

المبحث الثاني: مفهوم السياسة الجبائية

المبحث الثالث: فعالية السياسة الجبائية

## المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي

يمثل النظام الضريبي لأي بلد كان مرآة تعكس التركيبة الاقتصادية والاجتماعية وموازين القوى العائدة بين مختلف الشرائح الاجتماعية لبلد معين وفي مرحلة زمنية معينة، كما تعكس تركيبة وطبيعة التنمية ودور مختلف الأطراف في عملية خلق الإنتاج ونصيبهم من توزيع الثروة، كما يؤدي النظام الضريبي الجيد دوراً محورياً في تحقيق تفاعل إيجابي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال نقل الضريبة من مجرد أداة مالية إلى أداة النهوض بالقطاع الاقتصادي والتأهيل الاجتماعي. سنحاول في هذا المبحث، الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بمفهوم النظام الضريبي.

### المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي ومكوناته

لإعطاء تعريف دقيق للنظام الضريبي، يتوجب التطرق للعناصر والأجزاء المكونة له والتي تكمل بعضها البعض وتترابط معا وتتفاعل مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المناطة بالنظام الضريبي.

### الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي وخصائصه

تعددت الآراء ووجهات النظر في تحديد مفهوم دقيق للنظام الضريبي، فالعديد من المفكرين وفقهاء المالية من يفرق بين مفهوم للنظام الضريبي أحدهما ضيق والآخر واسع.

1. **التعريف الضيق للنظام الضريبي:** يعرفه الدكتور يونس البطريق على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع فالربط إلى التحصيل وهو ما يقصد به التنظيم الفني للضرائب.<sup>1</sup> يتضح من خلال هذا التعريف أن النظام الضريبي اختصر على الهيكل الضريبي أو التنظيم الفني للضرائب فحسب على أن يشمل العناصر الأخرى كما نلاحظ أنه يتسم بالعمومية والإيجاز.

2. **التعريف الواسع للنظام الضريبي:** يعرفه السيد مرسي الحجازي على أنه مجموعة محدودة ومختارة من الصورة الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وبشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا ليعمل بطريقة محدودة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف نظام المجتمع.<sup>2</sup> وهو ما ذهب إليه آخرون في تعريف النظام الضريبي على أنه مجموعة من الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخها الاقتصادي الوطني وهو يعمل في إطار حركة الاقتصاد الوطني في الدولة، يتقرر بقواعد قانونية تعد جزءاً من النظام القانوني العام في الدولة.<sup>3</sup>

كما يمكن تعريف النظام الضريبي بالشكل الواسع على أنه مجموعة العناصر الايديولوجية والفنية والتي تتفاعل بانسجام فتؤدي إلى كيان ضريبي معين. أي أنه يمثل جمعا بين هذه العناصر بحيث تمثل الأولى الايديولوجية في غاية النظام وأهدافه بينما تتمثل الثانية (الفنية) أي بواسطة النظام للوصول إلى أهدافه وغاياته.<sup>4</sup>

في حين تم تعريفه بموجب الميزة أو النظرة الشمولية على أنه الإطار الذي ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استناداً إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية وايدولوجية ويؤطره تشريع وهو التشريع

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 19.

<sup>2</sup> المرسي السيد الحجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 07.

<sup>3</sup> دويدار محمد، **في نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1999، ص 113.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق، **أصول الأنظمة الضريبية**، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1966، ص 28.



- الضريبي، كما أنه انعكاس للنظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الذي يقوم فيه بتحقيق أهدافه، إذ يكون النظام الضريبي جزءا من النظام المالي ومن ثم جزء من النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي.<sup>1</sup>
- فمن خلال هذه التعاريف نستخلص أن النظام الضريبي ظاهرة متغيرة تبعا لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ومن الصعب وضعه ضمن تعريف ضيق يقتصر على تنظيم فني لمجموعة من الضرائب في زمن معين في دولة معينة. وعليه يمكن القول أن النظام الضريبي هو ذلك النظام الذي يسعى لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية للمجتمع ضمن إقليم دولة معينة وخلال فترة زمنية معينة مستخدما في ذلك سلطته المالية في فرض الضرائب بناء على القوانين والتشريعات الضريبية والتي تتبلور في شكل هيكل ضريبي متوازن متفق والخصائص الاقتصادية والسياسية السائدة في ذلك الإقليم.
- وعموما فإن هذه التعاريف نجد أنها لا تختلف كثيرا في تحديد أهم سمات وخصائص النظام الجبائي التي لا تخرج عما يلي:
- أنه يسعى إلى تحقيق أهداف محددة ومنبثقة من الفلسفة الاقتصادية والسياسية للدول، قد تكون أهداف مالية أو أهداف اقتصادية سياسية أو اجتماعية وتختلف باختلاف النمط السياسي والاقتصادي والاجتماعي المتبع في الدولة، كما أنها قد تختلف باختلاف درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصادي بهذه الدولة.<sup>2</sup> وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في مجتمع ما.
  - النظام الضريبي يسعى إلى تحقيق هذه الأهداف من خلال استخدام وسائل فنية تتمثل في اختيار مزيج متكامل ومتناسق من أنواع الضرائب التي تحقق حصيلة ضريبية عالية وتتلاءم وتحقيق تلك الأهداف ووسائل تنظيمية متمثلة في وجود ضرورة تنظيم إداري يتكفل بإشراف على جباية وتحصيل هذه الضرائب.<sup>3</sup>
  - النظام الضريبي تحكمه تشريعات قانونية واضحة.

## الفرع الثاني: مكونات النظام الضريبي

يمكن تلخيص المكونات الأساسية للنظام الضريبي فيما يلي:

### 1. السياسة الجبائية:

- تعتبر السياسة الجبائية في مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى.<sup>4</sup>
- كما يعرفها البعض أنها فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفقا للأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم.
- ويلاحظ من هذه التعاريف بأنها متداخلة مع تعريف النظام الضريبي في حين يفترض أن السياسة الجبائية ما هي إلا واحدة من العناصر المكونة للنظام الضريبي فكيف يمكن لجزء أن يحتوي مضمون الكل؟<sup>5</sup>
- وعلى هذا فقد يكون التعريف التالي أكثر دقة للترقية بين المفهومين وتعبير عن مضمون السياسة الجبائية: "الأهداف التي تخطط الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضرائب". فالسياسة الجبائية عبارة عن مجموعة من الاتجاهات التي تعلن عنها الدولة

<sup>1</sup> زين الدين صلاح، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 46/47.

<sup>2</sup> أحمد عبد العزيز الشقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص 07.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2002، ص 20.

<sup>4</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 139.

<sup>5</sup> عبد الله محمود أمين، تقوم نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، 2000، ص 48.



مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية لمجتمعها.<sup>1</sup>

وعليه فإن النظام الضريبي يعتبر صيغة فنية للسياسة الجبائية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها، حيث نجد أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة جبائية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الجبائية في مجتمع آخر.<sup>2</sup> ويمكن تقسيم السياسة الجبائية إلى العناصر الأساسية التالية:

**(أ) الأهداف:** وهي الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض الضرائب خدمة لمصالح المجتمع، وهذه الأهداف موجودة إما بالأسباب الموجبة للتشريع أو ضمن الدراسات والتقارير قبل إقرار التشريع، وسيتم التفصيل فيها أكثر في المباحث اللاحقة.

**(ب) الهيكل الضريبي:** وهي الأدوات المالية التي تعتمد عليها السياسة الجبائية لتحقيق أهدافها، ويعرف على أنه الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من أنواع الضرائب<sup>3</sup>، أو البناء المكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة ومتباعدة.<sup>4</sup> ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، حيث أن لكل نوع من الضرائب خصائص ومحددات معينة، وعليه فإن تعدد أنواعها ضمن الهيكل الضريبي يهدف إلى توفير المرونة وضمان فعالية النتائج من خلال الملاءمة والتكامل بين أنواع الضرائب التي يتم اختيارها من جهة وبين هيكل أهداف السياسة الجبائية في تلك الفترة من جهة أخرى.<sup>5</sup>

ولذلك فإن الهياكل الضريبية تختلف في الدولة الواحدة من زمن لآخر ومن دولة لأخرى، وتتوقف على طبيعة النظام الاقتصادي المنتهج وكذا مستوى التطور والتقدم الاقتصادي لهذه الدول، وبالتالي تختلف حتماً هذه الهياكل من حيث إيراداتها الضريبية ودرجة استجابتها بين دول متطورة ودولة نامية حيث تعد ذات استجابة تلقائية في الدول المتقدمة نظراً لتقدم النشاط الضريبي لهذه الدول، أما في الدول النامية فإنه لا بد من القيام بتدخلات مقصودة من أجل رفع العائد الضريبي نتيجة لضعف النشاط الاقتصادي.

### ج) التنظيم الفني للضرائب

وهي الأحكام الفنية المنظمة لكيفية تحديد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي مثل الأحكام المتعلقة الوعاء وأسعار الضرائب وشرائح تطبيقها وما يتطلبه من إعفاءات أو تخفيضات والتي تكون واردة في متن التشريع الضريبي.<sup>6</sup>

نلاحظ من خلال هذا التعريف بأن السياسة الجبائية تتكون من أهداف تخطط لتحقيقها من خلال اختيار مجموعة من الضرائب التي تشكل فيما بينها هيكلًا ضريبياً ومقدار العبء الضريبي المقرر فرضه على الوعاء الضريبي المرتبط بكل ضريبة

<sup>1</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>2</sup> حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1995، ص 23.

<sup>3</sup> فادي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 140.

<sup>4</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، مكتبة الإشعاع الفنية، القاهرة، ص 13

<sup>5</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>6</sup> عبد الله محمود أمين، نفس المرجع، ص 50.

منه أو ما يعرف بالتنظيم الفني، توضع بصيغة أحكام قانونية واجبة التنفيذ، وعليه فإن بحث كيفية تنفيذ هذه الأحكام القانونية (التشريع الضريبي) ينقلنا إلى تناول العنصر الثاني الذي يتكون منه النظام الضريبي وهو نظام التحاسب الضريبي.

## 2. نظام التحاسب الضريبي

وهو الجزء المعني بتنفيذ الأحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الجبائية للدولة، وهناك من يطلق عليه مفهوم العنصر التنظيمي للدلالة على التنظيمات الإدارية التي تتولى مهمات الربط والتحصيل.<sup>1</sup>

كما أن الأغلبية يشير إليه بمصطلح الإدارة الضريبية أو الجهاز الإداري للضريبة (Tax administration)، وبالرغم من الأهمية التي تحتلها الإدارة الضريبية في إطار نظام التحاسب الضريبي، إلا أنها لا تمثل العنصر الوحيد الذي يتكون منه هذا النظام، وبالتالي فإنه لتحقيق أهداف السياسة الجبائية ينبغي البحث في كل العناصر الفاعلة التي تساعد الإدارة الضريبية في تنفيذ هذه المهمة ودور كل منها والعوامل والظروف المؤثرة على مستوى مساهمة أي منها.

وعليه يمكن تعريف نظام التحاسب الضريبي على أنه عنصر من عناصر النظام الجبائي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الجبائي.<sup>2</sup> وبالتالي فإنه مهما كانت أهداف النظام الضريبي طموحة ومهما كانت أدواتها الفنية متقنة الإعداد والتنظيم ومصممة لتلبية احتياجات المجتمع فإن تجسيدها وترجمتها إلى واقع يعتمد على وجود نظام فعال للتحاسب الضريبي بما فيه إدارة ضريبية كفؤة وفعالة.

ويقسم الدكتور أمين عبد الله هذا النظام إلى العناصر التالية:

### 1) القواعد والأحكام التشريعية (التشريع للضريبي)

وهي صياغة مبادئ وقواعد السياسة الجبائية في شكل قانون يعرف بالقانون الجبائي الذي هو جزء أو فرع من القانون العام، والذي يعمل على تنظيم العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وبالتالي فإن القانون الضريبي هو مجموعة من الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبي. أو بمعنى آخر هو القانون الذي يحدد دين الضريبة ويمنح الإدارة الضريبية حقوق وامتيازات معينة ويفرض مجموعة من الجزاءات التي تكفل ضمان تحصيل دين الضريبة في المواعيد المقررة كما ينظم الرقابة على تصرفات الإدارة ومطابقتها للقانون.<sup>3</sup>

وبهذا المعنى فإن القانون الضريبي يختلف عن النظام الضريبي، حيث أنه يشكل جزء منه ذلك لأنه أداة التي تستخدمها إدارة الضرائب لتنفيذ السياسة الجبائية لما ينطوي عليه هذا القانون من خاصيتي العمومية والإلزام.<sup>4</sup>

ولذلك يتناول القانون الضريبي دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم فرض الضرائب وجبايتها في وقت معين في بلد معين من خلال دراسة القواعد العامة للضرائب من جهة والقواعد التفصيلية لكل ضريبة على حدا من جهة أخرى، كما يتولى تنظيم الحقوق والالتزامات التي تتعلق بكل من الممول والإدارة لأنه من المبادئ المقررة أن الضريبة لا تفرض إلا بتشريع أو تقنين.<sup>5</sup> ويستمد القانون الضريبي أحكامه من عدة مصادر تختلف من دولة لأخرى وعادة ما يتم تقسيمها إلى مصادر داخلية وخارجية.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص 31/30.

<sup>2</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 50.

<sup>3</sup> رمضان الصديق محمد، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون مطبعة، جامعة حلوان 2016، ص 274.

<sup>4</sup> رمضان الصديق محمد، نفس المرجع، ص 275.

<sup>5</sup> زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 210.

## 1. المصادر الداخلية: وتمثل فيما يلي:

أ. **التشريع الأساسي (الدستور):** يمثل أساس ومصدر كل التشريعات والقوانين العادية فنجد أن الدول تتضمن في دساتيرها بنودا تنص على فرض الضرائب وكيفية، ففي الجزائر ينص دستور 2016 في مادته 78 على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجب أن تحدث أية ضريبة إلا بموجب قانون. ونفس الشيء ينص دستور تونس 2014 في الفصل 10 منه على أن أداء الضرائب وتحمل التكاليف العامة واجب على كل شخص وفق نظام عادل ومنصف.

ب. **التشريع العادي:** سواء كانت تلك الصادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية، ففي الجزائر لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي إلا بموجب قوانين المالية،<sup>1</sup> كما أنه لا يمكن تحصيل الضرائب إلا تلك المرخص لها بموجب القوانين والمراسيم والأوامر والقرارات التنظيمية.

ج. **الاجتهادات القضائية:** فالقاضي أثناء عرض النزاع أمامه يطبق القانون، وفي حالة عدم وجود نص صريح يقوم بالاجتهاد بناء على قرائن وأسانيد قانونية ويصدر حكمه، هذا الحكم يصبح مصدرا من مصادر القانون الجبائي متى نال قوة وحجية الشيء المقضي فيه،<sup>2</sup> هذه الأحكام أو القرارات تصبح قابلة للتطبيق بشكل إجباري ولها نفس الأثر كما في القانون الجبائي. غير أنه تجدر الإشارة إلى الإدارة الضريبية قد تطبق هذه القرارات لفائدة المكلف رافع الدعوة أو طرف النزاع دون أن يتعدى تطبيقها للمكلفين الآخرين الذين هم في نفس الحالة.<sup>3</sup>

د. **الفقه الجبائي:** ويشمل جميع الآراء الصادرة عن فقهاء القانون ومحللين للنصوص التشريعية والتنظيمية أثناء تطبيقها لأحكام القانون الجبائي والاجتهاد القضائي التي بإمكانها التأثير على المشرع أو على آراء القاضي.

## 2. المصادر الخارجية: وتمثل أساسا فيما يلي:

أ. **الاتفاقيات الجبائية:**<sup>\*</sup> تعود هذه الاتفاقيات إلى ظهور العلاقات الاقتصادية وازدياد حركة المبادلات بين الدول، وتعتبر الاتفاقيات معاهدات<sup>\*</sup> يكون موضوعها جبائي بحت، تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب الخاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى.<sup>4</sup> تهدف هذه الاتفاقيات أساسا إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين وتفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة، كما تشمل هذه الأهداف منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي وتوفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية المادتين 13 و 79 منه.

<sup>2</sup> قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009، ص 37.

<sup>3</sup> Emmanuel Disle et al: **Droit fiscal Manuel et application**, DCG4, Francis Lefebvre, 8<sup>ème</sup> éd, Paris 2016, p10

<sup>\*</sup> يوجد حاليا أكثر من 3000 معاهدة ضريبية ثنائية أو متعددة الأطراف مبرمة بين الدول في المجال الضريبي تستند في أحكامها إلى كل من اتفاقيتين الأمم المتحدة واتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، للمزيد أنظر بريان ج ارنولد، **لحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية**، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة، 2014، E/C.18/2014/5، ص 01.

<sup>\*</sup> تعرفها المادة الثانية من اتفاقية فيينا 1969 بأنها اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر كتابة يخضع للقانون الدولي سواء في وثيقة واحدة أو أكثر، وأيا كانت التسمية التي تطبق عليه.

<sup>4</sup> Bruno Gouthière, **les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques**, édition Francis Lefebvre, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1998, P 11

<sup>5</sup> الأمم المتحدة، اتفاقيات الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والنامية، نيويورك، 2001، ص و، نسخة الكترونية.

وتختلف هذه الاتفاقيات الجبائية في درجة ترتيبها من دولة لأخرى، وعموما فإن معظم الدول تصنف الاتفاقيات في مرتبة أسمى وعموما تكون قواعد واردة في الاتفاقيات الضريبية في مرتبة أسمى من القانون الضريبي الداخلي، وفي الجزائر ترتب الاتفاقيات المبرمة والمصادق عليها من رئيس الجمهورية في مرتبة أسمى من القوانين.<sup>1</sup> ونفس الشيء في الدستور التونسي لسنة 2014 الذي ينص في الفصل 20 على أن المعاهدات الموافق عليها من قبل المجلس النيابي والمصادق عليها أعلى من القوانين وأدنى من الدستور.<sup>2</sup>

**ب. التوجيهات أو اللوائح الجبائية المشتركة (الجماعية):** وهي التعليمات أو اللوائح التي يوجهها الاتحاد للدول الأعضاء المتعلقة بالمجال الجبائي في إطار تنسيق السياسات والتشريعات الجبائية للدول الأعضاء.<sup>3</sup> قد تكون هذه التوجيهات موجهة لإحدى الدول أو لمجموعة أو لكافة أعضاء الاتحاد أو التكتل، ويتم نشرها في الجريدة الرسمية للاتحاد وتعتبر بمثابة قانون إطار ملزم التطبيق يتم وفقه تعديل القوانين الضريبية الداخلية وفق جداول وآجال زمنية محددة حتى تتماشى مع متطلبات أحكام هذه التوجيهات. وعلى هذا فإن هذه التوجيهات المشتركة تعتبر في إلزاميتها في مرتبة أسمى من القانون الداخلي وبالتالي فإنه على الدول الأعضاء في الاتحاد أن تقوم بتكييف قوانينها الضريبية الداخلية وفق ما تقتضيه نصوص وأهداف هذه التوجيهات الجبائية.<sup>4</sup>

### ب) التنظيم الإداري (الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي)

غالبا ما يشار إلى مفهوم التنظيم الإداري في المجال الضريبي ويربطه مباشرة بالإدارة الضريبية باعتبارها الجهة المعنية أو المختصة بتنفيذ وتطبيق التشريع الضريبي من خلال فرض الضرائب وجبايتها تحقيقا لأهداف السياسة الجبائية، غير أنه في الحقيقة لا يمكن حصر هذا الدور في الإدارة الضريبية وحدها، إذ من المتعذر قيامها بهذه المهمة وتحقيق المستوى المطلوب من الفعالية في النتائج مالم يتضافر معها جهود مساندة تقدمها إليها جهات وإدارات وأشخاص أو نظم أخرى. وعلى هذا فإن مضمون التنظيم الإداري يجب أن يشمل الإدارة الضريبية والإدارات والأشخاص المساندة الأخرى من ممولين ومكلفين بالضريبة في حد ذاتهم.

#### 1. الإدارة الضريبية:

تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي،<sup>5</sup> فهي مجموعة الأجهزة الفنية والإدارية المسؤولة عن تنفيذ التشريع الجبائي كما أنها تمثل قلب ومركز نظام التحاسب الضريبي، فمساهمة وأداء بقية أجزائه أو مكوناته لا بد أن تمر عبر الإدارة الضريبية لتتجه إلى عمل تحاسبي ضريبي مكتمل، حيث يتم من خلالها متابعة الضريبة على المكلفين ومعالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بمكلفين والمكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض فرض الضرائب وتحصيلها.<sup>6</sup>

وبالتالي فإن نجاح تنفيذ السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الضريبية. ولذلك نجد أغلب الباحثين المختصين قد توجهوا مؤخرا للتركيز على دور الإدارة الضريبية في مستوى النتائج التي يحققها النظام الضريبي

<sup>1</sup> المادة، 150 من دستور الجزائر 2016، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 2016/03/07،

<sup>2</sup> الفصل 20 دستور تونس 2004 المعدل لقانون عدد 57 سنة 1959 المؤرخ في 25 ذو القعدة 1378 الموافق 1 جوان 1959 المتضمن دستور الجمهورية التونسية

<sup>3</sup> Michel Bouvier : **Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt** ; 10<sup>ème</sup> Ed, LGDJ, l'extenso paris, p183

<sup>4</sup> Raymond Ferritti : **Cours de droit fiscal**, Université de Metz, France, 2008.

<sup>5</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2003، ص 159.

<sup>6</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

والسياسة الجبائية بعد أن كانت جهودهم مركزة على بناء ورسم السياسات الجبائية وتعميم التشريع الضريبي. بل تعدى ذلك إلى حد القول أن " الإدارة الضريبية هي السياسة الجبائية في الدول النامية".<sup>1</sup> ويمكن تقسيم الإدارة الضريبية إلى نوعين إدارة مركزية تقوم بإجراءات البحث والتخطيط وتقنية المعلومات، وإدارة أخرى تقوم بالتحاسب الضريبي والتحصيل والتدقيق وفق التشريع القانوني.<sup>2</sup>

## 2. الإدارات المساندة (الداعمة):

هناك العديد من الإدارات والجهات الحكومية والشركات العامة ومنظمات الأعمال والمنظمات المهنية التي يمكنها تقديم المساندة وجهود ملموسة للإدارة الضريبية في كيفية تطبيقها لأحكام القانون الضريبي ويمكن أن تأخذ إحدى الأشكال التالية:<sup>3</sup>

أ. تقديم المعلومات: وهي الجهات التي تساعد الإدارة الضريبية على تنفيذ عمليات التحاسب الضريبي مع المكلفين من خلال تزويدها بالمعلومات ومن أمثلة هذه المعلومات:

- معلومات تساعد على حصر المكلفين الجدد، مثل المعلومات في المؤسسات المنشأة حديثاً ومعلومات عن التجار الجدد الذين يسجلون كأعضاء في الغرف التجارية والمهنية والحرفية؛
- معلومات تساعد على حصر المكلفين وتقديرها، مثل البيانات المالية التي يقدمها المكلفون وتقارير محافضي الحسابات حولها والمعلومات المقدمة من طرف الموردين، والمعلومات عن التجارة الخارجية وتصاريح الاستيراد والتصدير.. الخ؛
- المعلومات التي تساعد على معرفة عناوين محلات عمل وإقامة المكلفين والوصول إليهم؛
- المعلومات التي تساعد على إجراء التحقيق لأغراض اكتشاف المخالفات الضريبية.

ب. تنفيذ بعض الإجراءات المحاسبة الضريبية مع المكلفين : ومن أمثلة الجهات المساندة في تنفيذ الإجراءات الضريبية نذكر:

- إجراءات تساهم في إتمام عمليات المحاسبة الضريبية وتحصيل الضرائب من المكلفين من خلال اشتراطها تقديم شهادة إبراء الذمة من طرف الإدارة الضريبية؛
  - اقتطاع الضرائب من المكلفين نيابة عن الإدارة الضريبية ومن أبرز الأمثلة الشائعة اقتطاع ضريبة الدخل على الموظفين والعمال العاملين لدى المؤسسات وفق طريقة اقتطاع من المصدر أو ما تعرف عالمياً بـ **paye** (Pay as you Earn)؛
  - حجز الأموال المنقولة وغير المنقولة للعائدة للمكلفين لضمان تسديد الضريبة، ومنع سفر الأشخاص المدينين بدين الضريبة.
- ج. نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع: ومن أهم الجهات التي يمكن أن تقدم الإسناد والدعم إلى الإدارة الضريبية هي مؤسسات الإعلام والتربية والتعليم العالي والمنظمات السياسية ومنظمات المجتمع المدني.

## 3. المجتمع الضريبي:

يقصد به كل ما يتخذ كأساس لتحديد القيمة الضريبية، أي مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو أشخاص معنويين محققين لأرباح ومداخل توجب فرض الضريبة، كما يعرف على أنه مجموع الممولين المكلفين بأداء الضرائب. إن عملية حصر المجتمع الضريبي تعد بالغة الأهمية، إذ تمثل المحور الذي يدور حوله النظام الضريبي والوصول إليهم

<sup>1</sup> Richard M.Bird, Milka de Jantscher: **Improving of Tax administration in developing countries**; IMF

Publication services, New York, 1992 page 01.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

<sup>3</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 59/58.

يمثل الهدف للإدارة الضريبية، وإن اتساع نسبة المكلفين المتعاملين يساعد في نشر الوعي الضريبي حيث يسهل على الإدارة الضريبية وبقية أجزاء نظام التحاسب الضريبي التعامل معهم واستيعابهم لإجراءات الحصر وتقدير الدخل<sup>1</sup>.

### ج) القضاء الضريبي:

يمثل السلطة الدستورية المختصة بتفسيرها للقوانين والتحقق من سلامة تطبيقها، وهو يمارس هذا الاختصاص بمناسبة عرض المنازعات عليه والقضاء الضريبي هو السلطة المختصة بالرقابة على سلامة تطبيق أحكام التشريع الضريبي، وقد تكون هيئات متخصصة بمجال الضريبية وهو الاتجاه الأكثر شيوعاً فاعالم، أو أن تقوم الهيئات القضائية الاعتيادية بالنظر في قضايا المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، كما هو معمول به في الجزائر حيث تتم إجراءات التسوية القضائية للمنازعات الضريبية على مستوى القضاء بدرجة المحكمة الإدارية كدرجة أولى ثم مجلس الدولة وفقاً لجملة من الشروط الواجب توافرها لقبول الدعوى، حيث يمكن للمكلف أن يلجأ إلى القضاء ويرفع دعواه أمام هيتين قضائيتين وهما الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي (المحاكم الإدارية) ثم الطعن أمام مجلس الدولة وهو ما يعرف بالتقاضي على درجتين<sup>2</sup>.

### د) نظام التغذية العكسية (Feed Back):

يهدف نظام التغذية العكسية لأي نظام إلى تطوير النظام وتصحيح مساراته، ونظام التغذية العكسية في النظام الضريبي يعتبر أهم العناصر المكونة له وذلك نتيجة لأهمية وشمولية الأهداف التي يسعى النظام الضريبي لتحقيقها، حيث يمكن أن تقوم الإدارة الضريبية أو أي إدارة مختصة أخرى في وزارة المالية بأداء هذه الوظيفة، باستخدام نظام معلومات يتم من خلاله إدخال ومعالجة البيانات المتعلقة بالنتائج التي يتم تحقيقها، وتقديم تقارير دورية وسنوية بها سواء للإدارة المسؤولة عن الجهاز الضريبي أو للسلطة المختصة برسم السياسة المالية والسياسة الجبائية والتي تملك سلطة مراجعة تلك السياسات واقتراح أو إقرار تعديلها، حيث تجري عملية تقويم دورية وسنوية للنتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المتوخاة منها، ووضع المقترحات والمشاريع لإجراء التعديلات المناسبة على كل أو بعض الجوانب التالية<sup>3</sup>:

- تعديلات على أهداف السياسة الضريبية وإجراء التعديلات اللازمة على التشريعات لتحقيق الأهداف المعدلة؛
- تعديلات على الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضرائب بهدف تصحيح النتائج وتوجيهها لتكون أقرب من تحقيق الأهداف المقررة للسياسة الضريبية؛
- تعديلات على القواعد التشريعية لنظام التحاسب الضريبي بهدف زيادة فعاليته في تحقيق النتائج المستهدفة؛
- تعديلات على النظم والسياسات والبرامج والإجراءات الإدارية لنظام التحاسب الضريبي بهدف زيادة فاعليته وتحسين كفاءته.

وحتى يمكن لنظام التغذية العكسية أن يؤدي الوظائف المنوطة به، فإن ذلك يتطلب أن تكون أهداف النظام (أهداف السياسة الجبائية) واضحة بشكل دقيق، وقابلة للقياس. وفي الأخير يمكن تلخيص ما سبق من خلال الرسم البياني أدناه:

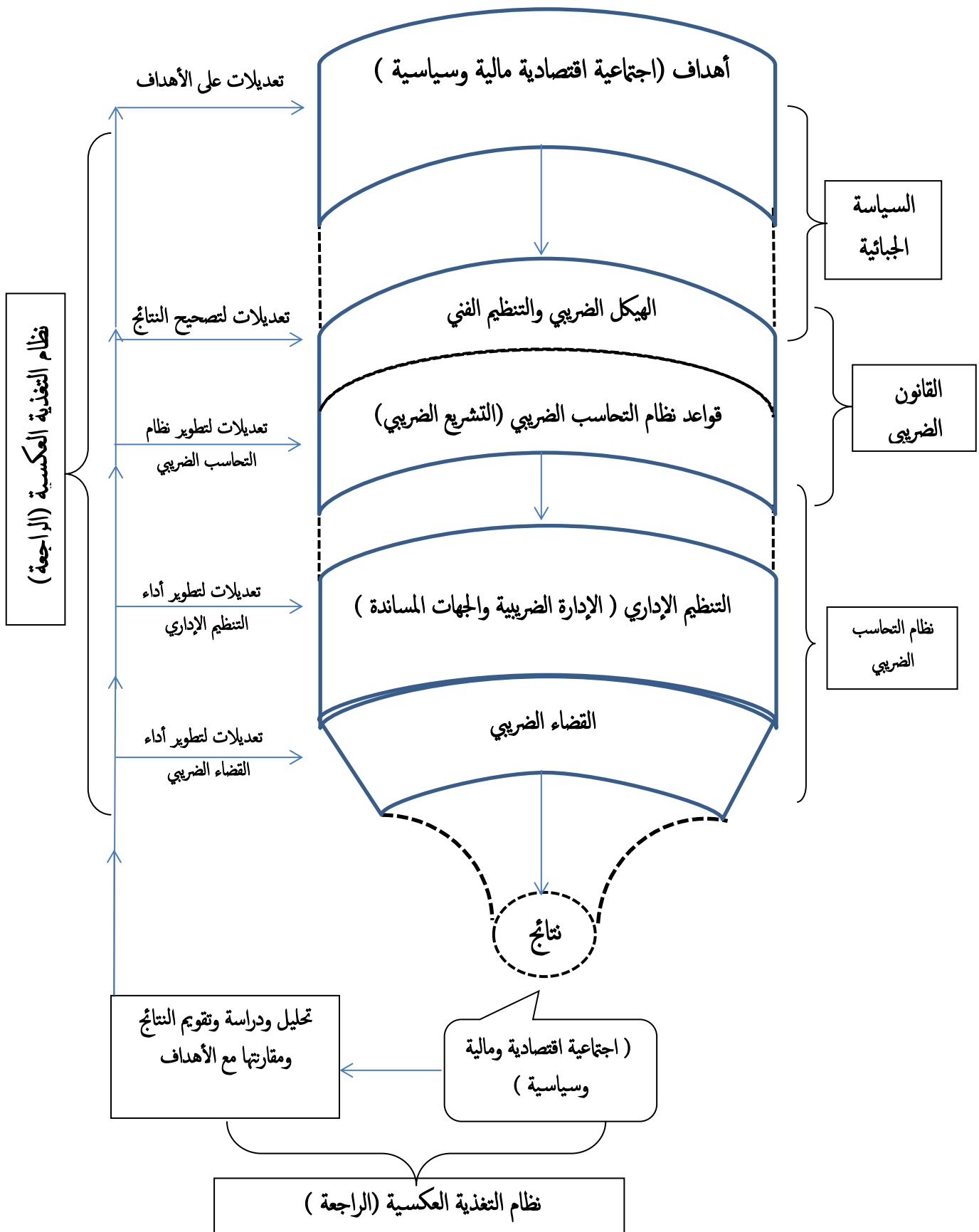
<sup>1</sup> محمد علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 181، العدد 15، جامعة بغداد، 2015، ص 137.

<sup>2</sup> زباني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بومرداس، 2012، ص 68.

<sup>3</sup> عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 58 / 59.



الشكل رقم (1-1): مكونات النظام الضريبي



المصدر : عبد الله محمود أمين، مرجع سابق، ص 48.

## المطلب الثاني: علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الاقتصادية والسياسية

من الطبيعي أن لا يعمل النظام الضريبي في بيئة محددة وحده، وإنما هو انعكاس لواقع يؤثر ويتأثر بالمعطيات ومحددات مختلفة اقتصادية، سياسية واجتماعية، وغيرها، وهو يعتبر نتيجة لتفاعل مكونات البيئة التي يتواجد فيها ويتأثر بها في نفس الوقت، ولذلك فإن لتصميم نظام ضريبي لابد وأن تؤخذ هذه المحددات بعين الاعتبار وأن تتخذ كأساس باعتبار أن النظام الضريبي ما هو إلا انعكاس لهذه العوامل.

### الفرع الأول: النظام الضريبي وعلاقته بالنظم السياسية

يشكل النظام السياسي أحد أهم معالم رسم النظام الضريبي ويعتبر مونتيسكيو\* Montesquieu أول من أشار إلى العلاقة بين النظام السياسي والنظام الضريبي وتأثيره عليه في كتابه الثامن روح القوانين (1748)، فهو يرى أن النظام السياسي له دور هام في تشكيل ورسم معالم النظام الضريبي من خلال أن نظام الحكم الديمقراطي بإمكانه فرض ضرائب مرتفعة على أفراد المجتمع نتيجة للحرية التي يتمتعون بها على عكس النظام الاستبدادي فإن انعدام الحرية يصاحبه تخفيض للضرائب.<sup>1</sup> كما أشار مونتيسكيو إلى أن النظام السياسي لا يؤثر فقط على الضرائب وإنما يتعدى ذلك إلى أنواعها حيث أن الحكومات الاستبدادية أو الديكتاتورية تعتمد على فرض الضرائب الشخصية في حين تفرض الدول الديمقراطية الضرائب على الأموال، ويمكن تقسيم العوامل السياسية المؤثرة على النظام الضريبي إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية.

#### 1. عوامل سياسية داخلية:

وتتعلق أساساً بالتكوين الطبقي للمجتمع ومدى تمتع طبقات المجتمع بالسلطة السياسية، فالنظم الارستقراطية (أو نظم الحزب الواحد) تضع نظم ضريبية يغلب عليها طابع المحاباة والتمييز وإعفاء الطبقة المفضلة من الضرائب على حساب بقية طبقات المجتمع. كما تمتاز النظم الضريبية في هذه الحالة بفرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات على حساب الضرائب المباشرة وعلى محاباة أصحاب الثروة والمهن الحرة من الضرائب، وكذا إعفاء بعض الطوائف وبعض أنواع الإيرادات،<sup>2</sup> حيث يصعب إخضاعها في ظل هذه الأنظمة كما حدث في مصر فيما يتعلق بضريبة التركات التي لاقت اعتراضاً كبيراً إلى غاية 1994 حيث فرضت بضغط شعبي كبير.

وعلى العكس من ذلك وفي ظل النظام الديمقراطي، حيث تتعدد الأحزاب السياسية الممثلة لأطياف وطبقات المجتمع وبالتالي تزيد مشاركة أفراد المجتمع في اتخاذ القرار وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي (النقابات العمالية)، فمن المتوقع أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق أهداف كافة المجتمع ما يؤدي إلى انتقاء المصالح الخاصة لفئات معينة.<sup>3</sup>

#### 1. عوامل سياسية خارجية:

تتمثل هذه العوامل أساساً في مدى استقلالية الدولة سياسياً واقتصادياً عن الدول الأخرى، وكذا علاقاتها مع الدول في إطار الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف في إطار التكتلات الاقتصادية.

\* شارل لوي دي سيكوندا المعروف باسم مونتيسكيو (1689-1755) فيلسوف فرنسي صاحب نظرية فصل السلطات الذي تعتمد أغلب الأنظمة حالياً من أهم مؤلفاته الكتاب الثامن روح القوانين (1748) الذي أصبح من أبرز المراجع في العلوم السياسية. Wikipedia.org، تاريخ الاطلاع 06.03.2016

<sup>1</sup> مؤيد جميل محمد جبالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح نابل، فلسطين، 2006، ص 59.

<sup>2</sup> فوزي عبد النعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص 81.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكرى رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 28.



فالسيطرة الأجنبية لها أثر كبير ومباشر على النظام الضريبي للدول المستعمرة أو المتخلفة على حد سواء، حيث أن الدول الأجنبية تعمل على تخفيف العبء الضريبي على رأسها المستثمر في تلك الدول المتخلفة من خلال إزالة كل القيود والحواجز التي تواجمها في تلك الدول وتدفع بها إلى التخصص في قطاعات زراعية واستخراجية وهو ما ينعكس سلباً على هيكل النظام الضريبي في هذه الدول من حيث نطاقه وحصيلته أيضاً. وعليه، كلما تحررت الدول واستقلت عن محيطها الخارجي، كلما تخلص هيكل نظامها الضريبي من القيود والعيوب وكان أكثر استقلالية، وبالتالي سينعكس ذلك حتماً على معاملتها الضريبية مع هذه الدول وعلى هيكلها الضريبي ومكوناته.

كما أن لعلاقة الدولة السياسية بالمنظمات الدولية من خلال الاتفاقيات مثل منظمة التجارة العالمية وما تفرضه من شروط الانضمام لهذه المنظمات من مبدأ المعاملة بالمثل والخضوع لأنظمتها بما يحقق مصالح الدول، فإنه يستدعي تصميم وصياغة أنظمتها الضريبية وفقاً لهذه الالتزامات الدولية.

وعليه، فإن النظام الضريبي يختلف من دولة لأخرى، فهو يختلف من دولة ذات سيادة كاملة عن دولة مستعمرة سواء كان الاستعمار عسكرياً أو اقتصادياً فإنه يجد من سيادة الدولة في تصميم نظامها الضريبي.

ولما كان التشريع الجبائي يعد مظهر من مظاهر السيادة للدولة كغيره من القوانين، فإن تطبيقه يكون في حدود الدولة دون الامتداد إلى خارجها، ذلك أن امتداد تطبيقه إلى حدود دولة أخرى يعد انتقاصاً من سيادة تلك الدولة وهو ما يطلق عليه بمصطلح إقليمية الضريبة، وعموماً فإن اختلاف الدول في تطبيق أنظمتها الضريبية يستند على المبادئ التالية:

أ. **مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) :** والذي ينطوي على إقرار بحق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ومداخلهم مهما كان موقعها أو مصدرها.<sup>1</sup> فهذا المبدأ يقتضي بضرورة تطبيق المساواة في العدالة الضريبية بين مواطني البلد وذلك تطبيقاً لمبدأ سيادة الدولة على رعاياها، ذلك أن الحماية التي يتمتع بها المواطن في الخارج إضافة إلى الامتيازات ما هي إلا نتيجة عن حمله لجنسية دولته الأصلية.<sup>2</sup> ولقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة نتيجة الصلة التي تربط الفرد بالدولة واعتبارها صلة سياسية تظهرها الجنسية.<sup>3</sup>

ب. **مبدأ التبعية الاقتصادية (مقياس المصدر) :** وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بغض النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها، فبموجب هذا المبدأ يحق للدولة إلزام الأفراد بدفع الضرائب من منطلق الإقرار بالسيادة والاحترام لهذه الدولة حتى تتمكن من القيام بمهامها في الحفاظ على حقوق مواطنيها والدفاع عنهم وتمويل نفقاتها العامة.

ج. **مبدأ التبعية الاجتماعية (مقياس الموطن) :** وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن جنسيتهم أو مصدر هذه الدخول.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د ت، ص 134.

<sup>2</sup> مؤيد جميل محمد جبالة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

<sup>3</sup> يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 1997، ص 181.

<sup>4</sup> يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية الحديثة، ط 2، الإسكندرية، 2002، ص 98.

وبالتالي فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزام قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإراد ما يؤدي إلى حدوث ازدواجي ضريبي دولي.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بأكثر من مبدأ في تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي بعدما أن كان مبدأ التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه معظم الدول في فرض الضريبة، وذلك نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، باعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية.<sup>1</sup> إلى أن تضاءلت أهميته بعد ذلك حيث أصبحت الدول تمزج بين هذه المبادئ لتحديد مجال اختصاصها في فرض الضرائب .

فعل سبيل المثال، تأخذ الولايات المتحدة الأمريكية بمعياري التبعية السياسية والاجتماعية أو ما يسمى بمعيار الإقامة أو مبدأ عالمية الإراد، في حين أن المشرع الجزائري يأخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية ضابط (موطن الإقامة)، حيث يخضع المقيمون في الجزائر للضريبة وفقا لأحكام القانون ومبدأ التبعية الاقتصادية (مصدر الدخل) إذ يخضع غير المقيمين في الجزائر للضريبة على الجزء من الدخل الذي يحققونه في الجزائر وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: النظام الضريبي وعلاقته بالنظام الاقتصادي

يساهم النظام الاقتصادي السائد في بلد ما في تحديد ورسم معالم النظام الضريبي اللازم والملائم لتحقيق أهداف المجتمع، حيث ان تطبيق السياسة الجبائية لا يمكن أن تكون بمعزل عن النظام الاقتصادي المنتهج من قبل الدول وتمثل العلاقة بين النظام الجبائي والنظام الاقتصادي بأنها علاقة الجزء من الكل وذلك أن النظام الجبائي جزء من النظام المالي، هذا الأخير الذي هو جزء من النظام الاقتصادي وعلى فإن النظام الضريبي ما هو إلا انعكاس للنظام الاقتصادي الذي يقوم فيه.<sup>3</sup>

ويتربط على ذلك ضرورة الانسجام والتوافق والتنسيق بين السياسة الجبائية ومختلف السياسات الاقتصادية، كما أن النظم الضريبية تختلف من دولة لأخرى تبعا لاختلاف النظام الاقتصادي في الدولة وقد تتغير في الدولة الواحدة بتغير الأوضاع الاقتصادية عبر الزمن.

#### 1. علاقة النظام الضريبي بالنظام الرأسمالي:

ما يميز النظام الرأسمالي هو قيامه على مبادئ الحرية (دعه يعمل اتركه يمر) والتي تتجسد في حرية التملك والاختيار، حرية التعاقد والملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، سيادة المنافسة الحرة وأن التوازن يتحقق تلقائيا دون تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، تشجيع الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية بالمجتمع وزيادة الدخل القومي.

وبالرغم من محافظة النظام الرأسمالي أو الليبرالي على هذه المبادئ الأساسية، إلا أنه يسجل تغيرا ملحوظا في دور الدولة وفي سياستها، ففي ظل الدولة الحارسة نلاحظ أن النظام الضريبي اقتصر دوره في الجانب المالي انطلاقا من أفكار النظرية التقليدية وروادها آدم سميث وديفيد ريكاردو، القائمة على التوازن التلقائي بين العرض والطلب ومن ثم لا داعي للبحث عن وسيلة لتحقيق ذلك. وبالتالي فإن الضريبة اقتصر دورها في الدور المالي باعتبارها أداة مالية بجته، لذا فإن النظام الضريبي يجب أن يكون محايدا ولا يستعمل كأداة فعالة في التأثير على الاقتصاد الوطني وتوجيه النشاطات الاقتصادية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 121.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2017، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، المواد 3، 4، 137 منه.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 24/21.

<sup>4</sup> عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد المجيد للنشر والتوزيع، 2003، ص 47.

غير أن الأزمة العالمية عام 1929 أحدثت تحولا جذريا في النظام الرأسمالي خاصة مع ظهور الفكر الكينزي بقيادة (جون مينارد كينز)، الذي نادى بضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي من خلال السياسة المالية الذي يمثل نظام الجبائي فيها أهم وسيلة وجهاز فعال في توجيه النشاط الاقتصادي، وبالتالي الانتقال من نظام الضريبة التقليدية إلى النظام الضريبي الوظيفي.

ولكي تقوم الدولة بتأدية مهامها ووظائفها الجديدة فإنه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد مالية لذلك، ولما كانت الدولة في ظل هذا النظام لا تتدخل بشكل كبير في النشاط الاقتصادي، هنا تظهر الحاجة الملحة من أجل الحصول على الأموال في فرض الضرائب والقيام بإعادة توزيع الدخل بما يحقق العدالة وفقا لإيديولوجيات المجتمع، فلا بد من تصميم نظام ضريبي على المستوى الجزائي واختيار وتنسيق الضرائب بما يمكن أن يحدث الآثار المرغوبة على هيكل توزيع الدخل.<sup>1</sup> وعلى هذا قامت الدول بالتوسع أكثر في فرض الضرائب على الدخل والثروات وصولا إلى فرضها وتوسيع الرسوم على رقم الأعمال والقيمة المضافة، واستخدام لأحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي بما فيها تقديم الحوافز لتشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق تلك الآثار المرغوب فيها.

وبالتالي أصبحت الضريبة في ظل النظام الرأسمالي أداة جوهرية تدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي والاجتماعي لدرجة أن السياسة الجبائية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل وتندمج مع السياسة الاقتصادية.<sup>2</sup> وعموما فإن النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- إعادة توزيع الدخل والثروات بما يرتضيه أفراد المجتمع، وبما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع بالإضافة إلى توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع توزيعا عادلا بما يحقق العدالة الاجتماعية، كما أصبحت العدالة الضريبية هدفا تسعى إلى تحقيقها النظم الضريبية؛

- المساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما تتضمنه هذه النظم من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية من أجل زيادة التراكم الرأسمالي وتوجه الموارد الاقتصادية في الاتجاه المرغوب من خلال تقييد الاستهلاك أو تخفيضه وبالتالي تحويل موارد من الاستهلاك إلى الاستثمار؛

- المساهمة في تحقيق الاستقرار، ومحاربة التقلبات التي تفرضها قوى السوق.

ويمكن إيجاز أهم سمات الأنظمة الضريبية في النظم الرأسمالية فيما يلي:<sup>4</sup>

- فرض ضريبة موحدة على الدخل دون التمييز بين مصادره، وبسعر تصاعدي حيث يمكن الوصول إلى توزيع أفضل للأعباء المالية وتقليل التفاوت الاقتصادي بين مختلف طبقات المجتمع؛

- ازدياد أهمية الضرائب المباشرة حيث تكون معظم الحصيلة الضريبية، ففي الولايات المتحدة تمثل الضرائب المباشرة 80% من الإيرادات الضريبية؛

- تفرض الضرائب بسعر نسبي إلى حد معين من الدخل ثم تزداد في بعض الضرائب تصاعديا كلما زاد هذا الدخل؛

<sup>1</sup> حامد عبد العزيز دراز، النظام الضريبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 45 .

<sup>2</sup> محمد جمال ذبيبات ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 51.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>4</sup> مؤيد جميل محمد جبالة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

- فرض الضرائب على الأشخاص الطبيعيين وأخرى على الأشخاص المعنويين؛
- التمييز في أسعار الضريبة وفي الإعفاءات بين الإيراد المكتسب والإيراد غير المكتسب فيكون السعر في الأول منخفض نسبياً فضلاً عن تمتعه بإعفاءات أكثر من النوع الثاني.

## ب. علاقة النظام الضريبي بالنظام الاشتراكي

تتميز اقتصاديات النظام الاشتراكي على العموم بما يلي:<sup>1</sup>

- زيادة الوزن النسبي للقطاع العام على حساب القطاع الخاص، حيث أن الدولة هي المالكة لمعظم عناصر الإنتاج؛
  - اعتماد أسلوب التخطيط للقيام بكافة النشاطات الاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع؛
  - استخدام التخطيط المالي إلى جانب التخطيط العيني، حيث أن الخطة المالية هي تعبير عن الخطة العينية، وتتأثر تأثيراً مباشراً لما يحدث من تغير فيها؛
  - توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة تبعاً لأولويات الخطة المحددة مسبقاً بواسطة جهاز التخطيط وليس اعتماداً على تفضيلات المستهلكين مع أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أولويات السلع والخدمات.
- وعلى هذا، يرى بعض الفقهاء أنه لا أهمية للنظام الضريبي بالنسبة للنظام الاشتراكي، حيث يمكن الاستغناء عن الضريبة كأداة للتمويل وتعويضها بسياسة التسعير المتبعة في المشروعات العامة ويمكن الاستغناء عنها كأداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن المخطط المركزي.<sup>2</sup> وعليه ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمعات الاشتراكية إلى أدنى مستوى، فالدولة تحدد بصورة مباشرة ماذا تنتج؟ وكيف تضمن الاستمرار في النمو الاقتصادي دون الحاجة إلى السياسة الضريبية؟<sup>3</sup>

ولكن يرد على ذلك بأن النظام الضريبي قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه، فالضريبة في النظام الاشتراكي هي مقياس لمعرفة قيمة الإنتاج (كفاءة الإنتاج ومدى كفايته) من أجل تحقيق أغراض الدولة.<sup>4</sup> فالتطبيق العملي في كافة الاقتصاديات الاشتراكية قد أسفر عن الاحتفاظ ببعض أنواع الضرائب وعن استخدام أنماط مختلفة من النظم الضريبية داخل المعسكر الاشتراكي، وهناك عدة مبررات لذلك:<sup>5</sup>

- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد (في شكل أجور محددة) وقيمة السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة وعليه تستخدم الضريبة لامتصاص الدخل الزائد عن مجموع قيمة السلع الاستهلاكية.
- عدم تلاشي القطاع الخاص والشبه الخاص بشكل كلي في الاقتصاديات الاشتراكية القائمة، ففي كافة الدول الاشتراكية يوجد تعاونيات (قطاعات تعاونية) وقطاعات شبه خاصة في نطاق الخدمات الشخصية والمهن الحرفية، وعليه فلا بد من وجود نظام ضريبي ينظم نشاطات هذه القطاعات فيما يخص الإخضاع الضريبي؛
- يمكن استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، وتسمح بتحقيق التوازن بين العرض والطلب عليها، حيث وإن كان بإمكان الدولة رفع الأسعار العامة إلى الحد الأدنى الذي يكفل للدولة الحصول على ما تحتاجه من

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>2</sup> محمد الحلاق، عبد الهادي حردان: التشريع الضريبي، دار الملايين للطباعة والنشر والتوزيع 2011، دمشق سوريا ص 17.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>4</sup> محمد الحلاق، عبد الهادي حردان، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>5</sup> حسني عوضة، المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة، بيروت، 1981، ص 5

إيرادات في صورة فائض في القطاع العام، إلا أن ذلك غير مستحب في كثير من الأحيان لذا تلجأ الدولة إلى الإبقاء على الضرائب لتحصل على جزء مما تحتاجه عن طريق الحصيلة الضريبية؛

- الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الدول الاشتراكية يؤدي حتما إلى ضرورة تمتع الوحدات والمؤسسات الإنتاجية بقدر من الاستقلال والحرية في تحديد الائتمان للمنتجات، لذا تظهر الحاجة للدور الضريبي التوجيهي والرقابي لامتصاص جزء من أرباحهما كإيرادات للدولة، والتصحيح من نتائج اللامركزية في إطار الخطة الاقتصادية الشاملة. ولكن على الرغم من استخدام الاقتصاديات الاشتراكية للضرائب، إلا أن ذلك لا يعني احتفاظ الضرائب بنفس المضمون والطبيعة والهيكل السائد في الدول الرأسمالية فالنظم الضريبية في الدول الاشتراكية تتميز بفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على نشاطات القطاع العام، ومن ناحية أخرى، فإن أهميتها تأتي في المرتبة الثانية بعد إيرادات القطاع العام ثم إن نسبة الضرائب المباشرة إلى مجموع الإيرادات الضريبية في البلدان الاشتراكية هي أقل بكثير في البلدان الرأسمالية.

### ج. علاقة النظام الضريبي بسياسات صندوق النقد الدولي

بعد فشل الفكر الماركسي والمنظومة الاشتراكية في تسيير الاقتصاد، وما تفرع عنها من اقتصاد موجه وغيره من جهة، وكذا إفلاس السياسات التطبيقية الكينزية في معالجة بعض القضايا والأزمات من جهة أخرى، ظهر الفكر النيوليبرالي مسيطرا ومدعما من خلال المنظمات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي والبنك العالمي والمنظمات الدولية أخرى التي ترمي إلى تشكيل بيئة مالية عالمية في فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أصبحت النظم الضريبية في ظل هذه الظروف تسعى إلى تحقيق أهداف عديدة أهمها المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، العدالة في توزيع الدخل، التخصيص الكفء للموارد والمساهمة في التنمية المستدامة.<sup>1</sup>

ولقد كان للمساعدات المالية والفنية المشروطة والمقدمة من قبل صندوق النقد الدولي، الأثر الواضح في رسم معالم الأنظمة الضريبية في الدول النامية من خلال التدابير الشرطية في إطار إعادة الهيكلة والتصحيح الهيكلي في جميع السياسات الاقتصادية، بما فيها إصلاح السياسة المالية من خلال إصلاح الأنظمة الضريبية بتوسيع الوعاء الضريبي والتحكم في حجم التحصيل. وعلى هذا، يتضح أن صندوق النقد الدولي ومن خلال مساعداته للدول المستفيدة، أصبح يملئ شروطه عليها بأن تقوم بإصلاحات تمس بطبيعة الحال السياسة المالية والتي تنعكس لا محالة على بنية النظام الضريبي في هذه الدول.

### د. علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي الإسلامي

تنسم الملكية في النظام الإسلامي بالازدواجية، فقد شرعت الملكية الفردية والجماعية دون أي تعارض بينهما محددا لكل منهما مجاله، وقد فرضت الضرائب في الإسلام منذ بداية عهد الدولة فقد كانت الزكاة التي فرضت ووجبت بأحكام تشريعية وبشروط محددة، وتم فرضها على المسلمين بصورة خاصة، دون غيرهم، وقد فرضت ضريبة الخراج على الأرض ولكن ضمن شروط محددة ووضع لها نظام تقدير وحماية خاصة بها، إضافة إلى الجزية التي فرضت على غير المسلمين وهي ضريبة على الرؤوس وبأسعار متدرجة يراعى فيها المقدرة التكلفية لدفعها. ويمكن تعريف النظام الضريبي الإسلامي على أنه عبارة عن مجموعة أنظمة الضرائب والاقتطاعات المالية والنقدية التي تقتطعها الدولة الإسلامية من أموال الأفراد قسرا وبصفة نهائية دون

<sup>1</sup> عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، حالة ولاية المسيلة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2006، ص 51/50.



أن يكون مقابلها نفع معين مشروط وتخصص لتغطية النفقات العامة وفي نفس الوقت تستند فرضيتها إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية.<sup>1</sup>

ونظرة الإسلام للمال نظرة واقعية من حيث طرق كسبه وإنفاقه، فقد أفرد الفقه الإسلامي عناية خاصة بتنظيم موارد المال من زكاة وخراج وجزية وعشور التجارة وخمس المعادن كما نظم أوجه إنفاق هذه الموارد بشكل راشد. وعلى الرغم من أوجه التشابه بين النظام الضريبي الوضعي وما جاءت به الشريعة الإسلامية من أحكام مالية، إلا أنه لا يمكن مقارنتها انطلاقاً من مصادر كل منها ومدى الثبات والواقعية ومعايشة البيئة، فإذا كانت الزكاة جوهر النظام المالي الإسلامي، فهي عبادة تختلف عن الضريبة من حيث التنظيم الفني ومدى استيعاب كل منها لسعة الوعاء وتكلفة التحصيل وغيرها، لذا فإن لمسات الرشد واضحة وشرط أساسي في الزكاة وغيرها من موارد النظام المالي الإسلامي، في حين يمثل هدفا يسعى النظام الضريبي الوضعي إلى تحقيقه.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أثر العوامل الاجتماعية على النظام الضريبي

تؤثر الفلسفة الاجتماعية تأثيراً كبيراً في تحديد معالم النظم الضريبية خاصة فيما يتعلق بالعدالة الاجتماعية، إذ أن نشأة التصاعد الضريبي قد ارتبطت تاريخياً بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخل وتقضي بضرورة تضيق الفجوة بين الطبقات الداخلية للمجتمع، وذلك من خلال الانتشار الواسع لاستخدام الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل.<sup>3</sup> كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية على الأنظمة الضريبية.

من جهة أخرى، فإن للكثافة السكانية وحجم الأسرة ومركز المرأة في المجتمع تأثيراً بالغاً على هيكل النظم الضريبية، فالدول التي تعاني من قلة الكثافة السكانية وصغر حجم أسرها كثيراً ما تتمتع فيها النظم الضريبية بكثرة الإعفاءات، ويفرض على الدول التركيز في نظمها الضريبية على الضرائب غير المباشرة لتغطية تلك الإعفاءات. كما أنه في المجتمعات التي يقل فيها عمل المرأة الخارجي حيث يصبح دخل الزوج هو دخل الأسرة كلها، فإن ذلك يقلل درجات التصاعد في نظمها الضريبية بينما يزداد الاعتماد على ضرائب الدخل في تلك الدول التي تقوم فيها المرأة بالعمل الخارجي المأجور.<sup>4</sup>

كما يؤثر الهيكل السكاني للمجتمع في نظامه الضريبي ومقدرته التكميلية، ذلك أن المجتمعات التي تكون غالبيتها من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخل والثروات وتحمل العبء الضريبي مقارنة بالمجتمعات التي يطغى على تركيبها السكانية الأفراد في سن الطفولة والشيخوخة، كون هذه الفئات تستهلك من عناصر الدخل الوطني أكثر مما يضيفونه إليها.<sup>5</sup>

وإضافة على هذا، فإن لدرجة الوعي الضريبي عند أفراد المجتمع تأثيراً بالغاً على النظام الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، فشعور المكلفين بالضريبة بمسؤوليتهم الوطنية وثقافة المواطنة وإيمانهم بأهمية المساهمة في تغطية الأعباء العامة للمجتمع، سيولد حتماً ثقافة جبائية تدفع بهم بأن يحرصوا على تقوية المال العام وعدم هدره، مما يحول هذه الثقافة إلى قيم أخلاقية ومبادئ أساسية تؤثر إيجاباً على النظام الضريبي وفعاليته.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> غازي حسين عناية، النظام الضريبي في فكر المال الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 05.

<sup>2</sup> عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

<sup>3</sup> حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 23.

<sup>4</sup> حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، نفس المرجع، ص 24.

<sup>5</sup> يونس البطريق، النظم الضريبية، 2001، مرجع سبق ذكره، ص 101.

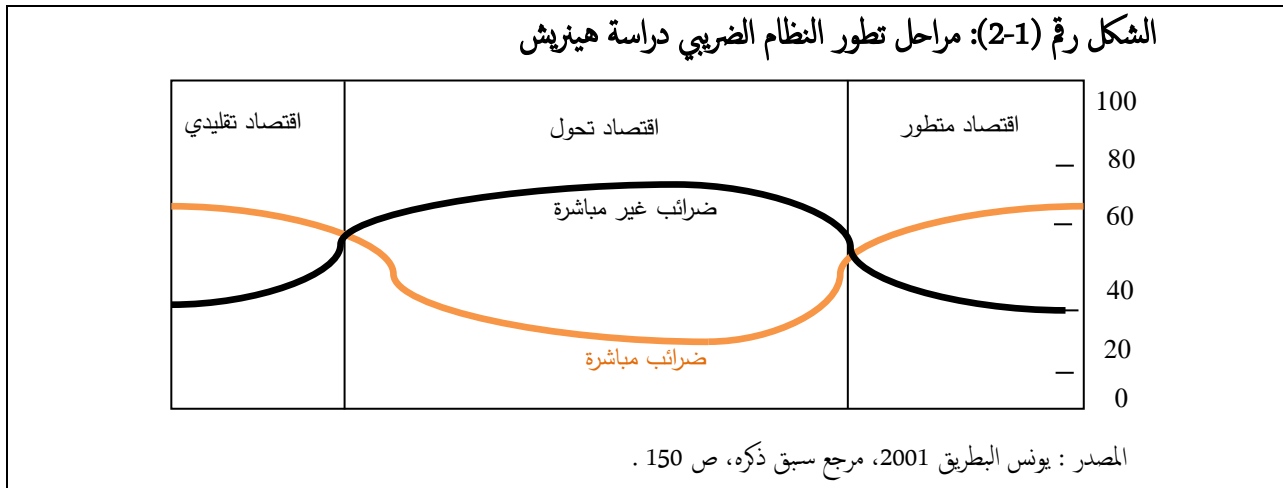
<sup>6</sup> نفس المرجع، ص 102.

### المطلب الثالث: أثر درجة النمو الاقتصادي على النظام الضريبي

أثبتت العديد من الدراسات الاقتصادية على وجود علاقة قوية بين مستوى التقدم الاقتصادي والنظام الضريبي، ذلك أن البيئة التي يطبق فيها النظام الضريبي تؤثر على تصميمه وتحديد معالمه. وبالتالي فإن تطور هيكل النظام الضريبي عادة ما يأتي نتيجة لتقدم النشاط الاقتصادي، فتوجد النشاط الاقتصادي كان أصلاً قبل التشريع الضريبي عليه وأن نجاح عمليات التصنيع وزيادة حجم الإنتاج المحلي شرط حتى تظهر الزيادة في الحصيلة الضريبية.<sup>1</sup>

ومن أهم الدراسات التي اهتمت بموضوع العلاقة بين النظام والضريبة ودرجة النمو الاقتصادي نجد دراسة هينريتش "H.Hinricks" عام 1966\*، التي يرى من خلالها أنه في المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية يعتمد فيها أكثر على الضرائب المباشرة وبصفة أقل على الضرائب الغير مباشرة، ومع الاستمرار في عملية التنمية تزداد الأهمية بالنسبة للضرائب غير المباشرة على حساب انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، إلى غاية الوصول إلى مرحلة مرتفعة من النمو الاقتصادي تنعكس القاعدة وتصبح الهيمنة للضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير مباشرة.<sup>2</sup>

ولقد عبر هينريتش عن هذه المراحل من خلال الشكل البياني التالي:



1. **مرحلة المجتمع التقليدي:** أو ما يعرف بالمرحلة الأولى للتنمية الاقتصادية حيث يكون فيها نظام الضريبة بسيط يعتمد على ضرائب مباشرة بسيطة تقتطع من الزراعة والمواشي والتجارة الخارجية.
2. **مرحلة التحول:** حيث ومع الاستمرار في عملية التنمية ينتقل المجتمع من الاقتصاد البدائي إلى اتباع وسائل متطورة في النشاط، فيزيد الإنتاج المحلي الصناعي والخدماتي بالموازاة مع الإنتاج الفلاحي ويزيد النظام الضريبي في الضرائب المكونة له حيث تزداد الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة على حساب انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة.
3. **مرحلة التضر:** وهي مرحلة تطور الاقتصاد وتنامي قطاعاته إلى غاية الوصول إلى مرحلة مرتفعة من النمو الاقتصادي، حيث تزيد المادة الخاضعة للضريبة من حيث الكم والكيف، نتيجة تعدد النشاطات الاقتصادية ومنه يزيد النظام الضريبي في أهميته ضمن الإيرادات العامة وتنعكس بالتالي مكوناته لتصبح الهيمنة للضرائب المباشرة.

<sup>1</sup> حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 57 .

\* Harely. Hinricks : General theory of tax structure change during economic developing , 1966.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

بينما يرى الاقتصادي موسجراف "R. Musgrave" \* أن الدول المتقدمة (صناعية) ذات الدخل المرتفعة يجب أن يتضمن هيكلها الضريبي نسبة عالية من الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل)، وأما الدول النامية (زراعية) والتي تتسم بانخفاض الدخل يجب أن يتضمن هيكلها الضريبي نسبة مرتفعة من الضرائب غير المباشرة (ضرائب جمركية). وعلى هذا يقترح نموذجاً للهيكل الضريبي يمكن تطبيقه في مجموعة من الدول الأكثر أو الأقل نشاطاً في خصائصها، مع الأخذ في الحسبان المتاح من فنون القواعد الضريبية ومستوى نصيب الفرد من الدخل القومي.<sup>1</sup> ذلك أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية يرتبط عكسياً مع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي كما يرتبط طردياً مع نسبة مساهمة القطاع الزراعي في الناتج القومي.

وبالتالي فإن في الدول المتقدمة التي يرتفع فيها متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي وتزداد فيها مساهمة القطاع الصناعي، سيتضمن هيكلها الضريبي نسبة عالية من الضرائب المباشرة بصفة خاصة ضرائب الدخل، أما في الدول النامية والتي تتسم معظمها بانخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي يزداد فيها مساهمة قطاع الزراعة نسبياً، فإن الضرائب غير المباشرة ستمثل نسبة مرتفعة في هيكلها الضريبي خاصة الضرائب الجمركية.<sup>2</sup>

وفي دراسة أخرى قام بها الباحث ريتشارد جودي "Richard. Goode" \* أجراها على بعض الدول سنة 1980 والتي مفادها أن الأنظمة الضريبية للدول النامية محل الدراسة تتوفر على نسبة مرتفعة من الضرائب غير المباشرة في حين تنخفض هذه النسبة في الدول المتقدمة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (1-1): مصادر (مكونات) الإيرادات الحكومية لمجموعة من الدول عام 1980 دراسة جودي

| مجموعة الدول                | الضرائب على الدخل والأرباح | الضرائب على الاستهلاك | الضرائب على التجارة الخارجية | الاقطاعات الاجتماعية | الإيرادات غير ضريبية |
|-----------------------------|----------------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------|----------------------|
| دول صناعية (20 دولة)        | 33.3 %                     | 26.0 %                | 3.7 %                        | 25.0 %               | 9.0 %                |
| دول شبه صناعية (15 دولة)    | 25.3 %                     | 30.6 %                | 14.5 %                       | 13.0 %               | 11.1 %               |
| دول متوسطة الدخل (55 دولة)  | 23.7 %                     | 23.1 %                | 28.9 %                       | 4.1 %                | 14.9 %               |
| دول فقيرة أقل نمو (14 دولة) | 17.0 %                     | 21.7 %                | 41.6 %                       | 1.6 %                | 13.0 %               |

Source: R. Goode, **Government finance in developing countries studies of Government finance**, The booking Institution, Washington, D.C, 1984, p 91.

كما أن الباحث شيليا "R.J. Chelliah" قام بدراسة عام 1974 لتحديد العلاقة بين الاقتصاد الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي، وجد أن متوسط معدلات الاقتراع الضريبي للدول النامية (47 دولة) قد بلغ 16% من إجمالي الناتج القومي، وفي نفس الوقت كان فيه متوسط معدلات الاقتراع في 16 دولة متقدمة قد بلغ 34% من إجمالي الناتج القومي.<sup>3</sup>

\* Richard Abel Musgrave : **Fiscal systems**, Yale University Press, 1969.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2002، ص 82.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، المالية العامة والنظم الضريبية، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 120 .

\* Richard .Goode, **Government finance in developing countries studies of Government finance** , The booking Institution, Washington, D.C , 1984, p91

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 23.



وذا النتائج تقريبا توصل إليها الباحث برهست "Prest" في دراسته، حيث وجد أن متوسط معدلات الاقتطاع الضريبي للدول النامية (26 دولة) قد بلغ 18.5% من إجمالي الناتج القومي، بينما بلغ متوسط في 17 دولة متقدمة 31% من إجمالي الناتج القومي.<sup>1</sup>

من خلال هذه الدراسات الاقتصادية والإحصائية يمكن القول، أنه بالرغم تأكيد العلاقة بين نتيجة التقدم الاقتصادي وتأثيرها على نسبة النظام الضريبي من خلال وجود علاقة طردية بين مستوى التقدم الاقتصادي والضرائب المباشرة، وكذا العلاقة العكسية مع الضرائب غير مباشرة، إلا أنه من الصعب تعميم هذه النتائج على كافة الدول النامية والمتقدمة، ذلك أن الأنظمة الضريبية في كل من الدول المتقدمة والنامية ليست على درجة واحدة من التماثل وليست على نسق واحد من النمو والتقدم الاقتصادي.

وعلى هذا فإن مستوى التقدم الاقتصادي ما هو إلا أحد العوامل المؤثرة على النظام الضريبي، فإذا اتضح لنا مثلا من دراسة الهيكل الضريبي لدولة ما ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة على حساب الأهمية النسبية للضرائب المباشرة فهذا لا يعني بالضرورة أن النظام الضريبي محل الدراسة يعكس خصائص وظروف دولة متخلفة اقتصاديا، ومن جهة أخرى، قد ترتفع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة مقارنة بالأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي لبعض الدول بالرغم من أنها ليست من الدول المتقدمة.<sup>2</sup> ولهذا فإن وجود الاختلافات في النظم الضريبية بين الدول المتقدمة والدول النامية سوف يتعدى إلى اختلافات أخرى داخل كل مجموعة من هذه الدول على حدى، ويمكن ارجاع هذه الاختلافات إلى العديد من الأسباب نذكر منها:<sup>3</sup>

- الاختلاف في الحاجة للتمويل الحكومي بغرض الاستخدام العام؛
  - الاختلاف في البيئة الضريبية التي تعمل فيها الضرائب لتحقيق أهدافها؛
  - الاختلاف في تحديد مدلول العدالة الضريبية؛
  - الاختلاف في شكل ونطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوازن بين القطاعات.
- ومهما يكن فإن المحددات الأساسية التي تؤثر في تكوين الهيكل الضريبي في مكان ووقت محددين يمكن ذكرها فيما يلي:<sup>4</sup>
- خصائص الاقتصاد التي تحدد مجموعة الأوعية الضريبية المتوفرة؛
  - توافر الإمكانيات الإدارية؛
  - مستوى التنمية الذي وصل إليه البلد (درجة التقدم الاقتصادي، مستوى دخل الفرد)؛
  - المستويات الحضارية للمجتمع، والاهتمامات الفلسفية السائدة في المجتمع؛
  - الميول السياسية لدى الحكومة (تفضيلها بعض أنواع الضرائب على غيرها).
- وعموما يمكن إيجاز أهم مميزات وخصائص النظم الضريبية في كل من الدول المتقدمة والنامية فيما يلي:

<sup>1</sup> حامد عبد العزيز دراز، مرجع سبق ذكره، ص 59.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب سياسات، نظم، قضايا معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 82.

<sup>3</sup> يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، 2001، مرجع سبق ذكره، ص 171.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1983، ص 116.

## أ- مميزات النظم الضريبية في الدول المتقدمة

تتميز النظم الضريبية في الدول المتقدمة بالخصائص التالية:

1. ارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي: تتميز الدول المتقدمة بارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي، وزيادة نسبة الحصيلة الضريبية في الإيرادات الإجمالية العامة، ويرجع ذلك إلى ما تتميز به الهياكل الإنتاجية فيها من ارتفاع في الدخل وكبر حجم المشروعات الإنتاجية وارتفاع لمعدلات الاستثمار بها نتيجة اتساع حجم الأسواق في هذه الدول.<sup>1</sup> كما ساعد نمو الوعي الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية على توسيع مجال التداول الخاضع للاقتطاع وزيادة معدلات الاقتطاع فيها.
2. ارتفاع حصة الضرائب المباشرة مقارنة بالضرائب غير المباشرة: ما يميز الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة هيمنة الضرائب المباشرة المفروضة على الأفراد والمؤسسات على إجمالي الإيرادات الجبائية مقارنة بنسبة الضرائب غير المباشرة، ويعزى ذلك إلى ارتفاع حجم النشاط الاقتصادي في هذه الدول وتنوعه وبالتالي اتساع وزيادة حجم الاقتطاعات الضريبية كنتيجة لاتساع الأوعية الضريبية.
- وعلى العكس تماما، تتميز الهياكل الضريبية في الدول المتقدمة بانخفاض نسبة الضرائب غير مباشرة المفروضة على الاستهلاك والتجارة الخارجية خاصة إذا ما استثنينا حصيلة الرسم على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة حيادية، ويمكن تفسير هذا الانخفاض في كون الدول المتقدمة تستورد المواد الأولية، فليس من مصلحتها زيادة الرسوم الجمركية حتى لا ترتفع تكاليف الإنتاج،<sup>2</sup> ومن جهة أخرى، عدم إرهاب المواطنين بالضرائب غير المباشرة من خلال تخفيض معدلاتها مادام أنها تفرض ضرائب مرتفعة على المداخل والأرباح.
3. مرونة الهيكل الضريبي والنظام الضريبي: تعتبر المرونة الجبائية مقياسا وأحد المؤشرات المهمة لمعرفة مدى حساسية واستجابة الإيرادات الضريبية للتغيرات التي تحدث ببنية وقيمة القاعدة الضريبية المعبر عنها عادة بالناتج الداخلي الخام.<sup>3</sup> ويفهم من مرونة النظام الضريبي أن الضرائب المختلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وذلك بافتراض ثبات أوعيتها وثبات سعرها (ما تعرف بالمرونة الآلية)، بإمكانها إعطاء حصيلة تتناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني الذي يمثل القاعدة الضريبية. فإذا كان معامل المرونة  $(E t/y)^*$  أكبر من الواحد الصحيح، فذلك يعني أن الهيكل الضريبي مرن أما إذا كان المعامل مساويا أو أقل من الواحد فإن الهيكل الضريبي غير مرن أو جامد.<sup>4</sup>
- وما يلاحظ في الدول المتقدمة أن النظم الضريبية فيها تمتاز بالمرونة، ذلك أن معاملها يفوق في معظم هذه الدول الواحد الصحيح، نتيجة الاستجابة الطردية في حصيلة الضرائب مع التغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الخام، ويمكن إرجاع ذلك إلى ارتفاع الدخل الوطني نتيجة تنوع النشاطات وزيادة الإنتاج، إضافة إلى كفاءة اليد العاملة وارتفاع الأجور وارتفاع الوعي الضريبي وكذا كفاءة الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي وانخفاض حجم التهرب الضريبي في هذه الدول.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 42.

<sup>2</sup> بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 44

<sup>3</sup> حجاموي توفيق: قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة (1993-2014) استخدام نموذج تصحيح الخطأ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، عدد 01 2015، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 25.

\* بحسب معامل المرونة بالعلاقة التالية: حاصل قسمة التغير في الإيرادات الضريبية على التغير في الناتج المحلي الخام  $T = AY^B$

<sup>4</sup> هاشم محمد العركوب، محمد سامي، الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة، مجلة تنمية الراقدين، العدد 28، سنة 2006، جامعة الموصل العراق، ص 146.

<sup>5</sup> بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 46.

## ب - خصائص النظم الضريبية في الدول النامية

على عكس الدول المتقدمة، فإن النظم الضريبية في الدول النامية تتميز بالخصائص التالية:

### 1. انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي:

تتميز غالبية النظم الضريبية في الدول النامية بمصادر مستقرة ومتنوعة من الإيرادات، ولكنها تعاني من تدني وانخفاض في مستويات الاقتطاعات الجبائية، حيث تتراوح نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الناتج المحلي الخام في الدول النامية ما بين 10 % و 25 %<sup>1</sup>. ويعزى ذلك إلى ما يلي:

- أن الضرائب لا تتناسب أهميتها مع القطاعات الاقتصادية، ففي كثير من الدول النامية تشكل الزراعة جزءاً مهماً من الناتج المحلي الخام، ومع ذلك فإن حصيلة الضريبة الزراعية ضعيفة جداً، إما لأنه معفى صراحة من الضرائب أو أن هناك صعوبة في إخضاعه للضريبة.
- تسابق الدول النامية في منح الإعفاءات الضريبية للاستثمارات الأجنبية لحاجتها لمصادر التمويل لدفع عملية التنمية، بالإضافة إلى منح إعفاءات لقطاعات معينة بهدف التشجيع على الاستثمار فيها، وهذا ما ينعكس على ضعف الحصيلة الضريبية.
- اتساع الاقتصاد المعيشي في هذه الدول وانتشار ظاهرة الاستهلاك المباشر، ما يصعب تقدير الدخل ويقل إخضاعها للضرائب المباشرة، لذا تلجأ الدول إلى الاعتماد على الضرائب الجمركية لصعوبة التوسع في فرضها على الاستهلاك.
- انخفاض الدخل الفردي، في معظم الدول النامية، بالإضافة إلى انخفاض دخول أغلبية السكان عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي مما يحد من القدرة على التكليف بصفة عامة.
- افتقار الدول النامية إلى أجهزة ضريبية ذات كفاءة عالية مما ينعكس على الحصيلة<sup>2</sup>.

### 2. ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة:

حيث تتسم النظم الضريبية في الدول النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إذ تمثل الضرائب غير المباشرة في متوسطها ما يقارب 60 إلى 70% من مجموع الإيرادات الضريبية للدولة<sup>3</sup>. حيث تلجأ الدول إلى الضرائب غير المباشرة للحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها لكونها لا تثير في تنظيمها وتحصيلها مشكلات معقدة في ظل صعوبات تحصيل الضرائب المباشرة، إضافة إلى أن انخفاض مستوى دخل الفرد واتساع احتمالات التهرب من الضرائب المباشرة يجعل الاعتماد على ضرائب الاستهلاك ضرورة حتمية للحصول على الإيرادات. كما أن لطبيعة البنيان السياسي في البلدان النامية يستلزم تفضيل الضرائب غير المباشرة وذلك محابة لذوي الدخل والثروات العالية.

وعلى هذا فإننا نجد الضرائب الجمركية وخاصة على الواردات تحتل مكاناً كبيراً في هيكل النظم الضريبية لهذه الدول، أما الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية، فغالبا ما تتضاءل أهميتها نظراً لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري، ولرغبة المشرع الضريبي في تشجيع قيام الصناعات المحلية وازدهارها.

<sup>1</sup> محمد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 02، 2003، ص 268

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، 2001، مرجع سبق ذكره، ص 192/194.

<sup>3</sup> خالد المهاني، الخطيب محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة الأولى، 2000، ص 181.

<sup>4</sup> خالد المهاني، الخطيب محمد خالد، نفس المرجع. ص 182

3. ضرائب مقتبسة من تشريعات أجنبية: حيث أن التشريعات المعمول بها في أغلب الدول النامية ماهي إلا تقليد للتشريعات الضريبية المطبقة في الدول المتقدمة رغم تباين ظروف اقتصادها ومجتمعاتها ودرجة نموها عنها، ذلك أن أي نظام ضريبي هو نسيج وحده لا ينبغي أن ينقل أو يقلد أو يكرر.<sup>1</sup>

4. عدم مرونة الأنظمة الضريبية (جمودها): تتميز النظم الضريبية في غالبية الدول النامية بأنها غير مرنة نوعا ما، بحيث أنها لا تستجيب بقوة لاحتياجات النمو أو لتغير هيكل النشاط الاقتصادي ذلك أن الزيادة النسبية في حصيللة الضرائب تقل عن الزيادة النسبية في حصيللة الناتج الداخلي الخام وتقل عن الواحد الصحيح.<sup>2</sup> ويرجع ذلك أساسا لتدني مستوى الاقتطاع الضريبي في هذه الدول من جهة، وعدم كفاءة الجهاز الضريبي من جهة أخرى مقارنة بالدول المتقدمة، فالإدارة الضريبية في الدول النامية غالبا ما ينقصها الأطر والأجهزة المؤهلة، وذلك إما لنقص الإمكانيات أو أنها بحاجة إلى تقنيات حديثة ومطورة ومن ثم فإن ذلك سينعكس على الإيرادات الضريبية أو الحصيللة الضريبية الاجالية للدولة.<sup>3</sup>

5. عدم التركيز على مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي: ففي معظم الحالات يكون عبء الضريبة مقتصر على فئة معينة دون الأخرى وهذا معارض لمبدأ العدالة، وتكون المجموعة الأولى التي تتحمل عبئا ضريبيا ضعيفا تشكل أكبر نسبة وتتكون من أصحاب الثروات وذوي النفوذ السياسي والاجتماعي وتجار السوق الموازية، أما المجموعة الثانية والتي تتحمل عبئا ضريبيا كبيرا فتشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة لاقتطاعها مباشرة من المصدر.<sup>4</sup>

## المبحث الثاني: مفهوم السياسة الجبائية

يجد المتتبع للفكر في المدارس الاقتصادية المختلفة اختلافات في تحديد مفهوم موحد للسياسة الجبائية رغم الاتفاق على أنها وسيلة أو أداة تستخدم للمراقبة على مختلف الأنشطة الاقتصادية لما لها من دور هام في إحداث التوازن الاقتصادي، كما أن هذا الاختلاف عند الاقتصاديين قد يرجع بالأساس إلى أهداف السياسة الجبائية نفسها فهي تختلف زمانا ومكانا من دولة لأخرى بل داخل الدولة ذاتها، وفي هذا المبحث سنحاول الإلمام بمختلف جوانبها من خلال النقاط التالية.

### المطلب الأول: تعريف السياسة الجبائية أسسها ومركزاتها

تعتبر السياسة الجبائية جزءا من السياسة المالية التي هي بدورها جزء من أدوات السياسة الاقتصادية، كما أنها تمثل مرآة عاكسة للنظام الضريبي المطبق في بلد ما وفي فترة زمنية محددة، سنتطرق في هذا المطلب للسياسة الجبائية من حيث تعريفها، تحديد أسسها ومركزاتها مبادئها وكذا أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

### الفرع الأول: تعريف السياسة الجبائية

يمكن تعريف السياسة الجبائية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 269.

<sup>2</sup> هاشم محمد العركوب ومحمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص 147.

<sup>3</sup> خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 270.

<sup>4</sup> بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجبائية العقارية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة 2011-2012، ص 149.

<sup>5</sup> سعيد عبد العزيز، شكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 320.

- كما تعرف أيضا على أنها الطريقة المتخذة في إدارة التنظيم الضريبي للحصول على مبالغ مالية تغطي بها النفقات العامة للدولة قصد تحقيق الآثار المرغوبة وغير المرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف.<sup>1</sup>
- وتعرف أيضا على أنها البحث في الظواهر الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي على مختلف المستويات، وهي تسعى إلى تحديد وتكييف حجم الإيرادات الكافية لتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني وكذا إحداث التوازن الاقتصادي بقدر الإمكان وتحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع أعبائهم حسب مقدرتهم والاستفادة من جميع الخدمات على السواء.<sup>2</sup>
- ويتضح لنا من خلال هذا التعريف أهم سمات السياسة الجبائية والمتمثلة فيما يلي:
- أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات، وعليه فإن السياسة تصنف في ظل علاقات متكاملة التناسق ومتراصة بين أجزائها وبالتالي ينظر إلى كل جزء من هذه الأجزاء على أنه جزء من مكونات السياسة الجبائية والتي بدورها جزء متكامل من السياسة المالية، هذه الأخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة.<sup>3</sup>
  - يمتد نطاق السياسة الجبائية ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة والمرتبطة معها، وبذلك يمتد نطاقها ليشمل أيضا الحوافز التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها وذلك باعتبار هذه الحوافز إيرادات ضريبية محتملة مضحى بها في فترة قصيرة يحتمل تعويضها في المدى الطويل.<sup>4</sup>
  - السياسة الجبائية ماهي في الواقع إلا أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع، وأن أهداف السياسة الضريبية ماهي إلا أهداف فرعية تنبثق من الأهداف العامة للمجتمع وتساهم في تحقيقها.
- ومن خلال ما سبق، نستنتج أن السياسة الجبائية هي فن مالي تطبقه الدولة لتوجيه ضرائبها قصد إحداث آثار مرغوبة وغير مرغوبة في الاقتصاد مستخدمة بذلك كافة وسائلها المتاحة الفعلية والمحتملة، وفقا للأهداف المسطرة والمنبثقة من فلسفتها في الحكم. وعليه فإن مفهوم السياسة الجبائية مفهوم متغير وفقا لتغير دور الدولة ومجالات تدخلها في الحياة الاقتصادية المختلفة، ولذلك فإنه من خلال تحليل السياسة الجبائية يمكن تحديد مجالات وحدود دور الدولة في النشاط الاقتصادي باعتبارها مرآة عاكسة لدور الدولة.

### الفرع الثاني: أسس ومركزات السياسة الجبائية

- يعتمد في رسم السياسة الجبائية على عدة مركزات ومحاور يجب مراعاتها واعتبارها كدعائم أساسية يقوم عليها النظام الضريبي لتحقيق الأهداف المنوطة به وتمثل أساسا فيما يلي:
- تحديد الأولويات التي يسعى النظام الجبائي في دولة معينة وفي فترة زمنية محددة لتحقيقها سواء على المدى القصير أو المدى الطويل اخذا بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمحلية والدولية؛
  - المزج والتوليف المناسب بين مختلف أدوات السياسة الجبائية خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الضريبي من خلال اختيار الضرائب الأكثر ملائمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية؛

<sup>1</sup> فوزي عبد النعم، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 203

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، عجلان العياشي، دور السياسة الجبائية في تقرير قدرات التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، ملتقى دولي حول اقتصاديات الخصوصية ودور الجديد للدولة، جامعة سطيف، 03-10/07/2004، نقلا عن حبيب محمدي، دور وأهمية الإصلاحات الجبائية في الجزائر، ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2001، ص 130

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز، شكري العشماوي، نفس المرجع، ص 322/321.

<sup>4</sup> المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 08.

- تحديد المعدلات التي تمكن في ذات الوقت من رفع المردودية وتحديد باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية؛<sup>1</sup>
  - التنسيق والتوليف بين السياسة الجبائية والسياسات الاقتصادية بصفة عامة والسياسة النقدية بصفة خاصة؛
  - التخفيف من التعارض الناجم عن قرارات السياسة الجبائية في سعيها لتحقيق أهدافها حسب الأولويات المحددة لها،
- ذلك أن تطبيق سياسة الاعفاء الضريبي لتحقيقاً لأهداف اقتصادية واجتماعية قد تكون على حساب الهدف المالي في تغطية النفقات العامة .

وحتى يكون معنى للإجراءات الجبائية المتخذة من السياسة الجبائية وضمان بلوغ الأهداف المسطرة، فإنه يجب توافر مجموعة من العناصر والمقومات التي من شأنها أن تؤدي إلى تكوين محيط جبائي منسجم وتمثل هذه العناصر أساساً في قدرة الأداء الجبائي (المقدرة التكميلية) تنظيم هيكل الاقتطاع الضريبي، وكذا انتاج استراتيجية في الإخضاع الضريبي وأخيراً تهيئة المحيط المؤسسي وضمان استقراره.

### أ. ضبط قدرة الأداء الجبائي

فالملاحظ حالياً أن نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل الوطني الخام في أغلب البلدان النامية 20% (تتراوح بين 10 و 20%)<sup>2</sup>، بينما نجد في البلدان المتقدمة تزيد عن 30% في أغلب الدول المتقدمة، والسبب في ذلك لا يرجع لانخفاض متوسط الدخل الفردي فقط لنقص القدرة على الأداء الجبائي، وإنما يرجع لعدم الاستكشاف والاستغلال الفعال لهذه القدرة أي معنى فعالية النظام الضريبي في حد ذاته.<sup>3</sup>

وإن كانت قدرة الأداء الضريبي المعبر عنها بالضغط الغربي لبلد ما تتوقف على فائض الاستهلاك الفعلي عن الحد الأدنى من الاستهلاك الضروري لمجموع أفراد المجتمع، فهذا يعني أن دفع الضرائب سيكون من الفائض الاقتصادي أي فائض الإنتاج عن حد الكفاف، الذي يصعب تحديد وقياسه كونه يرتبط بعادات وتقاليده أفراد المجتمع والمستوى المعيشي لهم، ومن جهة أخرى فإن المقدرة التكميلية تتوقف بدرجة كبيرة على عدم العدالة في توزيع الدخل الوطني وبذلك فهي تتغير حسب المستوى الفعلي للدخل الحقيقي للفرد.<sup>4</sup>

غير أنه يمكن تحليل هذه الفكرة من زاويتين، على المستوى الكلي حيث تكوين الدخل الوطني يحدد المقدرة التكميلية الوطنية، وعلى المستوى الفردي حيث توزيع الدخل الوطني يحدد المقدرة التكميلية الفردية، وهذه الأخيرة هي أكثر انعكاساً ووضوحاً من الأولى لأن معرفة الحدود الممكنة للقيام بالاقتطاع الجبائي على مداخيل الأفراد يحدد وبسبب هام حجم التدفق الإجمالي للإيرادات الجبائية وبالتالي الاقتطاع الجبائي الإجمالي.<sup>5</sup>

### ب. هيكل الاقتطاعات الجبائية

ويقصد به مكانة كل من الاقتطاعات الجبائية المباشرة وغير المباشرة ضمن النظام الضريبي فعادة ما يتم استخدام السياسة الجبائية في إطار نظام ضريبي تتحدد معالمه بالنسب والعلاقات القائمة بين مختلف أنواع الضرائب في دولة معينة، ولهذا يمكننا

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 139.

<sup>2</sup> حسن محمد قاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 161.

<sup>3</sup> فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 57.

<sup>4</sup> بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>5</sup> فلاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 58.



تصور العديد من الأنظمة الضريبية تبعا لاختلاف الهياكل الضريبية، فيمكن أن نجد نظاما ضريبيا تسود في الضرائب المباشرة (الدول المتقدمة في أغلب الأحيان) وآخر يخضع لهيمنة الضرائب غير المباشرة.<sup>1</sup>

فالنظام الجبائي المتكامل والمتجانس على المستوى التقني، يجب أن يكون يحتوي على مجموعة من الاقتطاعات (ضرائب ورسوم)، بما يوفر مرونة هامة تتماشى والتغيرات المتسارعة في الحياة الاقتصادية وتسمح لها باستيعاب الجديد سواء من خلال مكافحة التهرب والغش الجبائي، أو بما يوفر من امتيازات جبائية تساعد المتغيرات الاقتصادية الأخرى كالاستثمار الادخار، والتصدير... إلخ. ويتم ذلك من خلال تكييف هذه الاقتطاعات حسب كل اقتطاع اقتصادي، حسب كل طبقة اجتماعية أو حسب كل فئة من فئات الدخل، كما يجب أن يحتوي النظام الجبائي على اقتطاعات ثابتة واقتطاعات مرنة، بحيث أن عامل الثبات يجعلها لا تتأثر بتطورات الوضع الاقتصادي، وبالتالي ضمان الحصول على إيرادات ثابتة خاصة في حالة تراجع النشاط الاقتصادي (ضرائب على رأس المال)، أما عامل المرونة فيجعل هذه الاقتطاعات تواكب التقلبات الاقتصادية وبالتالي زيادة الحصيلة في أوقات التوسع مثلا عن طريق ضرائب الاتفاق والاستهلاك.<sup>2</sup>

### ت. استراتيجية فرض الضرائب

وهي آلية تترجم مدى فعالية الآليتين السابقتين وتمثل أحد الشروط الأساسية لنجاح السياسة الجبائية، وفي صدد اتباع استراتيجية في الاقتطاع الضريبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار بمفهوم أو مبدئين أساسيين، الأول ويتعلق بإشكالية المزج والتنسيق بين مختلف أشكال الاقتطاعات الجبائية، أما الثاني فيتعلق بضمان الاستمرارية للنظام الجبائي على المدى الطويل مما يتطلب تحكما والماما بالتقنيات الجبائية لضمان الاستغلال الفعال والعقلاني لقدرة الأداء الجبائي.<sup>3</sup>

### ث. المحيط المؤسسي

كما أشرنا سابقا أن النظام يؤثر ويتأثر بالمحيط أو البيئة المحيطة بها، فاستقرار مختلف المؤسسات والهيئات الرسمية في البلاد وكذا استقرار مختلف السياسات المتبعة من شأنه أن يؤدي إلى استقرار في السياسة الجبائية، وهو ما ينعكس مباشرة على استقرار النظام الجبائي وتدعيمه. وعلى هذا فكلما كان النظام الجبائي متجانسا مع المحيط وقائما على المرتكزات السابقة، كلما كان أكثر ملاءمة للمحيط الذي يعمل فيه، والعكس تماما إذ يساهم المحيط الجيد في رسم سياسة جبائية جيدة.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن هذه المرتكزات لا يمكن تركها من غير متابعة ومراقبة إذ يجب تقييم السياسة الجبائية وتعديلها بل والغائها في بعض الأحيان وذلك وفق معايير تقييمية وهو ما أشرنا إليه سابقا بنظام التغذية العكسية.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: مبادئ السياسة الجبائية

تستمد السياسية الجبائية أهم مبادئها من المبادئ العامة للضريبة التي وضعها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام 1776، والتي تنص على أن أحسن نظام ضريبي يجب أن يبحث عن العدالة، اليقين، المساواة والملازمة في الدفع، إلا أنه ومن الملاحظ أن هذه المبادئ العامة تمدنا فقط بأساس نظري لتصميم نظام ضريبي ملائم، ذلك أنه على الرغم من أنها قد تساعد

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 140/139.

<sup>2</sup> فلاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>3</sup> فلاح محمد، نفس المرجع، ص 68.

<sup>4</sup> ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره.

على تحديد الآثار المتوقع أن تنجم عن أنواع محددة من الضرائب، إلا أنها لا تمدنا بأداة أو وسيلة لتحديد ما إذا كانت هذه الآثار آثار مرغوبا فيها أم لا.<sup>1</sup>

فتعقيدات الأنظمة الضريبية ومختلف الأهداف المراد تحقيقها جعلت أنه لا يوجد معيار (أو مبدأ) منعزل يكفي لتقييمها، لكن توجد مجموعة من المبادئ التي تسمح بتقييم أفضل للسياسة الجبائية. وعموما فإن مبادئ السياسة الجبائية يمكن تقسيمها إلى قسمين أساسيين يتعلق أولها بالعدالة والآخر بالكفاءة الاقتصادية.

فكفاءة النظام الضريبي هي أمر هام ولكن مدى عدالة هذا النظام أيضا من الأمور المهمة للغاية، فعندما يكون توافق وتناسق بين أهداف الكفاءة وأهداف العدالة الضريبية، فإنه لن توجد أي مشاكل أو تعارضات محتملة عند محاولة تصميم نظام ضريبي جديد، وفي حالة العكس فإنه يجب إصدار أحكام معيارية (اعتبارية) على الأولويات الضريبية التي يجب اتباعها في هذه الحالة.<sup>2</sup>

### 1. العدالة:

عادة ما ينظر إلى القضايا المتعلقة بالعدالة الضريبية على أنها قضايا معيارية اعتبارية، بمعنى أنه من الصعوبة بمكان الوصول إلى إجابة واحدة ومحددة على كل سؤال أو قضية منها، فمفهوم العدالة الضريبية نسبي يختلف من دولة لأخرى ومن طبقة اجتماعية لأخرى، فالأغنياء يرون أن فرض الضرائب موحدة النسب على جميع الأفراد والأموال في الدول دون اعتبار آخر هو عدالة ضريبية، بينما هو العكس من منظور طبقات الدخل الضعيف والمحدود إذ يعتقدون أنه من باب التضامن الاجتماعي بين فئات المجتمع تحميل الطبقة الغنية القسط الأكبر من الأعباء العامة بسبب مقدرتهم التكاليفية.

كما يختلف مفهوم العدالة الضريبية حسب طبيعة السياسة الاقتصادية المنتجة من قبل الدولة، وكذلك صعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد أعبائها على المكلف بشكل فردي، ولهذا يذهب فقهاء المالية العامة لتحديد مفهوم العدالة الضريبة بناء على مبدأ القدرة على الدفع ومبدأ الانتفاع.<sup>3</sup>

#### أ. المبدأ الأول (مبدأ الانتفاع):

ينص على أن الأفراد يجب أن يدفعوا الضرائب بنفس انتفاعهم بالسلع والخدمات الحكومية، أي أنهم مسؤولون عن دفع تكاليف الإنفاق والإنتاج والخدمات العمومية من خلال تحملهم للضرائب المباشرة المفروضة عليهم، في حين أنهم غير مجبورين على تحمل تكاليف الخدمات التي لا يستفيدون منها.<sup>4</sup>

فتقتضي العدالة هنا، أن توزيع الضريبة يجب أن يظهر على أساس المنفعة التي يتحصل عليها المكلف من استهلاك السلع والخدمات العمومية أكثر من المقدرة التكاليفية لتمويلها، وحتى وإن كانت الضريبة لا توفر المقابل المباشر فإن مبدأ العدالة هنا يربط الضريبة مع الاستعمال أي مستوى التكاليف العمومية التي تسمح بالتمويل. ويرى بعض المنظرين أن مفهوم العدالة بهذا الشكل أن يكون جزءا من مبدأ المساواة، ذلك أن كل مكلف يدفع ضرائب حسب السلع والخدمات التي يستهلكها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 255.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، نفس المرجع، ص 256.

<sup>3</sup> عبد الله الصعدي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

<sup>4</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري العشماوي، نفس المرجع، ص 257 / 258.

<sup>5</sup> محمد طالي، السياسة الجبائية كآلية الاندماج في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012، ص 18.



فحسب موسغراف R. Musgrave، فإن مبدأ المساواة يربط الضرائب مع الأسعار المدفوعة للحصول على الخدمات العمومية، وأساس تطبيق هذا المبدأ يقود إلى تخفيض التمويل العام للدولة، فبعض السلع والخدمات العمومية يمكن استهلاكها فرديا وتمويلها عن طريق التعريفة الفردية على أساس استعمالها، وبالتالي فالعلاقة بين النفقات العمومية المقدمة للمكلف والضريبة المدفوعة من طرف هذا الأخير حسب هذا المبدأ، ترتبط بالتحليل والتشخيص على عكس مبدأ المساواة والحياد أي تكون العلاقة بين الإنفاق العمومي والاقتطاعات الجبائية غير مشخصة.

وعلى هذا فإن مبدأ العدالة من منطلق مبدأ الانتفاع (المنفعة) يعترضه بعض العيوب التي تحد من إمكانية تطبيقه، فتحديد المنفعة التي يتحصل عليها الفرد نتيجة قيام الدولة بالإنفاق صعبة جدا كما أنه من الصعب جدا تحديد عدد المنتفعين الفعليين بالخدمات العمومية.<sup>1</sup> وما يعاب على هذا المبدأ أيضا أنه يخالف مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية، فالمكلف يدفع الضريبة من باب التضامن الاجتماعي، ذلك أن السياسات الجبائية الرامية إلى إعادة توزيع الدخل من خلال تحسين ظروف الفقراء هي سياسات بعيدة تماما عن مجال تطبيق مبدأ الانتفاع الضريبي.<sup>2</sup>

### ب. المبدأ الثاني (مبدأ القدرة على الدفع)

ينص هذا المبدأ على أن الأفراد لا يجب أن يتم تحميلهم لضرائب تفوق قدراتهم الفعلية على دفع الضرائب، أي المشاركة في الأعباء العامة على المساواة في التضحية، فالنظام الجبائي يجب أن يقوم بتوزيع عادل للعبء الجبائي بين المكلفين وهذا المبدأ يربط التكلفة الجبائية التي تدفع من طرف المكلف بالمداخيل أو الثروة المحققة من طرفه. ويتجسد هذا المبدأ أساسا من خلال مفهوم العدالة الأفقية (الرأسية) والعدالة الأفقية للذان يعتبران فرعان تابعا لمبدأ القدرة على الدفع.<sup>3</sup>

فمبدأ العدالة الأفقية يتحقق عندما نجد أن الأفراد أصحاب مستويات الدخل الواحد يدفعون في النهاية نفس مستوى العبء الضريبي، أما مبدأ العدالة الرأسية أو العمودية فيتحقق عندما نجد أن الأفراد الأكثر قدرة على الدفع (الأكثر ثراء) هم الذين سيدفعون فعليا أكثر مما يدفع الآخرون الأقل قدرة على الدفع أو الأقل دخلا.

فالعدالة العمودية تحترم لما تعبر الضريبة عن قدرة الدفع للمكلفين أو الخاضعين وعلى ذلك فإنه يستلزم في ذلك الأخذ بعين الاعتبار للحاجات الأساسية، ويتجسد ذلك من خلال الاعتماد على الضرائب التصاعدية، لهذا فإن أغلب الأنظمة الجبائية لا تقوم بإخضاع الدخل المكلف من بداية أول وحدة نقدية محققة ولكن بعد أن يبلغ المستوى الأدنى لتغطية احتياجاته الأساسية.<sup>4</sup>

أما العدالة الأفقية فتحترم عندما تقوم بإخضاع مكلفين اثنين لهما نفس المقدرة التكاليفية، فحسب هذا المفهوم فإن المكلفين يمكن أن يكون لهما نفس الدخل لكن لهما وضعية عائلية مختلفة (أحدهما متزوج والآخر عازب)، وبالتالي لا يجب أن يدفع نفس مبلغ الضريبة، وعليه فإنه من غير العدل تطبيق مبدأ العدالة الأفقية على شخصين لكل منهما ظروف اجتماعية مختلفة ثم التشابه في الظروف الاقتصادية تقريبا. لذلك نجد أن معظم الأنظمة الضريبية في العالم تلتفت بوضوح إلى هذه الحقيقة وتمتج المزيد من الإعفاءات الضريبية للعائلات كثيرة الأطفال كما هو معمول به في النظام الضريبي الأمريكي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 262.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، نفس المرجع، ص 264.

<sup>4</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>5</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، نفس المرجع السابق، ص 265.

وعموماً فإن العدالة العمومية تأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف على الدفع حسب دخله في حين أن العدالة الأفقية تأخذ بعين الاعتبار قدرته التكليفية حسب الوضعية الشخصية، وفي الواقع فإن مبدأ العدالة العمودية يحظى بقبول عام واسع النطاق، غير أن مفهوم العدالة الأفقية والعمودية متلازمان في حين أن النظرية الجبائية تهتم أكثر بمفهوم العدالة الأفقية، وذلك أن مفهوم العدالة الأفقية يتماشى مع المبدأ الدستوري في أغلب الدول القاضي بالمساواة أمام الضريبة، وعلى هذا، فإنه عند تحليل النظام الضريبي والسياسة الضريبية حسب مبدأ العدالة، فالعمل يركز على تحليل العلاقة بين الدخل وثروة المكلف والضرائب المدفوعة.<sup>1</sup>

## 2. مبدأ الكفاءة

وهي التي تكون أكثر وضوحاً ومباشرة، ذلك أنها تتعامل مع الحقائق بموضوعية المتعلقة بآثار الضرائب، فالضريبة التي تتسم بالكفاءة العالية هي التي تعمل على تقليل التكاليف وتدنية العبء الإضافي الزائد للضريبة (حيادية الضريبة) والتي تتسم بأن تكاليف التوافق الضريبي معها من وجهة نظر دافعي الضرائب هي تكاليف متدنية، فضلاً عن ضرورة اتسامها ببساطة إدارتها وممارسة الرقابة الحكومية عليها.<sup>2</sup>

## 3. مبدأ الحياد

حسب هذا المبدأ، فإن النظام الضريبي لا يجب أن يخلق تشوهات مالية عند اختياره للموارد من المكلفين حتى لا يؤثر على قراراتهم الاقتصادية، كما يجب إضافة مفهوم الفعالية الاقتصادية إلى مبدأ الحياد ومن الأولويات الرئيسية، ذلك أنه في اقتصاد المنافسة الحرة يكون البحث عن الموارد بطريقة فعالة، ومن الناحية الاقتصادية هذا يعني أنه من المستحيل أن نرفع رفاهية عون اقتصادي دون تخفيض مورد عون اقتصادي آخر.

وعليه فالسياسة الجبائية تعتبر أكثر فعالية إذا لم تخلق ثغرات على مستوى القرارات الاقتصادية، ولإيجاد مبدأ الحياد في النظام الضريبي يجب أن يكون النظام المطبق يستبعد قدر الإمكان منح الموارد التي لم تكن في غياب الضريبة. فالنظام الضريبي يشكل بالنسبة للسلطات الحكومة وسيلة تدخل اقتصادية واجتماعية لوضع إجراءات جبائية تفضيلية، ومبدأ الحياد يمكن أن يظهر هنا بصورة ملحة، لما تكون الإجراءات الجبائية تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلفين أو تصحيح اختلالات السوق.

ويرى بعض المنظرين أمثال سيرلوتن P. Serlouten<sup>3</sup> أن مبدأ الحياد والتدخل الجبائي متناقضان، كما يرى أن مبدأ الحياد قد فقد أهميته عند إعداد السياسة الضريبية، غير أن التدخل الجبائي الحالي لا يتعارض مع تأكيد مبدأ الحياد، لحد التأكيد على أن حياد الضريبة هو شرط أساسي لنجاح السياسة الجبائية التدخلية.<sup>4</sup>

وفي هذا السياق، نجد أن الرسم على القيمة المضافة المطبق كلياً يحترم تماماً مبدأ الحياد، إذ أن تطبيقه على السلع والخدمات بمعدل واحد لا يخلق ثغرات اقتصادية في اختيار الاستهلاك بين السلع والخدمات ذلك أنه يطبق على الاستهلاك

<sup>1</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 257.

<sup>3</sup> P. Serlouten : **La neutralité fiscale, une principe obstacle**, presse de l'université des sciences sociale, Toulouse, 1996, p 701/715.

<sup>4</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

النهائي بغض النظر عن اتجاه السلع والخدمات أو نمط الإنتاج، فالرسوم على القيمة المضافة هي أساسا مضمونة بعموميتها وبآليات التخفيض (الاسترجاع) لمبالغ الرسوم المدفوعة مسبقا بالنسبة للمكلفين.

#### 4. مبدأ البساطة

فالنظام الضريبي حسب هذا المبدأ يجب أن يكون بسيطا إلى أقصى حد ممكن حتى يكون فعالا وكفؤا، فبساطة الضريبة تسهل تطبيقها من طرف الدولة وملاحظتها من طرف المكلف بها ما ينعكس إيجابا على الوقت المبذول للتجارب مع قواعد نظام الإخضاع من جهة، ومن جهة أخرى فإن الدولة تستفيد أيضا من القدر الكبير لبساطة نظام الإخضاع بتخفيض وتدنية التكاليف المسخرة لتسييره، فتكاليف تسيير الضرائب سواء من طرف الدولة أو من طرف المكلفين هي تكاليف لا يمكن تجنبها بل تعتبر خسائر حقيقية لأنها لا تساهم في الإنتاج الوطني ولا في تمويل الخدمات العمومية.<sup>1</sup>

ومجمل القول أن معايير الحكم على كفاءة نظام ضريبي ما هي معايير واضحة ومباشرة لحد كبير، ويمكن غالبا الوصول إلى نتائج وأراء بخصوصها ولكننا على الجانب الآخر نجد أن القضايا المتعلقة بمبدأ العدالة الضريبية عادة ما تكون قضايا معيارية اعتبارية، وإنها من الصعوبة بمكان الوصول إلى إجابة واحدة محددة على كل سؤال أو قضية منها.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الاعتماد واستعمال أي مبدأ من المبادئ بصفة معزولة في رسم السياسات الجبائية كما لا يمكن الجمع دائما بين كل المبادئ في نظام إخضاع معين، فبعض المبادئ يمكن أن تكون مكاملة والبعض الآخر منافسة. ومثال وفيما يخص احترام مبدأ الحياد، يمكن أن يكون مبدأ البساطة مكملا، ذلك أن مبدأ الحياد مرتبط بالتطبيق الجيد للنصوص الجبائية، في حين أن مبدأ البساطة يشجع على التطبيق الجيد لهذه النصوص، وفيما يتعلق بمبدأ العدالة فإن بلوغه يكون دائما على حساب احترام مبدأ البساطة. لما يكون هناك تعارض بين الأهداف، يتم العودة للحكومة حسب الأهداف المسطرة من طرف الحكومات من خلال إصدار أحكام معيارية اعتبارية.

فالنظام الضريبي قد يكون فعليا محايدا وبسيطا من جهة، لكن قد يكون غير عادل من جهة أخرى، وعليه فإن إعطاء الأولوية الكبرى لبعض المبادئ يمكن أن يضر بتناسق بقية المبادئ. فمثلا من أجل التطبيق الحرفي لمبدأ المساواة فإن نظام الإخضاع يجب يأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل الفردية التي تجعله معقدا جدا، وبالتالي يؤثر على مبادئ الحياد والبساطة والعدالة. وعموما فإن كل فئة من الضرائب المستعملة في الهيكل الضريبي تستجيب بصفة خاصة لأحد المبادئ أو بعضها فقط، وقد تتعد عن المبادئ الأخرى، وفي هذا الإطار فإن تحليل سلوك الضريبة على الدخل والرسم على القيمة المضافة مثلا بالنسبة لمختلف هذه المبادئ، يظهر أن الضريبة على الدخل تستجيب بسهولة لمبدأ المساواة (العدالة العمودية)، حسب درجة التصاعد المرغوب فيها من طرف الحكومة (العدالة العمودية)، وبالنظر إلى مبدأ الحياد، فالضريبة على الدخل تؤدي حسب مختلف الفئات للمكلف إلى اختلالات في الاختيارات الاقتصادية. أما فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة فهي شكل للإخضاع الذي يقوم على أساس مبدأ الحياد وبالنظر لمبدأ المساواة فإن تطبيقه يجعل من الصعب الأخذ بعين الاعتبار خصائص المكلفين.

<sup>1</sup> محمد طالي، نفس المرجع السابق، ص 19.

### المطلب الثالث: أهداف السياسة الجبائية ووسائل تحقيقها

مع تطور الوظيفة التدخلية للدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية، توسعت بذلك أهداف الضريبة ومجال تدخلها، فبالإضافة لدورها في تمويل النفقات العمومية أصبحت أداة رئيسية في يد الحكومات تستعملها للتأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك باعتبار أن السياسة الجبائية ماهي إلا أداة لتحقيق أهداف السياسة المالية بصفة خاصة وأهداف السياسة الاقتصادية العامة للبلاد.

#### الفرع الأول: أهداف السياسة الضريبة

يرى **موريس لاوري** Mourice Louré أن السياسة الجبائية تبدأ حين تنتهي السياسة الموازنة،<sup>1</sup> فانطلاقا من اعتماد السياسة الموازنة على الضريبة في تحقيقها، فإن المشاكل الأساسية التي تواجهها في أخذ قرار جبائي هي ذات طابع اقتصادي واجتماعي حيث نجد في الجانب الاجتماعي أن السلطات السياسية مسيطرة أكثر من المنطق الاقتصادي، أما على الصعيد الاقتصادي فنجد الاعتبارات المالية وتأثيرها على النشاط الاقتصادي هي السائدة.

لذلك فإن السياسة الجبائية لحكومة ما هي صورة لسياستها الموازنة، وترتكز على نمط التمويل المناسب لضمان تحقيق التزاماتها والوصول إلى مختلف أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية.<sup>2</sup>

ويمكن تقسيم أهداف السياسة الجبائية إلى أهداف أساسية وأهداف أدواتية وهذا حسب تقسيم جونسون Jonsson.<sup>3</sup> وتتعلق الأهداف الأساسية بهدف النمو الذي يترجم في الواقع عن طريق تحفيز الادخار والاستثمار، كما تتعلق بتحقيق رفاهية المجتمع الذي يتم من خلال التوزيع الأمثل والعدل للدخل بين الأفراد وعلى مستوى الجهات أو المناطق، بينما تتعلق الأهداف الأدواتية عادة، بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي والمالي والذي يأتي من خلال الاستقرار في الأسعار، توازن الموازنة، وتوازن ميزان المدفوعات.

وفي الواقع، فإن الأنظمة الجبائية الحديثة تدرج ضمن سياستها الجبائية أهدافا مالية اقتصادية واجتماعية سواء كانت أساسية أو أدواتية، ويبقى الإشكال فقط في معرفة حصة كل فئة من هذه الأهداف وكيفية التوليف بينها لإيجاد التوازن في إطار السياسة الجبائية، خاصة وأن هدف المردودية المالية وهدف الفعالية الاقتصادية وكذا هدف العدالة الاجتماعية هي أهداف متناقضة ومن الصعب إيجاد التقارب بينها.

وعموما، فإن السياسة الجبائية تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

1. **تحقيق النمو الاقتصادي:** ويمكن توضيح دورها في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال تأثيرها على محدداته وذلك كما يلي:<sup>4</sup>

#### أ. تأثيرها على تكوين رأس المال:

والذي يعتبر من أهم محددات النمو الاقتصادي وللسياسة الجبائية دور فعال في زيادة معدلاته من خلال التأثير على كل من المدخرات وحجم الاستثمار عن طريق منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية، والتي تؤدي في النهاية إلى زيادة الدخل لدى الأفراد والمستثمرين وبالتالي إمكانية زيادة الاستثمارات، ثم إن زيادة الضرائب على الإنفاق تؤدي إلى زيادة معدل تكوين

<sup>1</sup> Maurice Louré : **Traité de politique fiscale**, P.D.F. paris, 1956, p 14

<sup>2</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>3</sup> فلاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>4</sup> المرسي سيد الحجازي، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 21.

رأس المال نتيجة زيادة معدل المدخرات، وفرض الضرائب التصاعدية يقلل من معدل تكوين رأس المال نتيجة انخفاض هذه المدخرات.

### ب. تأثيرها على التطور التكنولوجي:

تؤثر السياسة الجبائية في سرعة التطور التكنولوجي من خلال تفضيل طرق إنتاجية معينة على أخرى، فمثلا الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية على التجهيزات والمكونات التكنولوجية المستوردة وكذا على براءات الاختراع من شأنها التشجيع على التجديد وتسريع وتيرة التطور التكنولوجي، وإن كان في الدول المتخلفة المستوردة للتقنية لا تؤثر الضرائب فيها بصورة محسوسة على حجم النشاط البحثي مقارنة بالدول المتقدمة.<sup>1</sup>

فمن خلال ما تقدم يمكن التأكيد على دور السياسة الجبائية في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال التأثير على كل من حجم الاستثمار ونوعه من جهة وعلى الرأس المال البشري من جهة أخرى، ويمكن الإشارة للنقاط التالية:

- تؤدي زيادة العبء الضريبي على الأفراد إلى عرقلة النمو الاقتصادي خاصة عند تجاوز هذا العبء المقدرة الضريبية لأفراد المجتمع، وهنا يتطلب الأمر ضرورة ترشيد الإنفاق العام والذي يمول أساسا من الحصيلة الجبائية للمجتمع؛
- يعتبر الادخار من الموارد العامة للتنمية الاقتصادية وعليه فلا ينبغي تقليله بواسطة الضرائب المرتفعة على المداخل العالية، ويتم هذا من خلال تشجيعه باستخدام الحوافز الضريبية
- تهيم السياسة الجبائية المناخ المناسب للنمو الاقتصادي، كما أن النمو في حد ذاته يتحقق من خلال استخدام الموارد الاقتصادية والعمل والإدارة بكفاءة وكلما كان النظام الضريبي لا يعيق استخدام هذه الموارد بكفاءة كلما كان ذلك أفضل.

### 2. تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

يعبر غالبا عن الاستقرار الاقتصادي بدرجة استقرار الأسعار، أي بدرجة انخفاض حدة الضغوطات التضخمية، استقرار العملة، البحث عن التوظيف الكامل، المحافظة على توازن ميزان المدفوعات، ولا يقصد بالاستقرار تحقيق الثبات بعينه وإنما تحقيق عدم الاضطراب في الوضع الاقتصادي والاجتماعي في الدولة .

وتتوقف فعالية السياسة الجبائية في تحقيق الاستقرار على ما يلي:<sup>2</sup>

- توفر عناصر نوعية داخل النظام الضريبي تمكن الدولة من زيادة في معدلات الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي بما لا يتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع؛
- مدى حساسية ومرونة النظام الضريبي، ويقصد بحساسية الضريبي مدى استجابة حصيلتها للتغيرات الاقتصادية وتكتسي هذه الحساسية أهمية بالغة في التحليل المالي، ذلك أنها تسمح بالتنبؤ بالتطورات الحاصلة في الحصيلة الضريبية نتيجة تطور الظروف الاقتصادية وتتوقف هذه الحساسية بدورها على مدى حساسية المادة الخاضعة للضريبة وعلى طبيعة التنظيم الفني للضرائب من جهة أخرى.

### 3. إعادة توزيع الدخل:

تعمل كل من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء على تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد بالمجتمع، باعتباره أساسا لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في البلد مستخدمة في ذلك سياستها الجبائية عن طريق تكيف أدواتها

<sup>1</sup> الخواص زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 08.

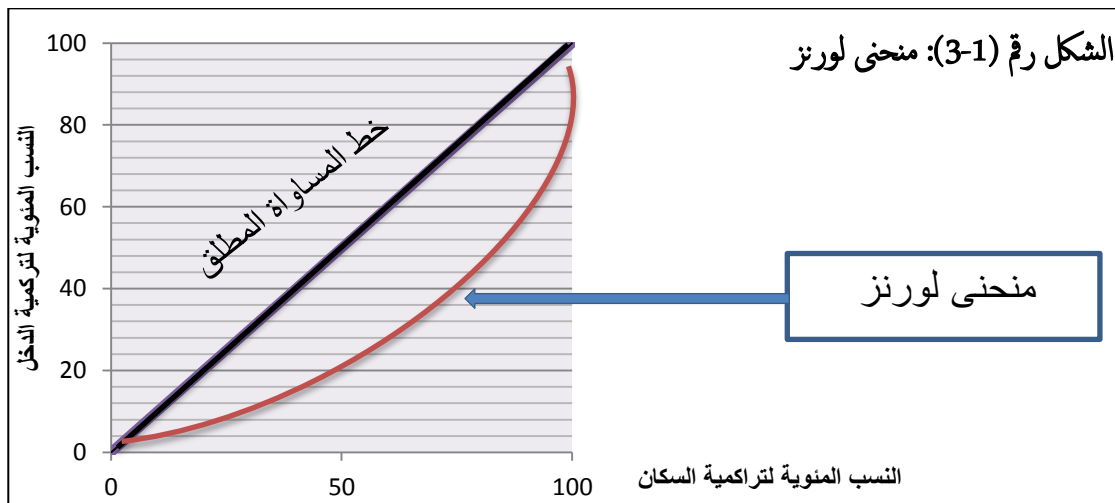
<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 45/44.

للتأثير بفعالية في أسباب سوء توزيع هذه الدخول. فالسياسة الجبائية تؤثر على الحصة النسبية للدخل القومي الموجهة لمختلف الشرائح والفئات وهذا في اتجاه تخفيض الفوارق بين المداخل أي تقوم بدور المصحح لحالة التوزيع الأولي.<sup>1</sup>

ولضمان نجاح هذه السياسة يجب أن تتصف كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالتصاعدية، كما أنه عند تحديد أثر الضريبة على توزيع الدخول، فإنه يجب أن يؤخذ الهيكل الضريبي بكامله دون التركيز على ضريبة معينة دون الضرائب الأخرى. ولتوجيه النظام الضريبي نحو هدف إعادة توزيع الدخل والثروة، يتوجب على واضعي السياسة الجبائية أن يقرروا ما إذا كان التوزيع القائم للدخل مقبولا اجتماعيا، ورغم أن هذا القرار قد يطرح إشكالية المفاضلة أو الاختيار بين هدف الكفاءة في تخصيص الموارد من جهة، وهدف العدالة الضريبية من جهة أخرى، ذلك أن التوصل إلى درجة أفضل في إعادة توزيع الدخل يتطلب فرض معدلات ضريبية أعلى نسبيا على ذوي الدخل المرتفع لخلق فجوة أكبر بين الأسعار والدخول ما قبل وما بعد الضريبة، وزيادة في المعدلات يمكن أن تخلق آثار سلبية على الكفاءة الاقتصادية، بسبب ما تحدثه من تشوهات على حوافز العمل والادخار والاستثمار.<sup>2</sup>

ولقياس العدالة في توزيع الدخل يستخدم منحى لورنز الذي يعبر عن التوزيع الفعلي للدخل مقارنة بالتوزيع الذي يحقق المساواة المطلقة، كما يستخدم أيضا في المقارنة بين الدول المختلفة في توزيع الدخل، ويتم صياغته بإتباع الخطوات التالية:<sup>3</sup>

- تقسيم سكان المجتمع إلى خمس فئات متساوية كل منها تمثل 20 % على أساس الدخل ويتم ترتيبها تصاعديا أو تنازليا؛
- حساب نصيب كل فئة من الدخل الوطني التراكمي ليقابل نسبة السكان التراكمية ؛
- تمثيل البيانات في شكل بياني صندوقي على النحو التالي:



المصدر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، ص 124

كلما ابتعد منحى لورنز من خط المساواة كلما كان توزيع الدخل غير عادل، والعكس كلما اقترب المنحنى من خط المساواة المطلق نتيجة السياسات الاقتصادية بما فيها السياسة الجبائية فإنه يعني نجاح هذه السياسة في تحقيق العدالة الاجتماعية. وعموما تبقى عملية تحقيق العدالة في توزيع الدخل والثروة أمرا نسبيا، ويرجع ذلك لعدة أسباب كعدم إمكانية

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 171.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 38.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، ص 124.



إخضاع الضرائب غير المباشرة إلى التصاعد بالإضافة إلى اضطراب الدولة أحيانا إلى التضحية في تحقيق العدالة بين الأفراد من أجل تمويل خزيتها العمومية.

#### 4. توجيه الاستهلاك

يمكن استعمال الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات الاستهلاكية، فمن خلال فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع الضارة بالصحة مثلا، يمكن أن يحد من استهلاكها أو يحول دون الاستهلاك من سلع إلى صالح سلع أخرى وهو ما يعرف بأثر الإحلال كما يعمل تخفيض الضرائب على بعض السلع والخدمات وخاصة المنتجة محليا منها إلى تشجيع استهلاكها.

#### 5. توجيه قرارات أرباب العمل

يتضح تأثير السياسة الجبائية على قرارات أصحاب العمل من خلال التأثير على الكميات التي يرغبون في إنتاجها، وذلك بالتأثير على حجم ساعات ونوعية العمل وحجم المدخرات، كما يستخدم أيضا للتأثير على الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية. إضافة إلى تأثيرها على هيكل الاستثمارات وتوجيهها نحو قطاعات معينة ترغب الحكومة في تشجيعها وذلك لقدرتها على خلق مناصب تشغيل أو إحلال الواردات أو غير ملوثة للبيئة أو تحقيق التوازن الجهوي، أو تنمية مناطق الاعتبار الخاصة كالمناطق الحدودية، أو مناطق تركز العارضة تجنباً لاحتجاجاتها.<sup>1</sup> وعلى هذا فإنه يمكن اعتبار السياسة الجبائية أحد المتغيرات الهامة للمناخ الاستثماري، الذي تكون ملاءمته عنصرا هاما لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر.

#### 6. زيادة تنافسية المؤسسات

تؤثر الضرائب على تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج، حيث أن ارتفاع الضرائب المباشرة سيؤدي حتما إلى تقليص أرباح المؤسسات وهذا ما يؤدي إلى تخفيض حجم الإنتاج والعكس صحيح، فانخفاض الضرائب يساعد من جهة على زيادة الإنتاج وبالتالي الاستفادة من مزايا وفورات الحجم، ومن جهة أخرى يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في الأخير على خفض التكاليف الكلية للإنتاج.<sup>2</sup> وعلى هذا نجد أن معظم الدول تلجأ لزيادة تنافسية منتجاتها على المستوى الدولي إلى إعفاءها من الضرائب والرسوم الجمركية وحتى من بعض الضرائب المحلية، كما تسعى لتشجيع وحماية الصناعات الوطنية وذلك من خلال استخدام السياسات الجبائية عن طريق فرض رسوم جمركية مرتفعة على السلع المستوردة من الخارج وإعفاءها من بعض الضرائب بهدف تشجيعهم على الإنتاج والبقاء في السوق في ظل وجود المنافسة.

#### 7. تصحيح إخفاقات السوق

يقصد بإخفاق السوق عجز السوق التنافسي عن طريق تحقيق تخصيص الموارد بكفاءة إذا تركت قوى السوق تعمل عملها دون أي تدخل خارجي، ومصدر هذا العجز هو الآثار الخارجية التي تعمل على تقليل التكاليف الخاصة التي تتحملها المؤسسات أثناء القيام بنشاط معين مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المجتمع، حيث أنه هناك اتجاها متزايدا نحو انخفاض التكاليف الخاصة في الوقت الذي تزداد فيه التكاليف الاجتماعية المتمثلة أساسا في تكاليف التلوث الصناعي والتدهور البيئي، التصحر... الخ، وهذا نتيجة للارتباط الوثيق بين الأنشطة الاقتصادية والبيئية.

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 169.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 169.

وعلى هذا فقد أصبح من الضروري إدراج البعد الاجتماعي والبيئي عند رسم السياسات الاقتصادية، وفي هذا الإطار يمكن استخدام السياسة الضريبية للحد من إنتاج واستهلاك السلع الضارة من الناحية الاجتماعية ورفع التكاليف التي تتحملها المؤسسات وجعلها تقارب التكاليف الاجتماعية على الأقل وهو من شأنه تصحيح إخفاقات السوق.

## 8. تحقيق الاندماج الاقتصادي

ويتحقق هذا الهدف بتنسيق أو توحيد الأنظمة الضريبية من خلال اعتماد نفس المدونة من الضرائب، تنسيق المعدلات، الإعفاءات، التخفيضات الممنوحة، أنظمة الاستهلاك وكذا التعاون في مكافحة التهرب الضريبي، وكأمثلة على هذا العمل نجد دول الاتحاد الأوروبي تعمل على توحيد أنظمتها الضريبية باعتبارها أحد أهم مقومات التكامل الاقتصادي.

## 9. تمويل التدخلات العمومية

يعتبر هذا الهدف هدفا تقليديا وثابتا للضريبة، فرغم وجود عدة مصادر لتمويل الاتفاق العام إلا أن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراء غير تضخمي، خاصة عند الاعتماد على أنواع معينة من الضرائب كالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الاستهلاك، كما أن السياسة الضريبية تعتبر أداة مهمة لخدمة الأغراض التنموية إذ تمثل الضريبة بندا مهما من بنود الإيرادات العامة في موازنة الدولة، وذلك لقدرة الدولة على إخضاع الضريبي غير المحدود نسبيا مقارنة بالإصدار النقدي واللجوء إلى الاكتتاب العام.

## 10. توجيه المعطيات الاجتماعية

فالسياسة الجبائية لا تسعى إلى تمويل الموازنة العامة فحسب، بل تهدف أيضا إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية كتصحيح بعض الأوضاع الاجتماعية القائمة أو توجيهها، أو تجسيد أخرى محتملة ضمن مخطط السياسة العامة للدولة ومن هذه الأهداف نذكر:

- تجنب بعض السلوكات الاجتماعية السلبية أو الضارة غير المرغوب فيها، والتقليل من استهلاك المنتجات المضرة، اسهاما في تمويل برنامج التأمين الصحي من خلال ما يعرف بالضرائب التحميلية على هذه المنتجات، باعتبار أن رفع المعدلات الجبائية على هذه المنتجات من شأنه تحقيق فائدة على الصعيدين الحكومي والاجتماعي؛<sup>1</sup>
- التخفيف من حدة بعض الأزمات كآزمة السكن من خلال الامتيازات الجبائية الممنوحة لمستثمري القطاع السكني، وكذا الإعفاءات الممنوحة لمداخل الإيجار أو شراء الأراضي لبناء المساكن الاجتماعية؛
- توجيه سياسية النسل من خلال تشييطه أو تشجيعه أو من خلال تحفيزه على الزواج، إذ تعتمد الدول التي تعاني تزايد حادا في النمو السكاني إلى فرض ضرائب مرتفعة تتناسب مع عدد أفراد الأسرة، أما الدول التي تعاني تراجعاً في النمو الديموغرافي فتبادر إلى الإعفاءات على الرؤوس قصد تشجيعهم على الإنجاب وهو ما يعرف بشخصية الضريبة.

## 11. تحقيق أهداف سياسية

يمكن للدولة أن توظف سياستها الجبائية في تحقيق هدف سياسي معين مع دول أخرى كفرض ضرائب جمركية مرتفعة على منتجات هذه الدولة أو الامتناع من استيراد هذه المنتجات، كما يمكن استخدام السياسة الضريبية كوسيلة ضغط على الحكومة، حيث يتجه الأفراد المجتمع إلى عدم دفع الضرائب للحكومة لمحاولة الضغط عليها لتطبيق أو إلغاء قرار معين أو

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 275.



محاولة لتغيير نظام الحكم فيها.<sup>1</sup> يضاف إلى ذلك إمكانية استخدام السياسة الجبائية كوسيلة لمحاربة الاستعمار، حيث يتجه أفراد المجتمع المحتل إلى عدم دفع الضرائب التي تعود إلى ميزانية المحتل، ذلك كما هو واضح في الشعب الفلسطيني الذي امتنع عن دفع الضرائب بكافة أشكالها وأنواعها خلال فترة الانتفاضة الأولى عام 1980.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: إجراءات وأدوات السياسة الجبائية

حتى تتمكن الحكومة من تحقيق الأهداف سابقة الذكر وهذا من خلال السياسة الجبائية، فإنها تتاح لها المفاضلة بين العديد من الإجراءات الجبائية والتي تتبلور في العديد من الأدوات الضريبية، والتي أصبح يعبر عنها في الكثير من الأدبيات الضريبية بالإنفاق الضريبي، وهي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية أو الأساسية الهدف منها التأثير على بعض السلوكات والأنشطة أو إعانة بعض الفئات الذين يوجدون في وضعيات حرجية، كما تقوم الحكومات باستخدام هذه النفقات لدعم التنمية الاقتصادية وترقية البحث والتطوير.<sup>3</sup>

#### أ. الإجراءات الجبائية

يمكن حصر هذه الإجراءات فيما يلي:

##### 1. الإجراءات الجبائية ذات التطبيق العام:

وهي الإجراءات التي يكون المستفيد منها غير خاضع لأي التزامات محددة، بمعنى أن تكون هذه الإجراءات شاملة ولا تستهدف منطقة أو طبيعة نشاط معين. فالإجراء الجبائي في هذه الحالة يهدف إلى تشجيع الاستثمارات بصفة عامة بغض النظر عن قطاع النشاط الاقتصادي، وأفضل مثال عنها نظام الاهتلاك المتصاعد، ف شراء المؤسسة لتجهيزات ما يعطي لها الحق في معدل اهتلاك متصاعد مما يكن طبيعة نشاط المؤسسة أو مكان تواجدها.

##### 2. الإجراءات الجبائية ذات التطبيق المحدد (المستهدف):

وهي الإجراءات المرتبطة بالتزامات محددة عند قبولها، فالإعانة الجبائية هنا مشروطة بتحقيق نفقة في ميدان محدد، وفي هذه الحالة فإن المكلفين ملتزمون بالخضوع إلى متطلبات الحكومة التي تستهدف منطقة أو طبيعة نشاط معين. ففي كندا مثلاً ترتبط الإجراءات الجبائية للبحث والتطوير بطبيعة الأنشطة بالنسبة لقطاع السمعي البصري، بمعنى أن الإجراء الجبائي هنا مرتبط بالمكان داخل الحي السمعي البصري، وللتطوير الجهوي فإن الإجراء الجبائي مرتبط بتوقع الاستثمارات داخل منطقة محددة، مثلاً هو معمول به في الجزائر مثلاً فيما يخص التحفيزات المقدمة للمؤسسات للاستثمار في المناطق الخاصة (إليري تندوف، أدرار، تمراست) والتي تهدف إلى التطوير القطاعي أو الجهوي.

##### 3. الإجراءات الجبائية ذات مدة محددة (مؤقتة):

وهي الإجراءات المحددة بفترة زمنية معينة، تهدف إلى تقديم مساعدات جبائية للمكلفين خلال فترة زمنية محددة وفي نشاطات محددة، وهذا حتى لا ينتهي بها المطاف أن تكون جزءاً متضمناً في النظام الجبائي لبعض النفقات الجبائية. وما يميز هذه الإجراءات المؤقتة أنها تسمح للحكومة بإعادة النظر في هذه النفقات بطريقة غير مباشرة قبل إعادة تجديدها في الميزانية،

<sup>1</sup> المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 2001، ص 16.

<sup>2</sup> مؤيد ساطي جودت حميد الله، دور سياسية الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، 2005، ص 38.

<sup>3</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره ص 22/21.

وهذا من خلال إعطاء هذه الإجراءات التفضيلية تواريخ انتهاء صلاحية محددة سنوية أو نصف سنوية حتى تتمكن من تمريرها بنفس طريقة النفقات المباشرة عند أو خلال إعداد الموازنة العامة، وهذا تفاديا لبقاء هذه النفقات الجبائية لفترات أطول من الضرورة، وتمكن من تقسيمها دوريا وبالتالي الحكم على فعالية هذه الإجراءات الجبائية.

#### 4. الإجراءات الجبائية المسترجعة:

والتي هي في الأصل جزء من الإجراءات الجبائية التفضيلية المتناولة سابقا، فالإجراءات الجبائية ذات التطبيق العام أو المستهدف (المحدد) أو الإجراءات المؤقتة (ذات المدة المحددة) يمكن أن تكون مسترجعة. والهدف من وضع إجراء جبائي مسترجع هو مساعدة المكلفين عندما تتوفر فيهم معايير الاستفادة من الإجراء الجبائي، خاصة في بداية النشاط، فمن المؤكد أن استعمال التخفيضات الجبائية مثلا سيخفض الربح الخاضع للضريبة، غير أنه لا يمثل أحسن أو أفضل وسيلة لتشجيع (انطلاق) المؤسسات في بداية نشاطها، ذلك أن المؤسسات تكون معرضة لخطر الخسارة خلال السنوات الأولى من الاستغلال، وبالتالي فإن هدف هذه الإجراءات الجبائية في مساعدة القطاع سوف لن يتحقق إلا بصفة جزئية ناهيك عن إمكانية توقف المؤسسات عن النشاط قبل تحقيقها للأرباح ولا حتى الاستفادة من هذه التحفيزات الجبائية، لذلك فإن استعمال السياسة الجبائية لإجراءات جبائية مسترجعة (قابلة للاسترجاع) يضمن للمكلفين إمكانية الاستفادة منها بغض النظر عن دخلهم أو مردوديتهم المالية من جهة، ومن جهة أخرى فإنها تعمل على التوفيق والملائمة بين فترة تحقيق الأرباح في النشاط المستهدف والاستفادة من هذه الامتيازات من طرف المؤسسات آخذة بعين الاعتبار لمردوديتها المالية، ولعل أهم مثال عن هذه الإجراءات المسترجعة هو ما يعرف بمنح القرض الجبائي المسترجع.

#### 5. العطل الجبائية:

وهي في الأصل إجراءات جبائية تفضيلية مؤقتة تسمح عموما للمؤسسات الجديدة بممارسة أنشطتها دون الخضوع للضريبة لفترة زمنية محددة (بهدف مساعدتها خلال فترة الانطلاقة) وهي تتراوح عادة بين 3 إلى 10 سنوات والذي سنتناوله لاحقا بشيء من التفصيل وعادة ما تمس كل الشركات الجديدة بغض النظر عن نشاطها الاقتصادي أو موقعها.

#### 6. نظام الاستقرار الجبائي :

وهو نوع من الإجراءات الجبائية التفضيلية، ومن خلاله تضمن الحكومة لمؤسسة معينة أو قطاع مستهدف عدم تغيير النظام الجبائي المطبق عليها بالتصاعد لفترة زمنية معينة من الوقت، وهو ما يساعد هذه المؤسسات على اتخاذ القرار دون الخوف من تأثيرات التغير في معدلات الضريبة لفترة زمنية معينة، ففي فرنسا مثلا تستفيد شركات البحث واستغلال المعادن من التزام يضمن المعدلات المطبقة في وقت إمضاء الاعتماد لمدة 25 سنة.<sup>1</sup>

ويجب الإشارة أن وضع نظام الاستقرار الجبائي ليس له تكلفة على المدى القصير بالنسبة للحكومات، غير أن هذا الإجراءات يناقض الحكومة في تغييراتها اللاحقة.

#### ب. أدوات السياسة الجبائية

فكل الحكومات تتدخل عن طريق سياستها الجبائية بواسطة الإجراءات الجبائية التفضيلية أو ما يطلق عليها بالنفقات الضريبية التي تتخذ العديد من الأشكال والأدوات.

<sup>1</sup> محمد طالي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

وعلى العموم فإن هذه النفقات الجبائية تصنفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE إلى خمس مجموعات:<sup>1</sup>

- التخفيضات الضريبية - الإعفاءات الضريبية - تأجيل الضريبة - القرض الضريبي - التخفيضات الخاصة بالمعدلات

## 1. الإعفاءات الضريبية

والذي يمثل عدم فرض ضريبة على دخل معين، إما بشكل دائم أو مؤقت وذلك ضمن القانون بمعنى إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجبة الدفع مقابل التزامهم بنشاط معين في ظروف معينة، تلجأ إليه الدول لاعتبارات تقدرها بنفسها وربما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.<sup>2</sup> ويمكن أن يكون الإعفاء كلياً أو جزئياً كما يكون دائماً أو مؤقت.

فالإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائماً، ويمنح هذا الإعفاء فقط لأهمية النشاط وتأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية (كإعفاء على بعض الأنشطة الفلاحية)، أما الإعفاء المؤقت هو إسقاط حق الدولة لمال المكلف لمدة محددة (من 03 إلى 10 سنوات) من حياة النشاط المستهدف وعادة ما يكون في بداية النشاط ويصطلح عليه بالعطلة الجبائية (Tax Holiday)، وتعتبر الإعفاءات الضريبية المؤقتة من أكثر النفقات الضريبية المستخدمة في البلدان النامية كونها بسيطة ولسهولة تسييرها<sup>3</sup> غير أن لها مجموعة من العيوب:<sup>4</sup>

- مشكلة تحديد بدء الإعفاء الضريبي؛
- يعتبر حافزاً ضعيفاً لأغلبية المؤسسات التي عادة ما تحقق أرباحاً ضئيلة أو خسائر في السنوات الأولى من النشاط، كما أن إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها يجعل المستثمرين الذين يتوقعون أرباحاً كبيرة هم المستفيدون من ذلك؛<sup>5</sup>
- تولد الإعفاءات المؤقتة حافزاً قوياً للتهرب الضريبي، من خلال إمكانية دخول المؤسسات الخاضعة للضرائب في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحاً مماثل دفع أسعار مبالغ فيها مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة؛
- إضافة إلى إمكانية تحايل المستثمرين (المؤسسات) بالالتفاف على فترة الإعفاءات الضريبية أو تمديدها، ويتم ذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد للاستفادة من فترة جديدة من الإعفاءات؛
- صعوبة ضمان شفافية الإعفاءات المؤقتة وتحديد تكلفتها على الميزانية خاصة إذا لم تكن المؤسسات ملزمة بتقديم تصريحات.

## 2. التخفيضات الضريبية

وتتمثل في إخضاع المكلفين إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات الضريبية العادية أو تقليص وعاء الضريبة من خلال الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة. وقد تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جزافية حسب مبلغ يحدده التشريع مثلاً هو معمول به في الولايات المتحدة الأمريكية وهو ما يسمح للمكلفين بتخفيف وفورات ضريبية خاصة عندما يكون معدل الضريبة تصاعدياً، وتلجأ معظم الدول إلى هذه التخفيضات الضريبية بهدف تحقيق العبء الضريبي ومن ثم التشجيع على الاستثمار.

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 172.

<sup>2</sup> صادق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 75.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 296.

<sup>4</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، بيروت، 1981، ص 253-256.

<sup>5</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، نفس المرجع السابق، ص 296.

### 3. نظام الاهتلاك

يعتبر الاهتلاك أحد أهم الإجراءات الجبائية التفضيلية ذات التطبيق العام، ويعرف على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات نتيجة تدهور قيمتها عبر الزمن بهدف إظهارها في الميزانية بقيمتها الصافية.<sup>1</sup> أي أنه يمثل النقص الحاصل في قيمة الأصول والاستثمارات نتيجة الاستخدام عبر الزمن أو الإبداع التكنولوجي.

ويعتبر الاهتلاك مسألة ضريبية بقدر ما هو تسجيل محاسبي، فالتشريعات الجبائية تعامل أقساط الاهتلاك كأعباء قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وذلك بالنظر إلى التأثير المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية، التي يتوقف حجمها على النظام المرخص بالاستخدام أكان ثابتا، متناقصا أم متزايدا (متصاعدا)، فكلما زاد حجم هذه المخصصات وتسارع في بداية النشاط، كلما اعتبر ذلك امتيازاً ضريبياً تتمكن المؤسسة بفضلها من دفع ضرائب أقل من حصة وتحديد استثماراتها من حصة أخرى، فضلا عن اعتبار الاهتلاك عنصراً أساسياً من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة.

### 4. إمكانية ترحيل الخسائر:

تعتبر هذه الآلية عاملاً محفزاً لنشاط المؤسسة، إذ تمكنها من الاستفادة من وفورات ضريبية من خلال طرحها للخسائر المحققة في سنة ما من الأرباح في السنوات الموالية بشرط عدم تجاوز مدة الإعفاء التي يحددها القانون. وهناك بعض التشريعات تسمح بترحيل الخسائر إلى سنوات سابقة أو لاحقة أو ما يعرف بترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف.<sup>2</sup>

فهذه الآلية تؤدي إلى تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين المؤسسات، حيث أن ترحيل الخسائر إلى الأمام\* يفيد المؤسسات التي تكون في بداية نشاطها، أين ترتفع تكاليفها الثابتة وغيرها من النفقات الأساسية وهذا ما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي خلال هذه الفترة الحرجة، ما يساهم في استقرار المؤسسة في النشاط ورفع الكفاءة الإنتاجية للموارد الاقتصادية، في حين أن ترحيل الخسائر إلى الخلف فإنه يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المؤسسات خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تكون في سنوات نشاطها الأخيرة. كما يسمح بمواجهة التقلبات الاقتصادية لأن استرداد مبلغ الضريبة خلال سنوات الخسائر يؤدي بالمؤسسات إلى زيادة إنفاقها وبالتالي تنخفض حدة الركود.

### 5. القرض الضريبي

يعرف القرض الضريبي على أنه حق قابل للتحويل على ضريبة أخرى، وهو عبارة عن امتياز ضريبي يتعلق بفئة من المكلفين الذين يتمتعون بشروط معينة (خاصة) يمثّل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع آخذاً بالاعتبار لقواعد الضريبة سارية المفعول، فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة وهو لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية ولا تتغير هذه الوفورات تبعا لسلم الاقتطاع التصاعدي، وإذا كان القرض الضريبي أقل من الضريبة المستحقة فيتم تخفيضه من الضريبة، أما إذا كان أكبر من الضريبة المستحقة فهنا يكون المكلف في حالة قرض قابل للاسترجاع والجزء الذي لا يتجاوز الضريبة المستحقة يعطي مجالا لدفعه لصالح الممول.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 200.

<sup>2</sup> المرسى سيد الحجازي، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 143.

\* فحسب التشريع الضريبي الأمريكي، فإن الشركة التي تحقق خسارة في السنة الحالية، وكانت قد حققت ربحاً خلال السنوات الثلاثة السابقة (الأخيرة) يمكنها ترحيل خسارة هذه السنة وتحملها على أرباح تلك السنوات، وبالتالي يصبح للمؤسسة الحق في استرجاع جزء من الضرائب أو كلها التي دفعتها خلال تلك الفترة فإذا لم تكف أرباح تلك السنوات الثلاثة لتغطية الخسارة، يرحل الباقي من الخسارة حتى 15 سنة إلى الأمام.

<sup>3</sup> عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير 2014، جامعة سطيف، الجزائر، ص 38.

## 6. المعدلات التفضيلية (التمييزية)

ويقصد بها تصميم نظام أو جدول المعدلات الضريبية، بحيث يحتوي على عدد من المعدلات يرتبط كل منها بنتائج محددة لعمليات المؤسسات، وتنخفض هذه المعدلات تدريجياً كلما اقتربت نتائج المؤسسة من الخطوة المسطرة وترتفع هذه المعدلات كلما انخفضت نتائج المؤسسة، ويمكن القول أن هذه المعدلات ترتبط عكسياً مع حجم المؤسسات ومدى مساهمة هذه الأخيرة في التنمية الاقتصادية، وينتشر استعمال هذه الآلية كثيراً في مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة، حيث عندما ترغب إحدى الدول النامية إنشاء سوقاً مناسباً لإحدى السلع الصناعية وترغب في إنشاء منطقة صناعية حرة، فإنها تستطيع أن تجذب الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام المعدلات التفضيلية للضرائب الجمركية على سبيل المثال.<sup>1</sup>

## 7. الضريبة المؤجلة (تأجيل الضريبة)

تعرف الضريبة المؤجلة على أنها ذلك الجزء من الضريبة المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة، وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لفترة لاحقة، ويطلق على هذا الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من الضريبة المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة مصطلح أو لفظ التزام ضريبي مؤجل أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجل المتمثل في الجزء من الضريبة المسددة خلال الفترة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة لفظ أصل ضريبي مؤجل.<sup>2</sup>

فالضريبة المؤجلة هي مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب خصوم مؤجلة) أو قابلة للتحويل (ضرائب أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية، حيث تتمثل ضرائب الخصوم المؤجلة في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات الواجبة التسديد خلال الفترة الزمنية اللاحقة، بينما تتمثل ضرائب الأصول المؤجلة في مبلغ الضرائب المسددة على الدورة اللاحقة والناتجة عن الاختلاف الزمني للإثبات للأعباء والمنتجات.<sup>3</sup>

وتعتبر هذه الطريقة العلاج الأنسب في حالة الأصول الثابتة المستعملة في النشاط الإنتاجي فهي تعالج مشكلة تجميد هذه الاستثمارات، إذ أن إعفاء الربح في سنة تحققه يحو أثر الضريبة كعائق لاستبدال الأصول القديمة بأصول جديدة أو التنازل عن أصول في فترات الرواج الاقتصادي، كما أن تأجيل إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يعتبر بمثابة قروض بدون فائدة من خزانة الدولة للمؤسسة بمبلغ الضريبة التي كان من المفروض دفعها على تلك الأرباح الرأسمالية لسنة التحقق، وهو ما قد يشجع المؤسسة على إحلال أصولها القديمة بأصول جديدة حديثة ذات كفاءة إنتاجية أعلى، وهذه الطريقة تتوقف على تضمن التشريع الجبائي نصوص تتيح استعمالها.

وفي الأخير، يمكن الإشارة إلى أن نجاح هذه الأدوات يتوقف على النقاط التالية:<sup>4</sup>

- اعتبار الضريبة جزءاً من مناح استثماري عام تتداخل عناصره وتتشابك إلى حد ما، منها الاستقرار السياسي، استقرار العملة، إمكانية التحويل التجاري للعملة، نطاق السوق وحجمه، طبيعة النظام المصرفي والمالي القائم، درجة تطوير الهياكل والبنية التحتية ووسائل الاتصال، والقواعد التنظيمية الشفافة.. الخ؛

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 246.

<sup>2</sup> سلامة إبراهيم علي، صلاح هادي محمد، تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، جامعة بغداد، 2016، ص 536.

<sup>3</sup> لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 130.

<sup>4</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 175.

- التوقيت المناسب لاستخدام هذه الأدوات حيث أن تجاوب وتفاعل المؤسسات مع هذه التحفيزات الضريبية يرتبط بالمرحلة التي يمر بها الاقتصاد ودرجة المخاطر التي يمكن أن تتحملها المؤسسة بناء على العوائد المنتظر تحقيقها، ففي أوقات الخروج من الأزمات يكون هناك ميل أكبر للاستفادة من هذه المزايا والحوافز الضريبية للاستثمار؛
- يختلف استخدام هذه الأدوات والإجراءات الجبائية من دولة لأخرى وهذا حسب خصائصها وخصائص أنظمتها الضريبية، فحسب ما تشير إليه إحصائيات الجدول أدناه، نجد أن كندا مثلاً تمنح تحفيزات جبائية عن طريق تقنية القرض الجبائي في 25 % من الحالات مقارنة بفرنسا التي لا تستخدم هذا النوع من الإجراءات الجبائية إلا في أقل من 10 % (9.8 %)، كما نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا تعتمان بشكل كبير على الإعفاءات الجبائية في منح التحفيزات إذ تشكل ما نسبته 46 % و 38 % على التوالي من نفقاتها الجبائية، في حين نجد أن ترحيل الإخضاع (تأجيل الضريبة) يشكل الإجراء الأكثر استعمالاً في كندا 23.5 % مقارنة بالولايات المتحدة 15.4 % وفرنسا 19.2 %.

الجدول رقم (2-1) : نسبة استعمال مختلف الإجراءات الجبائية في بعض الدول المتقدمة

| البيان                         | كندا  | الو. م. أ. | فرنسا |
|--------------------------------|-------|------------|-------|
| - ديون جبائية (قرض جبائي)      | 25%   | 18.2%      | 9.8%  |
| - إعفاءات أو تخفيضات           | 0%    | 0%         | 0.8%  |
| - حسومات جبائية تخفيضات        | 19.9% | 18.2%      | 18.8% |
| - إعفاءات جبائية               | 27.1% | 46.1%      | 38%   |
| - حصص إضافية                   | 0%    | 0%         | 3.1%  |
| - معدلات تفضيلية (إخضاع منخفض) | 4.4%  | 2.1%       | 10.2% |
| - ترحيل جبائي (ضرائب مؤجلة)    | 23.5% | 15.4%      | 19.2% |
| المجموع                        | 100%  | 100%       | 100%  |

Source: Luc Godbout: *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépenses fiscales*, Édition Économica, Paris, 2006, p 25

للإشارة أن هذه الإجراءات أو هذه النفقات الجبائية يمكن تقييمها من خلال استخدام طريقة الخسارة في الأرباح (الربح الممكن تحقيقه) **Le manque à gagner**، وهي تعني مبلغ الضريبة التي كان بالإمكان تحصيلها أو دفعها في حالة حذف أو عدم تقديم الحوافز الجبائية مع فرضية عدم تغير السلوك الاقتصادي للمكلفين. ويشير Anderson (2008) إلى أنه بالإضافة إلى هذه الطريقة توجد عدة طرق لتقييم أو تقدير النفقات الجبائية:<sup>1</sup>

أ. الخسارة (الربح) الأولية في الإيرادات: وهو مبلغ الانخفاض أو الزيادة في الإيرادات الجبائية الناتج عن اعتماد أو إدخال نفقة جبائية مع افتراض أن هذا الاعتماد أو الإلغاء لن يكون له أي أثر على سلوك المكلفين أو على الإيرادات من الضرائب الأخرى.

<sup>1</sup> OCDE : *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, OCDE publishing, 2010, p 12/13. Le : 05/05/2015  
[https://read.oecd-ilibrary.org/governance/les-depenses-fiscales-dans-les-pays-de-l-ocde\\_9789264076921-fr#page13](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/les-depenses-fiscales-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264076921-fr#page13)



ب. **الربح أو الخسارة النهائية في الإيرادات :** وهو مبلغ الانخفاض أو الزيادة في الإيرادات الجبائية الناتج عن اعتماد أو إدخال نفقة جبائية أخذاً بعين الاعتبار التغير الذي سوف يحصل في سلوك المكلفين، وتأثيرها على الحصيلة الجبائية النهائية من مختلف الضرائب عند إدخال هذه النفقة أو إلغائها.

ج. **المقابل من النفقات المباشرة:** ونعني بها النفقات الحقيقية (المباشرة) التي يتعين القيام بها قبل منحها على شكل ضريبة للحصول على نفس الأثر بعد الضريبة على دخول المكلفين، مقارنة بالنفقات الجبائية لمعرفة ما إذا استفادت هذه النفقات المباشرة من المعاملة الضريبية المطبقة على هذا النوع من الإعانات أو تحويلها مباشرة تحت تصرف المكلفين المنتفعين منها.

### المبحث الثالث: فعالية السياسة الجبائية

تهدف جميع الدول من خلال أنظمتها الضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، غير أن مشكلة هذه الدول عموماً والدول النامية خصوصاً لا تنحصر في تحديد الأدوات المحققة لذلك، لأن تحديدها أمر ممكن نظرياً، ولكن المشكلة تثار عندما يراد تقييم فعالية هذا النظام ومدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة، ذلك أنها تعد إحدى أهم المؤشرات التي يتم من خلالها الحكم على فعالية النظم الضريبية في تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

ولما كانت النظم الضريبية في حقيقتها ترجمة للسياسات الجبائية التي ينتهجها مجتمع معين في لحظة معينة، فإن فعالية النظام الضريبي لمؤشر ودلالة على فعالية السياسة الجبائية، سنحاول في هذا المبحث الإحاطة بمفهوم الفعالية بصفة عامة والفعالية الضريبية بصفة خاصة من خلال معرفتها، مقوماتها، وطرق قياسها، وكذا العوامل والمعوقات التي تحد من الفعالية الضريبية.

#### المطلب الأول: مفهوم الفعالية الضريبية ومؤشرات قياسها

سنحاول في هذا المطلب معرفة الفعالية الضريبية وأهم المؤشرات المعتمدة في قياسها، وقبل التطرق إلى الفعالية الضريبية يجب علينا أولاً معرفة مفهوم الفعالية بشكل عام وإزالة بعض الغموض الذي يكتنفها من خلال التفرقة بينها وبين مصطلح الكفاءة الملازم لها.

#### الفرع الأول: مفهوم الفعالية الضريبية

قبل التطرق للفعالية الضريبية، لابد من التطرق أولاً إلى مفهوم الفعالية بشكل عام ومحاولة إزالة بعض الغموض والالتباس الذي يكتنفها من خلال التفرقة بينها وبين مصطلح الكفاءة وبعض المفاهيم الأخرى.

##### 1. تعريف الكفاءة والفعالية

تزخر أدبيات الإدارة العامة بالعديد من التعريفات لمفهوم الكفاءة والفعالية، إلا أنه على الرغم من ذلك عكست تلك الأدبيات قدراً كبيراً من الخلط وعدم التمييز بين المفهومين فضلاً عن تداخلها مع مفاهيم أخرى كالإنتاجية والأداء.

ولقد تعددت التعاريف التي قدمها باحثوا ومفكرو الإدارة لمفهوم الكفاءة وأبرزها التعريف الذي قدمه **بيتر دراكر** Peter. F. Drucker، حيث أشار إلى الكفاءة باعتبارها فعل الأشياء بطريقة صحيحة (**doing things right**)، ووفقاً لهذا التعريف فإنه يركز في تعريفه للكفاءة على جانب الأنشطة والمدخلات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما، تطور الفكر الإداري، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015، ص 06.



ويتفق كل من إيتزيوني Amitai Etzioni، سومانث Sumanth و لوئاز إيتال Lusthars Etal في تعريف الكفاءة باعتبارها قدرة المنظمة على الاستخدام الأمثل لكمية الموارد المتاحة بشكل يسهم في تحقيق النتائج المتوقعة. أما من منظور اقتصادي، فيقدم كل من شيرلي Shirely، والش Walsh، ماجينسون Megginson، ناثر Netter وجوش Guasch، تعريفات لمفهوم الكفاءة الاقتصادية والتي اتفقت في معظمها على أنها التخصيص والتوزيع الأمثل للموارد والذي يعني توزيع الموارد المحدودة في المجتمع بما يحقق أقصى إشباع للمستهلكين وأقصى ربح للمنتجين.<sup>1</sup> ولقد تناول باريتو Pareto مفهوم الكفاءة بحيث أشار إلى معيار الكفاءة على المستوى الوطني أو المؤسسة هو زيادة كمية الإشباع في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبالصورة التي لا يمكن فيها تحقيق إشباع أكبر من ذلك المتحقق من نفس الحجم المستخدمة.<sup>2</sup>

أما فيما يتعلق بمفهوم الفعالية، فقد قدم دراكر Drucker تعريفاً للفعالية باعتبارها فعل الأشياء الصحيحة **doing the right things** ومن ثم تقيم الفعالية قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف والغايات التي تم تحديدها مسبقاً، واقترح بيتر دراكر خمس متطلبات يجب توفرها لتحقيق الفعالية التنظيمية وهي إدارة الوقت، التوجيه بالنتائج، تحديد وترتيب الأولويات، صنع القرار، تعزيز وتقوية البناء الشخصي.<sup>3</sup>

كما يتفق كل من إيتزيوني A.Etzioni وبلودرن Bluedorn في تعريف الفعالية باعتبارها قدرة المنظمة على تحقيق رسالتها والأهداف التي انشأت من أجلها، في حين ينظر كل من سنتياغو سمباس Simpas. S.Santiago ورومان غارسيا R.Garcia إلى الفعالية باعتبارها مؤشر هام لقياس الأداء ويمكن تعريفها بمدى قدرة المنظمة على تحقيق الأداء الموجودة فضلاً عن تحقيق رضا العملاء، فلكي تكون فعالاً يجب أن يتم الفعل وأن تقدم الخدمة في الوقت المناسب، وأن تتوفر بالجودة المناسبة وبالكمية المطلوبة ومن النظرة السلوكية يمكن النظر إلى الفعالية باعتبارها الأداء الناجح لدور محدود.<sup>4</sup> ومن خلال هذه التعاريف لكل من الكفاءة والفعالية، يمكننا التمييز بينهما ذلك أن مفهوم الكفاءة ينطوي على بعدين أساسيين وهما البعد الاقتصادي والبعد الإداري، حيث يشير البعد الاقتصادي للكفاءة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات مع التركيز أكثر بالأساس على المدخلات من حيث مدى قدرة المنظمة على الاستخدام الأمثل للموارد بغرض تحقيق الأهداف التنظيمية، بينما يركز البعد الإداري على الأنشطة والعمليات الإدارية داخل المنظمة من حيث أداء المهام المفترض القيام بها بالشكل الصحيح وخلال وقت محدد وبأقل تكلفة ممكنة مما يساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية. بينما يرتبط مفهوم الفعالية بالمخرجات والآثار أكثر من ارتباطه بالمدخلات، حيث تشير الفعالية إلى مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وما يترتب عليها من نتائج وآثار على المجتمع ككل، كما تأخذ في اعتبارها مدى جودة السلع والخدمات المقدمة ومدى رضا العملاء على المنتجات والخدمات المقدمة لهم وكذا قدرة المنظمة على النمو من خلال البحوث والتطوير.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 07.

<sup>2</sup> صالح سعيد، الكفاءة الاقتصادية للاستخدام الإمكانات المتاحة للمؤسسة الإنتاجية، بناء نموذج قياسي لمؤسسة القطن المعقم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي خنشلة، العدد 12، سنة 2012، ص 122.

<sup>3</sup> دعاء رضا رياض محمد، مرجع سبق ذكره، ص 11/10.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 12/11.

غير أن الاختلاف بين مفهوم الفعالية والكفاءة لا ينفي تلازمهما، حيث أن حسن استخدام الموارد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف وتحقيق الأهداف قد يعكس حسن الاستخدام الموارد.<sup>1</sup> وقد أشار كل من سنتياغو ورومان غارسيا، إلا أنه يمكن تحقيق الكفاءة دون الفعالية والعكس، بمعنى أن المنظمة في بعض الحالات قد تكون كفؤة لكنها غير فعالة وفي بعض الأحيان قد تكون فعالة ولكنها غير كفؤة، وهو ما يعني أن الكفاءة والفعالية قد لا يسيرا في نفس الاتجاه ونفس الوقت، في حين يذهب دراك Drucker إلى أنه لا يمكن تحقيق الكفاءة بدون تحقيق الفعالية بمعنى الفعالية تعد شرطا أساسيا في تحقيق الكفاءة ذلك أنه من المهم أولا فعل الأشياء الصحيحة والمخططة (الفعالية) ثم فعلها بشكل جيد (الكفاءة) ثانيا.<sup>2</sup>

## 2. تعريف الفعالية الضريبية

من خلال الاختلاف في تعريف كل من الفعالية والكفاءة من جهة وكذا تعدد تعاريفها من جهة أخرى، فإنه يتضح أنه هناك اختلاف وتعدد في تعريف فعالية النظام الضريبي فقد اختلفت آراء الباحثين حول تعريف الفعالية الضريبية، ونوجز فيما يلي أهم التعاريف المتداولة:

حيث يعرفها Bernard Salanie على أنها التوفيق بين العدالة الضريبية التي تأخذ في الحسبان مختلف الاعتبارات الاجتماعية والفعالية الاقتصادية التي تمكن من تخفيف التشوهات الاقتصادية الناتجة عن فرض الضرائب.<sup>3</sup> وحسب Michel Bouvier، فإن الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من طرف الجميع ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد.<sup>4</sup>

كما يرى Pierre Beltrame أن فعالية النظام الضريبي وتحقيقها ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية.<sup>5</sup>

وحسب تعريف فاليه Annie vallee، فإن النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس الإحلال.<sup>6</sup>

وفي هذا الصدد يرى كل من Alvin Rabushka و Robert Hall، أن الفعالية الضريبية يمكن أن تحقق عن طريق إحلال الضرائب الحالية بضرية نسبية مع إلغاء الإعفاءات وتطبيق معدل وحيد (يساوي 19%)، وأن اعتماد مثل هذا التدبير يمكن من تحويل وقلب الحياة.<sup>7</sup>

من خلال هذه التعاريف، يمكن استخلاص أن فعالية السياسة الضريبية من فعالية النظام الضريبي والتي تعني قدرته على تحقيق أهداف السياسة الضريبية، المالية، الاقتصادية والاجتماعية، بشكل متوازن بعيدا عن الانحراف والتعارض بين هذه الأهداف وهذا من خلال مراعاة مصالح الأطراف الفعالة فيه.

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية النهب الضريبي دراسة حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 110.

<sup>2</sup> دعاء رضا رياض محمد، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>3</sup> Bernard Salanie: *Théorie économique de la fiscalité*, Ed Economica, France, 2002, p 67.

<sup>4</sup> العباس بنحاس، فعالية السياسة الضريبية في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2005، ص 91

<sup>5</sup> Pierre Beltrame, L Mehl: *Techniques politiques et institutions fiscales comparées*, PDF, France, 1997, p365.

<sup>6</sup> Annie valle, *les systèmes fiscaux*, Ed, Seuil, France, 2000, p 54.

<sup>7</sup> عبد المجيد قدي، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 164.

### 3. تعريف كفاءة النظام الضريبي

سبقت الإشارة إلى مفهوم الكفاءة ويمكن تعريف كفاءة النظام الضريبي على أنها استخدام أمثل وأنسب الموارد المتاحة في يد النظام الضريبي، أي اختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، فالكفاءة الضريبية ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات أي مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة وخاصة النفقات الجبائية منها، وعليه فإن وجود الكفاءة يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية الضريبية.<sup>1</sup> وتضاعف العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية كالتالي:

#### الجدول رقم (3-1): العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية

|                 |                     |                     |
|-----------------|---------------------|---------------------|
| 4               | 1                   | نظام ضريبي كفاء     |
| 3               | 2                   | نظام ضريبي غير كفاء |
| نظام ضريبي فعال | نظام ضريبي غير فعال |                     |

المصدر: كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، يومي 21/20 ماي 2002.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه لدينا أربع حالات:

- **الأولى:** يوجد رشد في استخدام الموارد لكن لسبب معين خارج سيطرة النظام الجبائي وبالتالي لم تتحقق الأهداف وعليه فإن النظام الضريبي غير فعال؛
- **الثانية:** لا يوجد رشد في استخدام الموارد ولا تحقق الأهداف، بمعنى أن النظام غير كفاء وغير فعال في نفس الوقت؛
- **الثالثة:** تتحقق الأهداف المسطرة من طرف النظام الضريبي مع وجود إسراف في التسيير وإسراف في استخدام الموارد وعليه فإن النظام الضريبي غير كفاء ومع ذلك فهو فعال؛
- **الرابعة:** وهي الحالة المثالية حيث يوجد رشد في استخدام الموارد مع تحقيق أهداف السياسة الضريبية وبالتالي فإن النظام الضريبي كفاء وفعال في نفس الوقت. ويتحدد الحكم على كفاءة أي نظام جبائي من خلال ثلاث نواحي أساسية:
- مدى شمول المجتمع الضريبي؛
- هيكل الأسعار الضريبية ومدى ملائمته لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية؛
- كفاءة الإدارة الضريبية بما يتعلق بالتحقيق والتحصيل وهو ما يعني العدالة في التنفيذ.

#### الفرع الثاني: قياس فعالية السياسة الجبائية

يمكن قياس فعالية السياسة الجبائية من خلال قياس فعالية النظام الضريبي باعتباره ترجمة فنية لها، وهناك عدة طرق لقياس فعاليته والتي تتمحور بين طرق وظيفية وأخرى كمية تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

##### 1. مدخل الأهداف

وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي على مدى تحقيق الأهداف السياسية الضريبية، غير أن تعارض هذه الأهداف فيما بينها يضعنا أما تساءل جوهري يكمن في كيفية تحقيق التوافق والتكامل بين هذه الأهداف، من جهة ومن جهة أخرى هل نأخذ بالأهداف المعلنة أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الضريبية وهل

<sup>1</sup> كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، يومي 21/20 ماي 2002.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 76/78.

الفعالية تعني تحقيق النظام الضريبي لأهم الأهداف أو لتحقيقه لأكثر من هذه؟ وهو ما تجيب عليه المداخل الفرعية لمدخل الأهداف كما يلي:

أ. **مدخل الهدف السائد:** ونعني به الهدف الرسمي المعلن عنه من طرف الحكومة عند فرض الضرائب، فقد يكون هذا الهدف الوصول إلى حجم معين من الحصيلة الضريبية أو الوصول إلى عدد معين من المشاريع الاقتصادية من خلال عملية التحفيز الضريبي (النفقات الجبائية).

ب. **مدخل تعدد الأهداف:** تختلف الأهداف التي تسعى النظم الضريبية لتحقيقها سواء من حيث مضمونها أو في كيفية تحقيقها، لذا فإن الهدف المالي التقليدي (الحصيلة الضريبية المرتفعة) لا يعبر عن كامل فعالية النظام الضريبي، وبالتالي فإنه يجب مراعاة جملة من الأهداف في نفس الوقت كالحصيلة الضريبية الغزيرة، وتدوير النشاط الاقتصادي في الاتجاه المرغوب، مع كسب ثقة المكلفين، إلا أن تحقيق جميع تلك الأهداف جملة واحدة صعب المنال في الواقع لذلك يتعين على المشرع تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال بقية الأهداف بمعنى ترتيب أهداف السياسة الضريبية حسب الأولوية، وفقا للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

ج. **مدخل الأهداف المرحلية:** حيث يعتمد هذا المدخل على وجوب تحقيق أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل بمعنى فعالية السياسة الضريبية تقاس بمقدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية مع اتخاذ عامل الزمن كمعيار لقياس الفعالية.

## 2. مدخل الموارد:

هذا المدخل بدوره يقوم على افتراض أن النظام الضريبي نظام مفتوح يوجد في بيئة يؤثر ويتأثر بها، وأن فعالية النظام الضريبي تتوقف على قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به. وبالتالي فإن النظام الضريبي كلما استطاع توفير احتياجاته (المادية والبشرية) والأدوات المساعدة على الاستخدام الأمثل، كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

## 3. المدخل المالي:

يعتمد هذا المدخل أساسا على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي من خلال استخدام بعض المؤشرات الكمية، مثل النسب المالية كنمو حصيلة الضريبية، والوصفية (النوعية) كرضا المكلفين وزيادة ثقتهم في الإدارة، ومن بين المؤشرات الكمية المستعملة في المدخل نجد:

- الفعالية المالية للنظام الضريبي والتي تعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{الفعالية المالية للنظام الضريبي} = (\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية المحققة} \div \text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الممكنة}) \times 100\%$$

حيث يكون النظام الضريبي فعالا كلما اقتربت أو تجاوزت هذه النسبة الواحد الصحيح (1) وفي الحالة العكسية فإن ذلك مؤشر على نقص فعالية النظام الضريبي، وحتى يكون هذا المؤشر ذا مصداقية كبيرة فإنه يجب مقارنة هذه النسبة ما بين السنوات المختلفة للدراسة.

$$\text{معدل تغطية النفقات العامة} = \text{الحصيلة الضريبية} \div \text{مجموع النفقات العامة} \times 100\%$$

$$\text{معدل التنفيذ} = \text{الحصيلة الضريبية المقدرة} \div \text{الحصيلة الضريبية المحصلة} \times 100\%$$

### الفرع الثالث: مؤشرات تصميم نظام ضريبي فعال

ترتبط فعالية السياسة الضريبية بمدى فعالية النظام الضريبي باعتباره ترجمة فنية لها، وللوصول إلى هذه الفعالية لابد من تصميم نظام ضريبي يستجيب لمعايير ومؤشرات يمكن من خلالها تقييمه، ومن أهم هذه المؤشرات تلك المؤشرات التي وضعها فيتو تانزي Vito. Tanzi ومؤشرات ريتشارد موسغراف Richard. Musgrave إضافة إلى المؤشرات التي وضعتها مجموعة العمل الأوروبية.

#### 1. مؤشرات فيتو تانزي:

- يحدد فيتو تانزي مؤشرات يمكن الاعتماد عليها عند تصميم نظام ضريبي فعال وتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:<sup>1</sup>
  - أ. **مؤشر التركيز:** ويشير هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، بمعنى وضع نظام ضريبي قائم على ضرائب قليلة مع تبني معدلات ضريبية محدودة للضريبة الواحدة، وهذا كله من أجل تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ.
  - ب. **مؤشر التشتت:** يقضي هذا المؤشر معرفة ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد بغية التخلص منها وتبسيط النظام الضريبي، وهذا أخذاً بعين الاعتبار أن لا يكون لحذفها أثراً على المردودية المالية للنظام الضريبي بشكل عام.
  - ج. **مؤشر التآكل:** ويتعلق هذا المؤشر بمدى قرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الممكنة، حيث أنه يكون جيداً كلما اقتربت الأوعية الضريبية الفعلية من الممكنة، وإذا ابتعدت عنها بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك سيؤدي حتماً إلى تآكل الوعاء الضريبي، مما يؤدي إلى رفع معدلات الضريبة بغية تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي.
  - د. **مؤشر تأخر التحصيل:** يتعلق الأمر هنا بوضع آليات وميكانيزمات من شأنها أن تجعل المكلفين يدفعون مستحقاتهم الضريبية في الآجال المحددة.
  - هـ. **مؤشر التحديد:** ويشير إلى مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحدودة في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى.
  - و. **مؤشر الموضوعية:** ويقضي هذا المؤشر بأن يتم تحديد الأوعية الضريبية بشكل موضوعي بعيداً عن اعتبارات الشخصية والتعسف، الشيء الذي يضمن في النهاية للمكلفين المعرفة الكاملة للالتزامات تجاه إدارة الضرائب.
  - ز. **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق الأمر هنا بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، بناءً على سلامة التقديرات والتنبؤات بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية من جهة، ومعقولية التشريعات الضريبية الراشدة وقابليتها للتنفيذ من جهة أخرى.
  - ح. **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات، وهذا يجعل تكلفة الضرائب أقل مما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلباً على مستوى الحصيلة الجبائية.

#### 2. مؤشرات ريتشارد موسغراف

تمثل هذه المؤشرات في المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته وهي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 166/167.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، دراسات في عالم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 103.

- ضرورة تساوي العبء الضريبي: أي يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة، وللقدر على الدفع مظهران العدالة الأفقية التي تقضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في نفس الوضعية الاقتصادية أعباء متساوية، أما العدالة العمودية فتتمثل في أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول.
- ضرورة اختيار الضرائب التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية أي مع كفاءة السوق.
- ضرورة أن لا يتم استخدام السياسة الجبائية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق العدالة في النظام الضريبي.
- ضرورة أن يسمح النظام الضريبي باستخدام سياسة الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار.
- ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة الضريبية بالعمل بصورة عادلة وغير اعتباطية، وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف وأن تكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدنى مستوى ممكن.

### 3. مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية

- حددت مجموعة العمل الأوروبية مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي وذلك في اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات وتشمل هذه المعايير في ما يلي:<sup>1</sup>
- العدالة الرأسية: من خلال توزيع الأعباء حسب المقدرة التكلفة للممولين.
  - العدالة الأفقية: بمعنى ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الضريبية.
  - الحيادية: تجاه مختلف الاستثمارات.
  - الفعالية: أي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.
  - البساطة واليقين والشفافية.
  - الانسجام والتجانس: بحيث إذا كان للمتعاملين نفس النتيجة التجارية فيجب أن يحققوا نفس النتيجة الجبائية.
  - المرونة: أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط عبر الزمن.
  - وضع آليات رقابية.

### 4. مؤشرات الأستاذ "حمدي أحمد العناني"

- يرى أن تصميم الأنظمة الضريبية وفقا لمقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:<sup>2</sup>
- أ. الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توافرها في النظام الضريبي وهي:
- احترام المبادئ الأساسية للضريبة (العدالة، اليقين والوضوح، الملائمة في الدفع والاقتصاد في نفقة التحصيل).
  - المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
  - عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.
- ب. الأسلوب الثاني: ويتم ذلك من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، وطالما أن نظرية الرفاهية لم تتطور وتتكون بشكل كافي، إلا أنه بالرغم من ذلك يجب مراعاة الأهداف التالية التي تحقق الحجم الأمثل للرفاهية:
- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
  - تحقيق أعلى مستوى من المعيشة.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 104 .

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 167.



- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
  - تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة في توزيع الدخل.
- في الأخير، وبالرغم من اختلاف هذه المؤشرات وتعددتها من كمية ونوعية سهولة الحساب وصعوبة التحقيق، إلا أن تتقاطع فيما بينها إلى حد بعيد ولا تخرج عن كونها صياغات جديدة ومكيفة للمبادئ التقليدية للضريبة.

## المطلب الثاني: مقومات فعالية النظام الضريبي

للوصول إلى فعالية مثلى في النظام الضريبي يجب أن تتوفر مقومات لازمة لها، بمعنى أن هناك مجموعة من المقومات يجب مراعاتها عند اعداد وتصميم النظم الضريبية.

### الفرع الأول: احترام المبادئ الضريبية

سواء تلك المبادئ التقليدية التي صاغها الاقتصادي آدم سميث عام 1776، المتمثلة في العدالة، اليقين، الاقتصاد في النفقات، الملائمة في الدفع أو ما تم استحدثه في مبادئ جديدة من قبل مساهبات الماليين المحدثين.

#### 1. قاعدة العدالة (مبدأ العدالة)

ويقتضي هذا المبدأ ضرورة توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة بصورة عادلة، بمعنى أن كل الأفراد مساهمين في دفع الضرائب وهذا ما تأخذ به كل تشريعات الدول، وكما سبق الإشارة إليه فإنه عموماً يتم التمييز بين مفهومين العدالة الأفقية والعمودية.<sup>1</sup> غير أنه في الواقع نجد أن هذين المفهومين متلازمان ومتداخلان، ذلك أن الأشخاص المتساوون في المقدرة التكليفية يدفعون نفس الضريبة يقابله في الجانب العكس أن الأشخاص غير المتساوون في المقدرة التكليفية لا يدفعون نفس الضريبة.

وعلى هذا فإن مفهوم العدالة يبقى مفهوماً نسبياً وقابل للتغيير، وهو الشيء الذي اقنع علماء المالية العامة بأن يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقاً لإيديولوجيات المجتمع وتقاليدته، وبذلك يصبح النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، وتتجسد فعالية النظام الضريبي في تحقيق العدالة من خلال:<sup>2</sup>

- ملائمة وعاء الضريبة كمؤشر لتساوي الطاقة الضريبية.
- ملائمة الضريبة لإضفاء ملامح التشخيص عليها بحيث يمكن أخذ اختلاف الظروف الشخصية في الاعتبار عند تحديد الالتزام الضريبي.
- ملائمة الضريبة كآلية للحد من التفاوت في توزيع الدخل.

#### 2. مبدأ اليقين

ويقصد بهذا المبدأ أن يكون المكلف على دراية واسعة وعلم مسبق بالضرائب المفروضة عليه ومعدلاتها، وكافة الأحكام التشريعية المتعلقة بها من تحديد الوعاء إلى تحصيل، بمعنى أن تكون الضرائب محددة وبصفة واضحة دون غموض من حيث سعرها، عائدها، وعائها، ميعاد دفعها، وطريقة تحصيلها، ويتحقق ذلك من خلال توخي الوضوح التام في صياغة أحكام القانون الجبائي باعتباره أحد أهم مكونات النظام الضريبي، ومن ثم الحكم على فعالية هذا الأخير.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، سعيد عبد العزيز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 152.

<sup>2</sup> عباد علي عياش، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، 1978، ص 42.



### 3. مبدأ الملاءمة في الدفع

والذي يقصد به ضرورة أن يكون تحصيل الضرائب في الوقت الملائم لها والملائم للمكلفين، فمن جهة يجب أن يكون وقت دفع الضريبة ملائم للمكلفين، أي جبايتها بعد حصولهم على الدخل مباشرة (الضرائب على الأجور مثلا في وقت الحصول على الأجر وضريبة التركات وقت تلك التركة)، ومن جهة أخرى فإن هذا المبدأ يقتضي وجوب تحصيل الضريبة بأسلوب مناسب يسمح قدر الإمكان بتخفيف شعور المكلفين بثقلها (الدفع بالأقساط مثلا).

### 4. مبدأ الاقتصاد في النفقات

ويقضي هذا المبدأ أن تكون نفقات تحصيل الضرائب أقل ما يمكن أن تكون عليه، إذ لا خير في ضريبة تكلف أكثر من حصيلتها، لذلك كان الاقتصاد في نفقات تنفيذ وجباية الضرائب من مؤشرات النظام الضريبي الفعال، دون أن يعني ذلك أن يكون الاقتصاد في النفقات على حساب كفاءة الأداء، وتتجسد هذه الفعالية من خلال:

- اعتماد الضرائب التي لا تتطلب فرضها وتحصيلها نفقات كبيرة وتجنب الضرائب المكلفة.
- استعمال التقنيات والتكنولوجيات الحديثة.
- التسيير العقلاني وترشيد استعمال الموارد البشرية والمادية.

يضاف إلى هذه القواعد التقليدية ما يلي:<sup>1</sup>

5. مبدأ البساطة: ويقضي أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب ضرورية وسهلة، أي أن يكون بسيطا وبأقل تكلفة ممكنة.
6. مبدأ التنوع: ويقضي بضرورة وجود عدة ضرائب مكاملة لبعضها البعض تحقيقا للكفاءة المالية والعدالة الضريبية.
7. مبدأ المرونة: وذلك بأن يكون النظام الضريبي مرنا، يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية خاصة.
8. مبدأ الاستقرار: ويعني استقرار التشريعات الضريبية، أي أن الضرائب تتسم بثبات طبيعتها وإجراءات تحصيلها.
9. مبدأ التنسيق: يقضي هذا المبدأ ضرورة الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب المكونة للنظام الضريبي

### الفرع الثاني: التنظيم الفني الضريبي الجيد

سبق وأن اشرنا إلى التنظيم الفني للضرائب باعتباره أحد مكونات النظام الضريبي والسياسة الضريبية، وحتى يكون هذا النظام فعالا فإنه لابد أن يحتوي على تنظيم ضريبي محكم وجيد، وحتى يكون هذا التنظيم الفني جيدا فإنه على الإدارة الضريبة اتباع أحسن الطرق لاختيار أنواع الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي، طريقة حساب الضريبة وكذا طريقة ربط وتحصيل الضريبة.

### 1. المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

ونعني بها مدى الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من الضرائب عند بناء الهيكل الضريبي، ذلك أنه لا يخلو أي نظام ضريبي من هذين النوعين تقريبا بل تعمل معظم التشريعات الجبائية في العالم على المزج بينهما بدرجة أو بأخرى على نحو ملائم ويتوافق مع الهيكل الاقتصادي والسياسي في الدولة، وتتم هذه المفاضلة والاختيار بناء على معرفة مزايا وعيوب كل من هذه الضرائب.

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 95/94.

الجدول رقم (4-1): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

| المزايا والعيوب                                                                                                                                                                                                      | معايير المقارنة            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| الضرائب المباشرة تحقق العدالة لارتباطها بمدى قدرة على الدفع ومراعاة الاعتبارات الشخصية عند فرضها بينما الضرائب الغير مباشرة تكون بعيد عن العدالة خاصة إذا فرضت على السلع الضرورية للاستهلاك.                         | مبدأ العدالة               |
| الضرائب المباشرة واضحة لأنها مبينة مسبقا في كشوفات لدى إدارة الضرائب ويمكن معرفة قيمتها في أغلب الأحيان. بينما تتسم الضرائب غير المباشرة بالغموض لأن سعرها متضمن في سعر السلع والخدمات وبالتالي لا يشعر بها دافعيها. | معايير الوضوح              |
| الضرائب المباشرة تحتاج إلى نفقات مالية عند تحصيلها عكس الضرائب غير المباشرة فلا تحتاج إلى نفقات تحصيل كبيرة.                                                                                                         | معايير الاقتصاد في النفقات |
| الضرائب المباشرة حصيلتها ثابتة على مدار السنة، أما الضرائب غير المباشرة فحصيلتها متذبذبة ناتجة عن تصرفات عرضية منقطعة                                                                                                | مدى ثبات الحصيلة           |
| الضرائب المباشرة أقل مرونة مقابل الضرائب غير المباشرة خاصة في فترات الانكماش، فتقلل الدخل ويقل معها الاستهلاك وينعكس ذلك على حصيلة الضرائب غير المباشرة.                                                             | مرونة الحصيلة              |

المصدر: قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل القرارات العولمة، ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة بومرداس 2008، ص 58

## 2. المفاضلة بين الضرائب النسبية والتوزيعية في تحديد سعر الضريبة

تتجلى فعالية النظام الضريبي في كفاءة تحديد أسعار الضرائب والمفاضلة والمزج بين النسبية والتوزيعية، يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup> بمعنى لا تتغير معدلاتها مهما تغيرت المادة الخاضعة للضريبة، بل تتوقف حصيلتها على قيمة الوعاء وحجمه تبعا للظروف الاقتصادية، وما يميزها أنها ثابتة وبسيطة وسهلة التحصيل، غير أن ما يعاب عليها أنها غير عادلة، حيث أنه رغم الاختلاف بين المكلفين من حيث مقدراتهم التكاليفية إلا أنهم يقفون أمامها على قدم المساواة، ويدفعون نفس النسبة كما أنها تقلل من الحصيلة الضريبية.

وفي ظل هذه الانتقادات اتجهت معظم النظم الضريبية المعاصرة في العالم إلى الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة أو الضريبة التصاعدية والتي تعني ارتفاع المعدل الضريبي مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة التي تأخذ بدورها شكلين أساسيين هما:

أ. التصاعدية الإجمالية بالطبقات: حيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى عدة طبقات ويفرض على كل طبقة سعرا خاصا كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.

ب. التصاعدية بالشرائح: هو الشكل السائد في أغلب النظم الضريبية المعاصرة تجنبا لعيوب التصاعدية الإجمالية، حيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى شرائح، وكل شريحة تخضع لمعدل معين، والمعدل الضريبي الموالي لكل شريحة لا يمس إلا تلك الزيادة عن الحد الأدنى الضروري للمستوى المعيشي.<sup>2</sup> كما أنها وسيلة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات الضعيفة، غير أنه في الواقع نجد أن أغلب النظم الضريبية تمازج بين هذين الشكلين عند تصميمها، ذلك أن ما يؤخذ في العام على الضرائب النسبية يعتبر ميزة للضرائب التصاعدية.

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 25.

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 27.

### 3. المفاضلة بين طرق تقدير الوعاء

عند اختيار الوعاء والمفاضلة بين أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة وكذا المفاضلة بين طرق تحديد سعر الضريبة بين الضرائب النسبية والتصادعية، تطرح مشكلة كيفية التوصل إلى تحديد وتقدير الوعاء لهذه الضرائب، باعتبارها مسؤولية أو من عمل الإدارة الضريبية ونجاحها في تحديد وتقديرها للوعاء يعبر عن كفاءة النظام الضريبي وفعاليتها، ذلك أن فعالية النظام الضريبي تتجسد وتتجلى في اختيار الطريقة التي يقترب فيها من التقدير الحقيقي للوعاء بشكل كبير. ونظرا لاختلاف البيئات التي تطبق فيها الأنظمة الضريبية في الدول من حيث درجة الوعي وكفاءة الأجهزة الإدارية، فإنه لا بد من تعدد الأساليب والطرق في تقدير الأوعية الضريبية، وعموما فإنه يتاح للإدارة الضريبية استعمال إحدى الطرق التالية:

أ. **طريقة التقدير غير المباشرة:** تعتبر هذه الطريقة تقريبية نسبيا وتنقسم بدورها إلى:

- **طريقة المظاهر الخارجية:** وفق هذه الطريقة تقوم الإدارة الجبائية الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي بناء على بعض المظاهر الخارجية مثل عدد العمال، عدد السيارات التي يملكها المكلف، تتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة واقتصاد النفقات، غير أنه ما يؤخذ عليها عدم دقتها في التقدير وعدم عدالتها، إذ لا تعكس هذه المظاهر الخارجية بالضرورة حقيقة المركز المالي للمكلف، وعدم مرونة حصيلتها، لأنه كثيرا ما تتغير الدخول دون تغير المظاهر الخارجية.
- **طريقة التقدير الجزائي:** حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزائية اعتمادا على عدة قرائن وأدلة ذات صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، وقد تكون هذه القرائن قانونية، وبالتالي يعرف بالجزائي القانوني، أو يتم تحديدها بشكل اتفاقي بين الإدارة الضريبية والمكلف وهو ما يعرف بالجزائي الاتفاقي أو الإداري، وما يميز طريقة التقدير الجزائي سهولتها وقلة تكاليفها غير أنه يعاب عليها عدم قياسها على أسس دقيقة وبالتالي ابتعادها عن الحقيقة والعدالة.

ب. **التقدير المباشر:** وتنقسم بدورها إلى قسمين:

- **التقدير من طرف المكلفين (الإقرار):** وفق هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية يتضمن قيمة وعائه الضريبي كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته، ويقال له في ذلك حق الإدارة في الرقابة والمراجعة على هذه التصاريح وفقا لمبدأ الالتزام الطوعي، وهذا الأسلوب هو الأكثر استخداما في الدول المتقدمة، غير أن نجاحه يعتمد بشكل كبير على مستوى عال من الوعي الضريبي وكذا كفاءة الإدارة الضريبية في مراجعة هذه الإقرارات.<sup>1</sup>
- **التقدير من طرف الغير:** بمقتضى هذه الطريقة يلتزم شخصا آخر من غير المكلف تربطه به علاقة ما، بتقديم إقرارا لدى الإدارة الضريبية يحدد فيه معلومات عن دخل المكلف الأصلي بالضريبة مثل تقديم صاحب العمل إقرارا عن الرواتب والأجور الممنوحة للموظفين، وإقرار المستأجر عن قيمة الأيجار المدفوع للمالك.
- ج. **التقدير الإداري:** وفق هذه الطريقة يمنح المشرع كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل الحصول على كافة الأدلة التي تكشف عن المركز المالي للمكلف وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي، ومن أمثلة هذه الصلاحيات، فتح السجلات والدفاتر المحاسبية للمكلف والاطلاع على حساباته البنكية، ويتم الاعتماد على هذه الطريقة في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح ثبوت قيامه بأعمال تدليسية (الغش) في تصريحاته.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 49.

### الفرع الثالث: كفاءة الإدارة الضريبية

سبق وأن أشرنا إلى الإدارة الضريبية باعتبارها أحد مكونات النظام الضريبي وأن نجاح تنفيذ السياسة الجبائية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة هذه الإدارة، ولذلك فإن الإدارة الضريبية تؤدي دورا هاما في تهيئة البيئة الضريبية الملائمة لزيادة فعالية النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.<sup>1</sup> وتتجسد كفاءة الإدارة الضريبية من خلال توافر عدة مقومات أهمها:<sup>2</sup>

- توفير العناصر البشرية ذات الكفاءة والخبرة الواسعة والعمل على تحسين مهاراتهم من خلال برامج التأهيل والتدريب؛
- منح نظام تحفيز الأجور لموظفي الإدارة الضريبية يتناسب والمسؤوليات المنوطة بهم وكذا تقديم المكافآت للموظفين المهرة والمتقنين لعملهم؛
- توفير النظم الرقابية ذات الدقة العالية وسرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة في حالة المخالفة؛
- العمل على ربط صلة الإدارة الضريبية بالملكيين من خلال حملات التوعية وتقديم كافة الخدمات لهم لتسهيل مهامهم وكسب ثقتهم؛
- العمل على تبسيط التشريعات الضريبية وإجراءات تنفيذها وتبسيط إجراءات المنازعات، وهذا بغرض تحكّم أعوان الإدارة الضريبية في الإجراءات المتعلقة بعملية التحصيل؛<sup>3</sup>
- توفير الإمكانيات اللازمة لعمل الإدارة الضريبية وتزويدها بالأجهزة الحديثة من أجل رفع مستوى الخدمات وإحصاء مختلف المكلفين، وكذا توفير الجو الملائم للعمل المنتج؛
- إقامة التعاون والتنسيق مع مختلف الأجهزة الإدارية الأخرى التي تكون مصدرا للمعلومات.

### المطلب الثالث: معوقات فعالية النظام الضريبي

هناك مجموعة من القيود والعوائق تحد من فعالية النظام الضريبي، وبالتالي لا تسمح بتحقيق السياسة الضريبية لأهدافها. ويمكن تلخيصها في جمود التشريع الجبائي، ظاهرة الازدواج الضريبي، الضغط الضريبي المرتفع وإشكالية التهرب الضريبي.

#### 1) جمود التشريع الجبائي

ويقصد به ثبات التشريعات الجبائية لفترة زمنية طويلة دون إجراء أي تعديلات عليها، وهو ما يؤدي إلى تعود الإدارة الجبائية والملكيين على إجراءات ونظام معين، بل قد يتعدى إلى اعتبار هذه الإجراءات تقاليد لا يمكن تجاوزها، لذا قد ينتج عن ذلك معارضة لكل المحاولات الهادفة إلى إحداث تغييرات وتعديلات جديدة، الشيء الذي يؤدي في النهاية إلى الوقوف في وجه الإصلاحات الهادفة إلى تحسين وزيادة فعالية النظام الضريبي. وترجع أسباب هذا الجمود إلى عاملين أساسيين:<sup>4</sup>

أ. التقاليد الفنية: والتي تنجم عن إخضاع نفس الأوعية الضريبية ونفس العناصر المشكلة لها لفترة زمنية مستمرة طويلة ونتيجة تعود المكلفين على ذلك يجعلهم يعارضون وبشدة أي تعديل أو إضافة، خاصة في ظل تأثير أرباب العمل

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 114.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 121.

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، 1995، مرجع سبق ذكره، ص 145.

<sup>4</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 129.

والنقابات على الحكومة، ويمكن تفسير هذه الظاهرة بما يعرف بالتخدير الضريبي الذي يرسخ فكرة بأن الضريبة القديمة أفضل من الضريبة الجديدة.

ب. **التقاليد الإدارية:** كما أن تعود موظفي الإدارة الضريبية على طرق معينة في ربط وتحصيل الضرائب سيكون لهم الاعتقاد بأفكار جديدة، ما يجعلهم يعارضون بدورهم أي إحداث إلغاء لضرائب معينة، ولتفادي وقوع هذه المعارضات، فإنه يجب إخضاع أعوان الإدارة الجبائية لبرامج تكوين مستمرة وتحضيرهم بشكل مسبق لأي تعديلات جوهرية قد تمس بنية النظام الضريبي.

## (2) الازدواج الضريبي

تثار مسألة أو ظاهرة الازدواج الضريبي عند تصميم النظم الضريبية، باعتبار أن النظام الضريبي الفعال هو ذلك النظام الذي يعمل على تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي ومنه تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي.

يمكن تعريف الازدواج الضريبي على أنه فرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص وبالنسبة لذات المال وعن المدة نفسها بواسطة أكثر من سلطة مالية، ومن خلال هذا التعريف يتبين أن لهذه الظاهرة أربعة شروط حتى تتحقق وهي:<sup>1</sup>

- وحدة المكلف بالضريبة: أي أن يكون الشخص المكلف بالضريبة لأكثر من مرة هو الشخص ذاته
  - وحدة الوعاء الضريبي: بمعنى وحدة المادة الخاضعة سواء كان دخلا أو رأس مال.
  - وحدة الضريبة: أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها المفروضة في المرة الثانية والثالثة.
  - وحدة المدة الزمنية: وتقضي بأن يتم إخضاع نفس المكلف والمال لضريبتين أو أكثر في نفس الفترة الزمنية، فاختلاف المدة الزمنية التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة.
- وتجدر الإشارة إلى أن اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط، وإنما قد يراد به دفع الضريبة ذاتها لأكثر من مرة.<sup>2</sup>

وينقسم الازدواج الضريبي من حيث نطاقه أو من حيث مكان وقوعه إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي، كما يمكن أي يكون مقصودا أو غير مقصود في كلتا الحالتين:

أ. **الازدواج الضريبي الداخلي:** وهو الازدواج الذي يحدث داخل إقليم الدولة الواحدة، كأن تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة ثم تقوم الجماعات المحلية بفرض نفس الضريبة على نفس الشخص ونفس المال، ويحدث ذلك خاصة في الدول المركبة أو الفيدرالية، وقد يكون الازدواج الضريبي الداخلي غير مقصود أو مقصودا تتعمد الدولة إحداثه تحقيقا لبعض الأهداف منها:

- الحاجة إلى إيرادات استثنائية لمواجهة ظروف طارئة؛
- تجنب رفع معدلات الضريبة مباشرة واستبدال ذلك بفرض ضريبة مشابهة؛
- التمييز في المعاملة الجبائية للمداخيل تبعا لمصدر الدخل؛
- زيادة الأعباء على بعض الشركات للحد من منافسة الشركات الكبيرة على حساب الشركات الصغيرة؛
- تمويل الجماعات المحلية.

<sup>1</sup> محمد حلمي، مالية الدولة، مطبعة نخبة مصر، القاهرة، مصر، 1962، ص 192.

<sup>2</sup> محمد حلمي، نفس المرجع، ص 192.

- ب. **الازدواج الضريبي الدولي:** وهو الازدواج الذي يحدث عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض نفس الضريبة على نفس المال والشخص، وقد يكون غير مقصود نتيجة لعدم التنسيق الضريبي بين الدول أو مقصودا لتحقيقا لبعض الأغراض منها:
- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية لكفاية رأس المال الوطني ورغبة الدول في تمويل المشاريع المحلية بأموال محلية؛
  - منع خروج رؤوس الأموال الوطنية لحاجة المؤسسات إليها؛
  - تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضريبة على بعض المكلفين من الدول الأجنبية؛
  - وعموما فإنه يمكن إرجاع أهم الأسباب المؤدية إلى نشوب وانتشار الازدواج الضريبي سواء كان محليا أو دوليا إلى:
  - الحصول على أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية لتمويل النفقات المتزايدة؛
  - إخفاء الرفع في أسعار الضريبة من خلال فرض ضريبة جديدة مشابهة؛
  - انتشار المشاريع الاقتصادية وقيامها في أكثر من دولة إضافة إلى الحركة القوية لرؤوس الأموال وسهولة انتقال اليد العاملة بين الدول وكذا ظهور التجارة الإلكترونية؛
  - تضارب التشريعات الضريبية بين الدول وعدم التنسيق بينها؛
- وفي كل الحالات فإن الازدواج الضريبي سيؤدي حتما إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين مما يجعلهم يسعون للتخلص منه بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة للتهرب من واجباتهم الضريبية، مما يحد من فعالية النظام الضريبي.

### (3) التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون الضريبي من أجل التملص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، بمعنى أن التهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.<sup>1</sup> ويكون التخلص من الضريبة في شكلين أساسيين، الشكل الأول وهو أن التخلص من الضريبة لا يكون مخالفا للقانون من خلال استغلال والاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون والتشريع الضريبي وهو ما يطلق عليه بالتجنب الضريبي (التهرب المشروع)، أما الشكل الثاني وهو التنصل من دفع الضريبة بمخالفة القواعد القانونية وهو ما يعبر عنه بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي أو التهرب غير المشروع.<sup>2</sup>

وينقسم التهرب الضريبي بدوره إلى تهرب ضريبي محلي ويكون في حدود إقليم الدولة الواحدة، وتهرب ضريبي دولي والذي يعتبر من أخطر أشكال التهرب والذي يمارس من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين متواجدين في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية، كأن يتم التلاعب بالصفقات التجارية الذي ينتج عن درجة الانفتاح الاقتصادي وحرية انتقال رؤوس الأموال من بلد لآخر.<sup>3</sup>

ويمكن إجمال العوامل المؤدية للتهرب الضريبي في ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

1. **الأسباب التشريعية:** وتعود أساسا إلى تعقد التشريعات الضريبية مما يخلق مشاكل للمكلفين في فهمهم لهذه النصوص القانونية، وكثرة الضرائب وتعددتها يؤدي حتما إلى إرهاق المكلف مما يدفعه للتهرب من دفعها خاصة إذا كانت ذات

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 39 .

<sup>2</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1989، ص 183.

<sup>3</sup> بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 49.



أسعار مرتفعة، بالإضافة إلى أن أغلب النظم الضريبية في العالم هي نظم تصريحية تعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وهذا يزيد من نسبة التهرب.<sup>1</sup>

2. **الأسباب الإدارية:** ويمكن إرجاعها إلى العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والمعرضة للدراسة، إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية والذي ينعكس أساسا في شكل صعوبة تقدير الوعاء وعدم المساواة بين المكلفين بالضريبة، واعتمادها على النظام الجزائي الذي يقرر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية أو أكثر من قيمتها، ومع ضعف الإدارة الضريبية سيتولد حتما نفور من دفع الضريبة والسعي للتهرب منها.

3. **الأسباب النفسية:** وتعود إلى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين واعتقادهم أن الضريبة أداة ظلم وإجحاف في حق الشعوب وبالتالي يجب التهرب منها بأي الطرق كانت، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب دينية وتاريخية (فكرة البايك)<sup>2</sup>، بالإضافة إلى ذلك فقد يعود التهرب إلى تقصير الدولة في إنفاق حصيلتها الضريبة في أوجه الإنفاق التي تلبى حاجات من يدفعها، ومن جهة أخرى انتشار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت أنها شخص معنوي.

كما تجدر الإشارة أن التهرب الضريبي يشق أنواعه تنجم عنه آثار سلبية على جميع المستويات وفي كل الميادين:

أ. **على الصعيد الاقتصادي:** يؤدي التهرب إلى جذب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يكثر فيها التهرب وإن كانت ذات إنتاجية ضعيفة وبالتالي يؤدي إلى الإضرار بإنتاجية الاقتصاد الوطني وإضعافه واختلال في قطاعاته واتساع دائرة الفقر.

ب. **على الصعيد الاجتماعي:** يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، وبالتالي يزيد من الفوارق الاجتماعية بينها، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إضعاف أخلاق الأفراد وتدهور روح التضامن بينهم داخل الدولة الواحدة.<sup>3</sup>

ج. **على الصعيد المالي:** التهرب الضريبي يؤدي حتما إلى الإضرار بالخزينة العمومية وبالممولين ذلك أنه يؤدي إلى انخفاض الحصيلات الضريبية ومن ثم انخفاض المالية العمومية، وبالتالي عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل الفردي، إضافة إلى ذلك فإن التهرب يؤدي إلى انخفاض في قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب الاكتناز وعدم التصريح بالأموال التي من شأنها أن تؤدي إلى وجود تضخم تقدي على مستوى السوق النقدية.<sup>4</sup>

د. **على المكلفين:** يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة بينما يتهرب عنها الآخرون جزئيا أو كليا مما يضر بالممولين الزهينين، ويولد لديهم إحساس بالظلم يفرض عليهم التهرب منها كذلك.<sup>5</sup>

وعموما فإن التهرب الضريبي سواء كان مشروعا أو غير مشروع، محليا أو دوليا فهو أحد العوائق التي تحول دون تحقيق الفعالية الضريبية وبالتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

#### 4) الضغط الضريبي المرتفع

سبق وأن أشرنا إلى أن الضغط الجبائي يعتبر أحد أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية وقياس فعالية السياسة الضريبية، غير أن المبالغة في نسبة الاقتطاع من دخول الأفراد وزيادة العبء عليهم، قد يجعلهم يتهربون ويسعون

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 43

<sup>2</sup> يحياوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 75.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 164.

<sup>4</sup> بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>5</sup> يحياوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 112.



إلى التلخص منها وهو ما ينعكس سلبا على تحقيق أهداف السياسة الجبائية خاصة فيما تعلق بالهدف المالي (رفع الحصيلة الضريبية) وبالتالي الحد من فعاليتها.

### 1. تعريف الضغط الضريبي

لقد تعددت التسميات والتعاريف التي أعطيت للضغط الضريبي فهناك من يطلق عليه الضغط الضريبي (كما هو عند منظمة التعاون OCDE)، والبعض مستوى الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا)، وعند آخرين معدل الاقتطاع، العبء الضريبي الذي يحدثه على الاقتطاع الوطني.<sup>1</sup>

ويمكن تعريف الضغط الضريبي على أنه نسبة الاقتطاعات الضريبية منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة والتي تكون في العادة إما الناتج المحلي الخام PIB، الناتج الوطني الخام، مجموع الاقتطاعات العمومية (مجموع موارد الدولة).<sup>2</sup> والذي يسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأفراد (الطبيعيون والمعنويون) والاقتصاد الوطني ككل. بمعنى أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني ودون إلحاق الضرر بالأفراد، وذلك باختيار الأسعار الملائمة والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحققة على صعيد التنمية الاقتصادية.<sup>3</sup>

وعلى هذا، فإنه ينظر للضغط الضريبي على مستويين، الضغط الضريبي على المستوى الفردي (الأفراد)، والضغط الضريبي على المستوى الكلي (الإجمالي).

#### أ. الضغط الضريبي الفردي:

والذي يمثل مقدار ما يدفعه المكلف من ضرائب أو في شكل اقتطاعات إجبارية، وبالتالي فالضغط الضريبي الفردي هو تلك النسبة من مجموع ما يدفعه المكلف من اقتطاعات منسوبة إلى دخله وتحسب وفق العلاقة التالية:<sup>4</sup>

$$\text{الضغط الضريبي الفردي} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الجبائية الفردية (I)}}{\text{الدخل الفردي المحقق (R)}} \times 100 \% = \text{PFI}$$

وما يمكن الإشارة إليه، هو صعوبة تحديد العبء الذي يتحمله الفرد إثر الاقتطاعات الملقاة على استهلاكاته، ولإظهار حقيقة هذا الضغط يحسب متوسط العبء الجبائي الفردي من خلال قسمة مجموع الاقتطاعات الجبائية المباشرة وغير المباشرة على عدد السكان، ولذلك يعتمد إلى مصطلح الصحة النسبية للضغط الجبائي.

#### ب. الضغط الجبائي الإجمالي:

والذي يمثل مجموع الاقتطاعات الاجبارية بما في ذلك اقتطاعات الضمان الاجتماعي منسوبة إلى بعض المقادير أهمها الناتج المحلي الخام PIB. وما يثار في هذا الشأن أيضا، هو الاختلاف في معايير وأسس حساب نسبة الضغط الضريبي، فإما أن يحسب على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني وهنا تتور مشكلات النظم المحاسبية الوطنية في تقدير

<sup>1</sup> بوزيدة حميد، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا جامعة الشلف، العدد 04، جوان 2006، ص 282.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 156.

<sup>3</sup> بوزيدة حميد، الضغط الجبائي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 282.

<sup>4</sup> محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 281.

وحساب الدخل الوطني هذا من جهة، ومن جهة أخرى، الاختلاف حول مضمون الاقتطاع الضريبي، بمعنى اقتصارها على الموارد الجبائية العادية فقط أو شمولها لاشتراكات الضمان الاجتماعي أو للجباية البترولية في بعض الدول الريعانية، حيث أن الريع البترولية من شأنها أن تضخم نسبة الضغط الجبائي ولا تعطينا صورة حقيقية عن العبء.<sup>1</sup>

ذلك أن الضغط الجبائي للجباية العادية المنسوب إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة، وعموما يحسب الضغط الضريبي الإجمالي بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي الإجمالي} = \frac{\text{الاقتطاعات الجبائية}}{\text{الناتج المحلي الخام PIB}} \times 100\%$$

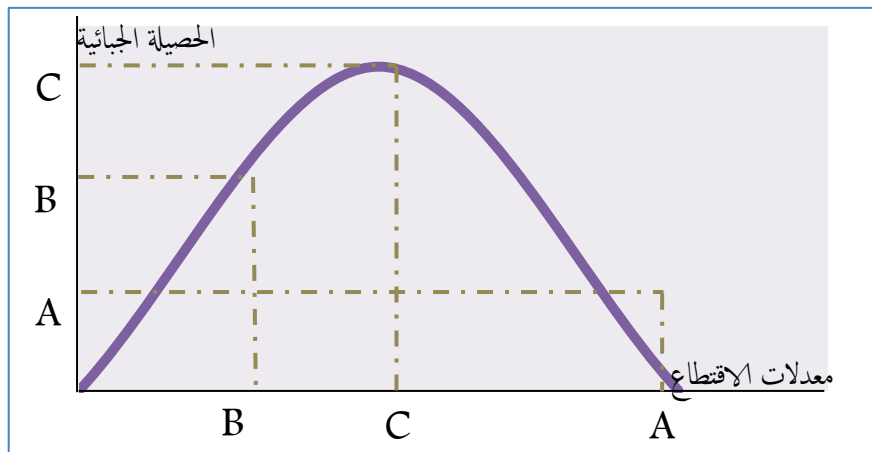
## 2. حدود الضغط الضريبي

نظريا تتحدد نسبة الضغط الضريبي الإجمالي المثلى بنسبة 25% حسب الاقتصادي الأسترالي **كولين كلارك** Colin Clark، إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة وتهمل الحالات الاستثنائية من حروب وأزمات أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة.<sup>2</sup>

عموما فإن تحديد المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي يرتبط بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فمن الناحية الاقتصادية المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام عند أعلى مستوى له، أما من الناحية المالية، فإن المعدل الأمثل هو ذلك الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها.

ولقد اهتم العديد من الباحثين الاقتصاديين بهذا الموضوع في محاولة منهم لإيجاد معدل معياري لمجموع الاقتطاعات الضريبية، ومن أبرز البحوث المقدمة ما قدمه الاقتصادي الأمريكي **لايفر Laffer** الذي يبين فيه العلاقة بين معدل الاقتطاع الضريبي ومجموع الحصيلة الضريبية وحدود الضغط الضريبي من خلال المنحنى المسمى باسمه والمنطلق من فكرة كثرة الضريبة تقتل الضريبة (Trop d'impôt tue l'impôt).<sup>3</sup>

الشكل رقم (4-1): منحنى لايفر Laffer مردودية الاقتطاع بدلالة المعدلات



المصدر: قدي عبد المجيد، مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 162.

<sup>1</sup> شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2010، ص 16.

<sup>2</sup> ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد 9، 2003، ص 212.

<sup>3</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 162.

من خلال هذا المنحنى نلاحظ أن الحصيلة الضريبية تتناسب بشكل طردي مع معدلات الاقتطاع إلى غاية وصولها إلى الحد الأقصى (النقطة C) عندها تبدأ الحصيلة في الانخفاض كلما زادت المعدلات، وبذلك فالمنحنى يعتبر المعدل (C) الذي يجعل الحصيلة في أعلى مستوى لها معدلا ضريبيا أمثلا للاقتطاع الضريبي.

وما يعاب على تحليل لافير، أنه لم يحدد معدل الضغط الضريبي المفترض عدم تجاوزه، إضافة إلى اهتمامه بجانب العرض وإهماله لجانب الطلب.<sup>1</sup> وفضلا عن ذلك، فإن الدراسات الميدانية لم تستطع إثبات العلاقة العكسية بين المعدلات الضريبية والحصيلة الضريبية.

ورغم اختلاف آراء الاقتصاديين وتفاوتها في تحديد حدود الضغط الفردي الأمثل، فإن مما لا شك فيه أن ارتفاع الضغط الضريبي سيحد حتما من فعالية النظام الضريبي، كما أن ارتفاع معدلات الضغط الضريبي لا توحى بالضرورة إلى تحسين الحالة الاقتصادية والاجتماعية للدول، وعليه فإن الحدود المثلى للضغط الجبائي حتما ستختلف من دولة إلى أخرى حسب طبيعة الظروف ومستويات التطور الاقتصادي والاجتماعي.

ويمكن إيجاز الآثار السلبية للضغط الضريبي المرتفع فيما يلي:<sup>2</sup>

- يؤدي الضغط الضريبي المرتفع إلى إفقاد الاقتصاد الوطني لتنافسيته؛
- يمكن للاقتطاعات الاجبارية المرتفعة أن تقلص من القدرة الشرائية للأعوان الاقتصاديين الخواص وإعادة تخصيصها للاستعمالات العمومية؛
- يعمل الضغط الضريبي المرتفع على تثبيط النشاط الاقتصادي، وبالتالي انخفاض التأثير المباشر على معدلات النمو الاقتصادي، ذلك أن للضريبة أثرا مشبها على عوامل الإنتاج (الاستثمار، عرض العمل..) والذي من شأنه في النهاية أن ينعكس سلبا على الحصيلة الضريبية الإجمالية، ومن ثم في فعالية السياسة الجبائية.

<sup>1</sup> Michel Bouvier : **Introduction au droit fiscal et à l'théorie de l'impôt**, 6<sup>eme</sup> édition, L.G .D.J, Paris, 2004, p 208.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، نفس المرجع، ص 159.

## خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل تشخيصا نظريا لمفهوم النظام الضريبي والسياسة الجبائية، حيث تبين لنا من خلاله أن النظام الضريبي يعتبر صيغة وترجمة فنية للسياسة الجبائية لمجتمع خلال فترة زمنية معينة، فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها ومن ثم تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية العامة المنبثقة من الفلسفة الاقتصادية والسياسية للدولة، والتي تتشعب بين أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية وحتى السياسية، ومستخدما في ذلك سلطته المالية في فرض الضرائب بناء على القوانين والتشريعات الضريبية والتي تتبلور في شكل هيكل ضريبي متوازن يؤثر ويتأثر بالمعطيات والخصائص الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة في تلك الدولة.

غير أن ما يواجهه النظم الضريبية بصفة عامة هو كيفية التوليف والتوفيق بين هذه الأهداف وكيفية إيجاد توازن فيما بينها ضمن السياسة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بهدف المردودية المالية، العدالة الاجتماعية وتحقيق الفعالية الاقتصادية باعتبارها أهدافا متناقضة ومن الصعب إيجاد التقارب بينها. كما أنه ولتحقيق الأهداف سابقة الذكر من خلال السياسة الجبائية، فإنه تتاح للفاعلين المفاضلة بين العديد من الإجراءات الجبائية أو ما يعبر عنها بالنفقات الجبائية والتي تتبلور في شكل أدوات ضريبية، أهمها التخفيضات الضريبية، الإعفاءات الضريبية، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل الضريبة، والقرض الضريبي. وعلى هذا فإن قياس فعالية النظام الضريبي ومن ثم فعالية السياسة الجبائية، يعتمد على العديد من المداخل للحكم على مدى فعاليته وقدرته على تحقيق أهداف السياسة الجبائية، وللوصول إلى هذه الفعالية، فإنه لابد من تصميم نظام ضريبي يستجيب لمعايير ومؤشرات يمكن من خلالها تقييمه، فحتى يكون هذا النظام فعالا، فإنه لابد أن يحتوي على تنظيم ضريبي محكم وجيد، وحتى يكون هذا التنظيم الفني جيدا فإنه على الإدارة الضريبية أن تتسم بقدر من الكفاءة من خلال اتباع أحسن الطرق لاختيار أنواع الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي وكذا طريقة ربط وتحصيل الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تجاوز كل القيود والعوائق التي تحد من فعاليته في تحقيقه لأهداف السياسة الضريبية.

## الفصل الثاني

# تشخيص بنية الأنظمة الضريبية

## المغربية

### تمهيد

تختلف بنية النظم الضريبية في تكوينها من دولة لأخرى، وهذا استنادا إلى عدة عوامل سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، كما يمكن تقسيم النظام الضريبي في أي دولة بطرق عدة، كأن تقسم الضرائب حسب الطبيعة الاقتصادية لوعاء الضريبة، فميز بين الضرائب على رؤوس الأموال والضرائب على الدخل وضرائب الاستهلاك، ويمكننا أيضا أن نقسم الضرائب إلى نوعين ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وهو التقسيم المعتمد حاليا في أغلب النظم الضريبية في العالم. والمقصود بالضرائب المباشرة هي التي تستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها إلى آخرين وأهمها الضرائب على الدخل والأرباح والضرائب العقارية، أما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي يدفعها مكلف ثم يتم نقل عبئها إلى شخص آخر، كالمستهلك الأخير لسلعة مثلا، وتفرض على واقعة معينة من دون إمكانية تحديد المكلف، ومنها الضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك.

سنتناول في هذا الفصل تشخيصا عاما لبنية الأنظمة الضريبية الحالية في الدول المغربية محل الدراسة دون التعرض لفترة ما قبل الإصلاحات، وهذا من خلال عرض أهم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بالإضافة إلى الضرائب والرسوم الأخرى، وفي نفس الوقت نشير إلى أهم الضرائب العائدة للجماعات المحلية ونسب توزيع حصيلتها بين الدولة وبينها.

المبحث الأول: البنية العامة النظام الضريبي المغربي

المبحث الأول: البنية العامة النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: البنية العامة النظام الضريبي التونسي

## المبحث الأول: البنية العامة النظام الضريبي المغربي

عرف النظام الجبائي المغربي إصلاحا عميقا منذ منتصف عقد الثمانينيات، وتجسد ذلك من خلال مبادئ القانون الإطار رقم 83-03 الصادر بمقتضى الظهير رقم 1-83-38، المؤرخ في 23 أبريل 1984. وكانت الغاية المتوخاة من هذا الإصلاح هي وضع نظام جبائي حديث ومتجانس وأكثر ملاءمة مع ما هو معمول به على الصعيد العالمي. وبذلك اقتربت الجباية المغربية في هندستها الشمولية من أنظمة الضرائب الكبرى المعروفة في العالم الغربي.

وفي الوقت الحاضر هناك نصان أساسيان ينظمان الضرائب والرسوم الأساسية هما المدونة العامة للضرائب لسنة 2007 التي تنظم الضريبة على الشركات، والضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل، ورسوم التسجيل، ورسوم التمبر (الطابع) والرسوم السنوي الخاص بالمركبات، والقانون رقم 47-06 المتعلق بجماعة المحلية، الذي يتمحور حول محورين، يخص الأول الضرائب التي تتولى تديرها الجماعات المحلية بنفسها، ويخص الثاني الضرائب المحلية التي تتولى تديرها الإدارة العامة للضرائب لفائدة الجماعات المحلية. بالإضافة إلى نصوص أخرى شبه جبائية موجودة في قوانين ونصوص خاصة.

### المطلب الأول: الضرائب المباشرة

تتطرق في هذا المطلب لأهم الضرائب المباشرة المكونة للنظام الضريبي المغربي مع التركيز بالخصوص على كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات باعتبارهما من أهم الموارد الجبائية.

### الفرع الأول: الضريبة على الدخل

تم استحداث الضريبة العامة على الدخل بموجب ظهير 21 نوفمبر 1989، ودخلت حيز التطبيق في النظام الجبائي المغربي منذ أول يناير 1990، والتي جاءت لتعوض نظام الضرائب النوعية والتراكمية ولتعوض بالنسبة للمأجورين ثلاث ضرائب نوعية هي، الاقتطاع على الرواتب والأجور والاقتطاع من أجل التضامن الوطني "ضريبة الصحراء" والمساهمة التكميلية على الدخل، وبداية من سنة 2007 أصبحت تعرف بالضريبة على الدخل.

### أولا: نطاق التطبيق

تفرض الضريبة على الدخل على دخول وأرباح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يختاروا الخضوع للضريبة على الشركات. يخضع للضريبة على الدخل:

الأشخاص الطبيعيين سواء الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب أو ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي؛

الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا يخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

يعتبر الشخص الطبيعي متوفرا على موطن ضريبي في المغرب إذا كان له فيه محل سكنى دائم أو مركز مصالحه الاقتصادية أو كانت المدة المتصلة أو غير المتصلة لمقامه بالمغرب تزيد على 183 يوما عن كل فترة 365 يوما.

### ثانيا: أصناف الدخل والأرباح المعنية

تخضع للضريبة على الدخل كل من الدخل المهني؛ الدخل الناتجة عن المستغلات الفلاحية؛ الأجور والدخول المعتبرة في حكمها؛ الدخل والأرباح العقارية؛ الدخل وكذا الأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة.



### ثالثا: الإعفاءات الرئيسية

تستجيب الإعفاءات المتعلقة بالضريبة على الدخل لمجموعة من الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية، وتتنوع بين إعفاءات دائمة ومؤقتة كما أن منها ما يتعلق بالأشخاص الخاضعين أو ما يتعلق بالمداخل الخاضعة والتي تختلف من صنف إلى آخر.

#### أ – الإعفاءات المتعلقة بالأشخاص: يعفى من الضريبة على الدخل:<sup>1</sup>

- السفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليون الأجانب فيما يخص دخولهم ذات المنشأ الأجنبي بالقدر الذي تسمح به بلدانهم من نفس الامتياز للسفراء وأعضاء السلك الدبلوماسي والقناصل والوكلاء القنصليين المغربية.
- الأشخاص المقيمون فيما يخص العوائد المدفوعة إليهم مقابل استعمال أو منح حق استعمال حقوق مؤلف في مصنفات أدبية أو فنية أو علمية.

#### ب – الإعفاءات المتعلقة بالمداخل: وتتمثل أساسا أهمها فيما يلي:

##### (1) الإعفاءات الممنوحة لصنف المهن الحرة

- الإعفاء الدائم على المنشآت القائمة في المنطقة الحرة بميناء طنجة برسم العمليات المنجزة داخل المنطقة.<sup>2</sup>
- الإعفاء من الفرض الدائم للضريبة على الدخل طوال مدة خمس (5) سنوات بالسعرخفض لـ:
  - المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات، باستثناء المصدرة للمعادن المستعملة؛
  - المنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي التي تتبع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير فيما يخص رقم أعمالها المنجز مع المواقع المذكورة؛
  - المنشآت الفندقية وشركات تدبير الإقامة العقارية للإغناش السياحي بالنسبة لجزء الأساس الخاضع المطابق لرقم أعمالها المحقق بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار.
- الإعفاء لمدة خمس سنوات بالنسبة للمنشآت التي تزاوّل أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها متبوع بتخفيض الضريبة بنسبة 80% طوال العشرين (20) سنة الموالية.

##### (2) الإعفاءات الخاصة بالدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية

- يعفى من الضريبة على الدخل بصفة دائمة الخاضعون للضريبة برسم الدخل الفلاحية والذين يحققون رقم أعمال سنوي برسم هذه الدخل يقل عن خمسة ملايين (5.000.000) درهم.<sup>3</sup>
- وقد حدد القانون تنفيذا تدريجيا للضريبة الفلاحية ابتداء من أول يناير 2014 للمستغلين الفلاحيين الكبار الذين يحققون رقم معاملات أكثر من أو يساوي 5.000.000 دم. وبصفة انتقالية تبقى مستفيدة من الإعفاء التام من الضريبة على الدخل:<sup>4</sup>
- من 01 يناير 2014 إلى 31 ديسمبر 2015، المستغلون الفلاحيون المحققون لرقم معاملات أقل من 35.000.000 دم.
  - من 01 يناير 2016 إلى 31 ديسمبر 2017، المستغلون الفلاحيون المحققون رقم معاملات أقل من 20.000.000 دم.
  - من 01 يناير 2018 إلى 31 ديسمبر 2019، المستغلون الفلاحيون المحققون رقم معاملات أقل من 10.000.000 دم.

<sup>1</sup> المادة 24 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> المادة 31 من المدونة العامة للضرائب

<sup>3</sup> المادة 47 من المدونة العامة للضرائب

<sup>4</sup> المادة 247 فقرة XXIII من قانون المالية لسنة 2014

### (3) الإعفاءات الخاصة بصنف الأجور والدخول المعتبرة في حكمها

تعفى من الضريبة على الدخل:<sup>1</sup>

- التعويضات والمساعدات العائلية، النفقة، المنح الدراسية، التعويضات المصروفة لتغطية المصاريف المدفوعة خلال مزاولة وظيفة أو عمل بشرط إثباتها، العلاوات المضافة إلى رواتب التقاعد أو المعاشات في مقابل الأعباء العائلية؛ التعويضات اليومية عن المرض والإصابة والولادة ومنح الوفاة.
- التعويض عن الفصل عن العمل، والتعويض عن المغادرة الطوعية للعمل وجميع التعويضات عن الضرر التي تحكم بها المحاكم في حالة الفصل عن العمل، أو في حالة اللجوء إلى مسطرة الصلح ضمن الحدود المنصوص عليها في القانون.
- معاشات العجز الممنوحة للعسكريين ولخلفهم؛ التقاعد التكميلي كما حدده القانون.
- الإيرادات الممنوحة بمقتضى عقود التأمين على الحياة أو عقود الرسالة التي تساوي مدتها (10) سنوات على الأقل أو (8) سنوات بالنسبة للعقود التي أبرمت ابتداء من يناير 2009.
- التعويض الشهري في حدود 6.000 درهم عن التدريب الذي أنجز إلى حدود 31 ديسمبر 2016، والمدفوع إلى المتدرب خريج التعليم العالي أو التكوين المهني المعين من لدن منشآت القطاع الخاص.
- الجوائز الأدبية والفنية التي لا يفوق مبلغها مائة ألف (100.000) درهم سنوياً.
- الدفعة التكميلية التي تدفعها المقاوله للأجير في إطار مخطط الادخار في المقاوله، في حدود 10% من المبلغ السنوي للأجر الخاضع. وكذا الأجر الإجمالي الشهري في حدود 10.000 دم لمدة 24 شهراً تبتدئ من تاريخ تشغيل الأجير، والمدفوع من طرف المقاوله المحدثه خلال الفترة من فاتح يناير 2015 إلى 31 ديسمبر 2019 في حدود خمسة (5) أجراء.

### (4) الإعفاءات الخاصة بصنف الربوع العقارية

- الربح المحقق من تفويت عقار يشغله مالكه على وجه سكنى رئيسية منذ 6 سنوات، تمنح مدة سنة تبتدئ من تاريخ إخلاء المسكن لإنجاز عملية التفويت.
- الربح المحصل عليه بمناسبة تفويت السكن الاجتماعي (مساحته ما بين 50 و 80 متر مربع ولا يتجاوز سعر التفويت 250.000 درهم دون احتساب الرسوم) والذي يشغله مالكه على وجه سكنى رئيسية منذ أربع (4) سنوات على الأقل.
- الربح المحصل عليه من لدن كل شخص يقوم خلال السنة المدنية بتفويت عقارات لا يتجاوز مجموع قيمتها 140.000 درهم.
- الربح المحصل عليه من تفويت حقوق مشاعة في عقارات فلاحية واقعة خارج الدوائر الحضرية فيما بين الشركاء في الإرث؛
- التفويطات بغير عوض الواقعة على الممتلكات المذكورة والمنجزة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات.<sup>2</sup>

### (5) الإعفاءات الخاصة بصنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

- الربح أو جزء الربح المتعلق بجزء قيمة أو قيم عمليات تفويت القيم المنقولة وغيرها من سندات رأس المال والدين المنجزة خلال سنة مدنية إذا كانت لا تتجاوز حدود ثلاثين ألف (30.000) درهم؛
- الأرباح وعوائد المساهمة الماثلة لها الموزعة من الشركات المقامة في مناطق التصدير الحرة المدفوعة لأشخاص غير مقيمين؛
- الفوائد المدفوعة للأشخاص الطبيعيين أصحاب حسابات الادخار لدى صندوق التوفير الوطني؛

<sup>1</sup> المادة 57 من المدونة العمة للضرائب

<sup>2</sup> المادة 63 من المدونة العمة للضرائب

- الهبة بين الأصول والفروع وبين الأزواج والإخوة والأخوات فيما يتعلق بالقيم المنقولة من سندات رأس المال والدين؛
- الفوائد المدفوعة لمالك مخطط الادخار للسكن، الفوائد المدفوعة لمالك مخطط الادخار للتعليم وفق الشروط المحددة قانوناً<sup>1</sup>.
- الدخل والأرباح الناشئة عن رؤوس الأموال المنقولة المحققة في إطار مخطط الادخار في الأسهم المتكون من: الاحتفاظ بالمبلغ الإجمالي للدفعات والعوائد المرسمة المتعلقة بها لمدة 05 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ افتتاحه؛ وأن لا يتجاوز مبلغ الدفعات المنجزة من طرف الخاضع للضريبة في إطار المخطط المذكور ستائة ألف (600.000) درهم.

### ثالثاً: تحديد مجموع الدخل الخاضع

- يتكون مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة من صافي الدخل أو الدخل التي يشملها واحد أو أكثر من أنواع الدخل المشار إليها أعلاه، وتعد الضريبة على الدخل ضريبة إقرارية. يخصم من مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة كما هو محدد كالتالي:
- مبلغ الهبات النقدية أو العينية الممنوحة للهيئات ذات المنفعة العامة بالإضافة إلى مؤسسات أخرى مذكورة في المواد 10 و28 من المدونة العامة للضرائب.

- **في حدود 10%** من مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة وذلك بغرض تملك أو بناء مسكن رئيسي فيما يتعلق بمبلغ فوائد القروض الاجتماعية أو مبلغ الربح المعلوم المتفق عليه في إطار عقد المراجعة، أو مبلغ هامش الإيجار المحدد في إطار عقد "إجارة منتهية بالتملك" المؤدى من طرف الخاضعين للضريبة إلى مؤسسات الائتمان أو الهيئات المعتمدة في حكمها.
- **في حدود 06%** من مجموع الدخل المفروض عليه الضريبة المذكورة الأقساط أو الاشتراكات المتعلقة بعقود تأمين التقاعد الفردية أو الجماعية التي تساوي مدتها ما لا يقل عن 08 سنوات والتي سبق أن أبرمت مع شركات تأمين مستقرة بالمغرب تدفع إعاناتها إلى المستحقين ابتداء من بلوغهم خمسين سنة كاملة من العمر.

### رابعاً: التخفيضات من الضريبة

- يخصم ما قدره 360 درهماً من المبلغ السنوي للضريبة اعتباراً للأعباء العائلية التي يتحملها الخاضع للضريبة عن كل شخص يعوله، غير أن مجموع المبالغ المخصومة عن الأعباء العائلية لا يمكن أن يتجاوز 2160 درهماً، أي في حدود 06 أفراد.

### خامساً: سعر الضريبة

- نميز بين نوعين من المعدلات الضريبية على الدخل، حيث تخضع الدخول المهنية، الأجر، الدخول العقارية إلى جدول تصاعدي معمول به من جانفي 2010 كآخر تحديث، بالإضافة إلى أسعار خاصة ببعض المداخل والمكافآت الخاضعة.

### الجدول رقم (1-2): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل في المغرب

| السعر | شريحة الدخل (بالدرهم) |
|-------|-----------------------|
| 0 %   | من 0 إلى 30.000       |
| 10 %  | من 30.001 إلى 50.000  |
| 20 %  | من 50.001 إلى 60.000  |
| 30 %  | من 60.001 إلى 80.000  |
| 34 %  | من 80.001 إلى 180.000 |
| 38 %  | ما يزيد عن 180.000    |

المصدر: المادة رقم 73 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016

<sup>1</sup> المادة 68 من المدونة العامة للضرائب

يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل وفقا لنظام النتيجة الصافية الحقيقية أو لنظام النتيجة الصافية المبسطة أن يدفعوا تلقائيا حدا أدنى للضريبة فيما يخص دخولهم المهنية أو دخولهم الفلاحية أو هما معا، المتعلقة بالسنة السابقة، يحدد سعر الحد الأدنى للضريبة بـ:<sup>1</sup>

- 0,50%: من رقم أعمال السنة السابقة
  - 0,25%: من رقم أعمال السنة السابقة بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد التالية: المنتجات النفطية؛ الغاز؛ الزبدة؛ الزيت؛ السكر؛ الدقيق؛ الماء؛ الكهرباء.
  - 06% بالنسبة للمهن التي تم تعريفها في المواد I-89-12 و VI-91-01 من المدونة المزاولة من طرف أشخاص خاضعين للضريبة على الدخل.
- على أنه لا يمكن أن يقل مبلغ الحد الأدنى للضريبة حتى في حالة غياب رقم أعمال عن 1500 درهم بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخل المهني المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة وكذا بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الدخل الفلاحية المحددة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية.

### الفرع الثاني: الضريبة على الشركات

أحدثت الضريبة على الشركات بالمغرب بموجب قانون 24-86 الصادر بالجريدة الرسمية 38-73 بتاريخ 21 يناير 1987 ودخلت الضريبة على الشركات حيز التطبيق ابتداء من الفاتح من جانفي 1987.<sup>2</sup> وقد جاءت هذه الضريبة لتحل محل مجموعة من الضرائب المفروضة على الأشخاص الاعتباريين وهي الضريبة على الأرباح المهنية، الضريبة الفلاحية، الضريبة الحضرية، وجاء إحلالها تكريسا لهدفي التجميع والتبسيط اللذين طبعوا باقي مكونات الإصلاح الضريبي وهما الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على الدخل، وإذا كانت هذه الضريبة الأخيرة تهم الأشخاص الذاتيين، فإن الضريبة على الشركات تطال من الناحية القانونية الأشخاص المعنويين، وهي تخضع كل الشركات مهما كان هدفها، التي تحقق أرباحا في المغرب وسواء حققت تلك الأرباح بصورة دورية أو عرضية.

### أولا: نطاق التطبيق

تخضع وجوبا للضريبة على الشركات:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها (ما عدا الشركات الفعلية التي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين والشركات العقارية التي يطلق عليها اسم 'الشركات العقارية الشفافة')؛
  - المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح؛
  - الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية؛
  - مراكز التنسيق التابعة لشركة غير مقيمة.
- تخضع للضريبة على الشركات، بشكل اختياري لا رجعة فيه، شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى أشخاص طبيعيين وكذا شركات المحاصة.
- وتستحق الضريبة على الشركات المتوفرة أو غير المتوفرة على مقر بالمغرب بالنسبة لجميع الحاصلات والأرباح والدخول:

<sup>1</sup> المادة 144 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> إدريس خديري، القانون الجبائي المغربي، مجلة العلوم القانونية، ص 33 مقال متوفر بالموقع <http://club-droit-marocain.blogspot.com> 24-01-2016

- المتعلقة بالأموال التي تملكها والنشاطات والعمليات الهادفة إلى الحصول على ربح المنجزة في المغرب ولو بصورة عرضية؛
- المخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملاً باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل.

### ثانياً: الأساس الخاضع للضريبة

تساوي الحصيلة الضريبية الخاضعة للضريبة فائض عائدات الاستغلال والأرباح على تكاليف الاستغلال، بعد تغييرها إن اقتضى الحال، طبقاً للتشريع المحاسبي الجاري به العمل. ويمكن ترحيل عجز سنة محاسبية إلى غاية السنة الرابعة الموالية، باستثناء جزء العجز المطابق لاهتلاكات عناصر الأصول الذي يمكن ترحيله إلى أجل غير مسمى.

### ثالثاً: الإعفاءات الرئيسية من الضريبة على الشركات

#### 1) الإعفاءات الدائمة من الضريبة وفرضها بالسعر المخفض بصفة دائمة

##### أ. الإعفاءات الدائمة

تعفى كلياً من الضريبة على الشركات:

- الجمعيات والهيئات الاعتبارية في حكمها غير الربحية فيما يخص العمليات المطابقة فقط للغرض المحدد في أنظمتها الأساسية؛
- التعاونيات واتحاداتها المؤسسة قانوناً والمشهود بمطابقة أنظمتها الأساسية وسرّها وعملياتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها المطبقة على الصنف الذي تنتمي إليه.
- المستغلات الفلاحية التي تحقق رقم أعمال سنوي يقل عن (5.000.000) درهم فيما يخص دخولها الفلاحية.<sup>1</sup>
- جمعيات مستعملي المياه الفلاحية لأجل الأنشطة الضرورية لتسييرها أو تحقيق غرضها
- الشركات غير المقيمة فيما يتعلق بفائض القيمة الناتج عن تفويت قيم منقولة مسعرة في بورصة القيم بالمغرب، باستثناء زائد القيمة الناتج عن تفويت سندات الشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة وهيئات توظيف رأس المال بالمجازفة وكذا صناديق التوظيف الجماعي للتسديد المنظمة بالقانون رقم 33-06 المتعلق بتسديد الديون فيما يخص الأرباح المحققة في إطار غرضها القانوني؛
- العمليات المحققة والدخول المحتملة المرتبطة ببعض المؤسسات والجمعيات الوطنية والإقليمية ذات الطابع الاجتماعي والإنساني على غرار وكالة بيت مال القدس الشريف، وكالة المساكن والتجهيزات العسكرية، الشركة الوطنية للتبئية الجماعية، وكالة الإنعاش والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، البنك الإسلامي للتنمية والبنك الإفريقي للتنمية.

##### ب. الإعفاءات الدائمة من الضريبة المحجوزة في المنبع

تعفى من الضريبة على الشركات المحجوزة في المنبع:

- 1- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول الاعتبارية في حكمها المنصوص عليها في المادة 06-ج من مدونة الضرائب.
- 2- الفوائد والحاصلات الأخرى الماثلة المدفوعة إلى مؤسسات الائتمان والهيئات الاعتبارية في حكمها برسم القروض والتسبيقات الممنوحة من طرف هذه المؤسسات؛ الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛ صناديق التوظيف الجماعي للتسديد؛

<sup>1</sup> المادة 46 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016.

هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة؛ أصحاب الودائع وجميع التوظيفات الأخرى المنجزة بعملات أجنبية قابلة للتحويل لدى البنوك الحرة (Banques Offshore).

3- الفوائد المقبوضة من لدن الشركات غير المقيمة برسم القروض التي تحصل عليها الدولة أو تضمها؛ الودائع بعملات أجنبية أو بالدرهم القابلة للتحويل، وكذا القروض الممنوحة بعملات أجنبية لمدة تساوي أو تفوق 10 سنوات، والقروض الممنوحة بعملات أجنبية من لدن البنك الأوربي للاستثمار في إطار مشاريع مصادق عليها من قبل الحكومة.

4- حقوق الإيجار والمكافآت الماثلة المرتبطة باستئجار وإيجار وصيانة الطائرات المخصصة للنقل الدولي.

### ج. الإعفاءات المتبوعة بفرض دائم للضريبة بسعر مخفض 17,5%

تتمتع بالإعفاء من مجموع الضريبة على الشركات طوال مدة خمس (5) سنوات متتالية تبتدئ من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية البيع الأولى لمنتجات تامة الصنع، وكذا من فرض الضريبة بالسعر المخفض:

- المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات، باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة، التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير فيما يخص مجموع رقم الأعمال المذكور،

- المنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي التي تباع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير فيما يخص رقم أعمالها المنجز مع المواقع المذكورة.

- الفنادق وشركات تدبير الإقامات العقارية للإعاش السياحي، بالنسبة لجزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها الذي تم تحقيقه بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار<sup>1</sup>.

- شركات الخدمات المكتسبة لصفة «القطب المالي للدار البيضاء» طبقا للنصوص الجاري بها العمل، فيما يخص رقم أعمالها حين التصدير وفائض القيمة الصافي ذو المصدر الأجنبي المتعلق بالقيم المنقولة المحقق خلال سنة محاسبية معينة.

### د. الفرض الدائم للضريبة بسعر مخفض.

تستفيد المنشآت المنجمية المصدرة وهذا ابتداء من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى، وكذا المنشآت المنجمية التي تباع منتجاتها إلى منشآت تقوم بتصديرها بعد رفع قيمتها.

### 2) الإعفاءات المؤقتة من الضريبة وفرضها بسعر مخفض بصفة مؤقتة

#### أ. الإعفاءات المتبوعة بالفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض

تتمتع بالإعفاء من مجموع الضريبة طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى المتتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في استغلالها، وبفرض الضريبة عليها بالسعر المنصوص عليه عن العشرين (20) سنة المحاسبية المتتالية الموالية:

- المنشآت التي تزاوّل أنشطتها في المناطق الحرة للتصدير؛<sup>2</sup>
- العمليات المنجزة بين المنشآت المقامة في نفس المنطقة الحرة للتصدير أو في مناطق حرة للتصدير مختلفة، باستثناء الشركات التي تزاوّل نشاطها فيها في إطار ورش أشغال البناء أو التركيب؛
- الوكالة الخاصة طنجة-البحر الأبيض المتوسط والشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية طنجة-البحر الأبيض المتوسط والمقامة في المناطق الحرة.

<sup>1</sup> المادة 7 فقر VI المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> المادة 19 فقرة II ألف من المدونة العامة للضرائب



### ب. الإعفاءات المؤقتة:

- يعنى الحاصل على امتياز لاستغلال حقول الهيدروكربورات من مجموع الضريبة طوال مدة 10 سنوات متتالية تبتدئ من تاريخ الشروع في الإنتاج المنتظم لكل امتياز للاستغلال.
- تعفى الشركات التي تستغل مراكز تدبير المحاسبات المعتمدة من الضريبة على الشركات برسم عملياتها طوال مدة الأربع (4) سنوات الموالية لتاريخ اعتمادها.

### ج. الفرض المؤقت للضريبة بسعر مخفض

- تستفيد من السعر المنصوص عليه في المادة « 19 فقرة II - ج » من المدونة طوال الخمس (5) سنوات المحاسبية الأولى من الاستغلال، المنشآت الحرفية المنتجة بشكل يدوي؛ المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛ وكذا الشركات الرياضية المؤسسة بصورة قانونية طبقاً لأحكام القانون رقم 30-09 المتعلق بالتربية البدنية والرياضة.
- يستفيد المنعشون العقاريون أشخاص معنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها 03 سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية سريرين في إطار اتفاقية مبرمة مع الدولة مشفوعة بدفتر للتحميلات، طوال مدة خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة السكنى من السعر المخفض<sup>1</sup> برسم الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية منجزة وفقاً للغرض المعدة له.
- تخضع البنوك الحرة (Banques Offshore)، فيما يتعلق بأنشطتها عن الخمس عشرة سنة الأولى الموالية لتاريخ الحصول على الاعتماد، إما للضريبة بالسعر النوعي وإما للضريبة الجزافية المنصوص عليها بالتتابع في المادة 19 من المدونة. وتخضع بعد انصرام الأجل المنصوص عليه للضريبة على الشركات وفق شروط القواعد العامة.
- تخضع الشركات القابضة الحرة (Holding Offshore) فيما يتعلق بأنشطتها طوال الخمس عشرة (15) سنة الأولى المتتالية الموالية لتاريخ إقامتها لضريبة جزافية إبرائية<sup>2</sup> من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح أو الدخول وتخضع بعد انصرام الأجل المنصوص عليه في للضريبة على الشركات وفق شروط القواعد العامة.
- تستفيد المستغلات الفلاحية الخاضعة للضريبة من السعر المنصوص عليه في المادة 19 من المدونة خلال الخمس (5) السنوات المحاسبية الأولى المتتالية، ابتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة.

### رابعا: أسعار الضريبة على الشركات

- نميز بين السعر العادي للضريبة وبعض الأسعار النوعية والجزافية الخاصة (مبينة بالتفصيل في الملحق رقم (1)).
- وقد خضع سعر الضريبة على الشركات لعدة تعديلات حيث بلغ في الأول عند إنشائها نسبة 45 % ثم انخفض سنة 1988 إلى 40% ثم إلى 38% سنة 1993 ليصل إلى 35% سنة 1996 ليتم تخفيضه من جديد إلى 30% سنة 2008 وآخرها بموجب قانون المالية لسنة 2016، لتصبح الضريبة تحدد عن طريق جدول تصاعدي من أربع معدلات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 19 فقرة II - جيم من المدونة الضريبية

<sup>2</sup> تطبق الضريبة الجزافية المذكورة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 7 من المدونة .

<sup>3</sup> المادة 08 من القانون رقم 15.70 المتضمن قانون المالية 2016، الظهير الشريف رقم 150.15.1 الصادر في 19 ديسبر 2015



الجدول رقم (2-2): أسعار الضريبة على الشركات في المغرب

| مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)  | السعر |
|------------------------------|-------|
| - يساوي أو يقل عن 300.000    | 10%   |
| - من 300.001 إلى 1.000.000   | 20%   |
| - من 1.000.001 إلى 5.000.000 | 30%   |
| - ما فوق 5.000.000           | 31%   |

المصدر: المادة رقم 19 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2016

وفما يخص مؤسسات الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير وشركات التأمين وإعادة التأمين، فإنها تخضع لمعدل عادي 37%.

خامسا: الحد الأدنى للضريبة على الشركات

بموجب قانون المالية لسنة 2014، فإنه لا يمكن أن يقل الحد الأدنى للضريبة عن 3000 درهم، يتكون أساس احتساب الحد الأدنى للضريبة من مبلغ الحاصلات (دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة) التي يشملها القانون، كما يجب أن يتم سداؤه على دفعة واحدة قبل نهاية الشهر الثالث التالي لتاريخ افتتاح السنة المحاسبية الجارية.

تعفى الشركات غير الشركات الحاصلة على امتياز تسيير مرفق عمومي من أداء مبلغ الحد الأدنى للضريبة طوال الستة والثلاثين (36) شهرا الأولى الموالية لتاريخ بداية استغلالها، غير أنه يتوقف تطبيق هذا الإعفاء عند انقضاء الستين (60) شهرا الأولى الموالية لتاريخ تأسيس الشركات المعنية. ويحدد سعر الحد الأدنى للضريبة كما يلي:

0.25% بالنسبة للعمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية والمتعلقة ببيع المواد التالية: المنتجات النفطية، الغاز، الزبدة، الزيت، السكر، الدقيق، الماء والكهرباء.  
0.5% بالنسبة لجميع النشاطات الأخرى.

سادسا: كيفية أداء الضريبة على الشركات

تؤدي الضريبة تلقائيا في أربع دفعات مقدمة على الحساب تساوي كل واحدة منها 25% من مبلغ الضريبة المستحقة عن آخر سنة محتمة. وعندما يفوق المبلغ النهائي للضريبة على الشركات الدفعات المقدمة المدفوعة، تتم التسوية عبر الأداء التلقائي لباقي الضريبة من قبل الشركة في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة الأولى.

وفي حالة العكس، تقوم الشركة تلقائيا باستئصال فائض الضريبة الذي دفعته من الدفعات الاحتياطية المستحقة برسم السنوات المحاسبية الموالية وإن اقتضى الحال من الضريبة المستحقة برسم هذه السنوات.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

نسلط الضوء في هذا المطلب على أهم الضرائب غير المباشرة والمتمثلة أساسا في الضريبة على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك باعتبارها من أهم الموارد الجبائية التي تساهم في تغطية نفقات الدولة وتمثلان القسم الأكبر من هذا الصنف.

الفرع الأول: الضريبة على القيمة المضافة

تمثل الضريبة على القيمة المضافة أهم مكون للضرائب غير المباشرة في المغرب، وقد كانت أول ضريبة شرع في تنفيذها عند اعتماد القانون الإطار للإصلاح الضريبي المؤرخ في 23 أبريل 1984، دخلت حيز التطبيق ابتداء من أبريل 1986 لتحل بذلك محل الضريبة على الإنتاج والضريبة على الخدمات.

## أولاً: نطاق التطبيق

تطبق الضريبة على القيمة المضافة التي تمثل ضريبة على رقم المعاملات على العمليات المنجزة بالمغرب سواء أكانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أم داخلية في نطاق مزاوله مهنة حرة، وكذا على عمليات الاستيراد.

العمليات المشار إليها في المادة 89 من المدونة إذا أنجزها أشخاص غير الدولة اللا مقاوله سواء قاموا بذلك بصورة اعتيادية أو عرضية ومهما كان مركزهم القانوني وشكل أو طبيعة العمل الذي يقومون به<sup>1</sup>.

تعد العملية منجزة في المغرب<sup>2</sup> إذا تعلق الأمر ببيع عندما ينجز هذا الأخير بشروط تسليم البضاعة في المغرب؛ أو أية عملية أخرى، عندما يتم في المغرب استغلال أو استخدام الأعمال المؤداة أو الخدمات المقدمة أو الحقوق المفوتة أو الأشياء المؤجرة.

## ثانياً: العمليات المفروضة عليها الضريبة

### 1) العمليات المفروضة عليها الضريبة وجوباً

تخضع للضريبة على القيمة المضافة بصفة إجبارية<sup>3</sup>:

- العمليات التي يقوم بها المقاولون في الصنع ويكون محلها بيع وتسليم منتجات تولوا استخراجها أو صنعها أو تعبئتها بصورة مباشرة أو بواسطة من عهدوا إليه بذلك؛
- عمليات بيع وتسليم منتجات على حالها التي يقوم بها التجار بالجملة والتجار الذين يساوي رقم أعمالهم المحقق خلال السنة السابقة لميلوني (2.000.000) درهم أو يفوقها.
- العمليات التي يقوم بها التجار المستوردون ويكون محلها بيع وتسليم منتجات مستوردة على حالها؛
- الأعمال العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري؛
- عمليات التركيب أو الوضع أو الإصلاح أو تهيئة مادة أولية متلقاة من الغير؛
- عمليات التسليم التي يقوم بها الخاضعون للضريبة لأنفسهم ماعدا العمليات الواقعة على المواد والمنتجات القابلة للاستهلاك المستخدمة في عملية خاضعة للضريبة أو معفاة منها؛
- ما يسلمه شخص لنفسه من العمليات العقارية وعمليات التجزئة والإنعاش العقاري باستثناء العمليات المتعلقة بما يسلمه الشخص لنفسه من مبنى مخصص للسكن الشخصي و المنجز من طرف الأشخاص الذاتيين أو المعنويين؛
- عمليات تبادل بضائع أو تفويتها إذا كانت مرتبطة ببيع أصل تجاري وقام بها الخاضعون للضريبة؛
- عمليات الإيواء أو البيع أو هما معا إذا وقع البيع على مأكولات أو مشروبات تستهلك في مكان البيع؛
- الإيجارات الواقعة على الأماكن المفروشة أو المؤثثة، وضمنها العناصر غير المادية للأصل التجاري وعمليات النقل والتخزين والسمسة وإيجار الأشياء أو الخدمات وتفويت البراءات أو الحقوق أو العلامات وتحويل الامتياز في استغلالها وبوجه عام كل ما يتعلق بتقديم الخدمات؛
- عمليات البنك والائتمان وعمولات الصرف؛

<sup>1</sup> المادة 87 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> المادة 88 من المدونة العامة للضرائب

<sup>3</sup> المادة 89 من المدونة العامة للضرائب

- العمليات التي ينجزها المحامون والتراجم والموثقون والعدول وأعوان القضاء، المهندسون المعماريون والقائسون المحققون والمهندسون القائسون والطوبوغرافيون والمساحون والمهندسون والمستشارون والخبراء في جميع الميادين؛ البيطرة.

## 2) العمليات الخاضعة للضريبة بناء على اختيار

يمكن أن يختار الخضوع للضريبة على القيمة المضافة بطلب منهم:

- التجار ومقدمو الخدمات المصدرون مباشرة للمنتجات أو الأشياء أو البضائع أو الخدمات على رقم أعمالهم عند التصدير؛
  - البيوع والخدمات التي ينجزها صغار الصناع ومقدمي الخدمات الذين يساوي رقم أعمالهم أو يقل عن 500.000 درهم؛
  - البيوع الواقعة على السلع غير المستهلكة في مكان البيع فيما يخص الخبز والسميد وأنواع الدقيق المستعملة للغذاء البشري وكذا الحبوب المستعملة لصنع أنواع الدقيق وخمائر الخبازة، الحليب، السكر الخام والتمور الملففة المنتجة بالمغرب.
- يجب أن يوجه طلب الاختيار في ظرف مضمون الوصول إلى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها الملزم بالضريبة ويسري أثره عند انصرام أجل ثلاثين يوما من تاريخ إرساله، ويظل العمل جاريا به طوال مدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل.

## ثالثا: الأساس الخاضع للضريبة

يشمل رقم الأعمال المفروضة عليه الضريبة أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات أو المداخل التابعة المرتبطة بها وكذا المصاريف والرسوم والضرائب المترتبة عن ذلك ما عدا الضريبة على القيمة المضافة. ونميز هنا بين العمليات التي تتم في الداخل وتلك التي تتم عند الاستيراد.

## 1) العمليات التي تتم في الداخل:

يتكون رقم الأعمال من<sup>1</sup>:

- مبلغ البيوع فيما يخص البيع؛
- من مبلغ بيع البضائع أو المنتجات أو المصنوعات المستوردة، فيما يخص البيوع التي ينجزها التجار المستوردون؛
- من مبلغ الصفقات أو البيانات الحاسوبية أو الفاتورات المتعلقة بالأعمال المنجزة، فيما يخص الأعمال العقارية؛
- من مبلغ الإنعاش العقاري، من مبلغ البيع مطروحا منه ثمن الأرض المقدر؛
- من تكلفة أشغال التهيئة والتجهيز، فيما يخص عمليات التجزئة؛
- من الثمن العادي للبضائع أو الأعمال أو الخدمات حين إنجاز العمليات فيما يخص المقايضات أو التسليمات لأنفسهم؛
- من مبلغ الأتعاب والعمولات وأجور الساسرة وأثمان الإيجار، فيما يخص العمليات المنجزة من طرف المهن الحرة المذكورة سابقا أو من قبل الوسطاء بالعمولة والساسرة والوكلاء والممثلين وغيرهم من الوسطاء ومؤجري الأشياء أو الخدمات؛
- من مبلغ الفوائد والخصوم والأرباح الناتجة عن الصرف وغيرها فيما يخص العمليات التي تنجزها البنوك والمصارف؛
- من المبلغ الإجمالي للإيجار وتدخل فيه القيمة الإيجارية للأماكن غير المجهزة والتكاليف التي يحملها المؤجر على المستأجر، فيما يخص العمليات التي ينجزها الأشخاص الذين يؤجرون أماكن مفروشة أو مؤثثة أو مؤسسات صناعية أو تجارية؛
- من مجموع المبالغ المقبوضة أو المحررة فاتورات في شأنها، فيما يخص العمليات التي ينجزها المقاولون في وضع الأشياء والمركبون ومزاو لو تهيئة مواد أولية متلقاة من الغير والمصلحون مهما كان نوعهم.
- من مبلغ البيوع و/أو الفرق بين ثمن البيع وثن الشراء فيما يخص عمليات بيع وتسليم السلع المستعملة.

<sup>1</sup> المادة 96 من المدونة العامة للضرائب

## (2) العمليات التي تتم عند الاستيراد:

يتمثل الأساس الخاضع في القيمة المعتمدة أو المحتمل اعتمادها لأجل وضع وعاء الرسوم الجمركية مضافا إليها مبلغ الرسوم عن الدخول والضرائب المفروضة أو الممكن فرضها على البضائع المستوردة ماعدا الضريبة على القيمة المضافة نفسها<sup>1</sup>. غير أن المستوردات من الخمر والمشروبات المركبة أساسا بالكحول تخضع زيادة على ذلك للضريبة بتعريف 100 درهم للمهكتولتر.

### رابعا: الواقعة المنشأة للضريبة

تتكون الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة من قبض جميع أو بعض ثمن البضائع أو الأعمال أو الخدمات<sup>2</sup>. على أن الخاضعين للضريبة الذين يقدمون تصريحاً بذلك قبل فاتح يناير أو خلال الثلاثين يوما الموالية لتاريخ الشروع في مزاولة نشاطهم، يؤذن لهم في أداء الضريبة باعتبار تاريخ مديونية الغير بتمن البضاعة أو العمل أو الخدمة أي عند وضع الفاتورة أو قيد الدين في المحاسبة، على أن يخضع للضريبة جزء الثمن المقبوض أو أعمال التسليم المنجزة قبل تاريخ المديونية. وفي حالة تسديد أثمان البضائع أو الأعمال أو الخدمات بطريقة المقاصة أو المقايضة أو تعلق الأمر بعمليات التسليم، فإن الواقعة المنشأة للضريبة تتحدد بوقت تسليم البضائع أو انتهاء الأعمال أو تنفيذ الخدمة.

وفما يتعلق بالواردات، فإن الواقعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة تتكون من أداء الرسوم الجمركية عن البضائع<sup>3</sup>.

### خامسا: الخصوم والإرجاعات

كقاعدة عامة، تخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملتها عناصر ثمن عملية خاضعة للضريبة من الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على هذه العملية<sup>4</sup>.

### سادسا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

أقر المشرع المغربي مجموعة من الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة تستجيب لمقتضيات وأغراض اقتصادية من جهة ومقتضيات اجتماعية من جهة أخرى، وقد ميز فيها بين نوعين إعفاءات مع الحق في الخصم وأخرى دون الحق في الخصم.

#### (1) الإعفاءات دون الحق في الخصم

تعفى من الضريبة على القيمة المضافة:

- بعض المنتجات الاستهلاكية (الخبز، الكسكس، الدقيق، الحليب، منتجات الصيد البحري سواء أكانت طرية أو مجمدة، اللحم الطري أو المجمد، الخ)؛
- الأدوية المضادة للسرطان والأدوية المضادة لالتهاب الكبد الفيروسي (Hépatites B et C)؛
- الكتب والجرائد؛
- البيوع والخدمات التي ينجزها صغار الصناع مقدمي الخدمات الذين يساوي رقم أعمالهم 500.000 درهم أو يقل عنه؛
- الخدمات التي يقدمها الأطباء وأطباء الأسنان والدلاكون الطبيون ومقومو البصر ومصححو النطق والقوالب ومستغلو المصحات أو المؤسسات الصحية أو العلاجية ومستغلو مختبرات التحاليل الطبية؛
- فوائد القروض التي تمنحها مؤسسات الائتمان والهيئات الماثلة لطلبة التعليم والتكوين المهني والمعدة لتمويل دراستهم؛

<sup>1</sup> المادة 121 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> المادة 95 من المدونة العامة للضرائب

<sup>3</sup> المادة 121 من المدونة العامة للضرائب

<sup>4</sup> المادة 101 من المدونة العامة للضرائب

- العمليات والفوائد المتعلقة بالسلفات والقروض الممنوحة للدولة من قبل الجماعات المحلية والتي تصبح خاضعة للضريبة ابتداء من فاتح يناير 2010؛
- البيوع الواقعة على الأجهزة الخاصة المعدة للمعاقين، الزراعي ذات الطابع التقليدي المصنعة محليا؛
- خدمات الجمعيات غير الربحية المعترف لها بصفة المنفعة العامة والشركات التعاقدية والمؤسسات الاجتماعية للمأجورين؛
- العمليات التي تنجزها التعاونيات واتحاداتها المؤسسة بشكل قانوني؛ غير أن الإعفاء لا يطبق على العمليات ذات الطابع التجاري أو الصناعي أو الخدماتي التي تنجزها الهيئات السالفة الذكر عندما يكون رقم معاملاتها أكبر أو يساوي 10.000.000 درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة؛
- عمليات القرض التي تقوم بها جمعيات السلفات الصغرى لفائدة عملائها. ويسري الإعفاء إلى غاية 31 ديسمبر 2016.
- المعادن المستعملة.

## (2) الإعفاءات مع الحق في الخصم

- تعفى من الضريبة على القيمة المضافة مع الاستفادة من الحق في الخصم العديد من السلع والعمليات نذكر أهمها:<sup>1</sup>
- المنتجات والخدمات المقدمة من لدن الخاضعين للضريبة لأجل التصدير وكذا البضائع الجارية عليها الأنظمة الجمركية الواقعة؛
- الأسمدة وبعض المعدات الفلاحية (منتجات الحفاظ على صحة النباتات، البولييمرات، إلخ)؛
- عمليات البيع والإصلاح والتحويل المتعلقة بالمراكب البحرية؛
- أموال الاستثمار التي يجب أن تقيد في حساب للأصول الثابتة وتخول الحق في الخصم إذا اشترتها المنشآت الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، خلال مدة أربعة وعشرين (24) شهراً ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛
- السلع التجهيزية المعدة للتعليم الخاص أو التكوين المهني خلال مدة 24 شهراً ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛
- العربات الجديدة التي يتم اقتنائها من طرف الأشخاص الطبيعيين بغرض استغلالها خصيصاً كسيارات الأجرة؛
- الحافلات والشاحنات والسلع التجهيزية المتصلة بها الواجب والمقتناة من لدن منشآت النقل الدولي عبر الطرق خلال مدة 24 شهراً ابتداء من تاريخ الشروع في مزاولة نشاطها؛
- العمليات والأنشطة التي يقوم بها بنك المغرب؛
- السلع والخدمات الضرورية لإنتاج الأفلام المصورة في المغرب والمملوكة من لدن المنشآت الأجنبية؛
- البضائع والأشغال والخدمات التي تملكها أو تستفيد منها البعثات الدبلوماسية أو القنصلية وأعضاؤها وكذا المنظمات الدولية والجهوية وأعضاؤها المعتمدون بالمغرب المستفيدون من الوضع الدبلوماسي، على أن يراعى في ذلك التعامل بالمثل.

## سابعاً: معدلات الرسم على القيمة المضافة

بناء على القانون رقم 30-85<sup>2</sup> فإن أسعار الضريبة على القيمة المضافة تقسم إلى أسعار عادية بحسب القيمة وأسعار خاصة.

### (1) السعر العادي

يحدد السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة بنسبة 20%.

### (2) الأسعار المخفضة: تخضع للضريبة بالسعر المخفض:

<sup>1</sup> المادتين 91 و 92 من المدونة العامة للضرائب

<sup>2</sup> ظهير شريف رقم 347.85.1 صادر في 20 ديسمبر 1985 بتنفيذ القانون رقم 30.85 المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة

▪ معدل 07% مع الحق في الخصم:

- عمليات البيع والتسليم المتعلقة بالمنتجات الميينة بعده:
- الماء المزودة به شبكات التوزيع العام وكذا خدمات التطهير المقدمة للمشاركين من طرف الهيئات المكلفة بالتطهير؛
- إيجار عداوي الماء والكهرباء؛
- المنتجات الصيدلية والمواد الأولية والمنتجات الداخل مجموعها أو بعض عناصرها في تركيب المنتجات الصيدلية؛
- الفائت غير المرجعة للمنتجات الصيدلية وكذا المنتجات والمواد الداخلة في صنعها.
- الأدوات المدرسية والمنتجات والمواد الداخلة في تركيبها.
- السيارة المسماة 'السيارة الاقتصادية' وجميع المنتجات والمواد الداخلة في صنعها، وكذا خدمات تركيب السيارة الاقتصادية.

▪ معدل 10% مع الحق في الخصم:

- عمليات بيع السلع الغذائية أو المشروبات المستهلكة في مكان البيع وعمليات الإيواء التي تنجزها الفنادق المعدة للمسافرين والمطاعم المستغلة فيها والمجموعات العقارية المعدة لغرض سياحي؛
- عمليات بيع السلع الغذائية أو المشروبات المستهلكة في عين المكان التي تقوم بها المطاعم؛
- خدمات المطعم التي تقدمها مقاولات الخدمات لمستخدمي المؤسسات المأجورين؛ والتي تقدمها مباشرة لمأجوريها.
- عمليات إيجار العقارات المعدة لاستعمالها فنادق أو نزل أو قري للاصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة المجهزة كلا أو بعضا، ويدخل في ذلك المطاعم والحانة والمرقص والمسبح إذا كانت جزءا لا يتجزأ من المجموعة السياحية؛
- عمليات بيع و تسليم الأعمال والتحف الفنية؛
- الزيوت السائلة الغذائية؛ ملح الطبخ (المنجمي أو البحري)؛ الأرز المصنع؛ العجائن الغذائية؛
- المسخنات الشمسية؛
- الأغذية المعدة لتغذية البهائم والدواجن وكذا الكسب المستعمل في صنعها ماعدا الأغذية البسيطة مثل الحبوب والنفائات واللباب وحثالة الشعير والتبن؛
- غاز النفط والهيدروكربورات الغازية الأخرى؛ زيوت النفط أو الصخور سواء أكانت خاما أم مصفاة؛
- عمليات البنوك والائتمان وكذا عمولات الصرف؛ وكذا المعاملات المتعلقة بالقيم المنقولة التي تقوم بها شركات البورصة، وكذا العمليات المتعلقة بالأسهم وحصص المشاركة الصادرة عن الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة،
- العمليات التي ينجزها الأشخاص في إطار مهنتهم من قبل المحامون والتراجم والموثقون والعدول وأعوان القضاء والبيطرة)
- المنتجات والمعدات التالية إذا كانت مخصصة لأغراض فلاحية لا غير؛ الخشب بقشوره أو المقشور أو المربع فقط والفلين في حالته الطبيعية والخطب في حزم أو الخطب المنشور في شكل قطع صغيرة وفحم الخشب؛
- أدوات وشباك الصيد المعدة لمحتري الصيد البحري.

▪ معدل 14% مع الحق في الخصم:

- الزبدة باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي؛
- عمليات نقل المسافرين والبضائع؛ - الطاقة الكهربائية.

▪ معدل 14% من غير الحق في الخصم:

- الخدمات المؤداة عن كل عون أو وسيط أو سمسار، نظرا للعقود التي يقدمها لإحدى مقاولات التأمين.



## (2) الأسعار الخاصة

تخضع للضريبة على القيمة المضافة بالتعريف المحددة بـ:<sup>1</sup>

- 100 درهم للهكتولتر عمليات تسليم وبيع الخمر والمشروبات الممزوجة بالكحول التي لا تستهلك في مكان البيع.
- 05 دراهم للغرام من الذهب والبلاتين و بـ 0,10 درهم للغرام من الفضة، عمليات تسليم وبيع جميع المصنوعات أو السلع غير الأدوات المركبة جميعها أو بعضها من الذهب أو البلاتين أو الفضة.

### الفرع الثاني: الضريبة الداخلية على الاستهلاك

تم تأسيس الضريبة الداخلية على الاستهلاك بموجب القانون رقم 1.77.340 الصادر بتاريخ 9 أكتوبر 1977 المتعلق بتحديد المقادير المطبقة على البضائع والمصوغات المفروضة عليها ضريبة الاستهلاك الداخلي، وقد تم تعديله عدة مرات من خلال قوانين المالية آخرها سنة 2016.

### أولاً: مجال تطبيق الضريبة

تطبق هذه الضريبة على مجموعة من السلع والبضائع المضرة بالصحة العمومية، كما يشمل مجال تطبيقها بعض البضائع والمصوغات المستوردة أو المنتجة محلياً والمتمثلة في البضائع الرئيسية التالية:

- أنواع المشروبات أو المياه الغازية وغير الغازية والمياه المعدنية ومياه المائدة وغيرها معطرة كانت أو غير معطرة، الجعة، الخمر والكحول، منتجات الطاقة والنفط، المصوغات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، التبغ المصنع ومما يعتبر في حكمه.
- تكلف إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة بتصفية وتحصيل الضرائب الداخلية على الاستهلاك المفروضة على الأصناف المذكورة<sup>2</sup>، وكل نشاط خاضع للضريبة، يجب أن يقدم بشأنه سابق تصريح إلى الإدارة قبل العملية المزمع القيام بها بشهر واحد على الأقل، كما يسوغ للإدارة أن تفرض على الملتزمين إمساك سجلات مرقمة وموقعة من طرفها.

### ثانياً: الإعفاءات من الضريبة

- تعفى من الرسوم الداخلية على الاستهلاك وفق الشروط وفي نطاق الحدود المعينة بقرار لوزير المالية:
- البضائع المصدرة المشار إليها أعلاه ما عدا المصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة المدموغة بطابع الضمان.
- المصوغات من البلاتين أو الذهب أو الفضة التي يقل وزنها أو يعادل غراماً واحداً؛
- نقصان البضاعة (النفاية أو الضياع الذي قد تتعرض له بعض البضائع أثناء الصنع أو النقل أو المناولة)؛
- الخصائص المتأتية من أسباب طبيعية؛ الخمر المأخوذة قصد تقطيرها واستعمالها في معامل الخل أو إتلافها باعتبارها غير صالحة للاستهلاك، الكحول الموجود في الخمر والجعة.
- المنتجات النفطية التي تستهلكها المصافي خلال عمليات الصنع المنجزة داخل المصافي المذكورة
- الوقود والمحروقات والزيوت المملينة المستعملة في السفن والطائرات اللازمة للملاحة البحرية أو الجوية المتجهة نحو الخارج.

<sup>1</sup> المادة 100 من المدونة العام للضرائب

<sup>2</sup> الفصل رقم 01 من قانون رقم 1.77.340 الصادر في 9 أكتوبر 1977 المتعلق بتحديد المقادير المطبقة على البضائع والمصوغات المفروضة عليها ضريبة الاستهلاك الداخلي المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2005.

<sup>3</sup> الفصل رقم 04 منه



### ثالثا: أسعار الضريبة الداخلية على الاستهلاك

بموجب الفصل 09 من القانون رقم 1.77.340، تحدد مبالغ الرسوم المفروضة على البضائع والمصوغات المذكورة وفقا للجدول (أ، ب، ت ج) الملحق بالقانون أعلاه.

#### الجدول رقم (2-3): رسوم الاختبار المطبقة على المصوغات من البلاتين أو الذهب أو الفضة في المغرب

| بيان المنتجات                                                  | مبلغ الرسم بالدرهم     |
|----------------------------------------------------------------|------------------------|
| الرسوم المقبوضة من أعمال الاختبار التي تقوم بها مصلحة الضريبة: |                        |
| المصوغات من البلاتين.                                          | 100 للهيكتوغرام الواحد |
| المصوغات من الذهب .                                            | 100 للهيكتوغرام الواحد |
| المصوغات من الفضة .                                            | 15 للهيكتوغرام الواحد  |

المصدر: الفصل رقم 09 من قانون رقم 1.77.340 المتعلق بتحديد المقادير المطبقة على البضائع والمصوغات المفروضة عليها ضريبة الاستهلاك الداخلي المعدل والمتمم بموجب المادة رقم 06 من القانون رقم 15.70 المتضمن قانون المالية 2016

#### الجدول رقم (2-4): الضرائب الداخلية على الاستهلاك المفروضة على التبغ المصنع في المغرب

| بيان المنتجات                               | المقدار العيني              | المقدار القيمي * | المبلغ الأدنى للتحصيل       |
|---------------------------------------------|-----------------------------|------------------|-----------------------------|
| 1 - السجائر                                 |                             |                  |                             |
| - سجائر مصنعة من التبغ الداكن               | 315,00 درهم لكل 1000 سيجارة | 25%              | 386,00 درهم لكل 1000 سيجارة |
| - سجائر مصنعة من تبغ آخر                    | 462,00 درهم لكل 1000 سيجارة | 25%              | 567,00 درهم لكل 1000 سيجارة |
| 2-السيكار الكبير والسيكار الصغير.           | 500,00 درهم لكل 1000 وحدة   | 35%              | 1000,00 درهم لكل 1000 وحدة  |
| 3-تبغ مصنع آخر :                            |                             |                  |                             |
| - التبغ الرهيف المقطع والمعد لتلفيف السجائر | 750,00 درهم لكل 1000 غرام   | 25%              | 950,00 درهم لكل 1000 غرام   |
| - تبغ الشيشة أو الاركيه (معسل)              | 280,00 درهم لكل 1000 غرام   | 25%              | 350,00 درهم لكل 1000 غرام   |
| - غيره.....                                 | 158,00 درهم لكل 1000 غرام   | 25%              | 220,00 درهم لكل 1000 غرام   |

المصدر: الفصل رقم 09 من قانون رقم 1.77.340 المعدل والمتمم بموجب المادة رقم 06 من قانون المالية 2016

### الفرع الثالث: الرسوم الجمركية في المغرب

تطبق المغرب النظام الموحد لتعيين البضائع وتصنيفها (S.H.C.M) \* الذي أقره مجلس التعاون الجمركي منذ 01 جويلية 1993، حيث تشمل تعريفه الرسوم الجمركية على السطور والسطور الفرعية المسمية والناجمة عن الاتفاقات المبرمة أو الاتفاقيات المصادق عليها من طرف المغرب، وكذا مبالغ الرسوم المطبقة على السطور التعريفية والسطور التعريفية الفرعية المذكورة.<sup>1</sup>

تشتمل عناصر أساس رسوم الجمارك والمكوس الماثلة على عناصر للجودة والمثثلة في الصنف والأصل والمصدر والمقصد وكذا عناصر للكمية تتمثل في القيمة والوزن والطول والمساحة والحجم والعدد. ويكون الوقت الذي يعتمد لتحديد عناصر أساس الضريبة التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لحساب الرسوم والمكوس الماثلة، المطلوب تحصيلها عن البضائع هو وقت دخول هذه البضائع إلى التراب الخاضع عند الاستيراد، ووقت خروج هذه البضائع من التراب الخاضع في حالة التصدير.<sup>2</sup>

\* le système harmonisé de désignation et codification des marchandises

تم إبرام هذه الاتفاقية في مدينة بروكسل في 14 جوان 1983 تحت رعاية مجلس التعاون الجمركي (المنظمة العالمية للجمارك حاليا (O.M.D).

<sup>1</sup> الفصل 2 من مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 25 شوال 1397 (9 أكتوبر 1977) كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير رقم 1-00-222 بتاريخ 2 ربيع الأول 1421 (5 يونيو 2000).

<sup>2</sup> الفصل 14 من القانون رقم 99-02 المتضمن قانون الجمارك المغربي المصادق عليه بالظهير رقم 1-00-222 بتاريخ 09 ربيع الأول 1421، الموافق 05 يونيو 2000.

وتتكون التعريفية الجمركية على الواردات أساسا من رسوم أو حقوق الاستيراد DI التي تتضمن على 12 معدل تتراوح بين 0% و 200%<sup>1</sup>، الرسم شبه الجبائي على الاستيراد TPT والذي يمثل مساهمة من 0.25% من قيمة البضائع عند نقطة الدخول إلى الإقليم الخاضع وتوجه حصيلته إلى تمويل صندوق ترقية وفحص الصادرات، إضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة TVA وكذا المكوس الداخلية على الاستهلاك TIC.

إن القيمة في الجمارك للبضائع المستوردة هي القيمة التعاقدية أي الثمن المدفوع فعلا أو المستحق عن البضائع التي تم بيعها من أجل التصدير في اتجاه التراب الخاضع بما فيها جميع المصاريف أو التكاليف ما لم تكن منفصلة عن الثمن المدفوع فعلا أو المستحق عن البضائع المستوردة. وعند التصدير تكون القيمة في الجمارك هي قيمة البضائع ناجزة البيع بالجملة في نقطة الخروج مجردة من رسوم ومكوس التصدير.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى

تناول في هذا المطلب بعض الضرائب والرسوم الأخرى المكونة للنظام الضريبي، والمتمثلة أساسا في الضريبة السنوية على السيارات، المساهمة الاجتماعية للتضامن بالإضافة إلى أهم الضرائب والرسوم التي تمول ميزانية الجماعات المحلية أو ما تعرف بالضرائب المحلية.

#### الفرع الأول: الضرائب المحلية

##### أولا: المساهمة الاجتماعية للتضامن

تم استحداث المساهمة الاجتماعية للتضامن بموجب قانون المالية لسنة 2013،<sup>3</sup> في إطار إصلاح النظام الضريبي وجعله عاملا من عوامل إرساء الروابط الاجتماعية وخلق ثروات تساهم في تطوير آليات التضامن وتحقيق التماسك الاجتماعي.

##### 1- نطاق التطبيق

تنص المادة 276 من المدونة الضريبية على أن تحدث ضريبة مساهمة اجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح والدخول تتحملها الشركات باستثناء تلك المعفية من الضرائب على الشركات بشكل دائم، الأشخاص الذاتيين أصحاب الدخول المهنية، الأشخاص الذاتيين أصحاب دخول الأجور والدخول المعتمدة في حكمها وكذا الأشخاص الذاتيين أصحاب الدخول العقارية.

##### 2- الأساس الخاضع للمساهمة الاجتماعية

بموجب المادة 268 من المدونة العامة للضرائب، تحتسب المساهمة بالنسبة للشركات على صافي الأرباح للسنة المحاسبية يعادل أو يتجاوز مبلغه 15.000.000 درهم، أما بالنسبة للأشخاص الذاتيين، فيتم احتسابها المساهمة على الدخول الصافية من الضريبة من مصدر مغربي المكتسبة أو المحققة والتي يعادل مبلغ دخلها أو دخولها 360.000 درهم.

##### 3- الأسعار

تحتسب المساهمة الاجتماعية حسب الأسعار النسبية التالية:

<sup>1</sup> إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة، تعريفية الرسوم على الاستيراد، <http://www.douane.gov.ma/web/guest/tarif#http://www.douane.gov.ma/tarif/tarif/init.jsf>

<sup>2</sup> الفصل 20 و 21 من القانون رقم 99-02، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> المادة 09 من القانون رقم 12. 115 المتضمن قانون المالية لسنة 2013

الجدول رقم (2-5): أسعار المساهمة الاجتماعية للتضامن في المغرب

الوحدة: درهم مغربي

| المتزبة على الشركات  |          | المتزبة على الأشخاص الطبيعيين |          | تسليم الشخص لنفسه                 |                        |
|----------------------|----------|-------------------------------|----------|-----------------------------------|------------------------|
| صافي أرباح الشركات   | المساهمة | الدخل الصافي من الضريبة       | المساهمة | المساحة المغطاة (م <sup>2</sup> ) | السعر د/م <sup>2</sup> |
| من 15 إلى 25 مليون   | 0,5%     | من 360.000 إلى 600.000        | 2%       | تساوي أو تقل عن 300               | معفاة                  |
| من 25 إلى 50 مليون   | 1%       | من 600.001 إلى 840.000        | 4%       | من 301 إلى 400                    | 60                     |
| من 50 إلى 100 مليون  | 1,5%     | ما زاد عن 840.000             | 6%       | من 401 إلى 500                    | 100                    |
| من 100 مليون فما فوق | 2%       | -                             | -        | ما فوق 500                        | 150                    |

المصدر: المادة 269 و 275 من المدونة العامة للضرائب

ثانيا: الرسم المهني

1- مجال التطبيق

أحدث الرسم المهني سنة 2008 نتيجة دمج كل من الباتنتا والضريبة الحضرية<sup>1</sup>، يخضع للرسم المهني كل شخص ذاتي أو معنوي ذو جنسية مغربية أو أجنبية يزاول في المغرب نشاطا مهنيا، وتخضع كذلك لهذا الرسم الصناديق المحدثه بنص تشريعي أو باتفاقية وغير متمتعة بالشخصية المعنوية والمعهود بتسييرها إلى هيئات خاضعة للقانون العام أو الخاص. ويفرض الرسم باسم الهيئات المكلفة بتسييرها وتصنف الأنشطة المهنية حسب طبيعتها في إحدى طبقات قائمة المهن الملحقه بالقانون<sup>2</sup>.

2- الإعفاءات والتخفيضات

يعفى بعض الأشخاص تماما من دفع هذه الضريبة بصفة دائمة أو مؤقتة أو يستفيدون من تخفيض دائم

أ. الإعفاءات الدائمة: يستفيد من الإعفاء الدائم الكلي:

- الأشخاص الذين لا تكون المهن المذكورة بالنسبة إليهم سوى مزاولة لوظيفة عمومية؛
- المستغلون الفلاحيون فيما يخص عمليات البيع خارج المحل وكذا بيع الحيوانات الحية على أراضيهم باستثناء الأشخاص المزاولون لنشاط مهني يتعلق بعمليات بيع وشراء الحيوانات الحية أو تسمينها أو جميع هذه العمليات؛
- المنعشون العقاريون بالنسبة لأنشطة إنجاز المساكن الاجتماعية في إطار اتفاقية مع الدولة تكون مشفوعة بدفتر للتحملات ويكون غرضها إنجاز برنامج 2500 سكن اجتماعي موزع على فترة أقصاها (5) سنوات ابتداء من تاريخ تسليم رخصة البناء.
- المنعشون العقاريون المنجزون خلال مدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات جامعية تتكون على الأقل من 500 غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية سريرين لكل غرفة، وذلك في إطار اتفاقية مبرمة مع الدول.

ب. الإعفاءات المؤقتة: يستفيد من الإعفاء المؤقت كل نشاط مهني جديد تم إحداثه طيلة مدة 5 سنوات ابتداء من سنة مزاولة هذا النشاط، غير أن هذا الإعفاء لا يطبق على مؤسسات المنشآت التي لا يوجد مقرها بالمغرب والمقبولة لإنجاز صفقات أعمال أو توريدات أو خدمات؛ مؤسسة الائتمان والهيئات المعتمدة في حكمها وبنك المغرب وصندوق الإيداع والتدبير؛ مقاولات التأمين وإعادة التأمين باستثناء وسطاء التأمين، الوكالات العقارية.

يستفيد من الإعفاء الكلي المؤقت طيلة 15 سنة الأولى للاستغلال:

- المقاولات المرخص لها بمزاولة نشاطها في المناطق الحرة للتصدير.

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات، تقرير حول الجبايات المحلية، المملكة المغربية ماي 2015، ص 179.

<sup>2</sup> المادة 05 من القانون رقم 06-47 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية الصادر بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-07-195 بتاريخ 30 نوفمبر 2007

▪ الوكالة الخاصة طنجة - البحر الأبيض المتوسط وكذا الشركات المتدخلة في إنجاز وتهيئة واستغلال وصيانة مشروع المنطقة الخاصة للتنمية طنجة - البحر الأبيض المتوسط والمقامة في المناطق الحرة للتصدير.

3. **التخفيضات:** يستفيد المزمون الذين لهم موطن ضريبي أو مقر اجتماعي بإقليم طنجة سابقا والذين يزاولون نشاطا رئيسيا بدائرة نفوذ الإقليم المذكور من تخفيض نسبته 50 % من الرسم بالنسبة لهذا النشاط.

#### 4- أساس فرض الرسم

يفرض الرسم المهني على القيمة التجارية السنوية الإجمالية العادية والحالية للمتاجر والدكاكين والمعامل والمصانع والسقائف والمرائب والأوراش وأماكن الإيداع وجميع المحلات والأماكن والمراكز المعدة لمزاولة الأنشطة المهنية الخاضعة للرسم. تحدد القيمة التجارية المعتمدة أساسا لحساب الرسم إما بواسطة عقود الإيجار أو الكراء وإما عن طريق المقارنة أو التقييم المباشر.<sup>1</sup>

#### 5- سعر الرسم وكيفية توزيع حصيلته

يحدد سعر الرسم المهني المطبق على القيمة التجارية كما يلي:<sup>2</sup>

الجدول رقم (2-6): سعر الرسم المهني في المغرب

| الحد الأدنى للرسم |                  |                  |                  |
|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| الطبقات           | سعر الرسم المطبق | الجماعات الحضرية | الجماعات القروية |
| الطبقة 3 (ط3)     | 10%              | 300 درهم         | 100 درهم         |
| الطبقة 2 (ط2)     | 20%              | 600 درهم         | 200 درهم         |
| الطبقة 1 (ط1)     | 30%              | 1200 درهم        | 400 درهم         |

المصدر: المادة 09 من القانون رقم 47-06، مرجع سبق ذكره

كما تخضع لـ:

▪ **نسبة 10%:** للأنشطة التي تدخل في خانة الطبقة 3 والتي تجمع بين أنشطة تجارة التسييط للمواد المركبة، أو المواد الأخرى الموجهة للاستهلاك الحيواني، مصنع أو مصلح المعدات الكهربائية ومؤجر الشقق المفروشة.

▪ **نسبة 20%:** الأنشطة التي تدخل في خانة الطبقة 2 والتي تجمع بين الأنشطة التالية، على سبيل المثال وليس الحصر، صاحب متجر التغذية العامة، مهندس معماري يعمل لحسابه الخاص. صاحب وكالة أسفار تُشغل أقل من 5 أشخاص.

▪ **نسبة 30%:** الأنشطة التي تدخل في خانة الطبقة 1. حيث تجمع هذه الأخيرة بين الأنشطة التالية:

- بائع السيارات بالجملة، مشغل عيادة الولادة، صاحب مختبر التحليلات الطبية، الكيماوية أو الصناعية.

يوزع عائد الرسم المهني كما يلي:<sup>3</sup>

80% لفائدة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي؛

10% لفائدة غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الصيد البحري وجامعاتها.

10% لفائدة الميزانية العامة برسم تكاليف التدبير.

<sup>1</sup> المادة 07 من القانون رقم 47-06، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> المادة 09 من القانون رقم 47-06، مرجع سبق ذكره

<sup>3</sup> المادة 11 من القانون رقم 47-06، مرجع سبق ذكره

## ثالثا: رسم السكن

### 1- مجال التطبيق

يفرض رسم السكن سنويا على العقارات المبنية والمباني على اختلاف أنواعها التي يتخذ مالكوها من جميعها أو بعضها سكنا رئيسيا أو ثانويا لهم، بما في ذلك الأراضي المقامة عليها العقارات والمباني المذكورة والأراضي المتصلة بها كالمساحات والمرات والحدائق إذا كانت تابعة لها مباشرة. يطبق هذا الرسم داخل دوائر الجماعات الحضرية والمناطق المحيطة بها، وكذا المراكز المحددة المينة بنص تنظيمي كالمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية التي يتم تحديد الدوائر التي يفرض داخلها الرسم بنص تنظيمي.<sup>1</sup>

### 2- الإعفاءات والتخفيضات

تستفيد من الإعفاء الكلي الدائم:

- الإقامات الملكية، العقارات التي تملكها الدولة والجماعات المحلية والمستشفيات العمومية، والأوقاف ما عدا الأوقاف العائلية؛
- العقارات التي تملكها دول أجنبية المخصصة لسفرائها أو وزراءها أو قناصلها المعتمدين بالمغرب شريطة التعامل بالمثل؛
- العقارات التي لا تدر دخلا والمخصصة فقط لإقامة مختلف الشعائر الدينية أو للتعليم المجاني.

تستفيد من الإعفاء المؤقت المباني الجديدة التي يقوم بها أشخاص بالنسبة للسكن الرئيسي خلال 05 سنوات الموالية للسنة التي تم خلالها انتهاء أشغال بنائها. يطبق تخفيض قدره 50% من الرسم على العقارات المتواجدة بإقليم طنجة سابقا.

### 3- تحديد أساس فرض الرسم

يفرض رسم السكن على أساس القيمة الإيجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجنة الإحصاء. يتم تحديد هذه القيمة الإيجارية باعتبار متوسط مبالغ أكرية المساكن الماثلة الواقعة بنفس الحي،<sup>2</sup> وتتم مراجعة القيمة الإيجارية كل 05 سنوات بزيادة نسبتها 2%. يطبق إسقاط بنسبة 75% من القيمة الإيجارية للسكن الرئيسي لكل ملزم مالكا أو منتفعا.

### 4- سعر الرسم وتوزيع حصيلته

يحدد سعر الرسم استنادا إلى سلم تصاعدي يطبق على القيمة الإيجارية السنوية كما يلي:

الجدول رقم (2-9): سعر الرسم على السكن في المغرب

| سعر الرسم | القيمة الإيجارية السنوية |
|-----------|--------------------------|
| معفى      | من 0 إلى 5000 درهم       |
| 10%       | من 5001 إلى 20 000 درهم  |
| 20%       | من 20001 إلى 40000 درهم  |
| 30%       | 40000 درهم فما فوق       |

المصدر: المادة رقم من قانون رقم 06-47 المتعلق بالجباية المحلية

يوزع عائد الرسم من طرف المصلحة المكلفة بالتحصيل كما يلي:

- 90 % لفائدة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي؛
- 10 % لفائدة الميزانية العامة برسم تكاليف التدبير.

<sup>1</sup> المواد 19، 20، 21، من القانون رقم 06-47، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> المادة 23 من القانون رقم 06-47، مرجع سبق ذكره.

## الفرع الثاني: الضريبة السنوية على السيارات

### أولاً: نطاق التطبيق

تخضع للضريبة الخصوصية السنوية على السيارات، السيارات المبينة في الفصل 20 من القرار الصادر في 24 يناير 1953 بشأن مراقبة السير والجولان والمسجلة في المغرب، وتمثل في السيارات التي تسير على الطريق العمومية دون أن تكون متصلة بسكة حديدية والمستخدم ل نقل الأشخاص أو البضائع أو لجر المركبات المستعملة لنقل الأشخاص أو البضائع، على الطريق العمومية المسجلة في المغرب وتخضع كذلك للضريبة الخصوصية السنوية على المركبات بنفس الشروط المذكورة أعلاه:<sup>1</sup>

- مجموعات المركبات والمركبات المكونة من مركبة جارة ومقطورة أو نصف مقطورة والآلات الخاصة بالأشغال العمومية.
- غير أنه لا تدخل في نطاق تطبيق الضريبة كل من المركبات الفلاحية ذات محرك، بما فيها الجرارات؛ الدراجات النارية ذات عجلتين المزودة أو غير المزودة بعربة جانبية والدراجات الثلاثية العجلات بمحرك والدراجات الرباعية العجلات بمحرك.

### ثانياً: الإعفاءات

- العربات المعدة للنقل العمومي للأشخاص التي يقل وزنها مع حمولتها على 3000 كغ؛
- سيارات الأجرة المرخص لها بوجه قانوني؛ الآلات الخاصة بالأشغال العمومية؛
- العربات التي يتمتع ملاكها بامتيازات دبلوماسية شريطة المعاملة بالمثل للدولة المغربية؛ العربات المملوكة للجمعية المسماة الهلال الأحمر؛ العربات المملوكة للتعاون الوطني؛ العربات المستعملة التي يشتريها تجار السيارات الخاضعون للرسم المهني قصد عرضها للبيع؛ العربات المحجوزة قضائياً؛ العربات في عداد التحف؛ سيارات الإسعاف؛ السيارات المجهزة بالمعدات الصحية ذات المحرك المثبتة عليها؛ سيارات التدخل التابعة للإدارة العامة للأمن الوطني والقوات المساعدة والوقاية المدنية باستثناء سيارات المصلحة المغلقة؛ السيارات العسكرية باستثناء سيارات المصلحة المغلقة.
- تعفى من الضريبة المركبات التي يفوق مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المحرورة 3.000 كيلوغرام، والمتوقفة لمدة تساوي أو تفوق سنة شريطة أن يتم التصريح بهذا التوقف لدى الإدارة مقابل وصل، داخل أجل شهرين من تاريخ التوقف. ولا يجوز بأي حال من الأحوال إرجاع مبلغ الضريبة المدفوع قبل تاريخ التوقف.<sup>2</sup>

### ثالثاً: أجل فرض وأداء الضريبة

تمتد فترة فرض الضريبة من فاتح يناير إلى 31 ديسمبر من كل سنة. ويجب أداء الضريبة في شهر يناير من كل سنة جباية. ويثبت أداء الضريبة عن طريق تسليم مخالصة حسب الكيفيات المحددة بموجب نص تنظيمي، ويجب وضع القسيمة (الصورة) التي تثبت أداء الضريبة على الوقاية (الواجهة) الأمامية داخل الناقلة.<sup>3</sup>

### رابعاً: تعريف الضريبة

تختلف تعريف الضريبة باختلاف قوة المحرك ونوع الوقود المستعمل من جهة، وكذا وزن الحمولة المقطورة من جهة أخرى.

1- بالنسبة للعربات التي يقل أو يساوي مجموع وزنها مع الحمولة أو الحد الأقصى لوزنها مع الحمولة المحرورة 3.000 كيلوغرام

<sup>1</sup> المادة رقم 259 من المدونة العامة للضرائب.

<sup>2</sup> المادة 260 المكررة من المدونة العامة للضرائب

<sup>3</sup> المادة 266 من المدونة العامة للضرائب



الجدول رقم (2-8): تعريف الضريبة السنوية على السيارات للعربات التي يقل وزنها مع المحولة 3.000 كغ

| القوة الجبائية  |                   |                    |                        | أصناف العربات                 |
|-----------------|-------------------|--------------------|------------------------|-------------------------------|
| أقل من 08 أحصنة | من 8 إلى 10 أحصنة | من 11 إلى 14 حصانا | تساوي أو تفوق 15 حصانا |                               |
| 350 درهم        | 650 درهم          | 3000 درهم          | 8000 درهم              | العربات المستخدم فيها البنزين |
| 700 درهم        | 1500 درهم         | 6000 درهم          | 20000 درهم             | العربات ذات محرك الغازوال     |

المصدر: المادة 262 من المدونة العامة للضرائب

تفرض الضريبة بنفس التعريف المقررة للعربات المستخدم فيها البنزين على العربات النفعية ذات محرك غازوال.

2- بالنسبة إلى العربات بحسب مجموع الوزن مع المحولة المبين في الوصل بالتصريح باستعمال العربة (البطاقة الرمادية):

الجدول رقم (2-9): تعريف الضريبة السنوية على السيارات للعربات التي يزيد وزنها مع المحولة 3.000 كغ

| مجموع الوزن مع المحولة (بالكيلوغرام)     | التعريف (بالدرهم) |
|------------------------------------------|-------------------|
| الوزن الذي يجاوز 3.000 إلى غاية 5.000.   | 800               |
| الوزن الذي يجاوز 5.000 إلى غاية 9.000.   | 1.350             |
| الوزن الذي يجاوز 9.000 إلى غاية 15.000.  | 2.750             |
| الوزن الذي يجاوز 15.000 إلى غاية 20.000. | 4.500             |
| الوزن الذي يجاوز 20.000 إلى غاية 33.000. | 7.300             |
| الوزن الذي يجاوز 33.000 إلى غاية 40.000. | 7.500             |
| ما زاد على 40.000.                       | 11.000            |

المصدر: المادة 262 من المدونة العامة للضرائب

## المبحث الثاني: البنية العامة للنظام الضريبي الجزائري

عرفت الجزائر بدورها منذ الاستقلال عدة محاولات لإصلاح نظامها الضريبي، وإن كانت تعديلات لا ترقى لتكون إصلاحا جذريا للنظام الموروث قبل الاستقلال أهمها تعديلات 1976، غير أن الاختلالات التي عرفها الاقتصاد الجزائري سنة 1986 بسبب تراجع أسعار البترول وتراجع معدلات النمو وكذا ارتفاع حجم المديونية الخارجية أدت إلى التفكير جديا في إعادة النظر في بنية النظام الضريبي، حيث وجب إدخال تعديلات عميقة عليه بهدف إنعاش الاقتصاد والتكيف مع التحولات الاقتصادية والسياسية التي عرفها العالم، ليتجسد ذلك فعليا بموجب قانون المالية لعام 1991 الذي أسس للإصلاح الضريبي الشامل ابتداء من سنة 1992.

اندرج هذا الإصلاح الضريبي في إطار الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة منذ الثمانينات بهدف الانتقال التدريجي من النظام المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، وقائما أساسا على إصلاح منظومة الجباية العادية كهدف منشود لتحل محل الجباية البترولية المهيمنة في تمويل ميزانية الدولة، كما ارتكز على ترشيد الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسات بإخضاعها لمنطق السوق والمنافسة الحرة بتبسيط منظومة الجباية على الدخل وتخفيض الضغط الضريبي المفروض عليها الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.

وعموما فإن هيكल النظام الضريبي الجزائري قد تغير جذريا باستحداث ثلاث ضرائب رئيسية وفقا للأنظمة الضريبية المعمول بها عالميا وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة. وفي الوقت الحالي، هناك مجموعة من النصوص القانونية تحكم النظام الضريبي الجزائري تمثل أساسا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع وقانون التسجيل، إضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى الأحكام والنصوص المنظمة للجباية البترولية.



## المطلب الأول: الضرائب المباشرة

تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أهم الضرائب المباشرة المكونة للنظام الضريبي الجزائري، وقد جاء الإصلاح الضريبي ليفصل نهائيا بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين لتتم معاملة كل صنف معاملة خاصة.

### الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، جاءت لتعوض نظام الضرائب النوعية على الدخل الذي كان سائدا قبل الإصلاح، وقد قدم المشرع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريفا لها والتي تنص على أن تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي. تطبق هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف وتتسم بأنها ضريبة مباشرة تراعي الاعتبارات الشخصية، وحيدة، تصريحية، تصاعدية في المعدلات، سنوية التحصيل.

### أولا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع لضريبة الدخل الإجمالي على كافة مداخيلهم:<sup>1</sup>

- الأشخاص الطبيعيون الذين يملكون إقامة جبائية في الجزائر (يقع موطن تكليفهم بالجزائر)؛
- الأشخاص الطبيعيون الذين لا يملكون إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري.
- يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكي له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

يخضع أيضا للضريبة سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يخول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

يخضع للضريبة على الدخل بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسيبا مع حقوقهم فيها:<sup>2</sup>

- الشركاء في شركات الأشخاص؛

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة؛

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.

<sup>1</sup> المواد 03، 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2017

<sup>2</sup> المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2017

### ثانيا: أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

حددت المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أصناف المداخل التي تشكل في مجموعها الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة وهي :

- الأرباح المهنية\*
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- المداخل المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية (الريوع العقارية)؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.\*

### ثالثا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

نميز فيما يتعلق بالإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي بين إعفاءات تخص الأشخاص بحد ذاتهم، وإعفاءات تخص كل صنف من أصناف المداخل الخاضعة للضريبة والتي قد تكون بصفة دائمة أو مؤقتة.

#### 1- الإعفاءات المتعلقة بالأشخاص: يعنى من الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>:

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي السنوي 120.000 دج؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون وأعوان القنصليات ذوي الجنسية الأجنبية عندما تمنح الدول التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

#### 2- الإعفاءات المتعلقة بأصناف المداخل: ويمكن ذكر أهمها حسب كل صنف من المداخل:

##### أ. الإعفاءات الخاصة بصنف الأرباح المهنية

يستفيد من الإعفاء الدائم:

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي أو يساوي الحد الأدنى المحدد في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهيكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين

يستفيد من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

يستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات:

- الأنشطة التي يقوم بها الشباب المقاتل في إطار أنظمة "الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

\* تم تعديل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2017 بدمج صنف الأرباح الصناعية والتجارية وصنف الأرباح غير التجارية في صنف واحد (الأرباح المهنية)، وإعادة إخضاع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية للضريبة بعدما أن تم حذفها بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009

<sup>1</sup> المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. عندما تكون الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الأجهزة المذكورة منشأة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، فإن فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي تحدد بـ 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

**ب. الإعفاءات الخاصة بصنف المداخيل الفلاحية**

تستفيد من الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والثمرات وكذا الإيرادات الناتجة عن النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته. وتستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات:

- إيرادات الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وذلك ابتداء من تاريخ الاستعمال؛
- إيرادات الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في المناطق الجبلية وذلك ابتداء من تاريخ بدء نشاطها.

### ج. الإعفاءات الخاصة بصنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة

- هناك أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فيما يتعلق بإعفاء مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، وتمثل أساسا فيما يلي:<sup>1</sup>
- إعفاء لمدة 05 سنوات ابتداء من أول جانفي 2014 لمداخيل الأسهم والأوراق الماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات والأوراق الماثلة لها ذات أقدمية تساوي أو تفوق 05 سنوات مسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو متداولة في سوق منظم، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة؛
  - إعفاء لمدة 05 سنوات ابتداء من أول جانفي سنة 2014، مداخيل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل والسندات الماثلة لها للخزينة أو مسجلة في البورصة أو تم تداولها في سوق منظم، بتاريخ استحقاق أدنى بخمس (05) سنوات تكون صادرة خلال فترة خمس سنوات (05) ابتداء من الفاتح جانفي 2014.
  - تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وكذا حقوق التسجيل، ابتداء من تاريخ صدور قانون المالية لسنة 2010 وإلى غاية 31 ديسمبر سنة 2015، فوائض القيم لعملية التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية للأندية المحترفة في كرة القدم المشكلة في شكل شركة؛
  - تستفيد مداخيل أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل من إعفاء بخمس سنوات (05) فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2005.

### د. إعفاءات صنف الرواتب والأجور والمنح والريوع العمرية

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي في ها الصنف:<sup>2</sup>

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المحازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى قانون الجمارك؛

<sup>1</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره ص 18 / 19

<sup>2</sup> المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن (20.000 دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ ؛
- منح مصاريف التنقل أو المهمة؛ منح المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- المنح المؤقتة والخدمات والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم ؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي وكذا منح التسريح.
- هـ. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات: لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية التي دامت حياتها لأكثر من عشر 10 سنوات.

#### رابعا: التخفيضات الممنوحة

- تمنح لبعض الأنشطة والمداخل تخفيضات من الأساس الخاضع أو من مبلغ الضريبة على الدخل نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>
- تخفيض بنسبة 35 % يطبق على الربح الناتج عن نشاط المحبزة دون سواء،
- تخفيض بنسبة 25 % يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، ولا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا.
- تخفيض 30 % يطبق على الأرباح المعاد استثمارها شريطة إعادة استثمارها في الاستثمارات الاهتلاكية (المنقولات أو العقارات) والاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن 05 سنوات باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها. كما يتوجب على المستفيدون مسك محاسبة منتظمة.
- تخفيض بنسبة 10 % من الدخل الإجمالي الخاضع في حالة الخضوع المشترك بين المكلف وزوجته.<sup>2</sup>
- تستفيد المرتبات والأجور من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي 40 %، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 1000 دج أو يزيد عن 1500 دج شهريا.
- وفضلا عن ذلك تستفيد مداخل العمال المعاقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام، من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بقيمة 1000 دج شهريا كحد أقصى ما يعادل:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 19/18

<sup>2</sup> المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>3</sup> المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- 80 % بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج
- 60 % بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج
- 30 % بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج
- 10 % بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج.
- يطبق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة أو التكوين.
- يستفيد الأشخاص المكتتبين طواعية لعقود تأمين الأشخاص فردي أو جماعي لمدة أداها 08 سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي من تخفيض نسبته 02% من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20.000 دج<sup>1</sup>
- تستفيد الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص من تخفيض قدره 50.000 دج<sup>2</sup>.
- تخفيضات للنشاطات التي يمارسها الشباب المؤهلون للاستفادة من إعانة أجهزة الدعم المذكورة عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به و ذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي<sup>3</sup>:
  - . السنة الأولى من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 70 %
  - . السنة الثانية من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 50 %
  - . السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 25 %
- كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء ولا زالت جارية في السنوات المعنية بالتخفيض دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.
- تخفيض بنسبة 50 % من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي ولمدة خمس 05 سنوات، ابتداء من أول جانفي 2015 المداخل المتأتية من أنشطة ممارسة في ولايات تندوف، أدرار، تمنراست واليزي (مؤسسات فردية).

#### خامسا: تحديد الدخل الخاضع للضريبة

- يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه المكلف بالضريبة، والذي يخضع بصفة إجبارية للنظام الحقيقي عندما يتجاوز رقم أعماله السنوي 30.000.000 دج، والناتج عن مسك محاسبة حقيقية منتظمة وفق النظام المحاسبي المالي المعمول به، يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا خلال السنة، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.
- يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخل الصافية لكل صنف من أصناف الإيرادات تحديدا ممايزا وفقا للقواعد الخاصة لكل صنف، بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه<sup>4</sup>:
- فوائد القروض والديون المقرضة لأغراض مهنية أو المقرضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة؛
  - اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛ عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر، نفقات الإطعام؛

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري لسنة 2017، ص 03

<sup>2</sup> المادة 58 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>3</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 12

<sup>4</sup> المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

### سادسا: معدلات الضريبة وطرق دفعها

تحتسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لجدول تصاعدي سنوي والذي عرف عدة تحديثات منذ تأسيسها كان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2008، غير أن صنف الرواتب والأجور يخضع للجدول بصفة شهرية كما أن بعض المداخل تخضع لمعدلات خاصة تقتطع من المصدر (الملحق رقم 01).

#### 1- الجدول التصاعدي السنوي والشهري:

يطبق الجدول التصاعدي السنوي على الدخل الصافي المتأني أساسا من الأرباح المهنية ومداخل المستثمرات الفلاحية، أما فيما يخص الرواتب والأجور والمنح والريع العمرية المدفوعة من قبل المستخدمين، فإنها تخضع لجدول الضريبة الشهري.

#### الجدول رقم (2-10): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر

| قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة | نسبة الضريبة (%) | قسط الأجر الشهري الخاضع للضريبة | نسبة الضريبة (%) |
|---------------------------------|------------------|---------------------------------|------------------|
| لا يتجاوز 120.000 دج            | 0 %              | لا يتجاوز 10.000 دج             | 0 %              |
| من 120.001 دج إلى 360.000 دج    | 20 %             | من 10.001 دج إلى 30.000 دج      | 20 %             |
| من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج  | 30 %             | من 30.001 دج إلى 120.000 دج     | 30 %             |
| أكثر من 1.440.000 دج            | 35 %             | أكثر من 120.000 دج              | 35 %             |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 104 من ق م ر م المعدلة بموجب المادة 05 من القانون رقم 12-07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008

#### سابعا: طرق دفع الضريبة على الدخل الإجمالي

تختلف طرق تسديد الضريبة على الدخل باختلاف أصناف المداخل الخاضعة لها، غير أننا نميز بين طريقتين، نظام التسبيقات على الحساب ونظام الاقتطاع من المصدر.

بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي، وفي حالة تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة المالية المنصرمة 1500 دج، يتعين عليهم دفع الضريبة المستحقة وفقا لنظام التسبيقات على الحساب، حيث يساوي مبلغ كل تسبقة 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها، ويتم تسديدها لدى قباضة الضرائب مكان التكليف الجبائي خلال الآجال التالية:<sup>1</sup>

التسبقة الأولى : بين 20 فيفري و 20 مارس ؛

التسبقة الثانية : بين 20 ماي و 20 جوان ؛

ويكون أجل استحقاق رصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر إدراج الجدول في التحصيل.

غير أنه لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي عن حد أدنى يساوي 10.000<sup>2</sup> دج فيما يتعلق بصنف الأرباح الصناعية والتجارية عن كل سنة مالية مهما كانت النتيجة المحققة، وعن حد 5000 دج بالنسبة للنشاطات التي يمارسها الشباب المؤهلون للاستفادة من إعانة أجهزة الدعم المذكورة سابقا وهذا خلال فترة الإعفاءات.

أما عن المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر، فتشمل صنف الرواتب والأجور والتي تدفع من طرف المستخدمين لدى قباضة الضرائب التابعين لها إقليميا خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لكل شهر بالنسبة لأرباب العمل الخاضعين للنظام الحقيقي، أو خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي بالنسبة للخاضعين للنظام الجزائي

<sup>1</sup> المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>2</sup> المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2015



وأصحاب المهن الحرة، والأمر نفسه فيما يخص المداخل المدفوعة من طرف المدينين بالراتب المقيمين بالجزائر لمستفيدين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر، والمبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية فردية ليست لها إقامة مهنية بالجزائر مقابل تأدية خدمات. بالإضافة إلى مداخل رؤوس الأموال التي تدفع قيمة الضريبة المستحقة عنها إلى قبضة الضرائب التابع لها مكان دفع المداخل خلال 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لتحقيق ودفع المداخل.

أما فيما يتعلق بالمداخل العقارية، فإنه يسدد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قبضة الضرائب لمكان تواجد الأملاك خلال أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام مبلغ الإيجار أو مبلغ البيع فيما يخص فوائض القيمة المحققة من التنازل.

### الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

تم استحداث الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في قانون المالية لسنة 1991، وهي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة<sup>1</sup>، وقد جاءت لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة، من خلال أنها تفرض دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس سابقتها التي كانت تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل متصاعد، كما أنها تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والوطنية.

### أولا: مجال التطبيق

تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

■ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، ويكون هذا الاختيار نهائيا ولا رجعة فيه مدى حياة الشركة.

■ الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركة بأسهم، باستثناء تلك التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

■ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

■ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المعفاة قانونا.

- وتستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر، والمتمثلة أساسا في:<sup>2</sup>

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

<sup>1</sup> المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>2</sup> المادة 137 منه



إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

### ثانيا: الإعفاءات من الضريبة على الشركات

تمنح الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بصفة دائمة أو مؤقتة:<sup>1</sup>

#### 1- الإعفاءات الدائمة: تستفيد من إعفاء دائم:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
  - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛
  - الأرباح المحققة من طرف الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي؛
  - صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛
  - التعاونيات الفلاحية للتأمين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة؛
  - الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل حفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة باستثناء عمليات البيع المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛
  - عمليات تعاونيات واتحادات الحبوب مع الديوان الجزائري المهني للحبوب؛
  - المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
  - العمليات المدرة للعملة الصعبة، ولا سيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء خدمات النقل البري، البحري أو الجوي، وعمليات إعادة التأمين والخدمات المصرفية؛<sup>2</sup>
  - مجمعات الشركات باستثناء الشركات البترولية.
- كما تعفى من الضريبة على أرباح الشركات:<sup>3</sup>
- فوائض قيم التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات المنتمية إلى نفس المجموعة.
  - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back)؛
  - فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.

#### 2- الإعفاءات المؤقتة

- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى من النشاط، الاستثمارات المنجزة من طرف الشباب في إطار وكالة ANSEJ أو ANGEM والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)، ترفع هذه المدة إلى 06 سنوات إذا أقيمت هذه الاستثمارات في مناطق خاصة تعمل الدولة على ترقيةها. يمدد هذا الإعفاء بسنتين إذا تعهد

<sup>1</sup> المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>2</sup> المادة 04 من قانون المالية لسنة 2014

<sup>3</sup> المادة 1-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- المستثمر بخلق 03 مناصب على الأقل لمدة غير محددة، وإذا توافقت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، تمدد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداء من الشروع في الاستغلال.
- الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الاستثمار الجزائري، حيث تستفيد من إعفاء من الضريبة لمدة ثلاث (03) سنوات، تمدد بسنتين لتصبح خمس (05) سنوات إذا قام المستثمر بتوظيف 100 عامل أو أكثر في بداية نشاطه، ترفع إلى (10) سنوات بالنسبة للاستثمارات التابعة للنظام الاستثنائي (المناطق الخاصة).
- إعفاء المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين محليين أو أجانب لمدة عشر (10) سنوات من الضريبة بشرط تعهدها بإعادة استثمار أرباحها، تستثنى من هذا الإعفاء وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات المختلطة الناشطة في القطاع السياحي.
- تعفى وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية من الضريبة لمدة 03 سنوات على رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.
- تعفى شركات رأس المال المخاطرة من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ انطلاق نشاطها.

### ثالثا: تحديد الأساس الخاضع للضريبة

إن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي الذي يساوي الفرق بين الربوع المقبوضة من طرف المؤسسة والأعباء التي تتحملها، ويحدد أيضا باعتباره يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة.<sup>1</sup> ويترتب عن ذلك أن الربح لا ينتج فقط عن الفوائد والخسائر - في شكل مداخيل أو رأس مال - الناشئة عن عمليات تقوم بها المؤسسة، بل أيضا من مقارنة قيم الأصول والخصوم التي تم جردها تبعا للقانون التجاري.<sup>2</sup> عمليا، يحدد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة الناتجة وجوبا عن مسك محاسبة منتظمة وفقا للنظام المحاسبي المالي المعتمد منذ سنة 2010، غير أنه فيما يخص الضريبة، يتعين أن تضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات شبه محاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار للقواعد الجبائية الخاصة، تخصص النتيجة المحاسبية من إعادة الإدماج (الاسترداد أو التصحيحات الإيجابية) والحسومات (التخفيضات أو التصحيحات السلبية).<sup>3</sup> وتظهر هذه التصحيحات في جدول تحديد النتيجة الجبائية الذي يجب إرفاقه بالتصريح السنوي للنتائج والتي يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية.

وفي حالة عجز جبائي، لا تخضع الشركة للضريبة وينسب العجز ببعض الشروط إلى أرباح السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة المالية لسنة تسجيل العجز، وبعد ذلك يتم فقده.

### رابعا: التخفيضات

- تستفيد المداخل المتأتية من النشاطات التي تمارس في ولايات أقصى الجنوب (ولايات تندوف، أدرار، تمنراست وإيليزي)، اعتبارا من 01 جاني 2015، بصفة انتقالية ولمدة 05 سنوات من تخفيض بمعدل 50 % على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، ضرائبكم - الضريبة على أرباح الشركات 2016، <http://www.mfdgi.gov.dz> تاريخ الاطلاع: 18-06-2016

<sup>3</sup> للتفصيل أكثر في كيفية تحديد الربح الصافي (النتيجة الجبائية) راجع المواد من 141 إلى 147 و المواد من 162 إلى 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المتواجدة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير و الصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتها المتعلقة بإنتاج المواد و الخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15 % لفائدة ولايات الهضاب العليا، و 20 % لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة 05 سنوات ابتداء من أول جانفي سنة 2004. تستثنى من هذا التخفيض المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات.<sup>1</sup>

#### خامسا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

خضعت نسب الضريبة على أرباح الشركات منذ تأسيسها إلى تخفيضات مستمرة بهدف التخفيف على المؤسسات من جهة، وتشجيع الاستثمار في إطار عدم التمييز بين المؤسسات الوطنية والأجنبية من جهة أخرى، فبعد أن تم فرضها في البداية بمعدل 42 % سنة 1992 انخفض في الوقت الحالي إلى 19 % كمعدل عام.

#### 1- القانون العام: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والمحامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، ويؤدي عدم احترام مسك محاسبة منفصلة إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

#### 2- المعدلات الخاصة: تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الاقتطاع قرضا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محمرا؛
- 20% محررة من الضريبة بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

#### 24% بالنسبة لـ:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر ؛
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك

10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

20% محررة من الضريبة بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين.

<sup>1</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

## سادسا: طرق دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب الكيفيات التالية:

### 1- نظام الدفع التلقائي (الأقساط الوقتية):

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط ووقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية ويجب دفع متبقى التصفية بعد اختتام السنة المالية دون إنذار مسبق<sup>1</sup>. وتحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة التي تسمى السنة المالية المرجعية أو الأساس المرجعي، ويمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من أرباح آخر سنة مالية مقفلة عند تاريخ استحقاقها أو أرباح آخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة أو الأرباح المؤجلة لفترة اثني عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة<sup>2</sup>. يساوي مبلغ كل تسبقة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي، يحسب مبلغ التسبقة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسبقة عند دفع أقرب تسبقة لاحقة. تسدد الأقساط مبدئيا خلال الآجال التالية :

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛

- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

- متبقى التصفية: يوم إيداع التصريح السنوي خلال أجل أقصاه 30 أفريل من السنة الموالية.

فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، تساوي كل تسبقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 05% من الرأسمال الاجتماعي المسخر. غير أنه لا يمكن لمبلغ الضريبة المستحق على الشركات بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أن يقل بالنسبة لكل سنة مالية، ومما يكن الناتج المحقق عن 10.000 دج<sup>3</sup>.

### 2- نظام الاقتطاع من المصدر:

بالإضافة إلى نظام الاقتطاع من المصدر الذي يخص بعض المداخل التابعة للضريبة على أرباح الشركات على غرار المداخل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية، مداخل رؤوس الأموال المنقولة، إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

### المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

تنطرق في هذا المطلب لأهم الضرائب غير المباشرة المكونة للنظام الضريبي الجزائري، والمتمثلة أساسا في الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك

#### الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة

أنشئ الرسم على القيمة المضافة بمقتضى المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، وهو ضريبة غير مباشرة عامة تفرض على الإنفاق أو الاستهلاك النهائي، جاءت لتعوض نقائص نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق (الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات). دخلت حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح أفريل سنة 1992.

<sup>1</sup> المادة 06 من قانون المالية لسنة 2016

<sup>2</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق ص 90

<sup>3</sup> المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2015

### أولاً: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية. ويطبق هذا الرسم، أي كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، ومهما كان شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص. كما تخضع عمليات الاستيراد المنجزة في الجزائر للرسم عللاً القيمة المضافة. تعتبر العملية قد تمت بالجزائر عندما تنجز وفقاً لشروط التسليم في الجزائر فيما يخص البيع، وعندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد تمت بالجزائر إذا تعلق الأمر بالعمليات الأخرى.<sup>1</sup>

#### 1. العمليات الخاضعة للرسم وجوباً:

تخضع وجوباً للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:<sup>2</sup>

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقاً لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين، المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة،
- التسليمات لأنفسهم فيما يتعلق بعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، وكذا الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة منه.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها، وكذا العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع هذه الأملاك.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها، عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية، أو الأشياء والأدوات العتيقة
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات،
- الحفلات الفنية والألعاب التسلية المنظمة ولو نظمت تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

<sup>1</sup> المادة 07 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة 2017

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية 2017 ص 07.

## 2. العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة

حسب المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يجوز للمكلفين غير الخاضعين للرسم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين أن يخضعوا لهذا الرسم بشرط أن يزودوا بسلع وخدمات موجهة للتصدير أو للشركات البترولية أو للمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء أو للمكلفين بالرسم الآخرين. ويخضع المعنيون وجوبا للنظام الحقيقي، ويمكن الطلب في أي وقت من السنة ويصبح نافذا في اليوم الأول من الشهر المكتتب فيه كما يغطي هذا الاختيار وجوبا فترة تنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة ويحدد ضمنا ما لم يحصل نقض صريح.

### ثانيا: الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

يختلف الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة باختلاف العملية الخاضعة ومكان إنجازها، وعلى هذا فإننا نميز بين العمليات المنجزة في الداخل والعمليات التي تتم عند الاستيراد أو التصدير.

#### 1. العمليات المنجزة في الداخل:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته. ويتكون من:<sup>1</sup>

- بالنسبة لعمليات البيع، من المبلغ الإجمالي للمبيعات،
- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء، وذلك بين يدي كل طرف في التبادل.
- بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة المنتوجات الماثلة، أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع، للأموال العقارية، من ثمن تكلفة الانجاز.
- بالنسبة لوكلاء النقل ووسطاء العبور ولو كانوا يتعاملون بالجزائي، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية، أي من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم، بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل.
- بالنسبة لأصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية، يتكون الأساس من الإيرادات المخصوم منها مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية في حالة تحصيلها لحسابهم الخاص أو من الأجر الثابت أو النسبي، إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.
- بالنسبة للفرازين وتجار الأملاك العقارية والمتاجر، يتكون من الفارق بين ثمن البيع وثن الشراء، بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم ما عدا الرسم على القيمة المضافة.
- بآني السلع المنقولة وما شابههم يتكون الأساس من الفارق بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم وسعر الشراء.
- بالنسبة للأعمال غير المذكورة سابقا، يتكون الأساس الخاضع من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضى أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت، بمناسبة انجاز العمليات الخاضعة للرسم.

#### 2. العمليات المنجزة عند الاستيراد

يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

<sup>1</sup> المواد 15، 16 و 19، 20 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره.



### 3. العمليات المنجزة عند التصدير

يتكون الأساس الخاضع للضريبة، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

#### رابعا: الحدث المنشئ للرسم

يختلف الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية المنجزة:<sup>1</sup>

- بالنسبة لعمليات البيع، يمثل الحدث المنشئ في التسليم الفعلي أو القانوني للبضاعة،
- الأشغال العقارية، وعمليات المهن الحرة: الحدث المنشئ هو القبض الفعلي الكلي أو الجزئي لثمن الأشغال أو الخدمة.
- بالنسبة للتسليمات للذات: من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن جزئيا أو كليا. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب، التسليمات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر القبض، من تسليم التذكرة.

- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك

- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك

#### خامسا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

##### 1. العمليات التي تتم في الداخل:

تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العديد من العمليات والخدمات نورد أهمها:<sup>2</sup>

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الخاضعة لرسم خاص مثل اللحوم وأسلخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم؛ ومصنوعات الذهب، والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان،
- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساويه.
- العمليات المنجزة بين شركات أعضاء في نفس المجموعة المحددة بالمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.
- عمليات بيع الخبز ودقيق الاختباز المستعمل في صنعه والحبوب المستعملة في الصنع وكذا العمليات الخاصة بالسמיד.
- عمليات البيع المتعلقة بالحليب وقشدة الحليب بما في ذلك حليب الأطفال، المركزين وغير المركزين وكذا المزوجين غير المزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى.
- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية،
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالجمان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح،
- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث سنوات على الأكثر، المكتناة من طرف معطوي حرب التحرير الوطني أو من طرف أبناء الشهداء وفق الشروط المنصوص عليها قانونا، وكذا المقاعد المتحركة والعربات الماثلة بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع والدرجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي المهيأة خصيصا للعاجزين،

<sup>1</sup> المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

<sup>2</sup> المادتين 08 و 09 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.



- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بالنشاطات التي تنجزها مؤسسة "سوناطراك" وكذلك تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها.
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها.
- السلع المرسلة على سبيل التبرعات لللال الأحمر الجزائري والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني،
- التظاهرات الرياضية والثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون،
- عمليات الأشغال العقارية والخدمات المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة بالجزائر، أو لصالح أعوانها الدبلوماسيين أو القنصلين، وكذا المواد المقتناة محليا من طرفهم، على أساس مبدأ المعاملة بالمثل.
- عقود تأمين الأشخاص وعقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية، وكذا عمليات إعادة التأمين.
- الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار القروض العقارية متوسطة وطويلة الأجل بما فيها تلك المرتبطة بالقروض الإيجاري،
- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية.
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري،
- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية،
- الورق الموجه لعمليات إنتاج وطبع الكتب وكذا عملية الإبداع والإنتاج والنشر للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي.

## 2. العمليات التي تتم عند الاستيراد.

- تعنى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعنى بيعها في الداخل من الرسم وذلك وفقا لنفس الشروط وبنفس التحفظات، وتعنى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد:
- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة لحقوق الجمركية التالية الاستيداع والقبول المؤقت والعبور والمناقلة والإيداع،
  - البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية، والمتمثلة في البضائع المستوردة من قبل البعثات الدبلوماسية، والأشياء الموجهة للمتاحف والمكتبات.
  - الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية
  - المواد والمنتجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة، وكذا الترميمات والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج،
  - الذهب للاستعمال النقدي والنقود الذهبية المحددة بالتعريف الجمركية.
  - البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

## 3. العمليات التي تتم عند التصدير

- تعنى من الرسم على القيمة المضافة كل عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، وكذا عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، باستثناء المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل تجار الأثرية أو لحسابهم، وكذا عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

### سادسا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

عرف الرسم منذ تأسيسه عدة تعديلات وتطورات من حيث معدلاته، فبعد أن كان يطبق بأربعة معدلات سنة 1992، أصبح يحتوي على معدلين بداية من 2001، (07 % و 17 %)، ليتم رفعها بنقطتين مؤويتين بموجب قانون المالية لسنة 2017، أي 09 % كمعدل مخفض و 19 % كمعدل عام.

#### 1. المعدل العادي 19 %:

يطبق الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19 % على المنتجات والمواد والخدمات والعمليات، ماعدا تلك المستثناة أو الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بالمعدل الخفض بـ 09 %.

#### 2. المعدل المخفض بـ 09 %:

حددت المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال قائمة العمليات الخاضعة للمعدل المخفض 09 % يمكن ذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

- بيع المنتجات المذكورة بالتفصيل في الجدول 01 من الملحق رقم II من قانون الرسوم على رقم الأعمال أو مشتقاتها (مثل الأحصنة، المواشي، الأسماك، الخضرا، الحبوب الجافة...);
- عمليات البيع المتعلقة بتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي فيما يخص استهلاكاً يقل عن 250 كيلوواط/ساعي بالنسبة للكهرباء و 2500 وحدة حرارية لكل ثلاثة أشهر بالنسبة للغاز الطبيعي؛
- الكتب المطبوعة والمنشورة رقمياً، وكذا أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية أو التي تنجز لصالحها، وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ونفايات الطباعة.
- عمليات البناء وإعادة التهيئة و/أو بيع السكنات، إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها.
- عمليات نقل المسافرين بالسكة الحديدية، وكذا مستغلو سيارات الأجرة؛
- العروض المسرحية والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها؛
- بائعو الأملاك وما شابهها، المستفيدون من الصفقات وكذا الوكلاء بالعمولة والسماسرة المحددة أنشطتهم عن طريق التنظيم
- خدمات التعليم والتربية المقدمة من المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة. بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري.
- المهن الطبية، وكذا الخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الاستشفائية المعدنية ومحطات العلاج بمياه البحر.
- عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات.
- عمليات استيراد الأغذية الموجهة لتربية المنتجات المائية المستزرعة، والمحددة جمركياً وفقاً للشروط المنصوص عليها.<sup>2</sup>
- الخدمات المتصلة بالنشاطات السياحية والفندقية والحمامات المعدنية، والإطعام السياحي المصنف والأسفار وتأجير السيارات للنقل السياحي، انتقالاً إلى غاية 31 ديسمبر سنة 2019.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: الرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على المنتجات البترولية

1. **الرسم الداخلي على الاستهلاك:** تأسس الرسم الداخلي على الاستهلاك بموجب قانون المالية لسنة 1991، في إطار إصلاح الرسوم على رقم الأعمال، يشمل مجال تطبيقه بعض السلع المضرة بالصحة وبعض السلع المستوردة والمتمثلة

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الملحق الثاني 2017

<sup>2</sup> المادة 63 من قانون المالية لسنة 2011

<sup>3</sup> المادة 42 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009

أساسا في الجعة والخمور بأنواعها وكذا أنواع التبغ والكبريت. وتسري على الرسم الداخلي على الاستهلاك القواعد الخاصة بالتأسيس والتصفية والتحصيل والمنازعات، المطبقة على الرسم على القيمة المضافة. كما يدمج الرسم في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

يحدد الرسم الداخلي على الاستهلاك حسب التعريفات التالية:

الجدول رقم (2-11): تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاصة بالمنتجات الخاضعة له في الجزائر

| بيان المنتجات               | التعريف                                                 |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------|
| أولا - الجعة                |                                                         |
| ثانيا - مواد التبغ والكبريت | الحصة الثابتة (دج/كغ)   المعدل النسبي (على قيمة المنتج) |
| 1 السجائر                   |                                                         |
| أ ( التبغ الأسود            | 1240                                                    |
| ب) التبغ الأشقر             | 1760                                                    |
| 2 السيجار                   | 2460                                                    |
| 3 تبغ للتدخين               | 620                                                     |
| 4 تبغ للنشق والمضغ          | 710                                                     |
| 5 الكبريت والقذاحات         | 20 %                                                    |

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2015

تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوي في المنتج، ويستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون الرسوم.

بالنسبة للمواد المشككة جزئيا من التبغ، يطبق الرسم الداخلي للاستهلاك على المنتج بأكمله

بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ، يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون احتساب الرسوم.

بالنسبة للكبريت والقذاحات، يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على الثمن عند خروجها من المصنع.

وعند الاستيراد، يطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك.

## 2. الرسم على المنتجات البترولية

يفرض الرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية باستثناء المنتجات البترولية المنتوجات البترولية الموجهة للتصدير، تحصل إدارة الجمارك الرسم عند الاستيراد بنفس الشروط ووفق نفس القواعد المطبقة على الحقوق الجمركية بناء على تصريح للعرض من أجل الاستهلاك. ويطبق وفقا للمعدلات الآتية:

الجدول رقم (2-12): تعريف الرسم على المنتجات البترولية في الجزائر

| رقم التعريف الجمركية | تعيين المواد                     | الرسم (دج/هـل) |
|----------------------|----------------------------------|----------------|
| م. 27 . 10           | البترين الممتاز.....             | 900,00         |
| م. 27. 10            | البترين العادي.....              | 800,00         |
| م. 27 . 10           | البترين الخالي من الرصاص.....    | 900,00         |
| م . 27 . 10          | غاز أويل.....                    | 200,00         |
| م . 27 . 11          | غاز البترول المميع (الوقود)..... | 1.00           |

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2017

### الفرع الثالث: الحقوق والرسوم الجمركية

يقصد بالحقوق الجمركية جميع الحقوق والرسوم والأتاوى أو مختلف الإخضاعات الأخرى المحصلة من طرف إدارة الجمارك باستثناء الأتاوى والإخضاعات التي يحدد مبلغها حسب التكلفة التقريبية للخدمات المؤداة.<sup>1</sup> وتضم التعريفات الجمركية العناصر المحددة بموجب المادة 06 من قانون الجمارك والتي تتمثل في بنود المدونة الملحق بالاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتعيين وترميز البضائع التي اعتمدته بداية من سنة 1991 (المرسوم رقم 91-241 المؤرخ في 20 جانفي 1991)، البنود الفرعية الوطنية، الوحدات الكميات المعيارية (وحدات كميات التقييس)، وكذا نسب الحقوق الجمركية المتعلقة بالتعريفات العامة.

تخضع السلع المستوردة أو المصدرة للتعريفات الجمركية عند تاريخ تسجيل التصريح المفصل كيفما كانت حالتها المالية أو قيمتها النسبية أو درجة حفظها، وعموما تطبق الحقوق والرسوم الجمركية على السلع المستوردة فقط، في حين يتم إعفاء الصادرات بهدف تشجيع بيع السلع الوطنية على مستوى الأسواق العالمية. يتم تحديد وعاء الحقوق والرسوم الجمركية بناء على ثلاث عناصر رئيسية وهي النوع التعريفي للسلع المؤسس على النظام المنسق لتعيين وترميز البضائع، منشأ البضائع ومصدرها أي البلد الذي استخرجت أو جنيت أو صنعت فيه هذه البضائع، وفي الأخير القيمة لدى الجمارك أي القيمة التي على أساسها يتم احتساب الحقوق والرسوم الجمركية بناء على سعر السوق العادي المحدد في سوق منافسة حرة.<sup>2</sup>

ولقد عرفت التعريفات الجمركية عدة تعديلات آخرها كان بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001، ثم بموجب الأمر رقم 02-01 المؤرخ في 20 أوت 2001، أين تم تأسيس تعريفات جديدة تحدد نسبتها كما يلي:<sup>3</sup>

- الإعفاء 0% ويطبق على البذور، بعض المنتجات الصيدلانية (اللقاح) التجهيزات العسكرية والتحف أو الحفريات الأثرية.

- معدل 5% يطبق على المواد الأولية وبعض المنتجات الاستهلاكية الأساسية، الدواء، الحبوب... وكذا مواد التجهيز.

- معدل 15% ويطبق على المنتجات نصف المصنعة والسلع الوسيطة الأخرى الموجهة للتحويل.

- معدل 30% ويطبق على السلع الموجهة للاستهلاك النهائي.

وبموجب القانون 04/17 المعدل والمتمم لقانون الجمارك، تم إضافة نسبة تقدر بـ 60% كحقوق جمركية إضافية تمس بعض المواد كالمياه المعدنية والمياه الغازية وغيرها، يضاف إلى هذه الحقوق مجموعة من الرسوم والإتاوات المحصلة من مصالح الجمارك.<sup>4</sup>

الجدول رقم (2-13): التعريفات الجمركية وما يقابلها من معدلات الرسم على القيمة المضافة

| الرسم على القيمة المضافة بما فيه الحقوق الجمركية |        |        | المعدلات           |           |
|--------------------------------------------------|--------|--------|--------------------|-----------|
| معفى                                             | 09%    | 19%    | الحقوق<br>الجمركية | معفى (0%) |
| 0%                                               | 09%    | 19%    |                    |           |
| 05%                                              | 14,45% | 24,95% |                    |           |
| 15%                                              | 25,35% | 36,85% |                    |           |
| 30%                                              | 41,70% | 54,7%  |                    |           |
| 60%                                              | 74,4%  | 90,4%  |                    |           |

المصدر: المديرية العامة للجمارك <http://www.douane.gov.dz/pdf/tarif/Mise%20a%20jours%20Tarif%202018%20.pdf>

<sup>1</sup> القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16 فيفري 2017 المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 21 يوليو 1979 المتضمن قانون الجمارك، المادة 02 منه، الجريدة الرسمية رقم 11.

<sup>2</sup> القانون رقم 17-04، المتضمن قانون الجمارك، المادة 16 منه.

<sup>3</sup> الأمر رقم 02-01 المؤرخ في 20 أوت 2001، المتضمن تأسيس تعريفات جديدة، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية رقم 47.

<sup>4</sup> تتمثل أساسا في الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية، الرسم الإضافي على المنتجات التبغية (11 دج/لعلبة)، الرسم على الأكياس البلاستيكية (40 دج/كغ)، الرسم الصحي على اللحوم المستوردة (10 دج/كغ)، رسم المرور للخمور (8800 دج/هل) والكحول (50 دج/هل)، الرسم على الزيوت والشحومات وتحضيرات الشحومات (18750 دج/طن)، رسم الفعالية الطاقوية (حسب السعة)، الإتاوات الجمركية (0,4% من القيمة لدى الجمارك)، إتاوة الحمولة البحرية (حسب سعة الحاوية)، الإتاوة على الخدمات الجمركية (02% من القيمة لدى الجمارك)، إتاوة تغيير الإقامة (1000 دج)، إتاوة استعمال الطرقات (حسب وزن الشاحنات).

### المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى

نوجز في هذا المطلب بعض الضرائب والرسوم الأخرى المهمة في تكوين النظام الضريبي سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، والتي تساهم بدورها في تمويل ميزانية الدولة أو ميزانية جباعتها المحلية.

#### الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري في رسم واحد هو الرسم على النشاط المهني.

#### أولاً: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدور رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات، باستثناء مداخيل الأشخاص الطبيعية الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم.<sup>1</sup> ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس، غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، وكذا العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعو السلع المنقولة وما شابهها، أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، فيتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية.

#### ثانياً: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 د.ج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و 50.000 د.ج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات شريطة ممارستهم للنشاط بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة 10%؛
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.
- يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة 03 سنوات، مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين للاستفادة من أجهزة الدعم، ترفع مدة الإعفاء إلى 06 سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً حرفياً.

<sup>1</sup> المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2017.

### ثالثا: تحديد أساس فرض الضريبة

يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. يتكون الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة للمبيعات، ومن القبض الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات.<sup>1</sup> يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي:

#### 1- تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة، العمليات المنجزة من تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، وهذا لعنوان السنتين الأوليتين من النشاط.

#### 2- تخفيض قدره 50%:

- عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.  
- عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية شرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

#### 3- تخفيض قدره 75% من مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبزوين الممتاز والعادي والغازوال.

#### رابعا: معدلات الرسم وتوزيع حصيلته

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي:

\* 01 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛

\* 02 % فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري مع تخفيض بنسبة 25 %

\* 02 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.

\* 03 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.

يتم تسديد الرسم على النشاط المهني بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي تبعا لنظام الدفع التلقائي وبصفة شهرية. ويتعين على هؤلاء، تسديد الرسم لدى صندوق محصل الضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، وهذا خلال العشرين 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية.

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كما يلي:

#### الجدول رقم (2-14): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

| الولاية | البلدية | الصندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية | حصة الرسم |
|---------|---------|------------------------------------------|-----------|
| 0.29%   | 0.66%   | 0.05%                                    |           |

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

#### الفرع الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة

تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية 2007، حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض في البداية كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين لها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>2</sup> المادة 02، القانون رقم 06-12، المؤرخ في 27 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، ص 04.



وتم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2015 حيث أصبحت تغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.<sup>1</sup>

### أولاً: مجال التطبيق

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، وكذا المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من أجهزة الدعم المذكورة آنفا الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج). ويمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين الموالتين، ويمدد الاختيار ضمنا على فترة 03 سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.

### ثانياً: الإعفاءات

يستفيد من الإعفاء الدائم:<sup>2</sup>

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها ؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية غير أن هؤلاء يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى المقدر بـ 10.000\* دج ويستفيد من الإعفاء المؤقت:
- لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال لفائدة الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من أجهزة الدعم، تمتد هذه المدة إلى (6) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيةها تحد قائمتها عن طريق التنظيم.
- تمتد هذه المدة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.
- الأنشطة التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط؛
- أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية والنفايات الأخرى القابلة للتأهيل بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط.

### ثالثاً: تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه، وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، فضلا عن ذلك يتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية سجل مرقم وموقعا من طرف المصالح الجبائية ملخص بكل سنة يتضمن تفاصيل مشترياتهم، مدعم بالفواتير ووثائق الإثبات، بالإضافة إلى سجل مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين، اكتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فبراير من السنة الموالية ن+1، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن.

<sup>1</sup> المادة 13، قانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، ص 06.

<sup>2</sup> المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2015

\* يحدد المبلغ الأدنى لفرض الضريبة بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة بـ 10.000 دج. غير أن المستثمرين المؤهلون للاستفادة من أجهزة الدعم، يقعون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة موافق لنسبة 50 % من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.



في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف (30.000.000 دج)، فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له، أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، فيتم صهرهم في نظام الربح الحقيقي.

#### رابعا: معدلات الضريبة وتوزيع حصيلته

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى

فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، فإنه يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

توزع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

#### الجدول رقم (2-15): توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة في الجزائر

| ميزانية الدولة | البلدية | الولاية | صندوق الضمان والتضامن<br>للجماعات المحلية | غرفة الصناعة<br>التقليدية والمهن | الغرفة الوطنية<br>للصناعات التقليدية | غرفة التجارة<br>والصناعة |
|----------------|---------|---------|-------------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------|
| 49%            | 40.25%  | 05%     | 05%                                       | 0.24%                            | 0.01%                                | 0.5%                     |

المصدر: المادة 282 مكرر 5 من ق م ر م المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2015

#### خامسا: التخفيضات

تخفيض للنشاطات التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية لمدة ثلاث سنوات الأولى للخضوع للضريبة وهذا عقب فترة الاعفاء بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط. يمنح هذا التخفيض كما يلي:<sup>1</sup>

- السنة الأولى من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 70 % ؛

- السنة الثانية من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 50 % ؛

- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 25 % ؛

تخفيض لأنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية، وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل، يُمنح هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 70 % ؛

- السنة الرابعة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 50 % ؛

- السنة الخامسة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 25 % ؛

#### سادسا: طرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

يتم دفع الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا لطريقتين:<sup>2</sup> حيث عند إيداع التصريح التقديري بين 01 و 30 جوان، يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي الضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اللجوء للدفع الجزئي للضريبة. وفي هذه الحالة يجب عليهم عند إيداع التصريح التقديري (بين 1 و 30 جوان) تسديد 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50 % الباقية فيتم تسديدها عن طريق إشعار بالدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة، على دفعتين متساويتين:

الأولى من 1 إلى 15 سبتمبر، والثانية من 1 إلى 15 ديسمبر.

<sup>1</sup> مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الضريبة الجزافية الوحيدة، مجال التطبيق، نشرة 2016، المديرية العامة للضرائب، ص 03

<sup>2</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 85

### الفرع الثالث: الرسم العقاري

أسس الرسم العقاري بموجب قانون المالية لسنة 1967، وتم تعديله بموجب قانون المالية لسنة 1991، ليعوض الرسوم على العقار، ينقسم هذا الرسم إلى قسمين الرسم العقاري على الملكيات المبنية والرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.

#### أولاً: الرسم العقاري على الملكيات المبنية

##### 1. مجال التطبيق

يعتبر الرسم العقاري على الملكيات المبنية رسم سنوي يطبق على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، مهما كانت وضعيتها القانونية. ويطبق ذلك خصوصاً على المحلات ذات الاستعمال السكني وكذا القطع الأرضية التي تشكل ملحقاتاً للملكيات المبنية، كالحدايق والفناءات. يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة، على المساحة الخاضعة لها والقائمة عند تاريخ أول جانفي من السنة، من صاحب حق الملكية أو حق مماثل، المبنية أو غير المبنية عند هذا التاريخ.

##### 2. الإعفاءات

يعفى من الرسم بشكل دائم:

- العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن لا تدر دخلاً، وكذا الأملاك العمومية التابعة للوقف؛
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثلات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل؛
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرايط والمطامر.

كما يستفيد من إعفاء مؤقت من الرسم العقاري:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار، البنايات الجديدة، إعادة البناء وإضافات البنايات وينتهي الإعفاء ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي سنة إنجازها.
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو الرئيسية للملكية شريطة، ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1.400 دج، وألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة 1 مليونين مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون.
- السكن العمومي الإيجاري التابع للقطاع العام، شرط استيفاء المؤجر أو صاحب السكن الشرطين المذكورين سابقاً.
- البنايات وإضافات البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة أجهزة الدعم لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها، تمتد إلى 06 سنوات في المناطق المراد ترقيةها.
- غير أن هذه الإعفاءات لا تعفي أصحاب المساكن والسكنات من دفع رسم عقاري قدره 500 دج سنوياً.

##### 3. أساس فرض الضريبة

ينبج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض مراعاة لقدم الملكية المبنية. وتختلف القيمة الإيجارية الجبائية، المعبر عنها بالمتر المربع، حسب ما تعلق الأمر بعقارات أو أجزاء عقارات مخصصة للاستعمال السكني أو الأراضي التي تشكل ملحقات الملكيات المبنية، كائنة في قطاعات عمرانية أو قطاعات قابلة للتعمير من جهة وتبعاً للمناطق والمناطق الفرعية من جهة أخرى،

ومراعاة لتقديم الملكية المبنية، يطبق تخفيض على أساس فرض الضريبة بمعدل 02% سنوياً، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني حداً أقصى قدره 25%.

#### 4. معدلات فرض الضريبة:

##### • الملكيات المبنية:

- 03% فيما يخص الملكيات المبنية بآتم معنى الكلمة؛
- 10% فيما يخص الملكيات المبنية المخصصة للاستعمال السكني، المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء.

##### • الملكيات التي تشكل ملحقات الملكيات المبنية

- 05%، عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 م<sup>2</sup> أو تساويها.
- 07%، عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م<sup>2</sup> وتقل أو تساوي 1.000 م<sup>2</sup>؛
- 10%، عندما تفوق مساحة الأراضي 1.000 م<sup>2</sup>.

##### ثانياً: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

يؤسس الرسم سنوياً على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء المعفية صراحة من الضريبة، وتستحق على الخصوص الأراضي المتواجدة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير، المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق، مناجم الملح والسبخات، الأراضي الفلاحية. وتعفى من الرسم: الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات المخصصة لخدمة عمومية أو ذات منفعة عامة وغير مدرة للأرباح، أملاك الأوقاف العمومية، وكذا الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

ينشأ الأساس الخاضع للرسم المطبق على الملكيات غير المبنية من خلال تطبيق قيمة إيجارية جبائية محددة حسب المنطقة على مساحة الملكية الخاضعة للضريبة والمحسوبة بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية أو بالمتر المربع بالنسبة للأراضي الأخرى.

##### معدلات الرسم:

يحسب الرسم بعد أن يطبق على أساس الضريبة بنسبة:

- الملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية: 5%؛
- الملكيات غير المبنية المتواجدة في الأراضي العمرانية
- 05% إذا كانت مساحتها تساوي أو تقل عن 500 متر مربع؛
- 07% إذا كانت مساحتها تزيد عن 500 متر مربع وتقل أو تساوي 1000 متر مربع
- 10% إذا كانت مساحتها تزيد عن 1000 متر مربع.
- الأراضي الفلاحية: 03%

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ 03 سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع إلى 04 أضعاف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 261 ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2016.

#### الفرع الرابع: قسمة السيارات

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1997، حيث تؤسس قسمة على السيارات المرقمة في الجزائر وتفرض على كل شخص طبيعي أو معنوي صاحب السيارة الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup> تعفى من القسمة:

- سيارات الترقيم الخاص التابعة للدولة والمجمعات المحلية وكذا السيارات التي يتمتع مالكيها بامتيازات دبلوماسية أو قنصلية؛
  - السيارات المجهزة بالعتاد الصحي وسيارات الإسعاف، السيارات المجهزة والمخصصة للمعوقين،
  - السيارات المجهزة بعتاد مضاد للحرائق، السيارات المجهزة بوقود غاز البترول المميع أو بوقود الغاز الطبيعي.
- تحدد تعريف القسمة ابتداء من سنة سير السيارة ويتم دفعها لدى قابض الضرائب وقابض مراكز البريد مقابل تسليم قسمة لاصقة، وهذا خلال الفترة الممتدة من 01 إلى 31 مارس من كل سنة، وفيما يتعلق بالسيارات المقتناة خلال السنة، يكون دفع القسمة خلال تسليم بطاقة التسجيل في أجل لا يتعدى ثلاثون يوم.<sup>2</sup>
- يخصص حاصلها بنسبة:<sup>3</sup>

- 20% للصندوق الوطني للطرق والطرق السريعة؛

- 30% للصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية؛

- 50% لميزانية الدولة

الجدول رقم (2-16): تعريف قسمة السيارات في الجزائر

| تعيين السيارات                                                  |                             | مبلغ القسمة بالدينار الجزائري      |                                     |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
|                                                                 |                             | سيارات يقل عمرها عن 5 سنوات        | سيارات يزيد عمرها عن 5 سنوات        |
| السيارات النفعية والسيارات المخصصة للاستغلال :                  |                             |                                    |                                     |
| حتى 2,5 طن باستثناء السيارات السياحية المهيأة كسيارات نفعية     |                             | 6.000                              | 3.000                               |
| أكثر من 2,5 طن حتى 5,5 طن                                       |                             | 12.000                             | 5.000                               |
| أكثر من 5,5 طن                                                  |                             | 18.000                             | 8.000                               |
| سيارات النقل الجماعي للمسافرين                                  |                             |                                    |                                     |
| أقل من 9 مقاعد                                                  |                             | 5.000                              | 3.000                               |
| حافلات صغيرة من 9 إلى 27 مقعد                                   |                             | 8.000                              | 4.000                               |
| حافلات صغيرة من 28 إلى 61 مقعد                                  |                             | 12.000                             | 6.000                               |
| حافلات أكثر من 62 مقعد                                          |                             | 18.000                             | 9.000                               |
| سيارات سياحية وسيارات مهيأة كسيارات نفعية ذات قوة أحصنة بخارية: | سيارات يقل عمرها عن 3 سنوات | سيارات يتراوح عمرها بين 3 و6 سنوات | سيارات يتراوح عمرها بين 6 و10 سنوات |
| - حتى 6 أحصنة                                                   | 2.000 دج                    | 1.500 دج                           | 1.000 دج                            |
| - من 7 إلى 9 أحصنة.                                             | 4.000 دج                    | 3.000 دج                           | 2.000 دج                            |
| - أكثر من 10 أحصنة                                              | 10.000 دج                   | 6.000 دج                           | 4.000 دج                            |

المصدر: المادة 300 من قانون الطابع المعدل بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2016

<sup>1</sup> المادة 299 من قانون الطابع، المحدث بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 1997

<sup>2</sup> المواد 301، 303، 304 من قانون الطابع، طبعة 2016

<sup>3</sup> المادة 309 من قانون الطابع، المعدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية 2016

### المبحث الثالث: البنية العامة للنظام الضريبي التونسي

عرفت تونس عدة محاولات لإصلاح نظامها الجبائي الموروث من الحقبة الاستعمارية أهمها إصلاحات 1982 و 1985، وإن كانت قد اقتصرت على الجانب الفني، إلا أن الإصلاح الهام الذي تزامن مع بداية الانتقال إلى اقتصاد السوق وتطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي سنة 1986، يمثل الانطلاقة الفعلية في إرساء منظومة جبائية تتماشى مع النظم الضريبية في العالم. وقد انطلق هذا الإصلاح من تشخيص نقدي للمنظومة الجبائية التي كانت تتميز بالتعدد وازدواجية الضرائب وعدم الوضوح الكافي للقاعدة الجبائية وتعدد الضرائب وارتفاع نسبها وتعدد الأنظمة الاستثنائية. كما حرص الإصلاح على مواكبة الانتقال نحو اقتصاد السوق وتوفير الظروف الجبائية المناسبة للمؤسسات قصد إعانتها على مواجهة تحديات المنافسة من خلال تبسيط منظومة الجباية على الدخل وتقليص نسبة الجباية والرفع من نجاعة ومردود المنظومة الجبائية، وقد قاد قانون ديسمبر 1989 إلى تغيير جذري للجباية المباشرة التي أصبحت متكونة من عنصرين ضريبة على الأشخاص الطبيعيين وضريبة على الشركات.

وعموما فإن هذه الإصلاحات تجسدت بصدور عدة نصوص ضريبية تحكم النظام الضريبي أهمها إصدار مجلة الأداء على القيمة المضافة سنة 1988، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنة 1990، مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي سنة 1993، مجلة تشجيع الاستثمارات سنة 1993، مجلة الجباية المحلية سنة 1997، مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سنة 2000.

لم تمكن الإصلاحات المتتالية التي شهدتها المنظومة الجبائية من الاستجابة لما هو منتظر على مستوى إرساء العدالة الجبائية ودعمها للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وفي هذا الإطار تم ابتداء من السداسية الثانية لسنة 2012 التحضير لإصلاح شامل وعميق للمنظومة الجبائية بمساندة تقنية من صندوق النقد الدولي بهدف وضع نظام جبائي مبسط وعادل وأكثر نجاعة، وعصرنة الإدارة الجبائية.

وعموما تمخض عن جملة الإصلاحات المتتالية نظاما جبائيا تونسيا يشمل على ضرائب مباشرة أهمها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على الشركات، وأخرى غير مباشرة تتمثل أساسا في الأداء على القيمة المضافة، المعلوم على الاستهلاك، المعاليم الديوانية، معالم التسجيل والطابع الجبائي، المعاليم الراجعة للجماعات المحلية، ومعاليم أخرى توظف على بعض المنتوجات والنقل والتأمين.

#### المطلب الأول: الضرائب المباشرة

تتكون الضرائب المباشرة في النظام الضريبي التونسي أساسا من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

#### الفرع الأول: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تم استحداث الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بداية من جانفي 1990 بموجب القانون رقم 89-114 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1989، لتعوض بذلك النظام القديم المكون من ضرائب فرعية مفروضة على المهن من جهة ومن ضريبة عامة (المساهمة الشخصية للدولة) المدفوعة من طرف الجميع من جهة أخرى، بضريبة موحدة على الأشخاص الطبيعيين. وبالتالي الانتهاء من نظام جبائي مزدوج يخضع المكلفين مرتين لدفع الضريبة على الدخل على أساس الانتماء المهني وعلى أساس المساهمة الشخصية.

## أولاً: مجال التطبيق

مراعاة لأحكام المعاهدات الدولية والاتفاقيات الخاصة، تستوجب الضريبة على الدخل بتاريخ غرة جانفي من كل سنة على:<sup>1</sup>

- كل شخص طبيعي يقيم عادة بالبلاد التونسية وذلك على مجموع أرباحه أو مداخيله المحققة أثناء السنة السابقة. يعتبر مقيمين عادة بالبلاد التونسية:

- الأشخاص الذين لهم مسكن رئيسي على ذمتهم بالبلاد التونسية.
- الأشخاص الذين يقيمون بالبلاد التونسية بصفة مستمرة أو غير مستمرة لمدة لا تقل عن 183 يوماً أثناء السنة المدنية إن لم يكن على ذمتهم مسكن رئيسي بها.
- الموظفون وأعاون الدولة الذين يباشرون وظائفهم أو مهامهم في بلد أجنبي وذلك في صورة عدم إخضاعهم في هذا البلد لضريبة شخصية على دخلهم الإجمالي.
- الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين الذين يحققون مداخيل ناشئة بالبلاد التونسية أو يحققون القيمة الزائدة المنصوص عليها بالفقرة 2 من الفصل 27 من المجلة وذلك بعنوان هذه المداخيل أو هذه القيمة الزائدة دون سواها.
- الشركاء في شركات المفاوضة والشركات الفعلية وشركات المقارضة البسيطة والشركاء في شركات المحاصة وأعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية الذين لهم صفة أشخاص طبيعيين أو شركات أشخاص وكذلك أعضاء الشركات المدنية التي ليست لها فعلياً صفة شركات رؤوس الأموال وذلك على أساس مناباتهم في الأرباح الاجتماعية حسب حقوقهم في الشركات أو التجمعات التي لها مكان استغلال بالبلاد التونسية.
- المالكون المشتركون في الصناديق المشتركة للديون المنصوص عليها بالقانون عدد 83 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001 المتعلق بإصدار مجلة مؤسسات التوظيف الجماعي الذين لهم صفة أشخاص طبيعيين أو شركات أشخاص وذلك على أساس حصص مساهمتهم في الصناديق المذكورة.
- يخضع كل شخص له صفة رئيس عائلة للضريبة حسب دخله الخاص ودخل أطفاله المعتمدين في كفالتة لاحتساب الضريبة.

## ثانياً: أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة :

تمثل أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة في:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح الاستغلاليات الفلاحية والصيد البحري؛
- المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية؛
- مداخيل الأوراق المالية ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- المداخيل العقارية؛
- المداخيل الأخرى.

<sup>1</sup> الفصول 02، 03، 04، 05 من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مهيئة إلى غاية جانفي 2016.

### ثانيا: الإعفاءات الرئيسية

- يعنى من الضريبة على الدخل أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي وذوو الجنسيات الأجنبية شريطة المعاملة بالمثل، كما تستفيد بعض أصناف المداخل من إعفاءات نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>
- الإيرادات العمرية والمنح الوقفية التي تصرف لضحايا حوادث الشغل أو لمن آل حقهم إليهم، أو التي تصرف بعنوان الضرر بمقتضى حكم لجبر ضرر بدني
  - المرتبات والمنح المصروفة من قبل الدول الأجنبية لأعوان يضعونهم على ذمة الحكومة التونسية في نطاق التعاون الفني.
  - الدفوعات والمنح والخدمات المقدمة بأي صفة كانت طبقا للتشريع الخاص بالإسعافات والتأمين والضمان الاجتماعي.
  - مكافأة نهاية الخدمة في الحدود المضبوطة بالتشريع المتعلق بالشغل أو في حدود المبالغ المضبوطة في عمليات التسريح.
  - الدفوعات الخاصة المرصودة لتغطية مصاريف الوظيفة أو العمل التي يتحملها المستخدمون إذا كانت هذه الدفوعات مبررة.
  - فوائض ادخار السكن المدفوعة لأصحاب عقود الإذخار السكني، فوائض الإيداع والسندات بالعملة الصعبة أو بالدينار القابل للتحويل
  - فوائض الحسابات الجارية المفتوحة بين صناعيين وتجار ومستغلين فلاحيين شريطة أن تتعلق العمليات المرسمة بالحساب الجاري بالمهنة بصفة قطعية. وكذا الفوائض المتأتية من الحسابات الخاصة للإدخار المفتوحة لدى صندوق الإدخار الوطني التونسي أو لدى البنوك وكذلك مداخل الرقاع في حدود 5.000 دينار في السنة دون أن يتجاوز هذا الطرح 3000 دينار بالنسبة للفوائض المتأتية من الحسابات الخاصة للإدخار المفتوحة لدى البنوك ولدى صندوق الادخار الوطني التونسي.
  - منحة التغرب والمكافآت والمنح والامتيازات الأخرى التي يتقاضاها الأجراء بعنوان نشاطهم بالخارج شريطة أن يكون المشغل مقيما أو مستقرا بالبلاد التونسية وأن يتعلق النشاط بالدراسات الفنية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية أو المساعدة الفنية، وكذا أشغال البناء أو التركيب أو عمليات الصيانة أو أنشطة المراقبة المتعلقة بها
  - فوائض حسابات الإدخار من أجل الدراسة المفتوحة لدى البنوك لفائدة الأبناء
  - مساهمات المؤجرين المدفوعة في إطار عقود التأمين الجماعي على الحياة، وعقود تكوين الأصول
  - فوائض حسابات الادخار للاستثمار في حدود 2000 دينار تونسي سنويا.
  - القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس ومن عمليات التفويت في الأسهم في إطار عملية إدراج ؛ أو المتأتية من التفويت في أسهم شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير وحصص الصناديق المشتركة للتوظيف الجماعي، وكذا المتأتية من عمليات التفويت المنجزة لحساب الغير من الأشخاص الطبيعيين من قبل شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية.<sup>2</sup>
  - القيمة الزائدة المتأتية من الإسهام بالأسهم وبالمناوبات الاجتماعية في رأس مال الشركة الأم أو الشركة القابضة شريطة التزام الشركة الأم أو الشركة القابضة بإدراج أسهمها بالبورصة في أجل أقصاه موافق السنة المالية لسنة الإعفاء.

<sup>1</sup> الفصل 38 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> الفصل 63 قانون المالية 2003. عدد 80 المؤرخ في 2003/12/29.



- حصص الأسهم الموزعة من قبل الشركات المستقرة بتونس إذا لم يتعد مبلغها السنوي 10.000 دينار؛
- مداخيل كراء الأراضي الفلاحية المخصصة للزراعات الكبرى موضوع عقود كراء مبرمة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات.
- المنح المسندة في إطار تدخلات الصندوق الوطني للتشغيل، والمنح المسندة من قبل المؤسسات في نفس الإطار.
- الجرايات المنصوص عليها بالمرسوم رقم 97 لسنة 2011 المؤرخ في 24 أكتوبر 2011 المتعلق بالتعويض لشهداء ثورة 24 جانفي 2011 ومصابيها.

### ثالثا: تحديد أساس فرض الضريبة

يتكون أساس فرض الضريبة من مجموع المداخيل الصافية المضبوطة كل على حدة وذلك حسب القواعد الخاصة بكل نوع من أنواع الدخل المذكورة آنفاً. ويتكون الدخل الصافي الإجمالي المكون لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والامتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والاحتفاظ به. وعموماً نميز في كيفية ضبط الدخل بين أرباح المؤسسات من جهة وأصناف المداخيل الأخرى:

#### 1- تحديد الدخل الصافي بالنسبة للمؤسسات

- يحدد الربح الصافي على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات بعد إعادة معالجته حسب القواعد الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل، وهذا بعد طرح كل المصاريف والأعباء المهنية وخاصة:<sup>1</sup>
- الاستهلاكات باستثناء الاستهلاك بعنوان الأصول المتقنة لدى أشخاص مقيمين بالملاذات (الجنات) الجبائية
- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص وبمعنوان تقلص قيمة المخزونات المعدة للبيع وبمعنوان تقلص قيمة الأسهم المدرجة بالبورصة وذلك في حدود 50% من الربح الخاضع للضريبة؛
- الهبات والإعانات في حدود 2% من رقم المعاملات الخام؛ غير أنه يمكن طرح كامل:
- الهبات والإعانات المسندة إلى الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية،
- كلفة اقتناء أو بناء المساكن الموهوبة لفائدة أزواج وأسلاف وأعقاب شهداء الوطن من الجيش وقوات الأمن والديوانة.
- الهبات والإعانات المسندة إلى الجمعيات العاملة في مجال النهوض بالأشخاص المعوقين الناشطة طبقاً للتشريع المتعلق بها،
- الرعايا المسندة إلى المؤسسات أو المشاريع أو الأعمال ذات الصبغة الثقافية التي تتحصل على مصادقة وزارة الثقافة.
- مساهمات المكتب المدفوعة في إطار عقود التأمين الجماعي، أو المدفوعة في إطار عقود التأمين على الحياة،
- الأداء على القيمة المضافة التي تمت المطالبة به من طرف مصالح المراقبة الجبائية في إطار عملية مراجعة جبائية، باستثناء الأداء المتعلق بالأعباء والاستهلاك غير القابلة للطرح.
- خسائر السنوات السابقة في حدود الخمس سنوات الموالية؛
- الاستهلاكات المؤجلة دون تحديد في الزمن.

#### 2- ضبط الدخل الصافي بالنسبة لبعض أصناف المداخيل

- يحدد الدخل الصافي بالنسبة لهذه الأصناف على أساس قاعدة تقديرية، حيث يتم طرح تقديري بـ:
- 10% بالنسبة إلى المرتبات والأجور دون أن يتجاوز الطرح 2000 دينار؛

<sup>1</sup> الفصول من 10 إلى 16 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مرجع سبق ذكره.

- 25% بالنسبة إلى الجرايات والإيرادات العمرية؛ وترفع هذه النسبة إلى 80% بالنسبة إلى الجرايات والإيرادات العمرية ذات المصدر الأجنبي وذلك في صورة تحويلها إلى تونس؛
- 20% بالنسبة إلى المداخل العقارية وأرباح المهن غير التجارية في صورة عدم مسك محاسبة.

#### رابعا: تخفيضات مشتركة لكل أصناف المداخل

تقبل للطرح في حدود معينة:

- أقساط عقود التأمين على الحياة وعقود تكوين رأس المال المبرمة لمدة عشر سنوات في حدود 10.000 دينار؛
- الأقساط المدفوعة بعنوان تسديد أصل القروض الجامعية وفوائدها؛
- الفوائد والعمولات المدفوعة بعنوان القروض المتعلقة باقتناء أو بناء مسكن واحد لا تتعدى كلفته 200.000 دينار؛
- الاشتراكات المدفوعة من قبل العمال غير الأجراء المنخرطين بأحد أنظمة القانونية للتضامن الاجتماعي؛
- الفوائد المحصل عليها بعنوان الحسابات الخاصة للاذخار المفتوحة لدى البنوك أو لدى صندوق الادخار القومي التونسي أو بعنوان القروض الرقاعية في حدود مبلغ سنوي يساوي 5000 دينار، على أن لا يتجاوز هذا الطرح 3000 دت بالنسبة للفوائد المتأتية من الحسابات الخاصة للاذخار المفتوحة لدى البنوك ولدى صندوق الادخار القومي التونسي؛
- المبالغ المدوعة في حسابات ادخار للاستثمار المفتوحة لدى صندوق الادخار الوطني التونسي أو لدى مؤسسة قرض لها صفة بنك، بعنوان سنة الإيداع دون أن يتجاوز هذا الطرح 20 000 دينار سنويا؛
- المداخل المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس مال المؤسسات وفقا لشروط القانون المتعلق بالامتيازات الجبائية.
- التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية (رئيس عائلة، أطفال في الكفالة، الوالدين في الكفالة)، حيث:<sup>1</sup> لكل رئيس عائلة الحق في طرح 150 دينارا من مبلغ مداخله الصافية، ولرئيس العائلة الحق أيضا في طرح إضافي بعنوان الأطفال الذين هم في كفالته قدره 90 دينارا بعنوان الطفل الأول، 75 دينارا بعنوان الطفل الثاني، 60 دينارا بعنوان الطفل الثالث، 45 دينارا بعنوان الطفل الرابع.
- ويعتبر في كفالة المطالب بالضريبة أطفاله من صلبه أو بالتبني الذين يكون سنهم دون 20 سنة في غرة جانفي من سنة توظيف الضريبة شريطة أن لا يكون لهم مداخل منفصلة عن تلك التي وظفت عليها الضريبة باسم المطالب المذكور.
- ويرفع الطرح المشار أعلاه إلى:
- 300 دت لكل طفل يزاول تعليمه العالي دون الانتفاع بمنحة والذي لا يتجاوز 25 سنة في جانفي من سنة توظيف الضريبة، 750 دينار لكل طفل معاق مهما كان سنه أو رتبته.
- وبالإضافة إلى ذلك، لكل مطالب بالضريبة الحق في طرح بعنوان كل واحد من والديه الذي هو في كفالته وذلك في حدود 5% من الدخل الصافي الخاضع للضريبة مع حد أقصى قدره 150 دينارا شريطة أن يصرح بالمبلغ المطروح في التصريح بمداخل المنتفع بالجراية الذي يجب إيداعه في نفس الوقت الذي يودع فيه تصريح المعني بالأمر، وأن لا يتعدى دخل الوالدين أو أحدهما الذين هم في الكفالة مع إضافة المبلغ المطروح، الأجر الأدنى الصناعي المضمون.
- كما ينتفع أصحاب الأجر الأدنى المضمون بطرح إضافي بمبلغ 500 دينار من دخلهم السنوي الصافي.

<sup>1</sup> الفصل 40 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مرجع سبق ذكره.

### خامسا: أسعار الضريبة على الدخل

تخضع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى نظام تصاعدي حسب شرائح السلم المعتمد منذ سنة 1990، بالإضافة إلى نسب خاصة ببعض المداخل، وبموجب قانون المالية لسنة 2017، تمت مراجعة السلم ليصبح كما يلي:

الجدول رقم (2-17): أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في تونس

| أسعار الضريبة بداية من 2017 |                         |       | أسعار الضريبة قبل 2017  |         |
|-----------------------------|-------------------------|-------|-------------------------|---------|
| النسب                       | الشرائح                 | النسب | النسب                   | الشرائح |
| 0 %                         | 0 إلى 5000 دينار        | 0 %   | 0 إلى 1.500 دينار       |         |
| 19,50 %                     | 5.000 إلى 20.000 دينار  | 15 %  | 1.500 إلى 5.000 دينار   |         |
| 22,33 %                     | 20.000 إلى 30.000 دينار | 20 %  | 5.000 إلى 10.000 دينار  |         |
| 26,20 %                     | 30.000 إلى 50.000 دينار | 25 %  | 10.000 إلى 20.000 دينار |         |
| —                           | ما فوق 50.000 دينار     | 30 %  | 20.000 إلى 50.000 دينار |         |
|                             |                         | 35 %  |                         |         |

المصدر: الفصل 1-14 من القانون رقم 78 المؤرخ في 2016/12/17 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 المعدلة للمادة 44-1 من مجلة الضرائب

غير أنه لا يمكن أن تقل الضريبة السنوية بالنسبة للأنشطة التجارية والأنشطة غير التجارية عن ضريبة دنيا محددة بـ:

- 0,2 % من رقم المعاملات المحلي أو المقايض الخام مع حد أدنى يساوي 300 دينار يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات،

- 0,1 % من رقم المعاملات أو المقايض المتأتية من التصدير أو المحقق من ترويج منتجات أو خدمات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار لا يفوق هامش ربحها الخام 6 % طبقا للتشريع والتراتيب الجاري بها العمل، مع حد أدنى يساوي 200 دينار يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات.

وفيما يخص المداخل العقارية الناتجة عن القيمة الزائدة المحققة من التفويت، فإنها تخضع لنسب ثابتة وتكون محررة من الضريبة على الدخل:

- نسبة 10 % إذا تم التفويت خلال فترة عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

- نسبة 05 % إذا تم التفويت بعد عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

- نسبة 05 % على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في مكاسب مورثة مما كانت مدة التملك.

25 % إذا تم التفويت للوكالات العقارية السياحية والصناعية والسكنى أو للشركة القومية العقارية للبلاد التونسية أو لشركة النهوض بالمساكن الاجتماعية أو لأشخاص يتعهدون ضمن عقد التفويت بتخصيص الأرض موضوع التفويت لتهيئة منطقة صناعية طبقا للتشريع الجاري به العمل خلال الخمس سنوات الموالية لتاريخ الاقتناء.

- 50 % في الحالات الأخرى.

بالنسبة للقيمة الزائدة المحققة من تفويت الأوراق المالية المتداولة في البورصة، فإنها تخضع للضريبة بنسبة 10 % من مبلغها.

### سادسا: النظام التقديري

يطبق النظام التقديري على المؤسسات الفردية التي تحقق مداخل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، وحتى تتمتع بهذا النظام يجب أن تكون المؤسسات المنتفعة:<sup>1</sup>

- غير موردة، غير متعاطية لتجارة الجملة غير منتفعة بأجور وساطة باستثناء الموزعين المعتمدين لمشغلي شبكات الاتصالات.

<sup>1</sup> الفصل رقم 44 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

- غير مصنعة لمنتجات تستعمل فيها مواد كحولية؛
- لا تملك أكثر من عربة للنقل العمومي للأشخاص أو لنقل البضائع على ألا تتجاوز حمولتها النافعة ثلاثة أطنان ونصف؛
- لا يحقق أصحابها مداخيل من صنف أرباح المهن غير التجارية؛
- غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي؛
- لم يقع إخضاعها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حسب النظام الحقيقي إثر عملية مراقبة جبائية؛
- لا يتجاوز رقم معاملاتها السنوي مائة ألف دينار 100.000 دت؛
- كما تستثنى من الانتفاع بهذا النظام المؤسسات التي تمارس داخل المناطق البلدية أحد الأنشطة المحددة بالأمر عدد 2939 لسنة 2014 المؤرخ في 1 أوت 2014.
- يمنح هذا النظام لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تقديم التصريح بالوجود، وتكون قابلة للتجديد في صورة تقديم المؤيدات اللازمة حول النشاط التي تثبت أحقية الانتفاع بهذا النظام.
- تضبط الضريبة التقديرية على أساس رقم المعاملات السنوي كما يلي:
- 75 دينارا سنويا بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة خارج المناطق البلدية، و 150 دينارا سنويا بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى. عندما يقل رقم المعاملات أو يساوي 10.000 دينار تونسي؛
- 03% من رقم المعاملات بالنسبة إلى رقم المعاملات بين 10.000 دينار و 100.000 دينار؛
- وتعتبر الضريبة التقديرية المحددة على هذا النحو محترزة من الضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية ومن الأداء على القيمة المضافة في النظام الحقيقي كما تتضمن المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية.
- غير أنها تكون قابلة للطرح بالنسبة للأشخاص الذين يتم إلحاقهم بالنظام الحقيقي إثر عملية مراجعة جبائية.

### الفرع الثاني: الضريبة على الشركات

تم استحداث الضريبة على الشركات بداية من 1990 بموجب القانون رقم 89-114 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1989، ليتم بذلك فصل الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ويمثل الأشخاص المعنويين في الوقت الحالي ما يزيد عن معدل 17% من جملة المطالبين بالأداء المسجلين ضمن النسيج الجبائي، كما يقارب معدل مساهمتهم في الضرائب المباشرة معدل 48%<sup>1</sup>. وما يزيد عن 21% من مجمل الموارد الجبائية.

### أولا: الأشخاص الخاضعون للضريبة

- تستوجب الضريبة على الشركات على الشركات والأشخاص المعنويين الآخرين مهما كانت غايتهم والذين يمارسون نشاطهم بالبلاد التونسية، وخاصة على:
- الشركات المنصوص عليها بالفصل 07 من مجلة الشركات التجارية والمتمثلة في الشركات خفية الاسم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة شركات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة، شركات المقارضة بالأسهم؛
  - تعاوضيات الإنتاج والاستهلاك أو الخدمات واتحاداتها باستثناء المعفاة من الضريبة على الشركات،
  - المنشآت العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية المتمتعة بالاستقلال المالي والتابعة للدولة أو للولايات والبلديات؛
  - الشركات المدنية إذا ثبت أن لها فعليا خصوصيات شركات رؤوس الأموال؛

<sup>1</sup> الإدارة العامة للأداءات، دليل الضريبة على أرباح الشركات، إدارة الإعلام والإرشاد الجبائي بالإدارة العامة للأداءات (نوفمبر 2014) ص 03

<sup>2</sup> الفصل 45 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مرجع سبق ذكره

- الشركاء في شركات المحاصة وأعضاء تجمعات المصالح الاقتصادية والمالكين المشتركين في الصناديق المشتركة للديون الذين لهم شكل أشخاص معنويين خاضعين للضريبة على الشركات؛
- الجمعيات التي تمارس نشاطها طبقاً لأحكام التشريع المتعلق بها؛
- الأشخاص المعنويون غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية والذين يحققون مداخيل ناشئة بالبلاد التونسية أو يحققون قيمة زائدة متأتية من التفويت في عقارات كائنة بالبلاد التونسية أو في حقوق تخصها أو في الحقوق الاجتماعية بالشركات المدنية العقارية وغير ملحقة بمنشآت موجودة بالبلاد التونسية وذلك بعنوان هذه المداخيل أو هذه القيمة الزائدة دون سواها؛
- المنشآت الدائمة للشركات الأجنبية التي تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة بالبلاد التونسية أو أعضاء التجمعات الاقتصادية؛
- الاستغلالات الموجودة بالخارج والتي تمتلكها المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس وذلك طبقاً لأحكام القانون العام ولاتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس والبلدان الأخرى.

#### ثانياً: الإعفاءات الرئيسية

- وضع المشرع التونسي مجموعة من الإعفاءات منها ما يتعلق بوجه عام ومنها ما ورد في إطار سياسة التحفيز الجبائي. تعفى من الضريبة على الشركات في حدود غرضها الاجتماعي:
- التجمعات المهنية التي لا تبشر بصفة أصلية أنشطة لهدف الربح والتي لها موارد من أصل جبائي أو شبه جبائي؛
- التأمينات التعاونية المكونة بصفة قانونية؛
- صناديق الادخار والحيطة التي تقع إدارتها مجاناً؛
- المنشآت العمومية وهيئات الدولة أو الجماعات العمومية المحلية التي ليس لها غرض الربح؛
- تعاوضيات الخدمات المساهمة في الاتجار في المحاصيل الفلاحية أو الصيد البحري والعاملة في نطاق أسواق الجملة؛
- تعاوضيات الخدمات الفلاحية والصيد البحري، والتعاوضيات العمالية للإنتاج؛
- صندوق القروض ومساعدة الجماعات المحلية وشركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير؛
- كما تستفيد من الإعفاء بشكل مؤقت لمدة 05 سنوات ابتداء من سنة 2013:
- المؤسسات الجديدة الممارسة لأنشطة الخدمات والمهن غير الجارية والتي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 300.000 د.ت والمكونة من قبل العاطلين عن العمل المتحصلين على شهادات جامعية أو على شهادة مهمل تقني سامي<sup>1</sup>؛
- المؤسسات الجديدة الممارسة لأنشطة الشراء بغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك في عين المكان والتي لا يتجاوز رقم معاملاتها 600.000 د.ت ويستوجب الانتفاع بالإعفاء مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

#### ثالثاً: ضبط الربح الخاضع للضريبة

- يحدد الربح الصافي وفق النظام الحقيقي اعتماداً على محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات وباعتبار نتائج كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بما في ذلك خاصة التفويت في عناصر الأصول وبعد طرح كل المصاريف والأعباء المهنية كما هو الشأن بالنسبة إلى المؤسسات الفردية مع مراعاة ما يلي:
- المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص كلياً بالنسبة للبنوك وشركات الإيجار المالي وشركات إدارة الديون؛
- المدخرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم والمنابات الاجتماعية كلياً بالنسبة إلى شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية؛

<sup>1</sup> الفصل 13 من القانون رقم 53 المؤرخ في 2015/12/52 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، والمتتم للفصل 17 من قانون المالية 2013.

- الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس مال المؤسسات طبقا للشروط المبسوطة بقانون الامتيازات الجبائية. وعموما، فإن تحديد النتيجة الجبائية يتم انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع القيام بالتعديلات اللازمة لاحترام القواعد الجبائية فيما يتعلق بطرح الأعباء وإخضاع الأرباح أي القيام بالإدماجات والطروحات.<sup>1</sup>

رابعا: نسب الضريبة على الشركات:

تفرض الضريبة على الشركات في تونس بنسب مختلفة ونميز في ذلك بين الأشخاص المعنويين المقيمين وغير المقيمين.

#### 1. الأشخاص المعنويون المقيمون

يخضع الأشخاص المعنويون المقيمون للضريبة على الشركات حسب النسب التالية:<sup>2</sup>

##### نسبة 10 % بالنسبة لـ:

- المؤسسات المتعاطية لنشاط صناعة تقليدية أو نشاط فلاحي أو الصيد البحري،
- مراكز الشراء لمؤسسات البيع بالتفصيل والمنظمة في شكل تعااضيات خدمات خاضعة للقانون العام للتعاوض،
- تعااضيات الخدمات المكونة بين المنتجين لبيع إنتاجهم بالجملة، لتعااضيات الاستهلاك الخاضعة للقانون العام للتعاوض،
- الأرباح المحققة في إطار مشاريع ذات صبغة تجارية أو صناعية، منتفعة ببرنامج تشغيل الشباب أو بالصندوق القومي للنهوض بالصناعة التقليدية والحرف الصغرى،
- المداخل المتأتية من التصدير.

##### نسبة 20 % بالنسبة لـ:

الشركات التي تدرج أسهمها العادية بالبورصة بنسبة افتتاح للعموم لا تقل عن 30 % والشركات المدرجة لأسهمها العادية بالبورصة بنسبة تقل عن 30 % والتي تتولى فتح رأسمالها للعموم بنسبة إضافية لا تقل عن 20 % وذلك إلى غاية 2009/12/31 وحسب شروط.

وتطبق نسبة 20 % ولمدة 05 سنوات ابتداء من سنة الإدراج بالنسبة للشركات التي تدرج أسهمها العادية بالبورصة بنسبة لا تقل عن 30 %، يمنح التخفيض للشركات التي تدرج أسهمها ببورصة الأوراق المالية بتونس خلال الفترة من 2010/01/01 إلى 2019/01/01 باستثناء المؤسسات الخاضعة لنسبة 35 %.

تخفّض هذه النسبة إلى 15 % بالنسبة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 25 % التي تدرج أسهمها خلال الفترة الممتدة من غرة جانفي 2017 إلى غاية 31 ديسمبر 2019.

##### نسبة 35 % بالنسبة لـ:

- المؤسسات الناشطة في القطاع المالي (مؤسسات القرض المقيمة، مؤسسات القرض غير المقيمة الناشطة في إطار مجلة إسداء الخدمات المالية لغير المقيمين وذلك بالنسبة لعملياتها مع المقيمين، شركات استخلاص الديون، شركات استثمار، شركات تأمين وإعادة التأمين...)
- مشغلي شبكات الاتصال؛
- الشركات الناشطة في قطاع الخدمات والناشطة في قطاع إنتاج ونقل المحروقات ومؤسسات نقل منتجات النفط عبر الأنابيب الخاضعة لنظام جبائي في إطار اتفاقيات خاص المؤسسات الناشطة في قطاع تكرير وبيع منتجات النفط بالجملة.

<sup>1</sup> للتفصيل أكثر بالإدماجات والطروحات راجع الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

<sup>2</sup> الفصل 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، مرجع سابق



نسبة عامة 25%، وهي النسبة العامة المطبقة على باقي المؤسسات، حيث تم تخفيضها بموجب قانون المالية لسنة 2014<sup>1</sup> بعد أن كانت في حدود 30 % منذ سنة 2007<sup>2</sup>.

### الضريبة الدنيا

لا يمكن أن تقل الضريبة السنوية عن ضريبة دنيا تساوي:

0,2% من رقم المعاملات المحلي الخام مع حد أدنى يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات يساوي 500 ديناراً بالنسبة إلى الشركات غير الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10%.

0,1% بالنسبة لرقم المعاملات الذي تخضع الأرباح الناتجة عنه للضريبة على الشركات بنسبة 10% أو لرقم المعاملات المحقق من ترويج منتجات أو خدمات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار لا يفوق هامش ربحها الخام 06% طبقاً للتشريع والتراتب الجاري بها العمل مع حد أدنى يساوي 300 ديناراً يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات.

### 2. الأشخاص غير المقيمين ونسب الخصم من المورد

يخضع الأشخاص المعنويون غير المقيمين للضريبة على الشركات وتكون الضريبة محل خصم من المورد تحرري اعتماداً على النسب المضمنة باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي أو حسب النسب الجاري بها العمل طبقاً للقانون العام في غياب اتفاقيات ثنائية<sup>3</sup>.

### 15% بالنسبة لـ:

- المكافآت والمداخليل الراجعة إلى غير المقيمين وغير المستقرين والتي لم تحقق في إطار منشأة موجودة بالبلاد التونسية.

- ثمن التفويت في العقارات أو في الحقوق المدفوع من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو الأشخاص المعنويين.

05 % بعنوان فوائد القروض المدفوعة للمؤسسات البنكية غير المستقرة بالبلاد التونسية.

30 % بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت أو من إعادة إحالة السندات أو الحقوق المتعلقة بها ودون أن يتجاوز المبلغ المستوجب حداً يجتنب على أساس نسبة 05 % من ثمن التفويت أو إعادة إحالة السندات أو الحقوق المذكورة.

يتم الخصم من المورد بالنسبة لأشغال البناء أو لعمليات التركيب أو لأنشطة المراقبة المتعلقة بها بالبلاد التونسية وكذلك الشركاء وأعضاء الشركات والتجمعات المنصوص عليها بالفصلين 04 و 45 من المجلة الضريبية، حسب النسب التالية:

05 % من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أشغال البناء،

10 % من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى عمليات التركيب،

15 % من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أنشطة المراقبة وكل الأنشطة والخدمات الأخرى المنجزة من قبل شركاء أو أعضاء الشركات أو التجمعات المذكورة أعلاه

### خامساً: طرق دفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

تدفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات عن طريق:

- الخصم من المورد التحرري بالنسبة للأشخاص المعنويين غير المقيمين بالبلاد التونسية،

- خصم من المورد بعنوان الأتعاب، العمولات، معيّنات الكراء، مداخليل رؤوس الأموال المنقولة، المبالغ الأخرى التي تساوي أو تفوق 1000 ديناراً والمدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية ومن قبل

<sup>1</sup> الفصل 18 من القانون رقم 54 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 المؤرخ في 2013/12/30

<sup>2</sup> الفصل 4 من القانون عدد 80 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006

<sup>3</sup> المديرية العامة للأدعاءات، مرجع سبق ذكره ص 20



الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي والأشخاص المحققين لأرباح غير تجارية بصرف النظر عن نظامهم الجبائي؛

- 03 أقساط احتياطية يساوي كل منها 30% من الضريبة المستوجبة بعنوان السنة السابقة ويتم التصريح بالأقساط الاحتياطية ودفعها خلال 25 يوما الأولى من الشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين، وخلال 28 يوما الأولى من الشهر السادس والتاسع والثاني عشر التي تلي تاريخ ختم السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين.

- تسبيقة بـ 10% عند التوريد بالنسبة إلى قائمة من المنتجات الاستهلاكية؛

- تسوية سنوية عن طريق التصريح السنوي بالضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات، حيث تطرح الأقساط الاحتياطية والتسبيقة والحصوم، غير التي هي محررة والمدفوعة من قبل كل مطالب بالضريبة أو لحسابه بعنوان سنة مالية وذلك من الضريبة على الشركات المستوجبة على الأرباح التي حققها المعني بالأمر أو الراجعة له خلال نفس السنة. وينقل طرح الفائض المتبقي إلى الأقساط الاحتياطية أو إلى الضريبة السنوية المستحقة مستقبلا، كما يمكن استرجاع هذا الفائض إذا كان متأتيا من التسبيقة أو من الخصم من المورد.

### المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

نتناول في هذا المطلب أهم ضريبتين غير مباشرتين في النظام الضريبي التونسي ويتعلق الأمر بالأداء على القيمة المضافة، والمعلوم على الاستهلاك

#### الفرع الأول: الأداء على القيمة المضافة

تم إقرار الأداء على القيمة المضافة في جويلية 1988 بمقتضى مجلة الأداء على القيمة المضافة<sup>1</sup>. وجاء لتعويض عديد الأداءات على رقم المعاملات (أداء على الانتاج، أداء على الاستهلاك، أداء على الخدمات)، وقع العمل به بصفة تدريجية حيث وقع تطبيقه في الأول على الواردات والانتاج الصناعي والخدمات، ثم طبق على تجارة الجملة في أكتوبر 1989 وأخيرا على تجارة التفصيل في جويلية 1996، وقد عرف عدة تغيرات في نسبه في اتجاه تبسيط الأداء وتقليص النسب من ثمانية إلى ثلاثة.

#### أولا: مجال تطبيق الأداء

حدد الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة مختلف العمليات الخاضعة للأداء والتي يمكن تصنيفها إلى عمليات خاضعة للأداء إجباريا بطبيعتها أو خاضعة بمقتضى القانون، وإلى عمليات خاضعة بصفة اختيارية.

#### 1- العمليات الخاضعة للأداء بصفة إجبارية

فبحسب طبيعتها تخضع للأداء على القيمة المضافة كل العمليات المنجزة بالبلاد التونسية مهما كانت أهدافها و نتائجها مادامت تكتسي صبغة صناعية أو صناعة تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة أو العمليات التجارية من غير البيوعات. وينطبق هذا الأداء مهما كانت الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأداءات الأخرى صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل.<sup>2</sup> ويشمل ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة بمقتضى القانون:

- عمليات التوريد مع مراعاة الإعفاءات.

<sup>1</sup> قانون عدد 61 لسنة 1988 مؤرخ في 02 جوان 1988 المتعلق بإصدار مجلة الأداء على القيمة المضافة

<sup>2</sup> الفصل I-1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، مبنية إلى غاية 2016.

- بيع التجهيزات الصناعية ومعدات الأشغال العمومية على حالتها من طرف الوكلاء.
- بيع مواد البناء على حالتها من طرف تجار الجملة.
- بيع المنتجات على حالتها من غير بيوعات المواد الغذائية من طرف تجار الجملة المزودين لتجار آخرين في القطاعات أخرى.
- العرض التجاري للمنتجات غير الفلاحية أو للصيد البحري.
- بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين ومن قبل الباعثين العقاريين.
- الأشغال العقارية.
- بيع العقارات والأصول التجارية من طرف الأشخاص الذين يقومون عادة بشراء هذه الأملاك لغرض إعادة بيعها.
- عمليات الاستهلاك على عين المكان.
- تسليم الأصول الثابتة المادية مادية لأنفسهم من طرف الخاضعين.
- تسليم البضائع باستثناء الأصول الثابتة المادية من طرف الخاضعين للأداء لأنفسهم سواء لتسديد حاجياتهم الشخصية أو حاجيات مختلف مستغلاتهم وذلك في صورة عدم استعمال هذه البضائع في تحقيق عمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة وعدم انتفاعها بحق الطرح.
- تجارة التفصيل بالنسبة للتجار الذين يحققون رقم معاملات جملي سنوي يساوي أو يفوق 100 000 دينار باستثناء بيوعات المنتجات الغذائية، وبيوعات المنتجات الخاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار (المحروقات، الكحول، التبغ، الكبريت، الكراس المدرسي..).

## 2- العمليات الخاضعة بصفة اختيارية :

يمكن للمؤسسات التي تنجز عمليات لا يشملها ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة أو عمليات معفاة اختيار أن يشملها هذا الأداء بعنوان كامل النشاط بالنسبة للعمليات خارج ميدان تطبيق الأداء أو جزء من النشاط بالنسبة للمنتجات المعفاة في حالة تصديرها أو بيعها لخاضع للأداء.

## 3- الأشخاص الخاضعين للأداء

يميز المشرع بين الخاضعين بمقتضى القانون والخاضعين بصفة اختيارية وفي الحالتين يمكن أن يكون الخاضع إما كلياً أو جزئياً، حيث يعتبر خاضعاً للأداء بمقتضى القانون:<sup>1</sup>

- كل شخص طبيعي أو معنوي يحقق العمليات المنصوص عليها بالفصل الأول من (م أ ق م) ، وكل شخص ينص على الأداء على القيمة المضافة بالفاتورة أو ما يحل محلها من الوثائق، غير أن هؤلاء الأشخاص ليسوا مطالبين إلا بالأداء الذي وقع ذكره أو التخصيص عليه بفواتيرهم.
  - المؤسسات التابعة لمؤسسات خاضعة للأداء مهما كانت حالتها القانونية.
  - أرباب المخازن وتجار الجملة للمشروبات الكحولية والخمور والجمعة.
- ويمكن لكل شخص طبيعي أو معنوي يكون نشاطه خارج ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة أن يختار صفة الخاضع للأداء على القيمة المضافة لكافة أنشطتهم.

<sup>1</sup> الفصل 02 من مجلة الأداء على القيمة المضافة

ولا ينتفع بحق الاختيار الأشخاص المنجزون لعمليات معفاة من الأداء على القيمة المضافة، غير أنه يمكن اختيار صفة خاضع للأداء على القيمة المضافة كلياً أو جزئياً من قبل الأشخاص الذين ينجزون عمليات معفاة من الأداء على القيمة المضافة أو موجهة للتصدير، وكذا الذين يقومون بتزويد أشخاص خاضعين للأداء بمنتجات أو خدمات معفاة من هذا الأداء. ويمكن طلب الاختيار في أي فترة من السنة ويدخل حيز التنفيذ ابتداء من أول يوم للشهر الموالي للذي وقع فيه قبول الاختيار، وتمتد إجبارياً لمدة 04 سنوات قابلة للتجديد ضمناً وللإلغاء.

### ثانياً: الإعفاءات الرئيسية

تنتفع بالإعفاء من الأداء على القيمة المضافة قائمة المواد والتجهيزات والخدمات المبينة بالجدول " أ " المدرج بالملحق رقم 5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- بعض المنتجات الغذائية الأساسية (الحليب، العجائن الغذائية العادية، الفرينة، السميد، الزيوت الطبيعية...).
- الكتب غير المسفّرة بالجلد الطبيعي أو الاصطناعي والصحف والمجلات والنشريات،
- التجهيزات الفلاحية ومراكب الصيد البحري...
- معدات موجهة للمعوقين،
- النقل الجوي الدولي باستثناء الخدمات المتعلقة بترويج التذاكر، النقل البحري،
- الفوائض البنكية المدينة.

### ثالثاً: مكان توظيف الأداء والحدث المنشئ له:

لا يتم توظيف الأداء على القيمة المضافة وفق القانون الجبائي ما لم تكن العمليات منجزة بالبلاد التونسية، كما لا يصبح الخاضع للأداء مطالباً بدفعه للإدارة الجبائية إلا في توقيت معين يحدد طبق حدث الإنشاء، وقد حددت مجلة الأداء على القيمة المضافة مختلف الشروط القانونية التي توظف العمليات المنجزة بالتراب التونسي<sup>1</sup>.

- بالنسبة لعمليات البيع تكون خاضعة للأداء إذا ما تم التسليم بالتراب التونسي
- بالنسبة لأية عملية أخرى فانه كلما وقع استعمال الخدمات المقدمة أو الشيء المستأجر
- بالنسبة للبضائع المعدة للتصدير تعتبر مسلمة بتونس بالنسبة للبائع إذا لم يودع هذا الأخير الإعلام بالتصدير باسمه.
- بالنسبة للبضائع الموردة تعتبر مسلمة بالبلاد التونسية إذا ما وقع تسليمها لشخص آخر غير الشخص الذي استعمل رقم التعريف الديواني للقيام بالإجراءات الديوانية.

يتحقق حدث إنشاء الأداء على القيمة المضافة عند<sup>2</sup>:

1. إخراج البضاعة من الديوانة بالنسبة للواردات.
2. تسليم البضاعة بالنسبة للمبيوعات غير انه بالنسبة لمبيوعات الأملاك العقارية والمبادلات يتكون حدث الإنشاء بتحرير الوثيقة التي تثبت وقوع العملية و في صورة عدم توفرها بانتقال الملكية.
3. إنجاز الخدمة أو قبض الثمن أو قبض تسبيقات منه في صورة حدوث ذلك قبل الإنجاز بالنسبة لإسداء الخدمات.
4. الاستعمال الأول للأشياء التي يسلمها الخاضعون للأداء لأنفسهم.
5. التنفيذ الجزئي أو الكلي للأشغال العقارية، غير أن:

<sup>1</sup> الفصل 03-1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة

<sup>2</sup> الفصل 05 من مجلة الأداء على القيمة المضافة

- معاينة حدث الإنشاء لا تكون لاحقة للفاشورة الجمالية فمجرد تحرير مبالغ وقتية أو فواتير جزئية تنجر عنه المطالبة بالأداء
- مؤسسات الأشغال العامة و البناء التي تقوم بأشغال لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية تدفع الأداء على المقايض المتأتية من تلك الأشغال و يحدد حدث الإنشاء كما هو الشأن بالنسبة للخدمات.
- 6. قبض الثمن بالنسبة للعمليات المعنية بالخضم من المورد

#### رابعا: تحديد أساس توظيف الأداء

يختلف أساس توظيف الأداء تبعا لاختلاف العملية من جهة ومكان تأديتها من جهة أخرى، وبذلك فإننا نميز بين العمليات في الداخل والعمليات عند التوريد.

1- **العمليات المنجزة محليا :** يتضمن رقم المعاملات الخاضع للأداء على القيمة المضافة، سعر البضائع والأشغال أو الخدمات مع احتساب جميع المصاريف والأداءات والمعاليم وكذلك قيمة الأشياء المدفوعة كمقابل باستثناء الأداء على القيمة المضافة ومنحة الاستغلال وكذلك الاقتطاعات الظرفية والتعويضية، ولا تشمل قاعدة الأداء على المبالغ المقبوضة بعنوان الإيداع وعدم إرجاع وسائل الف المدوعة.

غير أنه بالنسبة للعمليات الآتية تضبط قاعدة الأداء حسب الشروط التالية:<sup>1</sup>

- بالنسبة لبيع تذاكر نقل الأشخاص إلى الخارج، يحتسب الأداء على القيمة المضافة على أساس قسط يساوي 6% من المبلغ الجملي لثمن تذكرة النقل سواء بيعت هذه التذكرة من طرف الناقل لحسابه الخاص أو لحساب الغير.
- بالنسبة للعقارات أو الأصول التجارية، يقع احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس الفرق الحاصل بين ثمن البيع و ثمن الشراء مع اعتبار كل المصاريف والأداءات والمعاليم باستثناء الأداء على القيمة المضافة.
- بالنسبة لتسليم الأشياء للنفس، يحتسب الأداء على القيمة المضافة على ثمن البيع المطبق على الأشياء الماثلة وفي صورة انعدام ذلك فبثمن التكلفة المضبوطة عند المطالبة بالأداء.
- عند حصول فقدان غير مبرر لأشياء أو لبضائع يحتسب الأداء على القيمة المضافة على ثمن التكلفة.
- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو الأشياء الخاضعة للأداء غير العقارات التي تخضع هي الأخرى للتعديل على قيمة الأشياء أو البضائع المتحصل عليها كمقابل لمثلها المسلمة يضاف إليها عند الاقتضاء فارق القيمة.
- بالنسبة للبيوعات المنجزة من طرف التجار الخاضعين للأداء على القيمة المضافة والمتعلقة بالمنتجات المسلمة من طرف الأشخاص غير الخاضعين للأداء، يقع احتساب الأداء على القيمة المضافة على الفارق بين ثمن البيع و ثمن الشراء.
- بالنسبة للبيوعات المنجزة من طرف تجار التفصيل الخاضعين للأداء على القيمة المضافة، يقع احتساب الأداء المستوجب بعنوان كل نسبة للأداء على أساس رقم المعاملات الشهري المتأني من البيوعات التي تم إصدار فواتير في شأنها.
- بالنسبة إلى عمليات الإيجار المالي وعمليات الإجارة المنجزة من قبل مؤسسات القرض ومؤسسات التمويل الصغير، يتم احتساب الأداء على القيمة المضافة على أساس كل المبالغ المستوجبة بعنوان عمليات إيجار مالي وعمليات إجارة.
- بالنسبة إلى عمليات استغلال لزمات الأسواق يحتسب الأداء على أساس مبلغ يساوي 25 % من مبلغ الزمة.

<sup>1</sup> الفصل 6 - 1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة

2- عند التوريد: يتكوّن أساس التوظيف من القيمة المعتمدة لدى الديوانة باعتبار جميع المصاريف والأداءات والمعالم باستثناء الأداء على القيمة المضافة وذلك إذا كانت عملية التوريد منجزة من طرف شخص خاضع للأداء أو من طرف الدولة أو الجماعات العمومية المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية. ويرفع الأساس بإضافة نسبة 25 % إذا كانت عملية التوريد منجزة من طرف شخص غير خاضع للأداء أو من طرف المنتفعين بالنظام التقديري المشار إليهم بالفصل 33 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

#### خامسا: نسب الأداء

يفرض حاليا الأداء على القيمة المضافة بثلاث نسب مختلفة وهي:<sup>1</sup>

- النسبة العامة 18%: وتخضع لها العمليات المتعلقة بالمنتجات والخدمات غير الخاضعة لنسبة أخرى.
- النسبة المخفضة الخاصة 6%: تطبق هذه النسبة على العمليات المتعلقة بالمنتجات والخدمات المذكورة بالجدول "ب" المدرج بالملحق من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وخاصة العمليات المنجزة في إطار نشاطهم من قبل الأطباء وأصحاب مخابر التحاليل والمرضى وأصحاب المهن شبه الطبية وعمليات النقل وخدمات النزل وخدمات المطاعم والمقاهي من الصنف الأول.
- النسبة المخفضة 12 %: تطبق هذه النسبة على:

- توريد وبيع المنتجات البترولية المدرجة بالعدد 27.10 و 27.11 من تعريفه المعالم الديوانية
- بيع الكهرباء ذات الضغط الضعيف المعدة للاستعمال المنزلي والكهرباء ذات الضغط المتوسط والضعيف المستعملة في تشغيل تجهيزات ضخ الماء المعد الفلاحي.
- الخدمات التي يسديها المهندسون المعاري والمهندسون المستشارون، المصورون والمختصون في الهندسة وقيس الأراضي باستثناء الخدمات المتعلقة بالتسجيل العقاري للأراضي الفلاحية، العدول والمحامون والعدول المنفذون والمترجمون، المستشارون الجبائيون، المقاولون لمسك الحسابات، الخبراء والمستشارون ممّا كان اختصاصهم.

#### الفرع الثاني: المعلوم على الاستهلاك

تمت مراجعة نظام المعلوم على الاستهلاك بموجب قانون عدد 62 لسنة 1988 المؤرخ في 2 جوان 1988، يشمل مجال تطبيقه المنتجات المبينة بالجدول المدرج بالملحق بالقانون وذلك سواء كانت موردة أو مصنوعة محليا وخاصة منها الجعة والخمور والمشروبات الكحولية والكحول، التبغ المصنع والخام باستثناء التبغ الخام المحلي، المحروقات، السيارات السياحية، عطور ومياه تجميل وآلات تكييف الهواء.

ويخضع للمعلوم على الاستهلاك كل من صانعي الجعة، معبئو قوارير الخمور، صانعو كل المواد الأخرى الخاضعة للمعلوم على الاستهلاك، أرباب المخازن وتجار الجملة للمشروبات الكحولية والخمور والجعة، الشركة التونسية للكهرباء والغاز بعنوان عمليات بيع الغاز الطبيعي المعد للاستعمال كوقود للعربات السيارة.<sup>2</sup>

يتكون الحدث المتولد عنه المعلوم على الاستهلاك من استخراج المنتج من الديوانة عند التوريد، أما في النظام الداخلي فينشأ من تسليم المنتج. وتتكون قاعدة احتساب المعلوم كما يلي:

أ. بالنسبة للمنتجات الخاضعة لنسبة على القيمة:

<sup>1</sup> الفصل 07 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره.

\* تم إلغاء العمل بنسبة 29 % بمقتضى الفصل 13 من القانون عدد 80 لسنة 2006 و المؤرخ في 18 نوفمبر 2006 و المتعلق بتخفيض نسب الأداء على القيمة المضافة والتخفيض من العبء الجبائي على المؤسسات.

<sup>2</sup> الفصل 02 من قانون عدد 62 لسنة 1988 المؤرخ في 2 جوان 1988 المتعلق بمراجعة نظام المعلوم على الاستهلاك

- عند التوريد: من القيمة المصرح بها لدى الديوانة.
- في النظام الداخلي: من ثمن البيع باعتبار كل المصاريف والمعاليم والأداءات باستثناء المعلوم نفسه والأداء على القيمة المضافة.
- ب. بالنسبة للمنتوجات الخاضعة لنسبة نوعية على أساس الحجم أو الوزن أو سعة الأوعية.
- غير أن المعلوم على الاستهلاك المطبق على المشروبات الكحولية والخمور والجمعة ليس له تأثير على حساب قيمة ربح أرباب المخازن وتجار الجملة للمنتوجات التي سبق ذكرها، ويحال إلى زبائنهم بنفس المبلغ الذي وظف عليها.
- يطبق المعلوم على الاستهلاك حسب نوعين من النسب، نسب مئوية تتراوح بين 10% و 267%، تفرض أساسا على التبغ والمشروبات الكحولية والسيارات السياحية و العطور و مياه التجميل وآلات تكييف الهواء.
- بالإضافة إلى تعريفات نوعية قارة تفرض أساسا على الوقود، الكحول، الجمعة والخمور.

### الفرع الثالث: المعاليم الديوانية في تونس

تعتمد التصنيفة التعريفية للبضائع في تونس على الاتفاقية الدولية للنسق لبيان وترميز البضائع (S.H) منذ سنة 1987<sup>1</sup>، وتمثل نسب المعاليم الديوانية المذكورة بالتعريف، المعاليم عند التوريد ولا توجد معاليم عند التصدير.

تطبق المعاليم الديوانية على بضاعة ما بالنظر خصوصا، لبلد المنشأ وبلد المأق، وتختلف قواعد تحديد منشأ البضائع الموردة من مختلف البلدان حسب الأحكام الخاصة التي تنص عليها المعاهدات التجارية والتعريفية المبرمة بين الجمهورية التونسية وتلك البلدان، أو التي تنص عليها النصوص التشريعية والترتيبية الوطنية حسب الحالة.

تمثل القيمة لدى الديوانة للبضائع الموردة في قيمة البضائع التي يتم تحديدها لغرض توظيف المعاليم الديوانية عليها بناء على القيمة عند التوريد، وفي حالة التصدير قيمة البضاعة عند نقطة الخروج يضاف لها عند الاقتضاء مصاريف النقل حتى الحدود دون احتساب مبلغ معاليم التصدير، أو مبلغ المعاليم والأداءات الداخلية والتكاليف الماثلة لها والمسلم في شأنها إبراء لزمة المصدر، والقيمة لدى الديوانة للبضائع الموردة هي القيمة التعاقدية أي الثمن المدفوع فعلا أو الذي يتعين دفعه على البضائع عند بيعها للتصدير في اتجاه البلاد التونسية بعد تعديله وفقا لأحكام الفصلين 30 و 31 من مجلة المعاليم الديوانية.<sup>2</sup>

تتراوح نسب المعاليم الديوانية في تونس من 10% إلى 230%<sup>3</sup>، كما تطبق تونس أحيانا رسوم مكافئة الإغراق التي لا يتم تحديد قواعدها وأسباب تطبيقها بشكل واضح والتي يمكن اعتبارها في بعض الأحيان بمثابة الحد الأدنى من الأسعار لحساب الرسوم الجمركية. وفيما يتعلق بالمواد الخام والسلع نصف المصنعة والمعدات فقد أصبحت مغفأة من المعاليم الديوانية بداية من سنة 2016 بعدما أن كانت خاضعة لمعدلات 15% و 10%. أما المنتجات الاستهلاكية، باستثناء المنتجات الزراعية، فتخضع إلى التعريفية الجمركية بنسبة 20%<sup>4</sup>. وتتضمن التعريفية الديوانية أيضا كل من الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك، الرسم المهني (Fodec) والذي يفرض بنسبة 01% من القيمة لدى الديوانة. كما تخضع البضاعة أيضا لضريبة شبه جمركية تدعى بالإتاوة على الخدمات الديوانية (RPD) تفرض على التصريحات المفصلة للبضائع على أساس 03% من إجمالي الرسوم والضرائب المدفوعة على التصريحات لدى الديوانة عند الاستيراد بحد أدنى 5 دينار لكل بند تصريح.

<sup>1</sup> القانون عدد 2-87 المؤرخ في 06/02/1987، يتعلق بالمصادقة على الاتفاقية الدولية الخاصة بالنظام الموحد لتعيين البضائع وترميزها، ر.ر عدد 10، المؤرخ في 10/02/1987.

<sup>2</sup> الفصل 23/22 من القانون عدد 34 لسنة 2008 مؤرخ في 2 جوان 2008 يتعلق بإصدار مجلة الديوانة

<sup>3</sup> Douane tunisienne; Tarifs et Nomenclatures; <https://www.douane.gov.tn/consultation-tarif-2/>, le 26-01-2018

<sup>4</sup> الفصل 42/41 من القانون عدد 53 لسنة 2015 مؤرخ في 25 ديسمبر 2015 يتعلق بقانون المالية لسنة 2016



### المطلب الثالث: الضرائب والرسوم الأخرى

نخصص هذا المطلب لبعض الضرائب والرسوم الأخرى سواء المباشرة منها أو غير المباشرة والتي تساهم من شأنها في تمويل ميزانية الدولة أو ميزانية جماعاتها المحلية.

#### الفرع الأول: الضرائب المحلية

تمثل مجلة الجباية المحلية المصدر الأساسي لـل موارد الجماعة المحلية وهي المجلة الصادرة بمقتضى القانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 3 فيفري 1997، وتصنف الأداءات والمعاليم بالمجلة إلى ثلاثة فئات: المعاليم الموظفة على العقارات، المعاليم الموظفة على الأنشطة، المعاليم الأخرى التي تستخلصها الجماعة المحلية، غير أننا نتطرق إلى أهم هذه المعاليم.

#### أولاً: المعلوم على العقارات المبنية

##### 1- مجال التطبيق:

تخضع لهذا المعلوم العقارات المبنية الكائنة بالمناطق الراجعة بالنظر للجماعات المحلية والمعدة للسكن، ويستوجب هذا المعلوم على المالك أو المنتفع به وفي صورة عدم التعرف على أحدهما فإن الخائز أو الشاغل للعقار هو الذي يطالب بالدفع<sup>1</sup> تعفى من المعلوم:

- العقارات المبنية التي تملكها الدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الجماعات المحلية ما لم تكن مسوغة ؛
- المساجد والعقارات المبنية المخصصة للتعبد والزوايا؛
- العقارات المبنية التي تملكها الدول الأجنبية والمعدة لإيواء المصالح الإدارية التابعة للسفارات أو القنصليات أو المخصصة لسكن السفراء والقناصل المعتمدين لدى الدولة التونسية شريطة المعاملة بالمثل؛
- العقارات التي تملكها المنظمات الدولية المتمتعة بالصفة الدبلوماسية والمخصصة لسكن رؤساء البعثات المعتمدين لدى تونس؛
- العقارات المبنية التي تملكها وتشغلها بدون مقابل الجمعيات الخيرية والإسعافية أو الجمعيات المعترف لها بصبغة المصلحة العامة.

##### 2- الأساس الخاضع للمعلوم:

يوظف المعلوم على أساس 02% من الثمن المرجعي للمتر المربع المبنى لكل صنف من أصناف العقارات المبنية تضرب في المساحة المغطاة للعقار. ولتحديد المبالغ الواجب دفعها وقع تصنيف العقارات إلى أربعة أصناف حسب المساحة المغطاة تضرب في ثمن مرجعي خاص بكل صنف ثم يقع الاعتماد على نسب لتحديد المبلغ النهائي، وقد حددت هذه النسب حسب عدد الخدمات التي يتمتع بها العقار، والمتمثلة أساساً في النظافة والتنوير العمومي، تبليط الأرصفة وتعبيد الطرقات، وجود قنوات تصريف المياه المستعملة، ووجود قنوات تصريف مياه الأمطار كما يلي:

الجدول رقم (2-18): الثمن المرجعي للعقارات المبنية الخاضعة للمعلوم في تونس

| المساحة المغطاة                                                    | الثن المرجعي   |
|--------------------------------------------------------------------|----------------|
| الصنف 1 مساحة لا تتعدى 100 م <sup>2</sup>                          | من 100 الى 150 |
| الصنف 2 مساحة تفوق 100 م <sup>2</sup> ولا تتعدى 200 م <sup>2</sup> | من 151 الى 200 |
| الصنف 3 مساحة تفوق 200 م <sup>2</sup> ولا تتعدى 400 م <sup>2</sup> | من 201 الى 250 |
| الصنف 4 مساحة تفوق 400 م <sup>2</sup>                              | من 251 الى 300 |

المصدر: الفصل 04 من مجلة الجباية المحلية

<sup>1</sup> الفصل 01 و 02 من مجلة الجباية المحلية الصادرة بمقتضى قانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 3 فيفري 1997. محينة لغاية 2016.



وتعتبر مساحة مغطاة المساحة المبنية الصالحة للسكن دون الشرفات والمستودعات والدهاليز غير المهيأة للسكن والأفنية. يضبط بأمر كل ثلاث سنوات الحد الأدنى والحد الأقصى للثن المرجعي للمتر المربع المبني لكل صنف من أصناف العقارات. وللجاعة المحلية أن تقرر الثمن المرجعي للمتر المربع المبني في هذه الحدود حسب نوعية الخدمات المسداة من طرفها.

### 3- نسبة المعلوم:

حددت نسبة المعلوم على العقارات المبنية على أساس مستوى الخدمات المسداة من قبل البلدية كما يلي:

#### الجدول رقم (2-19): نسبة المعلوم على العقارات المبنية في تونس

| الخدمات المنتفع بها                                                     | النسبة |
|-------------------------------------------------------------------------|--------|
| العقارات المنتفعة بخدمة أو خدمتين                                       | 8%     |
| العقارات المنتفعة بثلاث أو أربع خدمات                                   | 10%    |
| العقارات المنتفعة بأكثر من أربع خدمات                                   | 12%    |
| العقارات المنتفعة بأكثر من أربع خدمات وبخدمات أخرى غير الخدمات المذكورة | 14%    |

المصدر: الفصل 05 من مجلة الجباية المحلية

### ثانيا: المعلوم على الأراضي غير المبنية

#### 1- مجال التطبيق:

- تخضع للمعلوم كل الأراضي غير المبنية الكائنة بالمناطق الراجعة بالنظر للجاعة المحلية، ويستوجب من طرف مالئ الأرض أو المنتفع بها وفي حالة غياب مالئ أو منتفع معروف باسم الحائز على العقار أو شاغله. وتعنى من المعلوم الأراضي التالية:<sup>1</sup>
- الأراضي غير المبنية المسيجة والتابعة للبناءات الفردية والمستعملة كحدائق لهذه البناءات وذلك في حدود 1000 متر مربع بما في ذلك مساحة البناية.
  - الأراضي غير المبنية المسيجة التابعة للبناءات الجماعية والمستعملة كحدائق لهذه البناءات.
  - الأراضي غير المبنية المسيجة والمشجرة التابعة للبناءات.
  - الأراضي الفلاحية كما وقع تعريفها بالتشريع الجاري به العمل.
  - الأراضي غير المبنية المسيجة ولو كانت منفردة والمستعملة في نطاق نشاط صناعي أو تجاري أو مهني.
  - الأراضي غير المبنية التي تملكها الدولة أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الجماعات المحلية.
  - الأراضي غير المبنية الكائنة بالمناطق المحجر فيها البناء.
  - الأراضي غير المبنية الكائنة بالمناطق الصناعية والسكنية والسياحية والمناطق المعدة لاستعمال حرفي أو مهني والمقسمة طبقا للتشريع والتراتب الجاري بها العمل ما لم يقع التفويت فيها من طرف المقسم.
  - الأراضي الداخلة في مناطق المدخرات العقارية والتدخل العقاري المحددة طبقا للتشريع والتراتب الجاري بها العمل.
  - الأراضي غير المبنية المهيأة والمقتناة من قبل الباعثين العقاريين وذلك لمدة سنتين ابتداء من تاريخ اقتنائها.
  - الأراضي غير المبنية التابعة للدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية التي تنتقل ملكيتها في إطار عملية إصدار صكوك إسلامية.

<sup>1</sup> الفصل 32 من مجلة الجباية المحلية، مرجع سبق ذكره

## 2- أساس فرض المعلوم ونسبته

يوظف المعلوم بنسبة 0,3% على القيمة التجارية الحقيقية للأراضي، وفي غياب هذه القيمة يوظف معلوم بالمتر المربع تصاعديا حسب كثافة المناطق العمرانية المحددة بمثل التهيئة العمرانية يضبط بالنسبة لكل منطقة كل ثلاث سنوات.

الجدول رقم (20-2): المعلوم على المتر المربع بالنسبة للأراضي غير المبنية

| المعلوم على المتر المربع ( بالدينار ) | المنطقة                        |
|---------------------------------------|--------------------------------|
| 0,318                                 | منطقة ذات كثافة عمرانية مرتفعة |
| 0,095                                 | منطقة ذات كثافة عمرانية متوسطة |
| 0,032                                 | منطقة ذات كثافة عمرانية منخفضة |

المصدر: الفصل 33 من مجلة الجباية المحلية.

ثالثا: المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية:

### 1- مجال التطبيق:

ينص الفصل 35 من مجلة الجباية المحلية، على أن يستوجب المعلوم على المؤسسات الصناعية أو التجارية أو المهنية على:

- الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية،
- الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات،
- تجمعات المصالح الاقتصادية وشركات الأشخاص وشركات المحاصة التي تتعاطى نشاطا تجاريا ، أو مهنة غير تجارية

يعنى من المعلوم:

- الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين غير المستقرين و غير المقيمين بالبلاد التونسية.
- المؤسسات السياحية الخاضعة للمعلوم على المنزل.
- المؤسسات المنتفعة بنظام خاص بمقتضى نصوص تشريعية خاصة أو بمقتضى اتفاقيات خاصة خاضعة للأحكام الواردة بها.

كما أنه يستوجب المعلوم حتى في حالة إعفاء الأشخاص المشار إليهم من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو من الضريبة على الشركات

## 2- أساس فرض المعلوم:

يحتسب المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية على أساس رقم المعاملات الخام المحقق من طرف المؤسسات الخاضعة للمعلوم<sup>1</sup>.

ويحتسب المعلوم على أساس الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين حسب النظام التقديري المشار إليهم بالفصل 44 مكرر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، أو الضريبة على الشركات بالنسبة للمؤسسات التي تسجل خسارة مثبتة بمحاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

### 3- نسب المعلوم:

حددت نسبة المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بـ:<sup>2</sup>

0,2% من رقم المعاملات الخام،

25% من مبلغ الضريبة بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري أو للضريبة على الشركات.

<sup>1</sup> الفصل 49 ق.م عدد 54 لسنة 2013 المؤرخ في 30/12/2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014

<sup>2</sup> المادة 38 من مجلة الجباية المحلية، مرجع سبق ذكره

وتخضع نسبة المعلوم على المؤسسات إلى 0,1% بالنسبة إلى:

- المؤسسات التي تروج قسراً منتجات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار والتي لا يتعدى هامش الربح الخام لهذه المنتجات 6% طبقاً للتشريع والتراتيب الجاري بها العمل،

- المؤسسات التي تروج منتجات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار والتي لا يتعدى هامش الربح الخام لهذه المنتجات 6% طبقاً للتشريع والتراتيب الجاري بها العمل ومنتجات أخرى شريطة إثباتها بعنوان السنة السابقة تحقيق رقم معاملات متأقياً بنسبة 80% أو أكثر من ترويج المنتجات التي لا يتعدى هامش ربحها الخام 6%.

ويمكن لهذه المؤسسات اختيار دفع المعلوم على أساس 25% من الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات.

وتتم عملية الاختيار عند إيداع التصريح الشهري بالأداءات بعنوان شهر جانفي من كل سنة

وتطبق نسبة 0,1% المشار إليها أعلاه على:

- رقم المعاملات المتأقياً من التصدير، رقم المعاملات المحقق من المؤسسات الصحية التي تسدي خدماتها لفائدة غير المقيمين المتأقياً من نشاطها مع غير المقيمين، رقم المعاملات المحقق من قبل مسدي الخدمات المالية غير المقيمين المتأقياً من عملياتهم مع غير المقيمين، رقم المعاملات المحقق من قبل شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير، الخاضعة لقواعد استثمار مخففة المتأقياً من استعمال موجوداتها مع غير المقيمين.

#### 4- الحد الأدنى من المعلوم:

لا يمكن أن يقل المعلوم الموظف على المؤسسات عن حد أدنى يساوي المعلوم على العقارات المبنية المستوجب بعنوان العقارات المستغلة في نطاق نشاط المؤسسة يحتسب على أساس 5% من الثمن المرجعي للمتر المربع المبني لكل صنف من أصناف العقارات تضرب في المساحة المغطاة. ويطبق الحد الأدنى على المؤسسات التي لا تحقق رقم معاملات. وتصنف العقارات المستغلة في نطاق نشاط المؤسسة كما يلي:

**الصنف الأول:** عقار معد لاستعمال إداري أو لتعاطي نشاط تجاري أو غير تجاري.

**الصنف الثاني:** عقار ذو متانة خفيفة معد لتعاطي نشاط صناعي.

**الصنف الثالث:** عقار متين معد لتعاطي نشاط صناعي.

**الصنف الرابع:** عقار تفوق مساحته المغطاة 5000 متراً مربعاً معد لتعاطي نشاط صناعي.

- بالنسبة للمؤسسات الفلاحية والصيد البحري الخاضعة للضريبة على الشركات يساوي المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية المعلوم على العقارات المبنية بالنسبة لكل مقرر كائن داخل منطقة الجماعة المحلية.

. بالنسبة للمؤسسات التي يمتد نشاطها إلى عدة جماعات محلية يتم توزيع المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بين الجماعات المحلية المعنية على أساس المساحة المغطاة لكل مركز أو فرع كائن بمنطقة كل جماعة محلية.

#### رابعاً: المعلوم على النزل

يستوجب المعلوم على النزل من قبل مستغلي المؤسسات السياحية التي تستجيب للشروط المنصوص عليها بالمرسوم عدد 3 لسنة 73 المؤرخ في 3 أكتوبر 1973 كما تمت المصادقة عليه بالقانون عدد 58 لسنة 73 المؤرخ في 19 نوفمبر 1973.

يحتسب المعلوم على أساس رقم المعاملات الجملي الخام المتأقياً من الاستغلال وكذلك من الأنشطة المرتبطة به.

حددت مجلة الجباية المحلية نسبة المعلوم بـ 2% من رقم المعاملات الخام بما في ذلك المقايض المتأقياً من العروض المنظمة من قبل المؤسسة في نطاق نشاطها.

و يتم توزيع حصيلة المعلوم كما يلي:

بالنسبة للمؤسسات المتواجدة خارج المناطق السياحية يرجع كامل المعلوم للبلدية التي تأوي المؤسسة.

بالنسبة للمؤسسات المتواجدة داخل المناطق السياحية يوزع المعلوم في الحدود التالية:

• 50 % لفائدة ميزانية البلدية التي تأوي المؤسسة.

• 50 % لفائدة صندوق حماية المناطق السياحية.

### الفرع الثاني: معلوم الجولان

يوظف معلوم الجولان (La vignette) على السيارات والعربات الخاصة ذات المحركات المستعملة للبنزين والدراجات النارية المستغلة للطرق العمومية، وتعفى منه:

- العربات المعدّة لنقل البضائع و التي تفوق حمولتها النافعة 300 كيلوغرام.
  - السيارات المسجلة خارج البلاد التونسية مدة الثلاثة أشهر الأولى من وجودها بالبلاد التونسية.
  - سيارات الأجرة التاكسي الفردي والجماعي والتاكسي السياحي وسيارات النقل الريفي وذلك بعنوان الاستعمال المهني.
- وتختلف تعريفه المعلوم على الجولان باختلاف نوع السيارة ومالكها (شخص عادي أو مؤسسة) وكذلك حسب رقمها المنجبي، وقد حددت التعريفه الموظفة على معالم جولان السيارات لسنة 2016 كما يلي:

الجدول رقم (21-2): التعريفه الموظفة على معالم جولان السيارات في تونس

| بالنسبة للسيارات ملك الأشخاص |                                                               | بالنسبة للسيارات ملك الأشخاص الطبيعيين |                                                               | بالنسبة للدراجات النارية ملك شخص طبيعي |                                                    |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------------------|
| المبلغ                       | القوة الجبائية للعرية (خيل جبائي)                             | المبلغ                                 | القوة الجبائية للعرية (خيل جبائي)                             | المبلغ                                 | سعة الأسطوانة                                      |
| 60                           | من 1 إلى 4                                                    | 120                                    | من 1 إلى 4                                                    | 35                                     | أقل من 50 سم <sup>3</sup>                          |
| 120                          | 5 أو 6 أو 7                                                   | 240                                    | 5 أو 6 أو 7                                                   | 65                                     | بين 50 و 125 سم <sup>3</sup> نوع سكوتر             |
| 160                          | 8 أو 9                                                        | 320                                    | 8 أو 9                                                        | 120                                    | بين 50 و 125 سم <sup>3</sup> غير التي من نوع سكوتر |
| 200                          | 10 أو 11                                                      | 400                                    | 10 أو 11                                                      | 585                                    | أكثر من 125 سم <sup>3</sup>                        |
| 975                          | 12 أو 13                                                      | 1950                                   | 12 أو 13                                                      | -                                      | -                                                  |
| 1300                         | 14 أو 15                                                      | 2600                                   | 14 أو 15                                                      | -                                      | -                                                  |
| 1950                         | 16 خ ج فما فوق و سيارات من نوع رياضي محمّ كانت قوتها الجبائية | 3900                                   | 16 خ ج فما فوق و سيارات من نوع رياضي محمّ كانت قوتها الجبائية | -                                      | -                                                  |

المصدر: الفصل 73 من قانون المالية لسنة 2016.

### خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل تقديم عرض شامل لهيكل الأنظمة الضريبية المغربية، وهذا من خلال تشخيص أهم الضرائب المباشرة وغير المباشرة المكونة لها، فمن خلال تتبع مسار تطور الهياكل الضريبية في دول المغرب العربي، نجد أنها قد مرت بنفس المراحل تقريبا وإن كانت المغرب قد سبقت جيرانها في تبنيها للإصلاحات الضريبية بداية من عام 1984. ومن خلال المقارنة بين هياكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبالأخص الضرائب على الدخل وضريبة القيمة المضافة، سواء من حيث مجال تطبيقها أو من حيث قواعد تأسيسها أو طرق تحصيلها، وحتى في مجال الإعفاءات الممنوحة التي تستجيب لأهداف اقتصادية أو اجتماعية، اتضح لنا أن هناك عدة نقاط تشابه وتماثل فيما بين الأنظمة المغربية، مما قد يسهل في المستقبل إعداد وتطبيق إجراءات التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي. وإن كانت هياكل الأنظمة الضريبية في دول المغرب العربي متقاربة لحد ما، فإن أداء وفعالية هذه الأنظمة قد تختلف فيما بين هذه الدول باختلاف السياسة الجبائية المنتهجة وأدواتها المستخدمة في كل دولة، هذا ما سنحاول دراسته في الفصل الموالي.

## الفصل الثالث

### تقييم فعالية السياسة الجبائية في

### الدول المغاربية

#### تمهيد

بينت التجربة أن الهيكل الضريبي مهما كان جذابا على الورق، لن تكون له قيمة تذكر إذا طبق بطريقة تعوزها الكفاءة والفعالية، أو يشوبها الفساد، ويشير هذا إلى ضرورة تبسيط النظام الضريبي قدر الإمكان، وأهمية بناء إدارة ضريبية تنسم بالشفافية وتخضع للمساءلة وتكون خالية من الفساد، في إطار تحقيق الأهداف المسطرة من السياسة الجبائية .

إن عملية تقييم فعالية السياسة الجبائية الحالية في دولة ما، يعتمد على مجموعة من المعايير المالية المعروفة بحيث يؤدي استخدامها إلى إمكان التفاعل مع التحليل الوصفي للهيكل الضريبية ومراحل تطورها لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف من جهة، ومعرفة أسباب الخلل والقصور والتوصية بالحلول من جهة أخرى.

وعلى هذا سنطرق في هذا الفصل إلى تقييم فعالية السياسات الجبائية المنتهجة في الدول المغاربية الثلاث محل الدراسة، التي تحكمها هياكل أنظمتها الضريبية خلال الفترة الممتدة من 2000 إلى 2016، وهذا لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المالية (المدخل المالي) والاقتصادية (المدخل الاقتصادي) التي تصبو إليها السياسة الجبائية.

المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في المغرب

المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر

المبحث الثالث: تقييم فعالية السياسة الجبائية في تونس



## المبحث الأول: تقييم فعالية السياسة الجبائية في المغرب

سنحاول في هذا المبحث تقييم فعالية السياسة الجبائية في المغرب في جانبها المالي من خلال التطرق إلى الحصيلة الجبائية تطورها ومعدل تنفيذها مقارنة بما تم تقديره، وكذا معرفة مستوى الضغط الضريبي وقياسه باستخدام بعض المؤشرات المالية المعتمدة في معظم الأدبيات الاقتصادية، بالإضافة إلى تقييم السياسات الجبائية في شقها الاقتصادي من خلال التطرق إلى التحفيز الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية.

### المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي

نتناول في هذا المطلب تطور الإيرادات الجبائية في المغرب خلال الفترة 2000-2015، ومدى مساهمتها في موارد الميزانية من جهة وتغطيتها للنفقات الجارية من جهة أخرى، وكذا معدل تنفيذها بالمقارنة مع التقديرات السنوية، إضافة إلى قياس مستوى الضغط الضريبي.

### الفرع الأول: تطور الحصيلة الجبائية

أبرزت السياسة المالية التوسعية المتبعة بالمغرب في السنوات الأخيرة عن تحولات جديدة في مسار وبنية المداخل الجبائية، وفيما يلي تقديم لبنية هذه المداخل من خلال تطورها الإجمالي وحسب نوع كل ضريبة.

#### 1. تطور إجمالي المداخل الجبائية خلال الفترة 2000-2015

عرفت المداخل الجبائية تحسنا ملموسا خلال فترة الدراسة، وهو ما يوضحه الجدول أدناه.

الجدول رقم (1-3): تطور المداخل الجبائية في المغرب خلال الفترة 2000-2015 (الوحدة: مليار درهم مغربي)

| السنوات          | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| المداخل الجبائية | 80.483  | 84.235  | 78.766  | 91.219  | 97.563  | 110.384 | 125.306 | 150.123 |
| نسبة النمو %     | -       | 4.66%   | -6.49%  | 15.81%  | 6.95%   | 13.14%  | 13.52%  | 19.81%  |
| السنوات          | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| المداخل الجبائية | 185.651 | 167.376 | 173.562 | 184.981 | 198.504 | 196.765 | 198.186 | 204.645 |
| نسبة النمو %     | 23.67%  | -9.84%  | 3.70%   | 6.58%   | 7.31%   | -0.88%  | 0.72%   | 3.26%   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وتقارير بنك المغرب لسنوات الدراسة.

يتبين من خلال الجدول أعلاه، أن المداخل الجبائية في تحسن مستمر منذ سنة 2003 وإن كانت بنسب نمو متباينة، حيث بلغت ما قيمته 91.219 مليون درهم سنة 2003 ونسبة نمو 15,81% مقارنة بسنة 2002 بعد أن حققت نموا سلبا بـ(49,6%)، إلى غاية تحقيق نمو استثنائي سنة 2008، أين حققت مبلغ 185.651 مليون درهم أي بنسبة نمو 23,67% مقارنة بسنة 2007، لتسجل بعد ذلك تراجعا واضحا سواء من حيث القيمة (سنوات 2009، 2010، 2011)، أو حتى من حيث معدل نموها السنوي إلى غاية 2015 لتحقق نموا بنسبة 3,26% وبقية إجمالية 204.745 مليون درهم. ويعزى هذا التذبذب والتراجع أساسا إلى الظرفية الاقتصادية غير الملائمة على الصعيدين الوطني والدولي التي أثرت على الاقتصاد المغربي من جهة، وإلى التدابير الضريبية المختلفة التي تضمنتها قوانين المالية السنوية، إضافة إلى آثار التفكيك الجمركي الناتج أساسا عن مختلف اتفاقيات التبادل الحر المبرمة من جهة أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، مديرية الدراسات والتوقعات المالية، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2014، المملكة المغربية، 2014 ص 06.

## 2. تطور مكونات الجباية العادية للفترة 2000-2015

تظهر بنية الإيرادات الجبائية في المغرب كما يوضحه الجدول أدناه

الجدول رقم (2-3): تطور بنية الإيرادات الجبائية العادية في المغرب للفترة 2000-2015

(الوحدة: مليار درهم مغربي)

| سنة     | الإيرادات الجبائية | الضرائب المباشرة |       | الضرائب غير المباشرة |       | رسوم التسجيل والتمبر |       | الرسوم المحركة |       |
|---------|--------------------|------------------|-------|----------------------|-------|----------------------|-------|----------------|-------|
|         |                    | المبلغ           | %     | المبلغ               | %     | المبلغ               | %     | المبلغ         | %     |
| 2000    | 80.483             | 26843            | 33.4% | 21476                | 26.7% | 15183                | 18.9% | 12.810         | 15.9% |
| 2001    | 84.235             | 28162            | 33.4% | 23298                | 27.7% | 15879                | 18.9% | 12.350         | 14.7% |
| 2002    | 87.667             | 30378            | 38.6% | 23951                | 30.4% | 16105                | 20.4% | 12.233         | 15.5% |
| 2003    | 91.219             | 33363            | 36.6% | 26010                | 28.5% | 15880                | 17.4% | 10.670         | 11.7% |
| 2004    | 97.563             | 36402            | 37.3% | 29447                | 30.2% | 14807                | 15.2% | 11.412         | 11.7% |
| 2005    | 110.384            | 43460            | 39.4% | 32607                | 29.5% | 15544                | 14.1% | 12.409         | 11.2% |
| 2006    | 125.306            | 50639            | 40.4% | 39088                | 31.2% | 16040                | 12.8% | 12344          | 9.9%  |
| 2007    | 150.123            | 60308            | 40.2% | 49730                | 33.1% | 17340                | 11.6% | 13415          | 8.9%  |
| 2008    | 185.651            | 81827            | 44.1% | 61250                | 33.0% | 18693                | 10.1% | 13706          | 7.4%  |
| 2009    | 167.376            | 71734            | 42.9% | 55078                | 32.9% | 19630                | 11.7% | 11830          | 7.1%  |
| 2010    | 173.562            | 65004            | 37.5% | 65192                | 37.6% | 21132                | 12.2% | 12242          | 7.1%  |
| 2011    | 184.981            | 70850            | 38.3% | 71319                | 38.6% | 21859                | 11.8% | 10286          | 5.6%  |
| 2012    | 198.504            | 78911            | 39.8% | 74786                | 37.7% | 22744                | 11.5% | 9.003          | 4.5%  |
| 2013    | 196.765            | 77390            | 39.3% | 75260                | 38.2% | 22875                | 11.6% | 7.681          | 3.9%  |
| 2014    | 198.186            | 77593            | 39.2% | 73427                | 37.0% | 23849                | 12.0% | 7.738          | 3.9%  |
| 2015    | 204.645            | 80835            | 39.5% | 74637                | 36.5% | 25366                | 12.4% | 7.715          | 3.8%  |
| المتوسط |                    |                  | 38.7% |                      | 33.0% |                      | 13.9% |                | 8.9%  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وتقارير بنك المغرب لسنوات الدراسة

\* بما فيها الرسم على القيمة المضافة المحصلة لفائدة الجماعات المحلية

يمكننا من خلال تحليل الجدول أعلاه توضيح أسباب التذبذب في الإيرادات الجبائية من سنة لأخرى، وهذا من خلال معرفة تطور مكوناتها ونسبة مساهمتها في إجمالي الجباية العادية، وقد اتسمت البنية الجبائية طيلة فترة الدراسة بزيادة حصة الضرائب غير المباشرة قياسا بالضرائب المباشرة.

### أ. الضرائب المباشرة:

تساهم الضرائب المباشرة في المتوسط بما يزيد عن 38,7% من إجمالي المداخل الجبائية، مشكلة بذلك ثاني الموارد الجبائية بعد الضرائب غير المباشرة، وتتأق أساسا من العائدات الجبائية التي تدرها كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل التي ما فتئت تتطور من سنة إلى أخرى، حيث انتقلت حصيلتها من 26.843 مليار درهم بنسبة 33.4% سنة 2000 إلى 43.460 مليار درهم ما يمثل 39.4% من إجمالي المداخل الجبائية سنة 2005، لتصل 81.827 مليار درهم سنة 2008 مشكلة بذلك أعلى مستوى بنسبة 44.1% من إجمالي المداخل الجبائية ومتجاوزة بذلك حصة الضرائب غير المباشرة، لتتخف بعدها سنتي 2009 و2010، ثم ترتفع من جديد بداية من سنة 2011 مشكلة ما يزيد عن 39% من إجمالي المداخل طيلة السنوات الأربع المتبقية.

ويمكن تفسير هذا المنحى المتصاعد إلى أداء الضريبة على الشركات خاصة بعد إصلاح نسبتها التي أصبحت 30% (37% بالنسبة للقطاع المالي) والتي تراكمت مع توسيع قاعدة فرض الضريبة بإلغاء التخفيضات على زائد قيمة بيع الموجودات العقارية والأرصدة المقننة (المؤونات)<sup>1</sup>. بالإضافة إلى أداء الضريبة على الدخل التي لا يزال الجزء الخاص بالأجور يشكل معظم مواردها بحصة تزيد عن 70%، بالرغم من الانخفاض التدريجي المسجل، كنعكاس للسياسة الجبائية المتبعة والتي تتوخى تخفيف العبء الضريبي المفروض على الشغل.<sup>2</sup>

#### ب. الضرائب غير المباشرة.

وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فنجد أنها تأخذ نسقا متصاعدا من حيث القيمة والنمو طيلة فترة الدراسة، مشكلة بذلك المورد الأول للمداخيل الجبائية وبمساهمة تزيد في المتوسط عن 52%، ويرتبط هذا الأداء الجيد للضرائب غير المباشرة أساسا بتعزيز كل من مداخيل الضريبة على القيمة المضافة والرسوم الداخلية على الاستهلاك، حيث تشكل الضريبة على القيمة المضافة المحصلة وحدها ما نسبته 33% في المتوسط من مجموع المداخيل الجبائية (مع نصيب أكبر للضريبة المحصلة عند الاستيراد 60%)، فضلا عن تسجيلها لأرقام قياسية خلال سنتي 2011 و 2013 بنسبة 38.6% و 38.2% على التوالي، ويمكن تفسير هذا الأداء من خلال التطور المستمر للواردات من جراء ارتفاع سعر البترول في السوق العالمية وبالتالي الطلب على الاستهلاك المتجه أكثر فأكثر نحو المنتجات الأجنبية على حساب المنتجات المحلية.<sup>3</sup>

أما عن مداخيل الرسوم الجمركية فإن حصيلتها في تراجع مستمر من سنة لأخرى، وقد شكلت في المتوسط من المداخيل الجبائية خلال فترة الدراسة ما نسبته 8,9%، وتكمن أسباب هذا التراجع في التعليق المؤقت لبعض الرسوم ومنع استيراد بعض السلع بداية من سنة 2010، بالإضافة إلى آثار التفكيك الجمركي المرتبط أساسا باتفاقيات التبادل الحر التي أبرمتها المغرب مع عدة دول وبتوصيات المؤسسات المالية الدولية لتحرير التجارة الخارجية.<sup>4</sup>

وفيما يخص رسوم التسجيل والتمبر، فإنه بالرغم من أن حصيلتها في ارتفاع مستمر من سنة لأخرى، إلا نسبة مساهمتها في إجمالي المداخيل الجبائية تكاد تكون ثابتة طيلة فترة الدراسة وتشكل في المتوسط ما نسبته 06,10%، ويعزى المردود الجيد لمداخيل رسوم التسجيل والتمبر إلى ارتباط هذا النوع إيجابيا مع تطور النشاط الاقتصادي من جهة، وإلى التحسن الملموس في القطاع العقاري الذي تميز بديناميكية خاصة خلال فترة الدراسة.

ويمكن القول في الأخير أن البنية الجبائية في المغرب قد اتسمت خلال فترة الدراسة بزيادة وتفاوت مداخيل الضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة كما أن هذا التوزيع يتطابق مع الميل الملاحظ في كل من الجزائر وتونس.

#### 3. مساهمة المداخيل الجبائية في الإيرادات العامة للدولة

من خلال قراءة أرقام الجدول أدناه، يتبين لنا أن الإيرادات الجبائية تشكل المورد الرئيسي في تمويل الميزانية العامة للمغرب، إذ تساهم في المتوسط بما يزيد عن 85,5% من الإيرادات الإجمالية ولقد عزز التطور المسجل في الإيرادات الجبائية

<sup>1</sup> أحمد رحو وآخرون، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي، تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي 2012، مطبعة كاتانبرنت، الرباط، 2013، ص 66.

<sup>2</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2013، مديرية الدراسات والتوقعات المالية، المملكة المغربية، 2013 ص 76

<sup>3</sup> Rachid HASNAOUI, **Le système fiscal marocain: une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques**, International Journal of Innovation and Applied Studies Vol. 14 No. 3, Feb. 2016 p 831

<sup>4</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2013، نفس المرجع السابق ص 78

منذ سنة 2008 هذه المكائنة، فقد سجلت أعلى نسبة لها سنة 2008 بـ 90,7% من إجمالي المداخيل العادية للدولة، مع تسجيلها لنسب عالية في باقي سنوات الدراسة.

#### الجدول رقم (3-3): نسبة مساهمة المداخيل الجبائية في تطور الإيرادات العامة للدولة

(الوحدة: مليار درهم مغربي)

| السنوات            | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|--------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| الإيرادات العامة   | 92.877  | 118.964 | 98.883  | 109.386 | 117.481 | 132.223 | 144.727 | 168.654 |
| الإيرادات الجبائية | 80.483  | 84.235  | 78.766  | 91.219  | 97.563  | 110.384 | 125.306 | 150.123 |
| نسبة               | %86.7   | %70.8   | %79.7   | %83.4   | %83     | %83.5   | %86.6   | %89.0   |
| السنوات            | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| الإيرادات العامة   | 204.675 | 189.119 | 193.668 | 208.047 | 220.772 | 228.777 | 234.944 | 233.510 |
| الإيرادات الجبائية | 185.651 | 167.376 | 173.562 | 184.981 | 198.504 | 196.765 | 198.186 | 204.645 |
| نسبة               | %90.7   | %88.5   | %89.6   | %88.9   | %89.9   | %86.0   | %84.4   | %87.6   |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وتقارير بنك المغرب لسنوات الدراسة

هذه الأرقام وإن دلت على شيء فإنها تدل على الارتباط الإيجابي للمداخيل الضريبية بالنشاط الاقتصادي (الضرائب غير المباشرة) نتيجة لإصلاح السياسة الضريبية وكذا المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الضريبية على مستوى المراقبة الجبائية وإلى غياب مساهمة فعالة لقطاعات اقتصادية مهمة (مداخيل الأملاك ومداخيل الخوصصة) في دعم الإيرادات من جهة أخرى.

#### 4. نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير

يوضح الجدول أدناه مدى إمكانية المداخيل الجبائية في تغطية النفقات الجارية أو نفقات التسيير، ويتضح من خلاله أن المداخيل الجبائية تكاد تغطي نفقات التسيير المبرمجة سنويا في الميزانية العامة للدولة في معظم الأحوال، إذ تفوق نسبة تغطيتها في المتوسط 99%، مع تسجيلها لنسب تزيد عن 100% بداية من سنة 2006 إلى غاية 2010 وكذا سنة 2015، لتسجل بعد ذلك تراجعا طفيفا في نسب التغطية إلى غاية سنة 2014 أين سجلت نسبة 94,5% وهذا في ظل التزايد المستمر لنفقات التسيير من سنة لأخرى كنتيجة حتمية للسياسة التوسعية المتبعة خلال هذه الفترة والتي أعطت الأولوية للطلب الداخلي من خلال تعزيز الاستثمار ودعم السلع الأساسية والمنتجات النفطية ورفع الأجور.

أما من حيث تغطيتها للنفقات الاجبالية، فإنها تبقى محدودة (60%) في ظل ضعف مداخيل أملاكها ومداخيل الخوصصة، الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية العجز عن طريق الاستدانة، ومع ذلك تبقى هذه المعطيات مقبولة مقارنة بدول المقارنة.

#### الجدول رقم (4-3): نسبة تغطية المداخيل الجبائية لنفقات التسيير بين 2000-2015

(الوحدة: مليار درهم مغربي)

| السنوات          | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| الجبائية العادية | 80.483  | 84.235  | 78.766  | 91.219  | 97.563  | 110.384 | 125.306 | 150.123 |
| نفقات التسيير    | 81622   | 91018   | 89913   | 96392   | 105,719 | 127,850 | 125,040 | 134,990 |
| نسبة التغطية     | %98.6   | %92.5   | %87.6   | %94.6   | %92.3   | %86.3   | %100.2  | %111.2  |
| السنوات          | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| الجبائية العادية | 185.651 | 167.376 | 173.562 | 184.981 | 198.504 | 196.765 | 198.186 | 204.645 |
| نفقات التسيير    | 157,036 | 152,733 | 162,020 | 194,214 | 215,623 | 209,702 | 209,695 | 200,966 |
| نسبة التغطية     | %118.2  | %109.6  | %107.1  | %95.2   | %92.1   | %93.8   | %94.5   | %101.8  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وتقارير بنك المغرب لسنوات الدراسة

## 5. معدل تنفيذ الإيرادات الجبائية مقارنة بالتوقعات

نستعرض من خلال الجدول أدناه نسبة تحصيل الإيرادات الجبائية في المغرب مقارنة بما هو مقدر لها بموجب قوانين المالية، باعتبارها أحد أهم المؤشرات في تقييم فعالية السياسة الجبائية.

الجدول رقم (3-4): تطور معدل تنفيذ الإيرادات الجبائية في المغرب بين 2000-2015 (الوحدة: مليار درهم مغربي)

| السنوات | الجبائية العادية الفعلية (1) | الجبائية العادية المقدرة (2) | قيمة الفجوة (2-1) | معدل التنفيذ % (1/2) |
|---------|------------------------------|------------------------------|-------------------|----------------------|
| 2000    | 80.483                       | 72.569                       | 7.914             | 110.91%              |
| 2001    | 84.235                       | 76.993                       | 7.242             | 109.41%              |
| 2002    | 78.766                       | 79.734                       | -0.968            | 98.79%               |
| 2003    | 91.219                       | 82.360                       | 8.859             | 110.76%              |
| 2004    | 97.563                       | 91.427                       | 6.136             | 106.71%              |
| 2005    | 110.384                      | 97.710                       | 12.674            | 112.97%              |
| 2006    | 125.306                      | 109.060                      | 16.246            | 114.90%              |
| 2007    | 150.123                      | 123.287                      | 26.836            | 121.77%              |
| 2008    | 185.651                      | 146.213                      | 39.438            | 126.97%              |
| 2009    | 167.376                      | 178.747                      | -11.371           | 93.64%               |
| 2010    | 173.562                      | 166.388                      | 7.174             | 104.31%              |
| 2011    | 184.981                      | 178.201                      | 6.78              | 103.80%              |
| 2012    | 198.504                      | 193.611                      | 4.893             | 102.53%              |
| 2013    | 196.765                      | 203.486                      | -6.721            | 96.70%               |
| 2014    | 198.186                      | 204.686                      | -6.5              | 96.82%               |
| 2015    | 204.645                      | 208.819                      | -4.174            | 98.00%               |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وقوانين المالية لسنوات الدراسة

يبدو واضحاً من خلال الجدول أن نسبة تحصيل الإيرادات الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2000-2015 قد تجاوزت على العموم ما هو مقدر لها سنوياً حيث بلغت في المتوسط ما يزيد عن 106,8%، وهذا مع تسجيل تراجع في السنوات الثلاث الأخيرة أين بلغت نسبة التحصيل 96.70%، 96.82%، 98.00% على التوالي، ويعزى هذا التراجع الملموس إلى نسب التحصيل المتدنية التي تم تسجيلها على مستوى بعض المداخل مقارنة بالتوقعات كما أشرنا إليه سابقاً لاسيما الرسوم الجمركية.

## الفرع الثاني: مستوى الضغط الضريبي والمرونة الجبائية

إن استعراض تطور الحصيلة الضريبية بالأرقام المطلقة قد لا تؤدي إلى قياس موضوعي لفعالية السياسة الجبائية في ظل الضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي التي من شأنها زيادة الحصيلة، ذلك أن الحصيلة الضريبية تقاس عادة بالأسعار الجارية أو بأسعار السوق وأن ثمة نمواً بالأوعية الضريبية التي تفرض على الضريبة على أساسها، لذا لابد من ربطها بالنتائج المحلى بالأسعار الجارية. ويعبر عن الحصيلة الضريبية المنسوبة إلى الناتج المحلي الخام بمستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة، اللذان يعتبران من أهم المؤشرات المعتمدة في قياس فعالية الأنظمة الضريبية ومؤشران للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني.

## 1. مستوى الضغط الضريبي

إذا جئنا إلى تحليل تطور مستويات الضغط الضريبي في المغرب خلال فترة الدراسة، نجد أنه قد سجل في البداية مرحلة من الانخفاض، حيث انتقل من 22,7% سنة 2000 إلى 20,9% سنة 2005، ثم منحى متصاعدا إلى غاية سنة 2008 أين حقق مستوى استثنائي له بـ 26,95%، ليعود بعد ذلك إلى الانخفاض التدريجي من 22,1% سنة 2010 وصولا إلى 20,7% سنة 2015.

الجدول رقم (3-5): تطور مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية في المغرب بين 2000-2015 (الوحدة: مليار دم)

| السنوات | الناتج المحلي الإجمالي (1) | نسبة النمو (2) | المدخيل الجبائية (3) | نسبة النمو (4) | مستوى الضغط الضريبي (1)/(3) | المرونة الدخلية للضرائب (2)/(4) |
|---------|----------------------------|----------------|----------------------|----------------|-----------------------------|---------------------------------|
| 2000    | 354.208                    | -              | 80.483               | -              | 22.72%                      | -                               |
| 2001    | 383.185                    | 8.18%          | 84.235               | 4.66%          | 21.98%                      | 0.57                            |
| 2002    | 446.044                    | 16.40%         | 78.766               | 6.49%          | 17.66%                      | 0.40-                           |
| 2003    | 477.021                    | 6.94%          | 91.219               | 15.81%         | 19.12%                      | 2.28                            |
| 2004    | 505.015                    | 5.87%          | 97.563               | 6.95%          | 19.32%                      | 1.19                            |
| 2005    | 527.679                    | 4.49%          | 110.384              | 13.14%         | 20.92%                      | 2.93                            |
| 2006    | 577.344                    | 9.41%          | 125.306              | 13.52%         | 21.70%                      | 1.44                            |
| 2007    | 616.254                    | 6.74%          | 150.123              | 19.81%         | 24.36%                      | 2.94                            |
| 2008    | 688.843                    | 11.78%         | 185.651              | 23.67%         | 26.95%                      | 2.01                            |
| 2009    | 732.449                    | 6.33%          | 167.376              | 9.84%          | 22.85%                      | 1.56-                           |
| 2010    | 784.624                    | 7.12%          | 173.562              | 3.70%          | 22.12%                      | 0.52                            |
| 2011    | 820.077                    | 4.52%          | 184.981              | 6.58%          | 22.56%                      | 1.46                            |
| 2012    | 847.881                    | 3.39%          | 198.504              | 7.31%          | 23.41%                      | 2.16                            |
| 2013    | 897.923                    | 5.90%          | 196.765              | 0.88%          | 21.91%                      | 0.15-                           |
| 2014    | 925.376                    | 3.06%          | 198.186              | 0.72%          | 21.42%                      | 0.24                            |
| 2015    | 988.021                    | 6.77%          | 204.645              | 3.26%          | 20.71%                      | 0.48                            |
| المتوسط |                            |                |                      |                | 20,12%                      |                                 |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية وتقارير بنك المغرب لسنوات الدراسة

وفي المتوسط نلاحظ أن مستوى الضغط الضريبي في المغرب يصل في سنوات الدراسة إلى 21,8% وهو معدل يقع ضمن المعدل العالمي لكونن كلارك الذي يتأرجح بين 25% و 20%، ما يعني أن الحديث عن إرهاق تام للملزمين غير وارد من الناحية النظرية، لكن الواقع هو عدم توازن الضغط الضريبي من حيث توزيعه على مختلف فئات الملزمين،<sup>1</sup> بسبب تركيز ثقله على عدد محدود من الخاضعين للضريبة، إذ تشير الإحصائيات في هذا الشأن إلى أن 82% من إيرادات الضريبة على الشركات تأتي من حسن أداء 02% من الشركات، و 73% من عائدات الضريبة على الدخل يتم تحصيلها من أجراء القطاعين العام والخاص، كما أن ضعف إسهام الأشخاص الطبيعيين غير الأجراء (التجار، والمقاولون الممارسون بشكل فردي، والمهنة الحرة) ملحوظ جدا.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمال بن دحمان، حالة الأنظمة الضريبية المغرب، الأردن، لبنان، فلسطين، دراسة حالة المغرب شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية سلسلة أوراق بحثية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، أبريل 2013 ص 23

<sup>2</sup> أحمد رحو وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 69



ولهذا فإن الخبراء الاقتصاديين في المغرب يؤكدون أن الضغط الضريبي في المغرب هو أكثر ثقلاً مقارنة بالبلدان الأخرى، نظراً لضعف دخل عموم المواطنين والتفاوت الكبير بين الأجور، وكذا بسبب ضيق الوعاء الضريبي نتيجة الإعفاءات وظاهري الغش والتهرب، إضافة إلى أن جزءاً مهماً من الناتج الداخلي الإجمالي يحظى بشبه إعفاء والأمر يتعلق بالقطاع الفلاحي، في حين أن الدول المتقدمة تخضع كل ناتجها الداخلي تقريباً للاقتطاعات الإجبارية.<sup>1</sup>

وفي هذا السياق سنحاول قياس المقدرة التكميلية من خلال معرفة أثر التغير في الضرائب نتيجة للتغير في الناتج الداخلي الخام، أو ما يعبر عنه بالميل الحدي للاقتطاع الضريبي أو الضغط الضريبي الحدي، ولتوضيح العلاقة بينهما نستعين بالنموذج الخطي التالي:  $T = a + b.Y$  حيث:

T: مقدار الضريبة، a: مقدار ثابت، b: الميل الحدي للاقتطاع الضريبي، Y: الناتج الداخلي الخام

الجدول رقم (6-3): نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي في المغرب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| Model | A      | B     | R2    | F       | SIG   | VIF |
|-------|--------|-------|-------|---------|-------|-----|
| 1     | -7.369 | 0.231 | 0.930 | 181.384 | 0.000 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول أعلاه وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال النموذج يتبين أن للناتج المحلي الخام في المغرب أثر كبير على الإيرادات الجبائية على اعتبار أن معامل التحديد يساوي 93.0 % وهو دال إحصائياً، حيث بلغت درجات الحرية F 181.384 ومستوى الدلالة SIG=0.000، أما معادلة

خط الانحدار فتتخذ الصيغة التالية:  $T = -7.369 + 0.231Y$

ويتضح من خلال هذه المعادلة، ومن قيمة المعلمة (b) أن زيادة الناتج المحلي الخام بمقدار درهم واحد يترتب عليه زيادة في الإيراد الضريبي بمقدار 0.231 درهم، ومن الملاحظ أن قيمتها منخفضة إذ تشكل حوالي 23% من الدرهم، وهذا يدل على أن المداخل الجبائية لها دور ضئيل جداً في تغذية الموازنة العامة أي في تعبئة الزيادة في الناتج الإجمالي، كما يدل على ارتفاع الجهد المبذول في تحصيل الضرائب.

## 2. المرونة الجبائية

ولمعرفة مدى إمكانية زيادة الإيرادات الجبائية وتغذيتها للميزانية العامة للدولة لابد من تحليل التغيرات النسبية في الإيرادات الجبائية في استجابتها للتغيرات النسبية في الناتج الداخلي الخام خلال فترة زمنية معينة أو ما يعبر عنها بمعامل المرونة الدخلية للضرائب، وهذا من خلال تحليل معطيات الجدول (5-3) وباستعانة بالنموذج الإحصائي الموالي:  $T = a.Y^{\beta}$  حيث:

T: نسبة التغير في الجباية العادية، Y: نسبة التغير في الناتج الداخلي الخام،  $\beta$ : المرونة الجبائية، a: ثابت،  $\epsilon$ : حد الخطأ

ومن الممكن إعادة كتابتها بعد إدخال اللوغاريتم كما يلي:  $\log T = \log a + \beta \cdot \log Y + \epsilon$

الجدول رقم (7-3): نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية في المغرب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| Model | Log A | $\beta$ | R2     | F     | SIG   | VIF |
|-------|-------|---------|--------|-------|-------|-----|
| 1     | 7.16  | -0.056  | -0.076 | 0.006 | 0.942 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول (5-3) وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

<sup>1</sup> تشير بعض التقديرات إلى أن إجمالي الاقتطاعات الإجبارية التي تؤخذ من الناتج الداخلي الخام قد تصل إلى 40% عند احتساب الجبايات المحلية والضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم الجمركية والاقتطاعات الاجتماعية.



ومن خلال الجدول رقم (3-5) وبعد تقدير الدالة أعلاه خلال الفترة 2000-2015، وبعد حل مشكلة الارتباط للدوال الواجب حلها، يتضح من معامل المرونة الجبائية ( $\beta$ ) المحتسب في النموذج والذي كان (-0.056) أن الهيكل الضريبي كان خلال فترة الدراسة غير مرن، بمعنى عدم قدرته على الاستجابة للتغيرات الحاصلة في الناتج الداخلي الخام، وبالتالي فهو غير منتج للإيراد بشكل فعال.

ومن خلال استخراج معاملات المرونة لسنوات الدراسة نجد أنها متباينة من سنة لأخرى، حيث بلغ معامل المرونة سنتي 2001 و2002 مقدار 0,57 و(-0,40) على التوالي ما يعني عدم استجابة الإيرادات الجبائية للزيادة في الناتج المحلي الخام، كما أن الإشارة السالبة تخالف العلاقة المنطقية بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الخام والتي تفترض وجود إشارة موجبة لمعامل المرونة.

وخلال الفترة (2003-2008) حقق معامل المرونة قima موجبة وأكبر من الواحد الصحيح أقصاها سنة 2007 بمقدار 2,94، ما يؤشر على أن الزيادة في الإيرادات الجبائية خلال هذه السنة تواكب النمو في الناتج المحلي الخام أي أن كل زيادة بمقدار درهم واحد يؤدي إلى زيادة بمقدار 2,62 درهم من المداخل الجبائية، وبالتالي فالنظام الضريبي كان مرنا خلال هذه الفترة وهذا بفعل التأثير الإيجابي للنشاط الاقتصادي وإصلاح كل من السياسة الجبائية والإدارة الضريبية.

غير أنه بعد هذه الفترة أصبحت المرونة الجبائية سلبية بتسجيل معامل المرونة لقيم سالبة أو أقل من الواحد الصحيح، حيث بلغ سنتي 2009 و2010 مقدار (-1,56) و0,52 على التوالي ارتباطا بانخفاض المداخل الجبائية،<sup>1</sup> ثم ليرتفع من جديد إلى 1,46 و2,16 سنتي 2011 و2012، وبعدها ينخفض إلى أقل من الواحد في باقي السنوات الثلاث، وهو ما يشير بوضوح إلى عدم قدرة النظام الضريبي على الاستجابة للتغيرات في الناتج المحلي الخام وبالتالي عدم قدرته على توليد موارد إضافية لتمويل الميزانية العامة للدولة.

### المطلب الثاني: تقييم الفعالية من خلال المدخل الاقتصادي

على غرار الدول المجاورة، تبنت المغرب اتجاها تشريعا مشجعا يستعمل السياسة الجبائية كمحفز لجذب الاستثمار وتوجيه وجعله دعامة استراتيجية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فإلى جانب الامتيازات الضريبية الممنوحة للمستثمرين في إطار القانون العام، عمدت الحكومات المتعاقبة على سن قوانين تشجيعية للاستثمار وتبسيط الإجراءات وتعزيز الضمانات القانونية والقضائية، بالإضافة إلى العديد من الامتيازات الخاصة ذات طبيعة مالية وضريبية وجمركية لجذب الاستثمار الوطني أو الأجنبي على حد سواء في إطار الاتفاقيات الثنائية وعقود الاستثمار المبرمة في إطار تأهيل الاقتصاد الوطني ومواصلة الاندماج في الاقتصاد العالمي، وكذا زيادة الأنشطة الاقتصادية وتفعيل سياسة القرب للتخفيف من حدة البطالة والقضاء على التهميش والفقر.

### الفرع الأول: الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار

على امتداد التطور الزمني لقوانين الاستثمار في المغرب، قامت هذه الأخيرة بتقديم مجموعة من الإعفاءات والتشريعات الضريبية والجمركية بهدف تحفيز المستثمرين وبتكلفة موحدة سواء تعلق الأمر بالمستثمر الأجنبي أو الوطني وتشجيع القطاعات الاقتصادية للرفع من مستوى الإنتاج، بالإضافة إلى خلق مراكز استثمارية موزعة جغرافيا أو مناطيقا.

<sup>1</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2013، مرجع سبق ذكره ص 73

ويعتبر ميثاق الاستثمار لعام 1995<sup>1</sup> نقطة تحول في السياسة الاستثمارية بالمغرب والذي شكل إطاراً قانونياً خاصاً بمجال تحسين شروط الاستثمار وظروفه وتسهيل توظيف الأموال من خلال تعميم التشريعات الجبائية التي كانت منحصرة في بعض القطاعات فقط إضافة إلى توسيع قائمة الحوافز، فإلى جانب الإعفاءات الضريبية المخولة في إطار القانون العام، نص الميثاق على امتيازات ذات طبيعة مالية وجبائية وجمركية تمنح للمستثمرين في إطار اتفاقيات أو عقود استثمار تبرم مع الدولة مع مراعاة استيفاء المعايير المطلوبة من طرف الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (AMDI)<sup>2</sup>.\* ويمكن إنجاز أهم التدابير الجبائية الممنوحة بموجب ميثاق الاستثمار في المغرب فيما يلي:

### 1. الإعفاء من الرسوم الجمركية:

حيث يمكن للمقاولات التي تلتزم بإنجاز استثمار بمبلغ يعادل أو يفوق 200 مليون درهم أن تستفيد، في إطار اتفاقات تبرمها مع الحكومة من إعفاء من الرسوم الجمركية ومن الضريبة على القيمة المضافة المطبقة على السلع التجهيزية والمعدات والآلات اللازمة لإنجاز مشروعها والتي تستوردها هذه المقاولات مباشرة أو يتم استيرادها لحسابها، ويشمل هذا الإعفاء أيضاً الأجزاء وقطع الغيار والتوابع المستوردة في نفس الوقت مع السلع الإنتاجية التجهيزية والمعدات والآلات المعدة لها، وينبغي إنجاز الاستثمار داخل أجل الستة وثلاثين (36) شهراً التالية للتوقيع على الاتفاقية المذكورة.<sup>3</sup>

### 2. الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة:

تستفيد التجهيزات والمعدات والآلات اللازمة لإنجاز مشاريع استثمارية بمبلغ يعادل أو يفوق 100 مليون درهم، والتي يقتنيها الملمزمون خلال 36 شهراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط من إعفاء من الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد، وذلك في إطار اتفاق يبرم مع الدولة، ويسري هذا الإعفاء أيضاً على الأجزاء وقطع الغيار والتوابع المستوردة في نفس الوقت مع تلك التجهيزات، ويسري هذا الإعفاء أيضاً على الأجزاء وقطع الغيار والتوابع المستوردة في نفس الوقت مع تلك التجهيزات.<sup>4</sup> بالإضافة إلى التدابير الجبائية السابقة، تستفيد المقاولات المستوفية للشروط المذكورة أعلاه من مساهمة الدولة في بعض النفقات المرتبطة بالاستثمار من خلال صندوق إنعاش الاستثمارات والمتمثلة أساساً في:

- مساهمة الدولة في مصاريف اقتناء الأراضي الضرورية لإنجاز الاستثمار في حدود 20% من قيمة الأرض المخصصة للمشروع.
- مساهمة الدولة في نفقات البنيات التحتية الخارجية الضرورية لإنجاز الاستثمار، في حدود 05% من المبلغ الإجمالي.
- مساهمة الدولة في مصاريف التكوين المهني المخصص لهذا البرنامج.

ويتم منح المساهمة المالية للدولة الموجهة لدعم الاستثمار في حدود 05 % من المبلغ الإجمالي لبرنامج الاستثمار، كما يمكن لهذا المعدل أن يصل إلى 10 % في حال كان موقع المشروع يتواجد بمنطقة قروية أو في ضواحي المدينة أو في حال تعلق الأمر باستثمار في قطاع النسيج. بالإضافة إلى مساهمة الدولة في بعض النفقات لتنمية الاستثمار في قطاعات صناعية محددة وتطوير التكنولوجيات الحديثة من خلال دعم صندوق الحسن الثاني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وكذا الدعم المالي الخاص

<sup>1</sup> القانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق الاستثمارات، ظهير شريف رقم 1.95.213 صادر في 08 نوفمبر 1995.

<sup>2</sup> الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (AMDI)، مناخ الأعمال، <http://www.invest.gov.ma/?lang=ar&Id=20> تاريخ الاطلاع 2016-01-06

\* ويتعلق الأمر باستثمار يعادل أو يفوق 200 مليون درهم، مع خلق 250 فرصة عمل قارة أو أكثر، إنشاء المشروع ضمن الأقاليم أو العملات التي يشير إليها المرسوم 520-98-2 الصادر في 30 يونيو 1998 مع ضمان نقل التكنولوجيا والمساهمة في حماية البيئة.

<sup>3</sup> المادة 1.7 من قانون المالية رقم 12.98، ظهير شريف رقم 1.98.116 صادر في 28 سبتمبر 1998 متعلق بتنفيذ القانون المالي للسنة المالية 1998-1999.

<sup>4</sup> المادة 123-22 ب من المدونة العامة للضرائب.

المقدم للمقاولات الصغرى والمتوسطة في إطار برامج الوكالة الوطنية لإنعاش المقاولات الصغرى والمتوسطة (برنامج امتياز، برنامج مساندة، وبرنامج مقاولتي).<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تطور المشاريع الاستثمارية وحجم الاستثمار في المغرب

لتقييم المزايا الجبائية الممنوحة للمستثمرين، نستعرض فيما يلي حصيلة المشاريع الاستثمارية المعروضة على لجنة الاستثمار\* خلال الفترة 2000-2016، تطورها من حيث العدد والقيمة، طبيعتها القانونية، وكذا حسب تموقعها الجغرافي.

الوحدة: مليار درهم

#### الجدول رقم (3-8): تطور المشاريع الاستثمارية خلال الفترة 2000-2016

| السنوات          | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008    |
|------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------|
| عدد المشاريع     | 12    | 33    | 38    | 53    | 54    | 47    | 76    | 72    | 43      |
| القيمة الإجمالية | 15.7  | 10.86 | 12.36 | 12.12 | 18.85 | 20.02 | 61.90 | 71.36 | 40.20   |
| عدد مناصب الشغل  | 8483  | 26377 | 8929  | 14569 | 10850 | 15443 | 30703 | 40023 | 19736   |
| السنوات          | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | المجموع |
| عدد المشاريع     | 56    | 91    | 47    | 63    | 40    | 32    | 36    | 51    | 844     |
| القيمة الإجمالية | 45.0  | 60.2  | 52.0  | 46.28 | 42.0  | 15.5  | 62.86 | 67.0  | 654.21  |
| عدد مناصب الشغل  | 20000 | 21751 | 5400  | 10000 | 2000  | 4047  | 8452  | 6477  | 253240  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير النشاط للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (AMD), Bilan de la commission des Investissements.

يبدو من خلال الجدول لنا أن حصيلة الاستثمار متذبذبة ومتباينة من سنة لأخرى سواء من حيث العدد أو تطور مبالغها الإجمالية أو من حيث عدد مناصب الشغل المحدث، فمنذ استحداثها عام 1998 إلى غاية 2008، قامت لجنة الاستثمارات بالتصريح والموافقة على أزيد من 428 مشروع استثماري ما يمثل 263.37 مليار درهم، وتوفير ما يقارب 175113 منصب شغل، كما صادقت اللجنة بعد إنشاء الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات AMDI برسم الفترة الممتدة بين 2009 و2016 على ما يقارب 416 مشروعا بغلاف مالي يناهز 390,84 مليار درهم من شأنها توفير 78127 منصب شغل مباشر.

### 1. توزيع الاستثمارات حسب مصدر رأس المال:

أما عن توزيع الاستثمارات حسب أصلها فيمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الوحدة: مليار درهم

#### الجدول رقم (3-9): توزيع المشاريع الاستثمارية في المغرب حسب الملكية

|                      | 2003   |       | 2005   |       | 2007   |       | 2008   |       | 2010   |       | 2012   |       | 2015   |      |
|----------------------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|------|
|                      | القيمة | عدد   | القيمة | عدد   | القيمة | عدد   | القيمة | عدد   | القيمة | عدد   | القيمة | عدد   | القيمة | عدد  |
| الاستثمارات الوطنية  | 5.92   | 6683  | 4.39   | 5717  | 35.57  | 15377 | 10.9   | 2412  | 43.4   | 7830  | 14.34  | 3820  | 29.48  | 5473 |
| الاستثمارات الأجنبية | 3.33   | 4891  | 11.58  | 6402  | 29.79  | 19822 | 22.6   | 11858 | 15     | 11528 | 5.1    | 1042  | 01     | 675  |
| الاستثمارات المشتركة | 2.86   | 2995  | 4.05   | 3324  | 06     | 4824  | 6.7    | 5466  | 1.8    | 2393  | 26.84  | 5138  | 32.32  | 2304 |
| المجموع              | 12.12  | 11577 | 20.02  | 15443 | 71.36  | 40023 | 40.2   | 19736 | 60.2   | 21751 | 46.28  | 10000 | 62.8   | 8452 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير النشاط للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (AMD), Bilan de la commission des Investissements.

<sup>1</sup> وزارة الصناعة والاستثمار والتجارة والاقتصاد الرقمي، المواكبة والدعم للاستثمار الصناعي، <http://www.mcinet.gov.ma> تاريخ الاطلاع 2015-12-12.

\* تنعقد اللجنة الوطنية للاستثمار مرتين في العام من أجل الترخيص للمشاريع التي يقدمها القطاع الخاص المحلي والأجنبي، وهي المشاريع التي تكون موضع اتفاقيات تلتزم بموجبها الدولة توفير الدعم لها، مقابل إنجاز الاستثمار المتفق حوله على مدى الأعوام التي يستغرقها.

ويتضح من دراسة توزيع الاستثمارات حسب أصلها أن الهمينة تبقى للاستثمار ذي الأصل المحلي<sup>1</sup>، إذ تمثل الاستثمارات ذات رؤوس الأموال المغربية غالبية الاستثمارات المعروضة على لجنة الاستثمارات في أغلب السنوات الدراسة وبنسبة تزيد في المتوسط عن 43%، ويرجع الفضل في هذه الوضعية للمشاريع الكبرى الموكلة للمؤسسات والمقاولات الوطنية في قطاعات الصناعة والطاقة المتجددة والنقل والبنيات التحتية للنقل، وتأتي مشاريع الشركات في المرتبة الثانية بمتوسط 32% من مجموع الاستثمارات، حيث تعزى هذه النسبة للمشاريع الكبرى في قطاعات الاتصالات والطاقة المتجددة والسياحة والترفيه، في حين تشكل الاستثمارات الأجنبية في المتوسط ما نسبته 26%. كما تبقى الاستثمارات الوطنية المصدر الأول من حيث توفيرها لمناصب الشغل تليها استثمارات الشركة ثم الاستثمارات الأجنبية.

## 2. توزيع الاستثمارات حسب القطاعات

يظهر توزيع الاستثمارات حسب القطاعات أن الصناعة تحتل الصدارة باستحواذها على ثلثي الاستثمارات المعروضة على اللجنة في أغلب سنوات الدراسة، بما يفوق في المتوسط 13 مليار درهم، أي ما يمثل أزيد من 31% من القيمة الإجمالية للاستثمارات.

فما احتل قطاع السياحة المرتبة الثانية بأكثر من 12 مليار درهم، بما نسبته 29% من المشاريع المحدثه، وجاء قطاع الطاقة والمناجم في المرتبة الثالثة بنسبة 23% من مجموع الاستثمارات المقترحة، ولم تتجاوز نسبة قطاع النقل والبنيات التحتية للنقل في هذه الاستثمارات 04%، بينما بلغت حصة الاتصالات منها 12%.

## الجدول رقم (3-10): توزيع الاستثمارات حسب القطاعات

|                  | 2015       |        | 2012       |        | 2010       |        | 2008       |        | 2007       |        | 2005       |        | 2003       |        |
|------------------|------------|--------|------------|--------|------------|--------|------------|--------|------------|--------|------------|--------|------------|--------|
|                  | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % | مليار درهم | نسبة % |
| الصناعة          | 2943       | 20.0   | 3713       | 3.7    | 2565       | 1.4    | 10558      | 20.5   | 13869      | 18.3   | 5614       | 9.51   | 2696       | 1.87   |
| الطاقة والمناجم  | 1289       | 18.4   | 2277       | 13.0   | 2763       | 22.2   | 50         | 0.8    | 160        | 12.5   | -          | -      | 325        | 5.13   |
| السياحة          | 1250       | 6.5    | 2780       | 12.9   | 5220       | 16.8   | 5037       | 13.7   | 16023      | 33.70  | 2440       | 4.46   | 3726       | 2.32   |
| الاتصالات        | 470        | 16.0   | 920        | 13.9   | 358        | 3.6    | -          | -      | -          | 0.70   | 310        | 2.79   | 50         | 0.24   |
| التجارة والخدمات | 2500       | 1.5    | 310        | 2.8    | 3456       | 3.0    | 625        | 0.8    | 2000       | 3.20   | -          | -      | 2871       | 2.08   |
| الأشغال العقارية | -          | -      | -          | -      | 1517       | 1.2    | 20         | 1.2    | -          | -      | -          | -      | -          | -      |
| قطاع النقل       | -          | -      | -          | -      | 5872       | 12.0   | -          | -      | -          | -      | -          | -      | -          | -      |
| قطاعات أخرى      | -          | -      | -          | -      | -          | -      | 3446       | 3.9    | 7971       | 2.90   | 7079       | 3.27   | 4901       | 0.48   |
| المجموع          | 8452       | 62.4   | 10000      | 46.2   | 21751      | 60.2   | 19736      | 40.9   | 40023      | 71.3   | 15443      | 20.02  | 14569      | 12.12  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير النشاط للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات (AMDI)، Bilan de la commission des Investissements.

وبخصوص التوزيع القطاعي حسب مناصب الشغل، يسجل قطاع الصناعة من جهة أخرى حضوراً قوياً باعتباره أهم قطاع يوفر مناصب الشغل المعروضة على اللجنة باستحداثه لأزيد من 61895 منصب شغل ما يعادل 47% من مجموع المناصب المحدثه، ويأتي قطاع السياحة والترفيه في المرتبة الثانية بمجموعه 36436 منصب شغل، أي ما يعادل 28%، فيما يحتل قطاع التجارة والخدمات المرتبة الثالثة بما نسبته 09%، وجاء قطاع الطاقة والنقل في المرتبة الرابعة بما نسبته 05% من مجموع هذه المناصب، فيما لا يشكل قطاع الاتصالات سوى نسبة 02% من إجمالي المناصب المحدثه.

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات، تقييم الأداء للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات، التقرير السنوي برسم سنة 2014 ص 138

### 3. التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية

يظهر من الجدول أدناه، أن حجم الاستثمار الأجنبي المباشر قد شهد خلال الفترة 2001-2016، منحنى متذبذبا من سنة لأخرى، مع تسجيل زيادات معتبرة خلال سنوات 2007، 2010، 2013 و 2015.

#### الجدول رقم (3-11): تطور حجم الاستثمار الأجنبي خلال الفترة 2001-2016

الوحدة: مليون درهم

| السنوات          | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007  | 2008    |
|------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-------|---------|
| القيمة الإجمالية | 32486,1 | 5875.80 | 23256.9 | 9484.7  | 26707.9 | 26070.2 | 37959 | 27963   |
| نسبة التطور      |         | %81.9-  | %295.8  | %59.2-  | %181.6  | %2.4-   | %45.6 | %26.3-  |
| السنوات          | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015  | 2016    |
| القيمة الإجمالية | 25249.7 | 35068.3 | 26060.2 | 32091.7 | 39076.9 | 36550   | 39012 | 24950.7 |
| نسبة التطور      | %9.7-   | %38.9   | %25.7-  | %23.1   | %21.8   | %6.5-   | %6.7  | %36.0-  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات مكتب الصرف <http://www.oc.gov.ma/portal/>

أما عن التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية في المغرب، فيظهر الجدول أدناه أن قطاع الصناعة (22.79% من إجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر) كان الأكثر جاذبية للاستثمارات الأجنبية المباشرة خلال فترة الدراسة، بمبلغ قدره 99911.8 مليار درهم، يليه قطاع العقارات بنسبة 19.97% من إجمالي الاستثمارات، ثم قطاع السياحة بنسبة 12.31%. وفيما يخص قطاع الطاقة فقد تضاعف حجم الاستثمار فيه ليصبح بذلك من بين القطاعات الأكثر جاذبية للاستثمار الأجنبي المباشر في المغرب بنسبة 12.31% من الإجمالي.

ومن جهته عرف قطاع الاتصالات نموا ليحل في المرتبة الخامسة بنسبة 10.61%، وفي المقابل، شهدت قطاعات البنوك والتأمين والتجارة انخفاضا في تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لتمثل ما نسبته 7.07% و 5.34% على التوالي، أما المتبقية باقي القطاعات فإنها لا تشكل في الإجمال 04%.

#### الجدول رقم (3-12): التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية المباشرة في المغرب خلال الفترة 2001-2016

| القطاع          | القيمة (مليون درهم) | النسبة % | القطاع         | القيمة (مليون درهم) | النسبة % |
|-----------------|---------------------|----------|----------------|---------------------|----------|
| الصناعة         | 99911.8             | %22.79   | التجارة        | 23423.5             | %5.34    |
| العقارات        | 87552.0             | %19.97   | خدمات أخرى     | 25483.0             | %5.81    |
| السياحة         | 53985.9             | %12.31   | النقل          | 10702.0             | %2.44    |
| الطاقة والمناجم | 52020.4             | %11.87   | الأشغال الكبرى | 7068.1              | %1.61    |
| الاتصالات       | 46519.4             | %10.61   | الفلاحة        | 569.8               | %0.13    |
| البنوك والتأمين | 30975.8             | %7.07    | الدراسات       | 186                 | %0.04    |
| المجموع         |                     |          |                | 438397.7            | %100     |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات مكتب الصرف <http://www.oc.gov.ma/portal/>

### 4. التوزيع المجالي للاستثمار في المغرب:

يظهر توزيع المشاريع حسب جهة الاستقرار خلال فترة 2008-2016، تباينا كبيرا في التوزيع المجالي للاستثمارات عبر جهات المغرب وتمركزها بالمناطق الساحلية والاستراتيجية (مناطق التصدير الحرة، المنطقة الحرة بطنجة، القطب المالي للدار البيضاء). فبغض النظر عن المشاريع المشتركة في عدة جهات من المغرب والتي تمثل 39% من إجمالي الاستثمارات، فإن جهة

سوس ماسة ودرعة ووجهة الدار البيضاء سطات تعتبران أكثر الجهات استقطابا للاستثمار وتمثلان ما نسبته 17.2% و 11.5% على التوالي من مجموع الاستثمارات المعروضة على لجنة الاستثمارات، في حين تأتي جهة العيون الساقية الحمراء ووجهة دكالة عبدة في المرتبة الثالثة والرابعة بنسبة 8.2% و 7.3% على التوالي، تليها جهتي الرباط وطنجة تطوان الحسيمة باستثمارات تشكل على الترتيب 5.7% و 5.6% من إجمالي الاستثمارات، أما الجهات المتبقية، فيبقى الاستثمار بها ضعيف ولا يشكل في الإجمال ما نسبته 4.0%.

الجدول رقم (3-13): التوزيع المجالي للاستثمارات في المغرب ما بين 2008-2016

| الجهات                        | القيمة الإجمالية للاستثمارات | النسبة % | الجهات                    | القيمة الإجمالية للاستثمارات | النسبة % |
|-------------------------------|------------------------------|----------|---------------------------|------------------------------|----------|
| جهة سوس ماسة درعة             | 81.59                        | 17.26%   | الجهة الشرقية             | 5.08                         | 1.07%    |
| جهة الدار البيضاء الكبرى      | 54.6                         | 11.55%   | جهة الغرب شراردة بني حسين | 4.63                         | 0.98%    |
| العيون بوجدور الساقية الحمراء | 39.09                        | 8.27%    | جهة مراكش تانسيفت الحوز   | 2.6                          | 0.55%    |
| جهة دكالة عبدة                | 34.7                         | 7.34%    | جهة مكناس تافيلالت        | 2.56                         | 0.54%    |
| جهة الرباط سلا زمرور زعير     | 27.24                        | 5.76%    | جهة فاس بولمان            | 1.59                         | 0.34%    |
| جهة طنجة تطوان                | 16.7                         | 3.53%    | جهة تادلة أزيلال          | 0.26                         | 0.06%    |
| جهة تازة الحسيمة تاونات       | 9.8                          | 2.07%    | مشاريع في جهات متعددة     | 184.52                       | 39.04%   |
| جهة الشاوية ورديغة            | 7.64                         | 1.62%    | المجموع                   | 472.6                        | 100 %    |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات <http://www.invest.gov.ma>

كما يتبين من خلال التوزيع المجالي أن استثمارات الدولة عبر الجهات تتميز بالتركز في جهات محددة، وقد لوحظ أنه في فترة (2010-2013) استحوذت 06 جهات من أصل 16 جهة على أكثر من 61 % من مجموع استثمارات الدولة بالجهات المقدرة بـ 47 مليار درهم خلال هذه المرحلة، وذلك كالتالي: طنجة تطوان 15% مراكش تانسيفت الحوز 12% سوس ماسة درعة 9% و 8% في الجهات الثلاث التالية: الشرق، الرباط سالي زمرور زعير وجهة مكناس تافيلالت<sup>1</sup>.

ومن أجل التخفيف من حدة التفاوت بين الجهات وتفعيل التنمية الجهوية، انتهج المغرب سياسة التدبير اللامركزي للاستثمار بداية من سنة 2002 بإطلاقه لنظام المراكز الجهوية للاستثمار<sup>2</sup> الموزعة عبر الجهات الستة عشر، وتقوم هذه المراكز بتيسير عمل المستثمرين ومساعدتهم على تحقيق مشاريعهم في أحسن الظروف من خلال تبسيط مساطر إنشاء المقاولات وتقديم المعلومات الضرورية لمواكبة الاستثمار الجهوي وتجاوز البيروقراطية الإدارية التي كانت عائقا في وجه خلق المقاولات.

وتشير المعطيات المتعلقة بإنشاء المقاولات من طرف هذه المراكز أنها قد لعبت دورا مهما في زيادة عدد المقاولات منذ سنة 2002، حيث انتقل عدد المقاولات المحدثه على صعيد هذه المراكز من 8700 مقالة سنة 2003 إلى 26271 مقالة سنة 2015، ويكون بذلك مجموع المقاولات المحدثه خلال الفترة ما بين 2003 و 2015 قد ناهز 270.000 مقالة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، التوزيع المجالي للاستثمار العمومي في أفق الجهوية المتقدمة، إحالة رقم 17/2015، الرباط ص 12

<sup>2</sup> يخول للمراكز الجهوية دراسة ملفات المستثمرين الراغبين في الحصول على رخص لإنجاز المشاريع أو لإبرام اتفاقيات مع الدولة للاستثمارات التي يقل مبلغها عن 200 مليون درهم.

<sup>3</sup> المجلس الأعلى للحسابات، تقييم تجربة المراكز الجهوية للاستثمار، التقرير السنوي برسم سنة 2015، ص 82



كما عرف عدد وحجم المشاريع التي تمت المصادقة عليها ارتفاعا ملحوظا منذ إنشاء هذه المراكز سنة 2002، إذ بلغ مجموع المشاريع المصادق عليها 29700 مشروعا إلى غاية نهاية سنة 2015 بمبلغ استثمار إجمالي يقدر بـ 1.922 مليار درهم. إلا أنه يلاحظ من خلال التوزيع الجهوي لعدد المقاولات المنشأة تركز أزيد من 69% منها على مستوى أربع جهات فقط، وهي جهات الدار البيضاء الكبرى بنسبة 22%، جهة الرباط سلا زمور زعير، وجهة مراكش تانسيفت الحوز بنسبة 16% لكل منهما، تليهما جهة الغرب الشراردة بني حسن بنسبة 15%<sup>1</sup>. وعلى العموم، فإنه يمكن القول أنه بالرغم من التدابير الجبائية والمالية الممنوحة من أجل تشجيع الاستثمارات وتحقيق التوزيع المجالي الأمثل لها، وإن كانت الأرقام والتقارير تشير إلى تحسن ملحوظ في مناخ الاستثمار في المغرب وزيادة في حجم الاستثمارات الوطنية والأجنبية مقارنة بالدول المغاربية المجاورة<sup>2</sup>، إلا أن هذه النتائج المحققة قد لا تعبر عن مستوى الطموحات التي كانت وراء منح هذه الامتيازات في إطار السياسة الجبائية وتبقى بعيدة عن تحقيق الأهداف المسطرة خاصة في مجال التشغيل وتحقيق التنمية الجهوية، ولهذا فقد أصبح من الضروري تقييم هذه الامتيازات الممنوحة والوقوف على أسباب نقص فعاليتها في ظل ارتفاع تكلفتها وآثارها على الإيرادات والميزانية العامة سنويا.

### المطلب الثالث: تقييم النفقات الجبائية في المغرب

يتضمن النظام الضريبي المغربي عدة استثناءات وذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي على فئة معينة من الملمزين أو من أجل تشجيع قطاعات معينة، وتتخذ هذه الإعفاءات عدة أشكال منها التخفيضات الضريبية والإسقاطات من القاعدة الضريبية وكذلك الأسعار التفضيلية، وتشكل هذه الاستثناءات نقضا ماليا هاما في الميزانية العامة للدولة وهي تشبه النفقات العمومية من حيث الانعكاسات التي تخلفها على الميزانية، ولهذا سميت بالنفقات الجبائية. ويعتبر المغرب أول بلد على الصعيد الإفريقي والعربي الذي تبنى مبدأ نشر المعطيات المتعلقة بالنفقات الجبائية وذلك بإدراج سلسلة تقييم هذه النفقات ضمن آلياته المتعلقة بتدبير السياسة الجبائية. وقد تم إنجاز أول تقرير سنة 2005 ليتم بعد ذلك تقديمه سنويا كوثيقة مصاحبة للقانون المالي بهدف الوقوف على نقائص السياسة الجبائية وإصلاحها وإبراز الصعوبات التي تواجهها وتقييمها وكذا المساهمة في إنجاح أي استراتيجية جبائية جديدة.

### الفرع الأول: تطور تكلفة النفقات الجبائية

يوضح الجدول رقم (3-14) أدناه تطور عدد التدابير الاستثنائية وقيمتها خلال الفترة 2005-2016، وما تمثله كنسبة من إجمالي النفقات العامة والإيرادات الجبائية، ومن خلال تحليل معطياته، يتبين لنا الكم الهائل من التدابير الاستثنائية التي يتم إحصاؤها وتقييمها سنويا، إذ تزيد في المتوسط عن 395 تدبيرا جبائيا سنويا موزعة بين إعفاءات كلية أو جزئية أو مؤقتة، تخفيضات وإسقاطات وخصوم، ضرائب جزافية وتسهيلات مالية، كما أن مبلغ النفقات الجبائية التي تم تقييمها في تزايد مستمر وتشكل في المتوسط ما نسبته 16,4% من إجمالي الإيرادات الجبائية و13,5% عند مقارنتها بإجمالي النفقات العامة، أما حصتها من إجمالي الناتج الداخلي الخام فقد بلغت 03,7% في متوسط سنوات الدراسة وهذه النسب تعكس بالتأكيد مدى ارتفاع حصة النفقات الجبائية والخسائر التي تتحملها الميزانية سنويا.

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات، تقييم تجربة المراكز الجهوية للاستثمار، مرجع سبق ذكره، ص 75

<sup>2</sup> بين تقرير حديث للبنك الدولي أن من بين 189 دولة في العالم في سهولة ممارسة أنشطة الأعمال، تحتل تونس 51 المغرب 87، الجزائر 153 المصدر

World Bank, Doing business, 2014



الجدول رقم (3-14): تطور تكلفة النفقات الجبائية في المغرب خلال الفترة 2005-2016

| السنوات | عدد التدابير المحصاة | النفقات الجبائية (مليون درهم) |                      |                              |                    |                          |                  |         | النسبة إلى النفقات العامة | النسبة إلى الجبائية العادية |
|---------|----------------------|-------------------------------|----------------------|------------------------------|--------------------|--------------------------|------------------|---------|---------------------------|-----------------------------|
|         |                      | الضريبة على الشركات IS        | الضريبة على الدخل IR | الرسم على القيمة المضافة TVA | رسوم الاستهلاك TIC | حقوق التسجيل والتمبر DET | حقوق الجمارك D.D | المجموع |                           |                             |
| 2005    | 337                  | 3745                          | 871                  | 8294                         | 826                | 1060                     | 662              | 15458   | 10.7%                     | 14.0%                       |
| 2006    | 405                  | 3921                          | 2522                 | 11122                        | 1276               | 1887                     | 728              | 21456   | 14.7%                     | 17.1%                       |
| 2007    | 409                  | 4600                          | 2745                 | 11088                        | 1314               | 2998                     | 867              | 23612   | 14.8%                     | 15.7%                       |
| 2008    | 392                  | 3529                          | 3856                 | 13768                        | 1361               | 3246                     | 1184             | 26944   | 14.0%                     | 14.5%                       |
| 2009    | 393                  | 4822                          | 3439                 | 14272                        | 1472               | 3470                     | 1258             | 28734   | 14.7%                     | 17.2%                       |
| 2010    | 384                  | 6016                          | 4216                 | 13758                        | 1285               | 3891                     | 636              | 29801   | 14.5%                     | 17.2%                       |
| 2011    | 399                  | 7122                          | 3951                 | 13821                        | 1359               | 5537                     | 933              | 32722   | 13.6%                     | 17.7%                       |
| 2012    | 402                  | 9843                          | 3981                 | 14374                        | 1407               | 5676                     | 1029             | 36310   | 13.7%                     | 18.3%                       |
| 2013    | 412                  | 7115                          | 4104                 | 14012                        | 1327               | 5353                     | 1374             | 33284   | 13.0%                     | 16.9%                       |
| 2014    | 402                  | 8415                          | 3964                 | 14254                        | 1355               | 5242                     | 1415             | 34645   | 13.3%                     | 17.5%                       |
| 2015    | 399                  | 5750                          | 4056                 | 14392                        | 1269               | 5413                     | 869              | 31749   | 12.4%                     | 15.5%                       |
| 2016    | 407                  | 5150                          | 4165                 | 15161                        | 1304               | 5747                     | 895              | 32423   | 12.5%                     | 15.3%                       |
| المتوسط | 395                  | 5836                          | 3489                 | 13193                        | 1296               | 4127                     | 988              | 28928   | 13.5%                     | 16.4%                       |
| النسبة  | -                    | 20.2%                         | 12.1%                | 45.6%                        | 4.5%               | 14.3%                    | 3.4%             | 100%    | -                         | -                           |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة الاقتصاد والمالية، Tableau de Bord des finances publiques Juin 2017

### 1. توزيع التدابير الاستثنائية حسب نوع الضريبة

كما يتجلى من تحليل بنية هذه النفقات الجبائية، أن ما يزيد في المتوسط عن 45% من هذه النفقات تهم الضريبة على القيمة المضافة وبالتالي فهي تشكل الحصة الكبرى من النفقات الجبائية، وإذا ما استثنينا النفقات الجبائية المرتبطة بالرسوم الجمركية (4,3%) والرسوم الداخلية على الاستهلاك (5,4%) فإن النسبة قد تصل إلى أكثر من 60% وهو ما يؤثر على تطور حصيلة هذه الضريبة مقارنة بالضرائب الأخرى.

وبالنسبة للضرائب المباشرة فقد بلغت النفقات الجبائية المرتبطة بالضريبة على الشركات 5836 مليون درهم في المتوسط أي ما يمثل أزيد من 20% من النفقات الجبائية.

أما النفقات المتعلقة بالضريبة على الدخل فإنها تشكل في المتوسط ما نسبته 12% والموجهة أساسا إلى دعم الأسر بنسبة 62%<sup>1</sup>.

أما النفقات الجبائية المرتبطة بواجبات التسجيل والتمبر فقد بلغت قيمة معتبرة في أغلب سنوات الدراسة وتشكل في المتوسط ما يزيد عن 14% من مجموع النفقات الجبائية.

<sup>1</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2015، مشروع قانون المالية لسنة 2016، ص 07

## 2. توزيع التدابير الاستثنائية حسب الأهداف وأهم القطاعات المستفيدة

ويظهر توزيع التدابير الاستثنائية تبعاً للتوجه الاقتصادي والاجتماعي أو الثقافي أن ما يزيد عن 64,2% تتعلق بأهداف اقتصادية، تليها الأهداف الاجتماعية بنسبة 34,4%، ثم الأهداف الثقافية بنسبة 1,4%.

### الجدول رقم (3-15): توزيع التدابير الاستثنائية حسب القطاعات خلال الفترة 2005-2016

| النسبة % | توزيع النفقات الجبائية حسب الأهداف | النسبة % | توزيع النفقات الجبائية حسب القطاعات | النسبة % | توزيع النفقات الجبائية حسب المستفيدين |
|----------|------------------------------------|----------|-------------------------------------|----------|---------------------------------------|
| 64.2%    | الأهداف الاقتصادية                 | 18.0%    | الأنشطة العقارية                    | 58.3%    | المقاولات                             |
| 24.4%    | الرسم على القيمة المضافة           | 11.3%    | الفلاحة، الصيد البحري               | 9.6%     | منها: المتعشرون العقاريون             |
| 16.8%    | الضريبة على الشركات                | 1.1%     | النشر والطبع                        | 10.4%    | الفلاحون                              |
| 7.9%     | الضريبة على الدخل                  | 5.7%     | الكهرباء والغاز                     | 6.3%     | المصدرون                              |
| 6.9%     | حقوق التسجيل والتبر                | 6.2%     | التصدير                             | 3.4%     | الصيادون                              |
| 4.9%     | الرسم الداخلي على الاستهلاك        | 4.6%     | قطاع النقل                          | 0.2%     | مؤسسات التعليم                        |
| 3.3%     | حقوق الجمارك                       | 8.8%     | الصناعات الغذائية                   | 28.3%    | الأسر                                 |
| 34.4%    | الأهداف الاجتماعية                 | 7.4%     | الاحتياط الاجتماعي                  | 3.8%     | منها: الأجراء                         |
| 21.6%    | الرسم على القيمة المضافة           | 3.9%     | الصحة والخدمات الاجتماعية           | 1.1%     | المنتجون الصغار                       |
| 2.5%     | الضريبة على الشركات                | 4.1%     | قطاعات أخرى                         | 0.5%     | المؤلفون والفنانون                    |
| 3.6%     | الضريبة على الدخل                  | 3.7%     | الوساطة المالية                     | 12.7%    | المصالح العمومية                      |
| 6.6%     | حقوق التسجيل والتبر                | 2.7%     | المناطق الجغرافية                   | 11.1%    | منها: البوالة                         |
| 0.1%     | حقوق الجمارك                       | 08%      | المرافق العمومية                    | 0.6%     | وكالات الترقية                        |
| 1.4%     | الأهداف الثقافية                   | 01%      | السياحة                             | 0.9%     | المؤسسات العمومية                     |
| 1.4%     | الرسم على القيمة المضافة           | 13.5%    | تدابير مشتركة                       | 0.7%     | مستفيدون آخرون                        |
| 100%     | المجموع                            | 100%     | المجموع                             | 100%     | المجموع                               |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات وزارة الاقتصاد والمالية.

أما من حيث توزيع التدابير الاستثنائية حسب القطاعات، فنلاحظ من خلال الجدول أنها تتم من الناحية العملية جميع القطاعات، وتعتبر الأنشطة العقارية الأكثر استفادة من التدابير الاستثنائية إذ تشكل ما نسبته 18% من النفقات الجبائية، يليها قطاع الفلاحة والصيد البحري بنسبة 11,3%، ثم قطاع الصناعات الغذائية بنسبة 8,8%، أما النفقات الجبائية المرتبطة بالأنظمة الضريبية التفضيلية التي تستفيد منها بعض المناطق (منطقة طنجة والدار البيضاء) فتشكل ما نسبته 2,7%. وتجدر الإشارة إلى أن مجمل القطاعات لاسيما القطاعات المنتجة، تستفيد من امتيازات مشتركة بنسبة 13,5% من التدابير الاستثنائية. كما يتضح من خلال هذا الجدول أعلاه أن المستفيدين الرئيسيون من النفقات الجبائية هم المقاولات بنسبة 58,3% من التدابير الاستثنائية، فيما تستفيد الأسر بنسبة 28,3%، تليها المصالح العمومية بما يمثل 12,7%.

### الفرع الثاني: حدود فعالية النفقات الجبائية

يستدعي وجود القواعد الاستثنائية تقييمها بصورة منتظمة من أجل تحقيق وضمان أهميتها وفعاليتها، فضلا عن قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة والتي يجب أن تحدد بوضوح قبل اتخاذ أي تدبير، لذا اندرج الإعداد السنوي لتقارير النفقات الجبائية في هذا المنطق، وعملا بالتجارب الدولية، فإن التقدير انصب على الحسائر الحاصلة مباشرة في الموارد الجبائية وقد تم

تقدير مجمل الخسائر الحاصلة في الموارد بعد تحديد تكلفة الفارق مقارنة مع النظام المرجعي، مع افتراض أن سلوك الفاعلين المستفيدين لم يتغير.

وفي هذا الصدد، يسجل غياب لدراسات دقيقة وموضوعية يمكن أن تقيس نسبة تحقيق سياسة النفقات الجبائية للأهداف التي سنت من أجلها، علما أن هذه الأهداف لم توضع أصلا بشكل دقيق ووفق مؤشرات قابلة للقياس، ما يجعل من عملية تقييم سياسة الإعفاءات الجبائية صعبة جدا، وتخضع لوجهات نظر أكثر من خضوعها لمعايير علمية محددة ومنطق عليها مسبقا.

ففي الممارسة الحالية لا يقدم تقدير خسائر الإيرادات (Le manque à gagner) الناتج عن أداة ضريبية استثنائية عندما يتم توفيره، سوى عرض محدود للآثار الاقتصادية والمتعلقة بالميزانية لهذا التدبير، إذ لا يأخذ هذا التقدير بعين الاعتبار التغييرات في السلوك الناتجة عنه ولا تأثير هذا الإجراء على الإيرادات الأخرى أو على مستوى النشاط، ومع ذلك، لم يثبت أن سلوك الملتزمين بالضريبة والوكلاء الاقتصاديين الذين يستفيدون من التدبير الجبائي لا يتأثر بحذف مثل هذا التدبير.<sup>1</sup>

علاوة على ذلك، يعتبر جزء من الأدوات المدرجة في التقدير غير مرقم، نظرا للصعوبات المنهجية، فأولا لا تسمح البيانات المتاحة بتقدير دقيق لبعض الحالات، وثانيا بالنسبة للأدوات الأخرى، اضطرت الإدارة إلى إصدار العديد من الافتراضات التي تجعل التقديرات مشكوكا فيها، لذا لا يمكن لحساب مجموع تكلفة النفقات الضريبية إلا أن يعطى وفق نظام تقريبي جدا. ومن العوامل المؤثر أيضا في فعالية التحفيز الجبائية للقيام بالدور المنوط بها، ضعف الطاقة الإنتاجية للمقاولات المستفيدة من هذه الامتيازات، بالإضافة إلى قصر الأهداف المسطرة التي تمنح من أجلها هذه الامتيازات الضريبية، بحيث يتم منح مجموعة من الامتيازات دون تحديد مدتها وربطها بتحقيق النتائج، وعليه لا بد لأي إجراء مستقبلي أن يأخذ بعين الاعتبار تحديدا مسبقا للأهداف وربطها بالامتيازات الممنوحة.

وفي تقرير له برسم سنة 2013، وقف المجلس الأعلى للحسابات على النقائص التي يعترها نظام النفقات الجبائية في المغرب، مشرا أن النفقات الضريبية قد شهدت نموا مضطربا عبر السنوات وأصبح لها وزنا معتبرا ومهما في المالية العمومية، وأن مبالغها الإجمالية التي خضعت للتقييم أصبحت تفوق ميزانيات قطاعات وزارية مهمة كالداخلية أو التجهيز والنقل أو الصحة، فقد بلغ مجموع النفقات الضريبية التي تحملتها الدولة والتي خضعت للتقييم خلال الفترة من 2005 إلى 2014 ما مجموعه 317 مليار درهم وتخضع هذه النفقات منذ 2005 لتقييم جزئي، بيد أن كلفتها لم يخضع قط لتقييم شامل.<sup>2</sup> وتتمثل أهم هذه النقائص:

- غياب تأطير قانوني مناسب للنفقات الجبائية، بدليل عدم وجود تعريف محدد لهذه النفقات كما أن هذا المفهوم لم يذكر ولم يحدد في أي نص قانوني، فمدونة الضرائب التي تعتبر الإطار المرجعي في هذا المجال لم تخصص لهذا المفهوم أي تعريف واقتصرت على تحديد مختلف أنواع الاستثناءات التي تتحملها الدولة لفائدة بعض القطاعات الاقتصادية.

<sup>1</sup> أحمد رجو وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 93

<sup>2</sup> المجلس الأعلى للحسابات، نظام النفقات الجبائية في المغرب، التقرير السنوي برسم سنة 2013، ص 226

- غياب نظام لحكمة وتنوع وتقييم النفقات الجبائية بهدف الوصول لضبطها، في ظل التزايد المستمر لمبالغها من سنة لأخرى، وعدم توفر السلطات العمومية على رؤية واضحة بخصوص مراجعة الاستثناءات التي لم تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من إحداثها أو إلغائها التي أصبحت متجاوزة.
- يعاني خلق وإحداث النفقات الجبائية من عدم كفاية الضمانات على مستوى إقرارها وترخيصها مقارنة مع تلك المتوفرة في المساطر المتبعة في نفقات الميزانية العامة فبشأن مسطرة إحداثها، لا توجد مقتضيات قانونية تلزم الحكومة بالكشف عن مبررات لجوئها لنفقات جبائية عوض نفقات عادية.
- غياب إطار يحدد الأهداف السنوية والمتعددة السنوات المرجوة من النفقات الجبائية المرخصة والذي يمكن أن يؤدي إلى غياب التناسق والترابط بين الإجراءات الجبائية الاستثنائية والنفقات العادية.
- غياب إطار لوضع قواعد على مستوى الحكامة والقيادة وخاصة تحديد الأهداف السنوية وتقدير كلفة الإجراءات الجديدة ووضع منهجية لتقييم أثرها. وقد يطرح هذا الغياب مشكل عدم الشفافية وضعف المراقبة. هذا ويتجلى ضعف نظام حكمة النفقات الجبائية أساسا في عدم تمكن هذه النفقات من آليات للقيادة والتتبع والتقييم خاصة بها، إذ يقتصر تتبعها على جمع الإحصائيات واحتساب الخسائر الحاصلة في الموارد وإعداد بعض دراسات التقييم النادرة والقليلة المرتبطة ببعض الإجراءات الجبائية الاستثنائية
- عدم القيام بتقييم أثر الاستثناءات الجبائية بشكل منتظم وشامل، كما أن تقييم الكلفة المالية لهذه الاستثناءات الذي يصدر سنويا منذ 2005 في شكل تقرير يتم إرفاقه بمشروع قانون المالية يركز فقط على النفقات الجبائية التي خضعت للتقييم. والحالة هذه، ففي غياب مقتضيات تفرض القيام بتقييم شامل لهذه النفقات فإن هذا التقييم سيظل غير مكتمل، خاصة وأن عدد الإجراءات المحصاة يتم تقييمها جزئيا مما يحول دون تحقيق تقييم الأثر الحقيقي لمجموع الإجراءات الجبائية الاستثنائية، ففي 2014 على سبيل المثال، تم تقييم 300 إجراء جبائي استثنائي من مجموع 412 إجراء المحصاة وهو ما يمثل 25%.
- يعتمد النظام الحالي لتقييم النفقات الجبائية أساسا على إحصائيات وصفية مبنية على الإقرارات الضريبية والمعلومات الواردة من بعض القطاعات الوزارية والإدارية دون التأكد من تحقق الأهداف المنتظرة من النفقات وتأثيرها الاقتصادي والاجتماعي.
- عدم ربط وتحديد الإجراءات الجبائية الاستثنائية المقررة بالزمن، فالغالبية العظمى من النفقات الجبائية يتم إحداثها دون تحديد مدة صلاحيتها مما يجعل منها نفقات دائمة، وعلى سبيل المثال فمن بين 420 إجراء جبائي تم إحصاؤه سنة 2013، تسعة 09 منها فقط كانت محددة في الزمن. وبالتالي فإن إحداث الإجراءات الجبائية الاستثنائية دون تحديدها في الزمان يؤدي إلى تجديدها من سنة لأخرى بدون خضوعها لتقييم يحدد مدى وجاهتها وفعاليتها وأثرها على المستويين الاجتماعي والاقتصادي.
- عدم تحديد سقف لأغلب النفقات الجبائية المحدثة، فالمبلغ الإجمالي التقديري لهذه النفقات لا يتم إقراره في القانون المالي السنوي ولا يخضع لنفس سياق التأطير الميزانياتي الذي تخضع له النفقات والمداخيل، مما يحول دون التأكد من أن هذه الإجراءات الجبائية لا تؤثر على توازن الميزانية العامة للدولة وحسن تنفيذها.

### الفرع الثالث: تدابير لعقلنة الامتيازات الضريبية

إذا كان المشرع يمنح الامتيازات الضريبية للمستثمرين بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فقد تحد من فعالية ونجاعة هذه الامتيازات عدة مشاكل وحدود ويمكن تجاوز هذه الأخيرة أو التقليل منها عن طريق عقلنة هذه الامتيازات. ينبغي أن تحتم قرارات منح الامتيازات الجبائية الحدود التي تساهم في ضمان فعالية هذه التحفيزات والعمل على تجاوز العشوائية التي تغطي عليها وعدم ارتباطها بالأهداف المسطرة، والارتكاز بدل ذلك على معايير محددة بناء على دراسات اقتصادية معمقة، وتبني نوع من التوازن بين ما تتحمله الدولة من خسارة مالية وبين ما ينبغي أن تحصل عليه بالمقابل. كما إن الدولة والسلطة الحكومية المكلفة بالمالية بالخصوص مطالبة بإيجاد توفيق بين منح الامتيازات رغم ما لها من آثار مالية وزيادة الدخل لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كإقامة مشاريع وصناعات كبيرة تستوعب اليد العاملة وهو ما ينسجم تماما مع اعتبار الامتيازات الضريبية كأداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي أو كوسيلة لوضع سياسة استثمارية معينة استجابة لمتطلبات التنمية، ولترشيد عملية منح الامتيازات الضريبية يجب اتخاذ مجموعة من الاجراءات أهمها:<sup>1</sup>

#### أ - التحديد الدقيق للأهداف:

يلاحظ في المغرب أن مختلف التدابير والإجراءات ذات الطابع الجبائي التحفيزي تمت ضمن سياسة ظرفية وهذا يدعو إلى تجاوز هذا النهج، لأن مسألة التنمية لا تتحقق على هذه النحو وإنما تأسيسا على دراسات مختصة، وإن كان التحديد الدقيق للأهداف من وراء نهج الامتيازات الضريبية وكذا تحديد وسائل تنفيذها كفيلا بأن يضيء صفة الفاعلية والنجاعة على هذا النظام.

#### ب - تصنيف الامتيازات والمشاريع الاستثمارية:

إذا كان الاستثمار يعد عاملا من عوامل تحقيق التنمية، فإنه لا يمكن القول بأن كل الاستثمارات تحقق هذه الهدف، وعلى هذا فإن نهج نظام الامتيازات الضريبية يقتضي تصنيفا للمشاريع حسب أهميتها ودورها في دعم التنمية والنهوض بها، كما يتطلب تصنيفا للامتيازات الضريبية الممنوحة حسب أهميتها ومدى ملائمتها مع الأهداف والغايات المسطرة، فمبدأ التصنيف يقتضي منح الامتيازات الضرورية مع الأخذ بعين الاعتبار القطاعات المنتجة والموجهة لإنعاش الاستثمار، وهذا من شأنه المساهمة بشكل مباشر في ربط التحفيز الضريبي بالقطاع المناسب له ومن ثم ضمان المردودية وتقليل نسبة الخسارة الجبائية.

#### ج- إحداث آلية لتتبع ومراقبة آثار الامتيازات الضريبية:

لقد تميزت تقنية الإعفاءات بالطابع التساهلي الكبير، ذلك أن بنية النظام الضريبي تتضمن إعفاءات وإجراءات استثنائية للعديد من القطاعات والتي تمتد إلى أكثر من عشر سنوات في بعض الأحيان، وفي ظل هذا الوضع المميز بالتوزيع غير العادل للامتيازات الضريبية، يتطلب الأمر إجراء تقييم عملي عن طريق خلق جهاز يقوم بتتبع حصيلة هذه الامتيازات وتوجيهها الوجهة السليمة للاستفادة منها من خلال مراقبة مدى التزام المستثمرين والقطاعات التي استفادت من تحقيق الأهداف التي تم الإنفاق عليها، ومن شأن هذه التقنية أن تساهم بكيفية فعالة في عقلنة نظام الامتيازات الضريبية وضمان نجاعتها في تحقيق التنمية وإنعاش الاستثمار.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> صلاح الدين كرزاي، التحفيز الضريبي للاستثمار بالمغرب قراءة في الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لنظام الامتيازات الضريبية، رسالة ماستر في القانون العام بكلية

الحقوق، سلا، المغرب 2014. ص 54

<sup>2</sup> صلاح الدين كرزاي، نفس المرجع، ص 56

وفي هذا السياق، قدم المجلس الأعلى للحسابات مجموعة من التوصيات لمساعدة السلطات العمومية على تقوية الإطار المنظم للنفقات الجبائية وتحسين حكامتها وتقييمها، نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### - فيما يخص التأطير القانوني:

إعطاء مفهوم محدد للنفقات الجبائية ووضع مسطرة واضحة لإقرارها واحداها؛

#### - فيما يخص الكلفة المالية المرتفعة للنفقات الجبائية:

اللجوء للمراجعة الدورية لللائحة النفقات الجبائية في أفق التحكم في كلفتها خصوصا بالنسبة للمراكز الأكثر كلفة؛

#### - فيما يخص حكامتها وقيادة النفقات الجبائية:

- إدماج اللائحة الكاملة لمجموع النفقات الضريبية المرخصة بمبالغها التقديرية في القانون المالي السنوي؛
- وضع نظام تأطير خاص يتعلق بمبدأ التصويت السنوي بشأن المبلغ التقديري الإجمالي لهذه النفقات من طرف البرلمان؛
- تبني وإقرار مبدأ السقف بالنسبة للنفقات الجبائية؛
- إقرار مدة صلاحية محددة لكل الاستثناءات الجبائية المحدثة؛
- خلق بنية إدارية خاصة للقيادة والتتبع والتقييم؛

#### - فيما يخص نظام التقييم:

- مواصلة جهود التقييم للنفقات الجبائية السارية المفعول والتوجه أكثر نحو تقييم الأثر السوسيو اقتصادي؛
  - تحسين محتوى تقارير النفقات الجبائية لتحقيق دراسات تقييم معمقة حول ملائمة وفعالية الاستثناءات الجبائية المقررة؛
  - قياس الأثر السوسيو اقتصادي للنفقات الجبائية وذلك بتبني أهداف ومؤشرات أداء قابلة للقياس.
- وعلى العموم، فإذا كانت سياسة الامتيازات والإعفاءات الجبائية تتوخى في الأصل تشجيع الاستثمار وتنشيط القطاعات الإنتاجية على المستوى الاقتصادي، ودعم المواد الاستهلاكية أو تخفيف العبء على فئة من الملتزمين على الصعيد الاجتماعي، فإن الإشكال يطرح حينما تكون النتائج المحققة أقل من التكلفة المالية لهذه السياسة.
- ومما لا شك فيه أن فعالية نظام الامتيازات الجبائية لا يرتبط فقط بحجم الامتيازات الممنوحة، وإنما أيضا بالصياغة المحكمة التي يتم التعامل بها في رسم إطار تتحرك فيه لبلوغ أهداف قد لا تعبر عن حسن الاختيار، الشيء الذي يتطلب الانطلاق من واقع اقتصادي واجتماعي ومالي يساهم في بلورة سياسة تشجيعية ناجعة ليضفي عليها طابع الواقعية التي تساهم في فعاليتها. وبالتالي فإن نجاح السياسة الضريبية لا يتوقف على مدى فعالية وعدالة النظام الضريبي في الجانب المالي فحسب، بل ولكن حتى على مستوى التأثير على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعني وجمعة وفعالية النفقات الجبائية.

<sup>1</sup> المجلس الأعلى للحسابات، نظام النفقات الجبائية في المغرب، مرجع سبق ذكره، ص 227



## المبحث الثاني: تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر

سنحاول في هذا المبحث تقييم فعالية السياسة الجبائية في الجزائر في جانبها المالي من خلال التطرق إلى الحصيلة الجبائية تطورها ومعدل تنفيذها مقارنة بما تم تقديره، وكذا معرفة مستوى الضغط الضريبي وقياسه باستخدام بعض المؤشرات المالية المعتمدة في معظم الأدبيات الاقتصادية. بالإضافة إلى تقييم السياسات الجبائية في شقها الاقتصادي من خلال التطرق إلى التحفيز الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية.

### المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي

نتناول في هذا المطلب تطور الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، ومدى مساهمتها في موارد الميزانية من جهة وتغطيتها للنفقات الجارية من جهة أخرى، وكذا معدل تنفيذها بالمقارنة مع التقديرات السنوية، إضافة إلى قياس مستوى الضغط الضريبي.

### الفرع الأول: تطور الحصيلة الجبائية

يمكن تحليل تطور الحصيلة الضريبية من جانبيين، وذلك بشكل إجمالي أو من خلال تحليل تطور أهم مكوناتها على حدى.

#### 1. تطور إجمالي الجبائية العادية خلال الفترة 2000-2015

عرفت الإيرادات الجبائية العادية ارتفاعا مستمرا من حيث قيمتها خلال فترة الدراسة، وهذا ما يلخصه الجدول الموالي.

الوحدة (مليار دج)

#### الجدول رقم (3-16): تطور إجمالي الجبائية العادية خلال الفترة 2000-2015

| السنوات                 | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|-------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| إجمالي الجبائية العادية | 349.5  | 398.2  | 482.9  | 524.9  | 580.4  | 640.4  | 720.8  | 766.7  |
| نسبة الزيادة            | -      | 13.93% | 21.27% | 8.70%  | 10.57% | 10.34% | 12.55% | 6.37%  |
| السنوات                 | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   |
| إجمالي الجبائية العادية | 965.2  | 1146.6 | 1298.0 | 1521.1 | 1908.6 | 2031.0 | 2091.4 | 2354.7 |
| نسبة الزيادة            | 25.89% | 18.79% | 13.20% | 17.19% | 25.47% | 6.41%  | 2.97%  | 12.59% |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات وزارة المالية وتقارير بنك الجزائر لسنوات 2004، 2008، 2012، 2016

ما يمكن ملاحظته عموما من الجدول أعلاه، أن حصيلة الجبائية العادية في زيادة مستمرة من سنة إلى أخرى، غير أنها ليست منتظمة ومتفاوتة من حيث القيمة والنسبة، فبعد أن حققت زيادة بين سنتي 2000 و2001 بقيمة 48.7 مليار دج أي بنسبة 13.93%، وبنسبة 21.27% مقارنة بحصيلة سنة 2002، انخفضت نسبة الزيادة إلى 8.7% سنة 2003 أين حققت ارتفاعا في الحصيلة بقيمة 42 مليار دج فقط مقارنة بسنة 2002. ونفس الشيء الملاحظ سنتي 2005 مقارنة بسنة 2004 و2007 مقارنة بسنة 2006 أين كانت نسبة الزيادة لا تتعدى 11% و7% على التوالي. وفي سنة 2008، بلغت الزيادة قيمة معتبرة قدرت بـ198.5 مليار دج، أي ما يمثل نسبة 25.89% مقارنة بسنة 2007، لتعود بعد ذلك الزيادة السنوية المتناقصة سنتي 2009 و2010 بنسبة 18.79% و13.2% على التوالي. غير أنه في سنة 2012 ارتفعت الحصيلة الجبائية بشكل فجائي بقيمة 387.5 مليار دج ما يشكل زيادة سنوية بـ25.47% مقارنة بسنة 2011، ثم لتتخف هذه النسبة من جديد سنة 2013 في حدود 6.41% وسنة 2014 أين حققت أدنى نسبة زيادة بـ2.97% مقارنة بسنة 2013. ثم لترتفع من جديد سنة 2015 بمقدار 263.3 مليار دج بنسبة زيادة 12.59% مقارنة بحصيلة سنة 2014.



وعموما فإن منحى الزيادة المستمرة وإن كان بصفة غير منتظمة، فإنه يشير إلى استمرار الارتفاع في السنوات التالية التي لم تعد إحصائياتها بعد، غير أنه لا يمكن إرجاع أسبابه إلى فعالية الإدارة الضريبية في التحصيل فحسب، أو نتيجة لسلسلة الإصلاحات الضريبية المنتهجة منذ 1992، وإنما قد يعود إلى تغيرات الأسعار من جهة وتدهور قيمة العملة من جهة أخرى.

## 2. تطور مكونات الجباية العادية للفترة 2000-2015

لمعرفة أسباب الزيادة غير المنتظمة في إجمالي الحصيلة الضريبية، سنحاول تحليل مكوناتها ومعرفة التطور الحاصل في كل صنف منها على حدى، وهذا ما يلخصه الجدول أدناه.

### الجدول رقم (3-17): تطور مكونات الجباية العادية للفترة 2000-2015

(الوحدة: مليار دج)

| السنوات   | إجمالي الجباية العادية | الضرائب المباشرة |        | الرسوم على رقم الأعمال |        | الضرائب غير المباشرة الأخرى |        | حاصل الطابع والتسجيل |        | حاصل الجمارك |        |
|-----------|------------------------|------------------|--------|------------------------|--------|-----------------------------|--------|----------------------|--------|--------------|--------|
|           |                        | النسبة           | المبلغ | النسبة                 | المبلغ | النسبة                      | المبلغ | النسبة               | المبلغ | النسبة       | المبلغ |
| 2000      | 349.5                  | 23.5%            | 82     | 46.8%                  | 163.5  | 0.43%                       | 1.5    | 4.64%                | 16.2   | 24.69%       | 86.3   |
| 2001      | 398.2                  | 24.7%            | 98.5   | 44.9%                  | 178.8  | 0.10%                       | 0.4    | 4.22%                | 16.8   | 26.04%       | 103.7  |
| 2002      | 482.9                  | 23.2%            | 112.2  | 46.1%                  | 222.6  | 0.14%                       | 0.7    | 3.91%                | 18.9   | 26.59%       | 128.4  |
| 2003      | 524.9                  | 24.4%            | 127.9  | 44.4%                  | 233.0  | 0.15%                       | 0.8    | 3.68%                | 19.3   | 27.40%       | 143.8  |
| 2004      | 580.4                  | 25.5%            | 148    | 47.2%                  | 273.3  | 0.12%                       | 0.7    | 3.38%                | 19.6   | 23.91%       | 138.8  |
| 2005      | 640.4                  | 26.2%            | 168.1  | 48.2%                  | 307.9  | 0.14%                       | 0.9    | 3.06%                | 19.6   | 22.47%       | 143.9  |
| 2006      | 720.8                  | 33.5%            | 241.2  | 47.4%                  | 340.2  | 0.15%                       | 1.08   | 3.26%                | 23.5   | 15.93%       | 114.8  |
| 2007      | 766.7                  | 33.7%            | 258    | 45.3%                  | 346.5  | 0.13%                       | 1.01   | 3.67%                | 28.1   | 17.36%       | 133.1  |
| 2008      | 965.2                  | 34.3%            | 331.5  | 44.2%                  | 433.8  | 0.15%                       | 1.4    | 3.48%                | 33.6   | 17.08%       | 164.9  |
| 2009      | 1146.6                 | 40.3%            | 462.5  | 41.0%                  | 476.9  | 0.10%                       | 1.2    | 3.12%                | 35.8   | 14.84%       | 170.2  |
| 2010      | 1298                   | 43.3%            | 561.6  | 38.1%                  | 513.4  | 0.11%                       | 1.4    | 3.06%                | 39.7   | 14.01%       | 181.9  |
| 2011      | 1527.1                 | 44.8%            | 684.7  | 36.3%                  | 571.0  | 0.10%                       | 1.6    | 3.10%                | 47.4   | 14.56%       | 222.4  |
| 2012      | 1908.6                 | 45.2%            | 862.3  | 34.2%                  | 650.0  | 0.10%                       | 2      | 2.94%                | 56.1   | 17.72%       | 338.2  |
| 2013      | 2031                   | 40.5%            | 823.1  | 36.5%                  | 738.1  | 0.17%                       | 3.5    | 3.08%                | 62.5   | 19.88%       | 403.8  |
| 2014      | 2091.4                 | 42.1%            | 881.2  | 36.7%                  | 761.4  | 0.34%                       | 7.1    | 3.39%                | 70.8   | 17.73%       | 370.9  |
| 2015      | 2354.7                 | 43.9%            | 1034.5 | 35.0%                  | 822.8  | 0.06%                       | 1.5    | 3.60%                | 84.7   | 17.46%       | 411.2  |
| المتوسط % |                        | 34.3%            |        | 42.2%                  |        | 0.16%                       |        | 3.47%                |        | 19.86%       |        |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات من وزارة المالية وتقارير بنك الجزائر لسنوات 2004، 2008، 2012، 2016

ويتضح لنا من خلال الجدول أن نسبة الزيادة تختلف من مكون لآخر من مكونات الجباية العادية وإن كانت تؤدي في الأخير إلى زيادة الحصيلة الإجمالية، وفيما يلي تحليل لتطور كل صنف.

### أ. الضرائب غير المباشرة:

وإذا جئنا إلى تحليل تطور الضرائب غير المباشرة، نجد أن الرسوم على رقم الأعمال والمتمثلة أساسا في الرسم على القيمة تشكل الحصة الكبرى من مكونات الجباية العادية، إذ تساهم في المتوسط بما نسبته 42,2%، ويرجع ذلك بالأساس إلى ضعف النشاط الاقتصادي في الداخل وزيادة وتيرة الاستيراد، حيث بلغت قيمتها ما يقارب 163.5 مليار دج أو ما يمثل 46.8% من إجمالي الحصيلة الضريبية سنة 2000، في حين شكلت ما نسبته 48.2% سنة 2005 بتحقيق حصيلة في

حدود 307,9 مليار دج، لتتخفص نسبة مساهمتها بعد ذلك تدريجيا وتصل إلى حدود 38,1 % من إجمالي الحصيلة الجبائية لسنة 2010 وإلى أقل من 35% سنة 2015، وتصبح بذلك ثاني مورد بعد الضرائب المباشرة.

وفيما يتعلق بحاصل الجمارك أو الرسوم الجمركية، فإن حصيلتها متذبذبة من سنة إلى أخرى وتساهم في المتوسط بما يقارب 20% من إجمالي الجباية العادية، فبعد أن كانت تمثل ثاني مورد للجباية العادية بنسبة 24.69% سنة 2000 وبقيمة 86.3 مليار دج، انخفضت هذه النسبة إلى 22.47% سنة 2005، وإلى أقل من 14% سنة 2010 مع ارتفاع حصيلتها إلى 143.9 مليار و181.9 مليار دج على التوالي، ثم لترتفع قيمتها إلى ما يقارب 411.2 مليار دج وتشكل ما نسبته 17.46% من إجمالي الحصيلة الجبائية لسنة 2015، غير أن الارتفاع في الحقوق الجمركية راجع بالأساس إلى الانخفاض الكبير والمتتالي في قيمة العملة الوطنية مقابل الدولار الأمريكي، بالنظر إلى إعادة هيكلتها بتخفيض عدد معدلاتها من جهة أو مواصلة إلغائها التدريجي في إطار مسعى انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية.

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة الأخرى، فإن حصيلتها تكاد تكون شبه منعدمة ولا تشكل في معظم الأحوال نسبة 0.5% من إجمالي الجباية العادية، حيث سجلت ما نسبته 0,43% سنة 2000 كأقصى حد، لتتخفص بعد ذلك طيلة فترة الدراسة وتشكل نسبة متدنية من سنة لأخرى، وتصل إلى أقل من 0.06 % سنة 2015.

**ب. الضرائب المباشرة:**

تمثل الضرائب المباشرة ثاني أهم مكون في الجباية العادية بعد الرسوم على رقم الأعمال، إذ تشكل في المتوسط ما يزيد عن 34.3% من إجمالي الحصيلة الجبائية، وقد عرفت بدورها تطورا ملحوظا من سنة لأخرى نتيجة التحسن الكبير في إسهامات كل من الضريبة على الدخل الإجمالي (بجانبها المتعلق بالرواتب والأجور وباقي الأصناف الأخرى) وكذا الضريبة على أرباح الشركات، حيث ارتفعت حصيلتها من 82 مليار دج أي ما يقابل 23.5% من إجمالي الجباية العادية سنة 2000، إلى أزيد من 168.1 مليار دج سنة 2005 ما يمثل نسبة 26.2%، ولتصل إلى 561.6 مليار دج سنة 2010 مشكلة بذلك ما نسبته 43.3% من إجمالي الحصيلة الجبائية، ثم لتحقيق أقصى مستوى لها سنة 2012 بقيمة 862.3 مليار دج ونسبة مساهمة تتجاوز 45.2%، متجاوزة بذلك حصيلة الرسوم على رقم الأعمال وهذا نتيجة منطقية لزيادة الاقتطاعات من المنبع التي خصت الزيادات المعتبرة في الأجور بعد إعادة النظر في شبكة الأجور.

غير أن سنة 2013 شهدت انخفاضا في حصيلة الضرائب المباشرة، حيث حققت مبلغ 823.1 مليار دج ما يمثل نسبة 40.5%، ويفسر هذا الانخفاض بإنهاء تدابير رفع الأجور في سنة 2012، وذلك باعتبار أن الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر تشكل دائما المورد الرئيسي للضرائب المباشرة بنسبة 60%<sup>1</sup>. لترتفع من جديد سنة 2014 و2015 محققة ما نسبته 42.1% و43.9% من إجمالي الجباية العادية على التوالي، وهذا التطور يؤكد مدى ترجيح آلية التحصيل عن طريق الاقتطاع من المصدر (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات) الذي يجلب إيرادات معتبرة.

أما فيما يخص حقوق الطابع والتسجيل، فإن نسبة مساهمتها تكاد تكون ثابتة خلال فترة الدراسة ولا تتجاوز في المتوسط نسبة 04%، وإن كانت حصيلتها في تزايد مستمر من سنة لأخرى، ويمكن إرجاع ذلك إلى الثبات النسبي في التشريع الخاص بها من جهة وفي قيمتها المحصلة من جهة أخرى باعتبارها وثيقة الصلة بالحياة العادية للمواطنين.

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013. الجزائر، 2015 ص 12

وما يمكن قوله في الأخير، أن حصيلة الجباية العادية تهمين عليها الضرائب غير المباشرة بمختلف أنواعها (الرسوم على رقم الأعمال، الحقوق الجمركية والضرائب غير المباشرة الأخرى) على حساب الضرائب المباشرة، إذ تشكل الأولى في المتوسط ما يزيد عن 62% من إجمالي الجباية العادية، في حين أن نسبة الضرائب المباشرة تقارب في المتوسط 34,3%.

هذه الأخيرة التي يمكن اعتبارها من أهم مؤشرات عدالة السياسة الجبائية، ذلك أن الضرائب المباشرة تأخذ ظروف المكلف بعين الاعتبار سواء من حيث أعبائه العائلية أو طبيعة المشكلات التي تواجهه<sup>1</sup>. ويمكن إرجاع هذا التفاوت في النسب إلى:

- ضعف المداخل وعدم القدرة على الوصول إلى أوعية ضريبية جديدة، خاصة في ظل انتشار المعاملات غير الرسمية.
- قلة تنوع النشاط الاقتصادي ما أدى إلى انخفاض حصيلة الضريبة على الأرباح خاصة في المؤسسات الوطنية،
- كثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار وما نجم عنه من انعكاس على الحصيلة الضريبية المباشرة.
- ارتفاع حصيلة الرسوم الجمركية والرسم على القيمة المضافة نتيجة لزيادة حصة الواردات وانخفاض العملة الوطنية.

### 3. مساهمة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة

يبدو من تحليل الجدول أدناه، أن نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة غير مستقرة وفي تذبذب من سنة إلى أخرى وإن كانت حصيلتها في تطور مستمر وتمثل في المتوسط نسبة 34,6% من إجمالي الإيرادات العامة، حيث سجلت سنوات 2000، 2001 و 2003 نسباً متصاعدة قدرت بـ 22,1%، 26,4% و 30,1% على الترتيب، لتسجل بعد ذلك انخفاضاً سنتي 2005 و 2006 إلى نسبة 20,8% و 19,8% على التوالي. وبداية من سنة 2008 عرفت نسبة الجباية العادية ارتفاعاً مستمراً من سنة لأخرى وصل سنه 2010 إلى 42,2% وإلى 50,2% سنة 2012 ثم إلى نسبة 53,2% كأقصى حد لها لتتفوق بذلك على الجباية البترولية في تمويلها لميزانية العامة للدولة، غير أن هذا الارتفاع يمكن تفسيره منطقياً بانخفاض حصيلة الجباية البترولية بداية من سنة 2012.

الجدول رقم (3-18): نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات العامة للدولة بين 2000-2015 (الوحدة: مليار دج)

| السنوات              | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| الإيرادات العامة (1) | 1578.1 | 1505.5 | 1603.2 | 1974.4 | 2229.7 | 3082.6 | 3639.8 | 3687.9 |
| الجبائية العادية (2) | 349.5  | 398.2  | 482.9  | 524.9  | 580.4  | 640.4  | 720.8  | 766.7  |
| النسبة (1)/(2)       | 22.1%  | 26.4%  | 30.1%  | 26.6%  | 26%    | 20.8%  | 19.8%  | 20.8%  |
| السنوات              | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   |
| الإيرادات العامة (1) | 2902.4 | 3275.4 | 3074.6 | 3489.8 | 3804   | 3895.3 | 3927.7 | 4552.5 |
| الجبائية العادية (2) | 965.2  | 1146.6 | 1298   | 1527.1 | 1908.6 | 2031   | 2091.4 | 2354.7 |
| النسبة (1)/(2)       | 33.3%  | 35.0%  | 42.2%  | 43.8%  | 50.2%  | 52.1%  | 53.2%  | 51.7%  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات من وزارة المالية وتقارير بنك الجزائر لسنوات 2004، 2008، 2012، 2016

وعموماً فإنه رغم التحسن الملاحظ في نسبة الجباية العادية من الإيرادات العامة إلا أن حصيلة الجباية البترولية ما تزال تمثل المورد الأساسي لتمويل الميزانية العامة، وتشكل ما يزيد عن 62% في المتوسط من إجمالي الإيرادات العامة، بالرغم من انخفاض مستوياتها في السنوات الأخيرة وعلى هذا يبقى هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية بعيد المنال في ظل ضعف النشاط الاقتصادي وعدم تنويعه خارج قطاع المحروقات.

<sup>1</sup> حسين القاضي، السياسة الضريبية في سورية، مداخلة بالندوة الاقتصادية الرابعة والعشرون حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، 01-03-2011، جمعية العلوم الاقتصادية بسورية، دمشق، ص 25

#### 4. نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير

يمثل هدف تغطية النفقات العادية بالجباية العادية أهم محاور الإصلاحات الضريبية المنتهجة منذ 1992، ويمكن إبراز نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2015 من خلال الجدول والشكل المواليين.

الجدول رقم (3-19): نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2015 (الوحدة: مليار دج)

| السنوات         | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|-----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| الجباية العادية | 349.5  | 398.2  | 482.9  | 524.9  | 580.4  | 640.4  | 720.8  | 766.7  |
| نفقات التسيير   | 856.2  | 963.6  | 1097.7 | 1122.7 | 1251   | 1245.1 | 1437.8 | 1674   |
| نسبة التغطية    | %40.8  | %41.3  | %44.0  | %46.8  | %46.4  | %51.4  | %50.1  | %45.8  |
| السنوات         | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   |
| الجباية العادية | 965.2  | 1146.6 | 1298   | 1527.1 | 1908.6 | 2031   | 2091.4 | 2354.7 |
| نفقات التسيير   | 2217.7 | 2300   | 2659   | 3879.2 | 4782.6 | 4131.5 | 4494.3 | 4617   |
| نسبة التغطية    | %43.5  | %49.9  | %48.8  | %39.4  | %39.9  | %49.2  | %46.5  | %51.0  |

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات من وزارة المالية وتقارير بنك الجزائر لسنوات 2004، 2008، 2012، 2016

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن الجباية العادية لا تغطي في معظم الأحوال نفقات التسيير في الميزانية العامة للدولة، حيث أنها تغطي في المتوسط ما نسبته 45.9%، وإن بلغت أقصى حد لها سنتي 2005 و2015 بنسبة 51.4% و51% على التوالي، وعلى هذا فإن الهدف المنشود من الإصلاح الضريبي لم يتحقق بعد، ويمكن إرجاع عجز الجباية العادية في تغطيتها لنفقات التسيير إلى<sup>1</sup>الارتفاع المطرد لنفقات التسيير في الميزانية العامة للدولة من سنة لأخرى كنتيجة لتوسع الدولة في الإنفاق في ظل ارتفاع مواردها من الجباية البترولية، خاصة فيما يتعلق بالتشغيل ودفعها للأجور بعد مراجعة شبكة الأجور وإصلاح نظام التعويضات، ومن جهة أخرى إلى ضعف حصيلة الجباية العادية وانحصار معظمها في الضرائب غير المباشرة لأسباب مذكورة سابقا.

#### 5. معدل التنفيذ في الإيرادات الجبائية الفعلية مقارنة بالإيرادات التقديرية

من بين المؤشرات المستخدمة في قياس فعالية النظام الضريبي، مقارنة الإيرادات الجبائية الفعلية بما تم تقديره سنويا بموجب قوانين المالية أو ما يعبر عنه بالفجوة الضريبية كذا أو معدل التنفيذ نسبيا، والجدول رقم (3-20) أدناه يوضح لنا تطور تنفيذ الجباية العادية الفعلية في الجزائر مقارنة بتلك المقدرة خلال الفترة 2000-2015.

ومن خلال الجدول يبدو جليا أن نسبة تنفيذ الجباية العادية قد فاقت ما قدر لها في أغلب سنوات الدراسة وتزيد نسبتها في المتوسط عن 109,65%، فقط فيما تعلق بسنتي 2000 و2001 أين تم تسجيل تراجع في معدل التنفيذ إلى 82,02% و96,81% على التوالي، ونفس الشيء في سنتي 2014 و2015 بمعدل تنفيذ 92,24% و95% على التوالي، في حين شهدت سنوات 2008 و2009 و2010 تسجيل معدلات تنفيذ مرتفعة، حيث تجاوزت نسبة 127,87% سنة 2008. وعلى العموم فإن هذا التحسن في تنفيذ الجباية العادية مقارنة بالتقديرات، قد يكون نتيجة لتحكم الإدارة الضريبية في الضرائب الجديدة وفي عملية تحصيلها من جهة، أو إلى سوء تقدير الموارد الجبائية في بداية الأمر من جهة أخرى.

<sup>1</sup> قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس 2015، ص 147

الجدول رقم (3-20): تطور معدل تنفيذ الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015 الوحدة: مليون دج

| السنوات | الجبابة العادية الفعلية (1) | الجبابة العادية المقدرة (2) | قيمة الفجوة (2-1) | معدل التنفيذ % (1/2) |
|---------|-----------------------------|-----------------------------|-------------------|----------------------|
| 2000    | 349.5                       | 425.8                       | 76.3-             | 82.08%               |
| 2001    | 398.2                       | 411.3                       | 13.1-             | 96.81%               |
| 2002    | 482.9                       | 438.8                       | 44.1              | 110.05%              |
| 2003    | 524.9                       | 475.8                       | 49.1              | 110.32%              |
| 2004    | 580.4                       | 532.3                       | 48.1              | 109.04%              |
| 2005    | 640.4                       | 596.9                       | 43.5              | 107.29%              |
| 2006    | 720.8                       | 610.7                       | 110.1             | 118.03%              |
| 2007    | 766.7                       | 676.1                       | 90.6              | 113.40%              |
| 2008    | 965.2                       | 754.8                       | 210.4             | 127.87%              |
| 2009    | 1146.6                      | 921                         | 225.6             | 124.50%              |
| 2010    | 1298                        | 1068.5                      | 229.5             | 121.48%              |
| 2011    | 1527.1                      | 1324.5                      | 202.6             | 115.30%              |
| 2012    | 1908.6                      | 1595.7                      | 312.9             | 119.61%              |
| 2013    | 2031                        | 1831.4                      | 199.6             | 110.90%              |
| 2014    | 2091.4                      | 2267.4                      | 176-              | 92.24%               |
| 2015    | 2354.7                      | 2465.7                      | 111-              | 95.50%               |

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على إحصائيات وزارة المالية وقوانين المالية لسنوات الدراسة

## الفرع الثاني: مستوى الضغط الضريبي والمرونة الجبائية

### 1. مستوى الضغط الضريبي

نميز بين نوعين من الضغط الضريبي في الجزائر، الضغط الضريبي الإجمالي والضغط الضريبي خارج المحروقات، هذا الأخير الذي يعتبر أكثر دلالة في قياس الاقتطاع الضريبي من خلال استبعاده للجبابة البترولية من الإيرادات الجبائية العادية باعتبار أنها لا تشكل اقتطاعا حقيقيا من نصيب الأفراد من الدخل الوطني، والجدول رقم (3-21) أدناه يوضح لنا تطور مستويات الضغط الضريبي.

من خلال قراءة الجدول أدناه يتضح لنا أن مستويات الضغط الضريبي خارج المحروقات نجد أنها متدنية جدا مقارنة بالمعدل النموذجي للضغط الضريبي الذي نادى به الاقتصادى "كولن كلارك" والمحددة بـ25%. إذ أنها لا تمثل في المتوسط سوى نسبة 16%، مقارنة بما هو سائد في دول الجوار (تونس 20,21% والمغرب 21,86%)، أو في الدول المتقدمة التي يتعدى فيها متوسط الضغط الضريبي معدل 27%.

كما نجد من خلال الجدول أن معدلات الضغط الضريبي جد متقاربة طيلة فترة الدراسة، ففي سنة 2000 بلغ مستوى الضغط الضريبي نسبة 13.94%، لينتقل إلى 15.21% سنة 2005، ثم إلى 16.62% سنة 2010، لتصل إلى حدود 17.35% سنة 2015. وعلى هذا، تتضح لنا عدم فعالية السياسة الجبائية المنتهجة، بحيث لم يتمكن النظام الضريبي من تحسين المقدرة التحملية للدخل الوطني كنتيجة لانخفاض الناتج الداخلي خارج المحروقات.

الجدول رقم (3-21): مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية للنظام الضريبي الجزائري 2000-2015 (الوحدة: مليار دج)

| السنوات | النتائج المحلي الإجمالي خارج المحروقات (1) | نسبة الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي خ م (2) | الإيرادات الجبائية العادية (3) | نسبة الزيادة في الإيرادات الجبائية العادية (4) | الضغط الضريبي خارج المحروقات (3)\(1) | المرونة الداخلية للضرائب (4)\(2) |
|---------|--------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|
| 2000    | 2507.2                                     | -                                              | 349.5                          | -                                              | 13.94%                               | -                                |
| 2001    | 2783.2                                     | 11.01%                                         | 398.2                          | 13.93%                                         | 14.31%                               | 1.27                             |
| 2002    | 3045.6                                     | 9.43%                                          | 482.9                          | 21.27%                                         | 15.86%                               | 2.26                             |
| 2003    | 3379.1                                     | 10.95%                                         | 524.9                          | 8.70%                                          | 15.53%                               | 0.79                             |
| 2004    | 3830.6                                     | 13.36%                                         | 580.4                          | 10.57%                                         | 15.15%                               | 0.79                             |
| 2005    | 4210.7                                     | 9.92%                                          | 640.4                          | 10.34%                                         | 15.21%                               | 1.04                             |
| 2006    | 4638.4                                     | 10.16%                                         | 720.8                          | 12.55%                                         | 15.54%                               | 1.24                             |
| 2007    | 5216.9                                     | 12.47%                                         | 766.7                          | 6.37%                                          | 14.70%                               | 0.51                             |
| 2008    | 6046.1                                     | 15.89%                                         | 965.2                          | 25.89%                                         | 15.96%                               | 1.63                             |
| 2009    | 6858.9                                     | 13.44%                                         | 1146.6                         | 18.79%                                         | 16.72%                               | 1.40                             |
| 2010    | 7811.2                                     | 13.88%                                         | 1298                           | 13.20%                                         | 16.62%                               | 0.95                             |
| 2011    | 9346.5                                     | 19.66%                                         | 1527.1                         | 17.65%                                         | 16.34%                               | 0.90                             |
| 2012    | 10673.2                                    | 14.19%                                         | 1908.6                         | 24.98%                                         | 17.88%                               | 1.76                             |
| 2013    | 11679.9                                    | 9.43%                                          | 2031                           | 6.41%                                          | 17.39%                               | 0.68                             |
| 2014    | 12570.8                                    | 7.63%                                          | 2091.4                         | 2.97%                                          | 16.64%                               | 0.39                             |
| 2015    | 13567.9                                    | 7.93%                                          | 2354.7                         | 12.59%                                         | 17.35%                               | 1.59                             |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من وزارة المالية وتقارير بنك الجزائر لسنوات 2004، 2008، 2012، 2016

وتأكيدا لما سبق سنحاول فيما يلي قياس المقدرة التكميلية من خلال معرفة أثر التغير في الضرائب نتيجة للتغير في الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات، أو ما يعبر عنه بالميل الحدي للاقتطاع الضريبي أو الضغط الضريبي الحدي، ولتوضيح العلاقة بينهما نستعين بالنموذج الخطي التالي:

$$T = a + bY$$

T: مقدار الضريبة، a: مقدار ثابت، b: الميل الحدي للاقتطاع الضريبي، Y: الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

الجدول رقم (3-22): نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| model | A        | B     | R2    | F        | SIG   | VIF |
|-------|----------|-------|-------|----------|-------|-----|
| T     | -107.355 | 0.180 | 0.996 | 3.906 E3 | 0.000 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول أعلاه وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من النموذج أن قيمة sig=0.000، وهي أقل من 0.05 ولهذا نقبل فرضية وجود أثر للناتج المحلي الخام خارج المحروقات على الإيرادات الضريبية العادية، كما نلاحظ أن معامل التحديد جد مرتفع، حيث يدل هذا المعامل على أن ما نسبة 99.6% من التغيرات في الإيرادات الضريبية العادية يفسرها التغير في الناتج المحلي المحقق خارج قطاع المحروقات. كما يعتبر النموذج ملائم لأن قيمة vif صغيرة وتدل على أنه لا توجد مشكلة ارتباط متداخل بين المتغيرات. ومعادلة هذا النموذج

$$T = -107,355 + 0,180Y$$

تكتب كما يلي:



ويتضح من خلال هذه الدالة، ومن قيمة المعلمة (b) أن زيادة الناتج المحلي الخام خارج المحروقات بمقدار دينار واحد يترتب عليه زيادة الإيراد الضريبي بمقدار 0,180 دينار، ومن الملاحظ أن قيمتها منخفضة إذ تشكل حوالي 18% من الدينار، وهذا يدل على أن إجمالي الجباية العادية لها دور ضئيل جدا في تغذية الموازنة العامة أي في تعبئة الزيادة في الناتج الإجمالي، كما يدل على ارتفاع الجهد المبذول في تحصيل الضرائب.

وعلى العموم فإنه يمكن إرجاع انخفاض مستوى الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر إلى الأسباب التالية:<sup>1</sup>

- ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الملائمة ذات المردودية في ظل الانتشار الواسع للاقتصاد الموازي.
- تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام وتأثيره السلبي على مردودية الجباية العادية.
- ضعف الاقطاعات الضريبية نتيجة انخفاض الدخل الفردي وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.
- انتشار البطالة التي تحد من قدرة الدولة في فرض الضرائب على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- ارتفاع حدة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية ما يؤثر على القيمة الحقيقية للحصيلة.

هذا بالإضافة على عدم ظهور الإيرادات الضريبية الموجهة لفائدة الجماعات المحلية في إجمالي الجباية العادية، وعليه فإن حساب الضغط الضريبي خارج المحروقات قد لا يعبر عن مستواه الحقيقي<sup>2</sup>، خاصة وأنها أصبحت تشكل موردا هاما في تمويل الجماعات المحلية في ظل إصلاح المالية والجبائية المحلية.

## 2. مستوى المرونة الداخلية للضرائب

تعتبر المرونة الداخلية للضرائب عن التغيرات النسبية في الإيرادات الجبائية في علاقتها بالتغيرات النسبية في الناتج الداخلي الخام خلال فترة زمنية معينة. ويسمح لنا هذا المؤشر بمعرفة مدى إمكانية زيادة الإيرادات الجبائية وتكون إشارته موجبة على العموم، لكون العلاقة المنطقية بين الناتج الداخلي الخام والإيرادات الجبائية علاقة طردية. ولقياس المرونة الجبائية، فإننا نعتمد على معطيات الجدول رقم (21-3) أعلاه، وبالأستعانة بالعلاقة الأسية التالية:  $T = a.Y^\beta$  حيث:

T: نسبة التغير في الجباية العادية، Y: نسبة التغير في الناتج الداخلي الخام،  $\beta$ : المرونة الجبائية، a: ثابت،  $\epsilon$ : حد الخطأ ومن الممكن إعادة كتابتها بعد إدخال اللوغاريتم كما يلي:

$$\log T = \log a + \beta \cdot \log Y + \epsilon$$

الجدول رقم (23-3): نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| model | Log A | B     | R2    | F     | SIG   | VIF |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-----|
| 1     | 0.059 | 1.145 | 0.294 | 5.420 | 0.037 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول أعلاه وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

ومن خلال الجدول (23-3) وبعد تقدير الدالة خلال الفترة 2000-2015، وبعد حل مشكلة الارتباط للدوال، يتضح من معامل المرونة الجبائية ( $\beta$ ) المحتسب في النموذج والذي كان (1,14) أن الهيكل الضريبي كان في فترة الدراسة مرنا، بحيث يستجيب للتغيرات الحاصلة في الناتج الداخلي الخام، بمعنى أن النظام الضريبي منتج للإيراد بشكل فعال.

<sup>1</sup> ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، 2003، ص 29

<sup>2</sup> بوزيدة حميد، الضغط الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 284



غير أن هذه النتائج قد تكون مظلمة نوعا ما لم نستخرج معاملات المرونة لكل سنة، فبالرجوع إلى معطيات الجدول أعلاه نجد أن المرونة الضريبية متذبذبة من سنة لأخرى. حيث سجلت أعلى قيمة لمعامل المرونة سنة 2002 بقيمة 2,62 ما يعني أن نمو الإيرادات الضريبية خلال هذه السنة كان أسرع من نمو الناتج الداخلي الخام أي أن كل زيادة بمقدار دينار واحد يؤدي إلى زيادة بمقدار 2,62 دج من الحصيلة الضريبية، وبالتالي فالنظام الضريبي نظام مرن، غير أن هذا المعامل سجل بعد ذلك انخفاضا إلى 0,7 سنتي 2003 و2004 على التوالي، ما يعكس عدم قدرة النظام الضريبي للاستجابة للتغير في الناتج الداخلي الخام أي أنه نظام غير مرن. والشيء نفسه ملاحظ في سنة 2007 أين انخفض معامل المرونة إلى أقل من الواحد (0,51) بعد تسجيله مقدار 1,24 سنة 2006، ليتوالى بعد ذلك بين الارتفاع والانخفاض عن الواحد الصحيح ويسجل أدنى قيمة له سنة 2014 بمقدار 0,39، ما يؤكد على عدم مرونة النظام الضريبي. ويمكن تفسير هذا التذبذب في معامل المرونة إلى التغيرات التلقائية في الإيرادات الضريبية الناتجة عن الضغوط التضخمية وانخفاض قيمة العملة من جهة، وإلى عدم استقرار التشريعات الجبائية خلال هذه الفترة باستحداث ضرائب جديدة (الضريبة الجزافية الوحيدة 2007) أو تخفيض معدلات بعض الضرائب على غرار الضريبة على أرباح الشركات وما ينعكس ذلك على حصيلة الجباية العادية.

### المطلب الثاني: تقييم الفعالية من خلال المدخل الاقتصادي

تسعى السياسة الجبائية في الجزائر من خلال أدواتها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في جانبها الاقتصادي، والتي تتمحور أساسا في تحقيق نمو اقتصادي مستديم من خلال خلق الثروة والتأثير على هيكل الاستثمارات وترقيتها خارج المحروقات وكذا توفير المناخ اللازم لجذب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية وتوجيهها نحو الاستثمارات الإنتاجية، بالإضافة إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل بشكل عادل وخلق مناصب الشغل وإحداث التوازن الجهوي بتوزيع عملية التنمية على كافة أقاليم البلاد.

وتحقيق الأهداف سابقة الذكر مرهون بالاستخدام السليم لأدوات السياسة الجبائية التحفيزية أو ما يعبر عنه بالنفقات الجبائية، وفي هذا المطلب نحاول تقييم السياسة الجبائية من خلال التطرق إلى أهم التحفيزات والامتيازات الممنوحة للمستثمرين.

### الفرع الأول: التحفيزات الجبائية الممنوحة لتشجيع الاستثمار

عمدت الجزائر بدورها إلى منح العديد من الامتيازات الجبائية لتهيئة الظروف الملائمة للمستثمرين سواء المحليين أو الأجانب لتوطين مستثمراتهم وتوجيهها نحو القطاعات والمناطق التي تريد الدولة ترقيتها، وتتشعب هذه التسهيلات والتحفيزات الجبائية المقدمة فمنها ما يتم سنّها في إطار قوانين خاصة بترقية الاستثمار ومنها ما يتم إدراجها بموجب قوانين المالية السنوية أو القانون الجبائي العام، ومنها ما يتم إصدارها في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية الثنائية منها أو متعددة الأطراف بمنح حوافز ضريبية ذات صبغة دولية تهدف إلى تشجيع الاستثمار الدولي المتبادل وتفاذي الازدواج الضريبي.

### أولا: الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار قوانين الاستثمار

ولقد تعاقبت القوانين المنظمة للاستثمار وتطويرة منذ الانفتاح الاقتصادي، بدءا بالمرسوم التشريعي المتعلق بترقية الاستثمارات لسنة 1993، ثم الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08-06، وصولا إلى آخر التعديلات بصدر القانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية

الاستثمارات، نصت في مجملها على امتيازات جبائية مختلفة وفق أنظمة خاصة ممنوحة للمستثمرين وإجراءات محددة لنظام الامتياز، كما أنها تمس مختلف مراحل الاستثمار من إنجاز أو استغلال.

ولقد حددت المادة 01 من الأمر رقم 09-16 أنواع الاستثمارات المستفيدة من الامتيازات والتي تتمثل في الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، على أنه يقصد بالاستثمار اقتناء أصول تدرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج، أو إعادة التأهيل، وكذا المساهمات في رأسمال الشركة<sup>1</sup>. وزيادة على الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية، يمكن أن تستفيد المشاريع الاستثمارية من مزايا ضريبية خاصة حسب تموقع النشاط وتأثير المشاريع على التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويمكن تقسيم هذه المزايا الجبائية وفق ثلاث مستويات<sup>2</sup>.

### 1. المزايا المشتركة للاستثمارات المؤهلة للاستفادة

#### أ- المشاريع المنجزة في الشمال :

##### أ1. بعنوان مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن المقتنيات العقارية المنجزة في إطار الاستثمار.
- الإعفاء من دفع حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري وكذا مبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.
- تخفيض بنسبة 90% من مبلغ الإتاوة التجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار.
- إعفاء لمدة 10 سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الاقتناء.
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال.

##### أ2. بعنوان مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى 100 منصب شغل ابتداء من بدء النشاط وبعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

- تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة التجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

#### ب - الاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا والمناطق التي تستدعي تمييزها مساهمة خاصة من قبل الدولة.

##### ب-1. بعنوان مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

<sup>1</sup> المادة 02 من القانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمارات

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 07 منه

\* إلى جانب استفادة المستثمر من الحوافز الجبائية المنصوص عليها في إطار القانون العام، فإنه يستفيد من مزايا وإعفاءات خاصة، عندما يستعمل تكنولوجيا حديثة صديقة للبيئة.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. تطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز.
- الإعفاء لمدة 10 سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الاقتناء.
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأسمال.
- التكفل الكلي أو الجزئي من طرف الدولة بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة.

- تخفيض مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية:

- بالدينار الرمزي للمتر المربع لفترة 10 سنوات ترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التابعة للهضاب العليا والمناطق الأخرى التي تتطلب تفتيتها مساهمة خاصة من قبل الدولة.
- بالدينار الرمزي للمتر المربع لفترة 15 سنة وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير.

## ب-2. بعنوان الاستغلال:

- إعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني،
- تخفيض بنسبة 50% لمدة (10) سنوات من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

## 2. المزايا الإضافية لفائدة الأنشطة المتميزة و/ أو التي تخلق فرص عمل

يتعلق الأمر في المقام الأول، بالتحفيزات الجبائية والمالية الخاصة المقررة من طرف الأنظمة المعمول بها لصالح النشاطات السياحية، الصناعية والفلاحية. هذه المزايا لا يمكن جمعها مع تلك المنصوص عليها في منظومة قانون ترقية الاستثمار، وفي هذه الحالة يتم تطبيق التحفيز الأكثر تشجيع.

أما النوع الثاني من المزايا الإضافية، فهو يخص المشاريع التي تخلق أكثر من 100 منصب شغل دائم، والمنجزة في المناطق التي تستدعي التنمية، وتستفيد هذه المشاريع من مدة إعفاء جبائي يقدر بـ 5 سنوات على مرحلة الاستغلال.

## 3. المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني

تستفيد من المزايا الاستثنائية الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، والمعدة على أساس اتفاقية متفاوض عليها بين المستثمر والوكالة الوطنية للاستثمار التي تتصرف باسم الدولة<sup>1</sup>.

## أ- بعنوان مرحلة الإنجاز

- كل المزايا المشتركة المتعلقة بفترة الإنجاز.

<sup>1</sup> المادة 17 من القانون رقم 16-09، مرجع سبق ذكره

- إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي والإعانات أو المساعدات أو الدعم المالي، وكذا كل التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الإنجاز.
- إمكانية تحويل مزايا الإنجاز بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار للمتعاقد مع المستثمر المستفيد والمكلف بإنجاز الاستثمار لحساب هذا الأخير.

#### ب- بعنوان مرحلة الاستغلال

- تمديد مدة مزايا الاستغلال لفترة يمكن أن تصل إلى عشر (10) سنوات،
- تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء المواد والمكونات التي تدخل في إنتاج السلع المعفاة من الرسم على القيمة المضافة.
- تستفيد من الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة ولمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات.

وزيادة على المزايا الممنوحة في إطار قانون الاستثمار، يمكن أن تستفيد الاستثمارات من المساعدات والدعم المنصوص عليهما في حساب التخصيص الخاص رقم 124-302 بعنوان الصندوق الوطني لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ودعم الاستثمار وترقية التنافسية الصناعية.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: تطور المشاريع الاستثمارية

بعد التطرق لأهم المزايا الجبائية الممنوحة للمستثمرين، سنحاول فيما يلي تقييم هذه المزايا من خلال عرضنا للمشاريع الاستثمارية المحدثة خلال الفترة 2002-2016، تطورها من حيث العدد والقيمة، نوعها وطبيعتها القانونية، وكذا حسب توقعها الجغرافي.

#### 1. توزيع المشاريع المحدثة حسب الشكل القانوني

يوضح الجدول أدناه عدد المشاريع الاستثمارية المصرح بها بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار خلال الفترة 2002-2016.

#### الجدول رقم (3-24): توزيع المشاريع المحدثة حسب الشكل القانوني خلال الفترة 2002-2016

| الحالة القانونية | عدد المشاريع | النسبة % | القيمة مليون دج | النسبة % | مناصب العمل | النسبة % |
|------------------|--------------|----------|-----------------|----------|-------------|----------|
| القطاع الخاص     | 62.525       | 97,99%   | 7.290.151       | 56,95%   | 963.922     | 84,67%   |
| القطاع العمومي   | 1.177        | 1,84%    | 4.319.545       | 33,74%   | 126.036     | 11,07%   |
| القطاع المختلط   | 107          | 0,17%    | 1.191.137       | 9,31%    | 48.454      | 4,26%    |
| المجموع          | 63.804       | 100%     | 12.800.834      | 100%     | 1.138.412   | 100%     |

المصدر: بيانات التصريح بالاستثمار للفترة 2002-2016 الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار [www.andi.dz](http://www.andi.dz)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن هناك سيطرة للقطاع الخاص بنوعيه المحلي والأجنبي على حساب القطاع العام من حيث عدد المشاريع التي تقدر بـ 62.520 مشروع بنسبة 98% وقيمة مالية تصل إلى 7.290.151 مليون دج مع استحداث 963.922 منصب شغل. في المقابل، يساهم القطاع العمومي بحوالي 1177 مشروعا فقط، لكن بقيمة مالية مهمة ومعتبرة تصل إلى 4.319.545 مليون دج، أي ما يعادل نحو نصف ما يشغله القطاع الخاص من المشاريع الكبرى المهيكلة. في الأخير، فإن القطاع المختلط يساهم بحوالي 107 مشاريع ما يمثل 0,17% وقيمة مالية معتبرة أي بـ 1.191.137 دج. وهذا ما يبين استراتيجية الدولة في تشجيعها للاستثمار الخاص من خلال تدابير التحفيز خاصة في المجال الجبائي.

<sup>1</sup> المادة 28 من القانون رقم 16-09 مرجع سبق ذكره

أما فيما يخص مناصب الشغل التي تم استحداثها من طرف القطاع القانوني، فإننا نلاحظ أن هناك نفس التوجهات مع القطاع الخاص وذلك باستحداث 963.922 منصب شغل أي بنسبة 84,67% من المجموع، في حين أن القطاع العام استحدث 126.036 منصب عمل ما يمثل نسبة 11,07%، وأخيرا يأتي القطاع المختلط الذي استحدث 84.454 منصب عمل أي بنسبة 04,26% فقط.

أما بخصوص المشاريع المستحدثة من قبل الهيئات المكلفة بمتابعة ودعم الشباب المستثمر (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر) منذ إنشائها إلى غاية 2016، فيمكن إيجازها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (3-25): المشاريع المستحدثة من قبل الهيئات المكلفة بمتابعة ودعم الشباب المستثمر إلى غاية 2016**

| الهيئات                             | عدد المشاريع   | النسبة %    | مناصب العمل    | النسبة %    |
|-------------------------------------|----------------|-------------|----------------|-------------|
| الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب   | 367.980        | 31.5%       | 878.264        | 42.2%       |
| الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر | 801.513        | 68.5%       | 1.202.270      | 57.8%       |
| <b>المجموع</b>                      | <b>1169493</b> | <b>100%</b> | <b>2080534</b> | <b>100%</b> |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

## 2. توزيع المشاريع من حيث ملكية رؤوس الأموال

أما من حيث ملكية أو مصدر رؤوس الأموال هذه الاستثمارات، فإننا نوجزها في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (3-26): توزيع المشاريع الاستثمارية من حيث ملكية رؤوس الأموال خلال 2002-2016**

| المشاريع          | عدد المشاريع  | النسبة %    | القيمة مليون دج   | النسبة %    | مناصب العمل      | النسبة %    |
|-------------------|---------------|-------------|-------------------|-------------|------------------|-------------|
| الاستثمار المحلي  | 62.982        | 99%         | 10.584.134        | 83%         | 1.018.887        | 90%         |
| الاستثمار الأجنبي | 822           | 01%         | 2.216.699         | 17%         | 119.525          | 10%         |
| <b>المجموع</b>    | <b>63.804</b> | <b>100%</b> | <b>12.800.834</b> | <b>100%</b> | <b>1.138.412</b> | <b>100%</b> |

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

يبدو جليا من خلال الجدول أعلاه هيمنة الاستثمارات المحلية على عدد المشاريع المصرح بها من طرف الوكالة خلال فترة الدراسة، إذ تمثل ما نسبته 99% من إجمالي المشاريع المصرح بها، وبقيمة مالية تزيد عن 10.584.134 مليون دج، وباستحداث أزيد من 1.018.887 منصب عمل، في حين أن الاستثمارات الأجنبية تشكل على العموم ما لا يزيد عن 01% من إجمالي المشاريع ومع ذلك فهي تمثل نسبة معتبرة من حيث القيمة المالية تزيد عن 2.216.699 مليون دج أو ما يمثل 17% من القيمة الإجمالية، مقارنة بما يمثله القطاع الخاص المحلي الذي يشكل 753.907 مليون دج فقط من القيمة الإجمالية أي بنسبة لا تتعدى 5,89%.

## 3. توزيع المشاريع حسب نوع الاستثمار

يتبين من خلال الجدول أدناه، أن الاستثمارات المستحدثة تتبع مسارا منطقيا ومعتادا وهي في موضع ضمن الترتيب التنازلي، حيث نجد على رأس الترتيب العام المشاريع الاستثمارية من حيث الإنشاء إذ يمثل الإنشاء الجديد نسبة 57,58% من حيث عدد المشاريع، 53,38% من حيث الحجم و 55,27% من حيث مناصب الشغل المستحدثة أي ما يمثل 3/2 نحو كل المعايير، في حين أن المشاريع التوسعية تحتل المرتبة الثانية بنسب تصل إلى 40% في كل من المعايير الثلاث.

وفي الأخير فإن باقي الاستثمارات المحدثّة في شكل إعادة التأهيل - التوسيع، إعادة التأهيل وإعادة الهيكلة فهي ضئيلة أي أقل 02% مقارنة مع المجموع، وهذا في كل المعايير الإجرائية الثلاثة. وباختصار، هذه المعطيات تترجم بشكل جيد مدى تفضيل المستثمرين للاستثمارات الجديدة والتوسعية وذلك على حساب الأنواع الأخرى ذات الاهتمام الكبير من طرف القطاع العام في أعقاب قرارات الحكومة الأخيرة بإعادة تأهيل بعض القطاعات الصناعية للإنتاج الاستراتيجي، كما يبدو أن الفكرة الأخيرة في إطلاق ما يسمى بالقطاع المختلط حول الاستثمارات التي تتم بين القطاع العام والقطاع الخاص أنها خيار أكثر جاذبية لكلا الطرفين.

#### الجدول رقم (27-3): توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر حسب نوع الاستثمار خلال الفترة 2002-2016

| الحالة القانونية    | عدد المشاريع | النسبة % | القيمة مليون دج | النسبة % | مناصب العمل | النسبة % |
|---------------------|--------------|----------|-----------------|----------|-------------|----------|
| إنشاء               | 36.739       | 57,58%   | 6.833.051       | 53,38%   | 629.222     | 55,27%   |
| توسيع               | 25.875       | 40,55%   | 5.109.101       | 39,91%   | 483.698     | 42,49%   |
| إعادة تأهيل - توسيع | 1020         | %        | 299.003         | 2,34%    | 12.343      | 1,08%    |
| إعادة تأهيل         | 167          | %        | 559.200         | 4,37%    | 13.057      | 1,15%    |
| إعادة هيكلة         | 03           | 00%      | 479             | 00%      | 92          | 0,01%    |
| المجموع             | 63.804       | 100%     | 12.800.834      | 100%     | 1.138.412   | 100%     |

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

#### 4. توزيع المشاريع الاستثمارية حسب قطاع النشاط

يمكن عرض التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية من خلال الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (28-3): التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية في الجزائر خلال 2002-2016

|           | عدد المشاريع | النسبة % | القيمة مليون دج | النسبة % | مناصب العمل | النسبة % |
|-----------|--------------|----------|-----------------|----------|-------------|----------|
| الصناعة   | 11.256       | 17.64%   | 7.411.469       | 57.90%   | 466.382     | 40.97%   |
| البناء    | 11.389       | 17.85%   | 1.310.896       | 10.24%   | 246.138     | 21.62%   |
| الخدمات   | 6.786        | 10.64%   | 1.169.895       | 9.14%    | 116.476     | 10.23%   |
| النقل     | 31.097       | 48.74%   | 1.095.948       | 8.56%    | 162.976     | 14.32%   |
| الزراعة   | 1.316        | 2.06%    | 222.790         | 1.74%    | 53.445      | 4.69%    |
| السياحة   | 1.018        | 1.60%    | 974.396         | 7.61%    | 62.069      | 5.45%    |
| الصحة     | 935          | 1.47%    | 171.948         | 1.34%    | 22.478      | 1.97%    |
| الاتصالات | 05           | 0.01%    | 432.578         | 3.38%    | 4.348       | 0.38%    |
| التجارة   | 02           | 0.00%    | 10.914          | 0.09%    | 4.100       | 0.36%    |
| المجموع   | 63.804       | 100%     | 12.800.834      | 100%     | 1.138.412   | 100%     |

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

يتضح من خلال تصنيف الاستثمارات حسب قطاع النشاط، أن هناك تباين كبير بين القطاعات، وأن الهيمنة واضحة للقطاع الصناعي على جميع المستويات (من حيث العدد، المبلغ المالي، مناصب الشغل المستحدثة) بنسب (17,64%، 57,9% و 41%) على التوالي، يليه قطاع البناء والأشغال العمومية بـ (17,85%، 10,24% و 21,62%) فقط قطاع الخدمات بـ (10,64%، 9,14%، 10,23%) على التوالي.



أما قطاع النقل، فإنه يحتل المرتبة الرابعة وبقية مالية معتبرة تكاد تتساوى مع القيمة المالية لقطاع البناء والأشغال العمومية (8,56%)، غير أنها لا تتناسب مع عدد المشاريع المسجلة والتي تمثل نسبتها 48% من العدد الإجمالي كما أن عدد المناصب المستحدثة في هذا القطاع تتساوى تقريبا مع ما نجده في قطاع الخدمات (14,32%). أما القطاعات الأخرى مثل الزراعة، السياحة والتجارة فإنها تساهم في حدود 01 إلى 02% من المشاريع المصرحة. أما فيما يخص الاستثمارات الأجنبية فإنه يمكن القول أن ميول المستثمرين يتجه إلى تفضيل قطاعات الصناعة خاصة قطاع المحروقات والخدمات وكذا الأشغال العمومية كون مناخ الاستثمار في الجزائر يشجع على هذه القطاعات.

وفيما يلي توزيع الاستثمارات الأجنبية حسب قطاع النشاط.

الجدول رقم (3-29): توزيع الاستثمارات الأجنبية في الجزائر حسب قطاع النشاط بين 2002-2016

| الحالة القانونية | عدد المشاريع | النسبة % | القيمة مليون دج | النسبة % | مناصب العمل | النسبة % |
|------------------|--------------|----------|-----------------|----------|-------------|----------|
| الصناعة          | 495          | 60,22%   | 1.783.922       | 80,48%   | 70.793      | 59,23%   |
| البناء           | 137          | 16,67%   | 77.661          | 3,50%    | 23.040      | 19,28%   |
| الخدمات          | 130          | 15,82%   | 119.139         | 5,37%    | 13342       | 11,16%   |
| النقل            | 25           | 3,04%    | 14.820          | 0,67%    | 1.727       | 1,44%    |
| الزراعة          | 14           | 1,70%    | 4.373           | 0,20%    | 618         | 0,52%    |
| السياحة          | 14           | 1,70%    | 113.772         | 5,13%    | 6.309       | 5,28%    |
| الاتصالات        | 1            | 0,12%    | 89.441          | 4,03%    | 1.500       | 1,25%    |
| المجموع          | 822          | 100%     | 2.216.699       | 100%     | 119.525     | 100%     |

المصدر: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

#### 5. توزيع المشاريع الاستثمارية في الجزائر حسب الموقع الجغرافي

يوضح الجدول الموالي الاستثمارات المنجزة حسب كل منطقة وفقا للمخطط الجغرافي، وهذا حسب بيانات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار خلال الفترة 2002-2012.

الجدول رقم (3-30): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب الموقع الجغرافي خلال الفترة 2002-2012

| المنطقة           | عدد المشاريع | النسبة % | القيمة بمليون دج | النسبة % | مناصب العمل | النسبة % |
|-------------------|--------------|----------|------------------|----------|-------------|----------|
| شمال وسط          | 13157        | 41%      | 1035564          | 42%      | 145017      | 50%      |
| شمال غرب          | 3804         | 12%      | 735342           | 30%      | 39971       | 13%      |
| شمال شرق          | 4723         | 14%      | 342756           | 13%      | 41922       | 14%      |
| الهضاب العليا غرب | 931          | 3%       | 31520            | 1%       | 7762        | 3%       |
| الهضاب العليا وسط | 1369         | 4%       | 105653           | 4%       | 9121        | 3%       |
| الهضاب العليا شرق | 3317         | 11%      | 134273           | 5%       | 26107       | 8%       |
| جنوب غرب          | 942          | 3%       | 41388            | 2%       | 3908        | 1%       |
| جنوب شرق          | 3617         | 11%      | 108515           | 4%       | 23491       | 8%       |
| الجنوب الكبير     | 144          | 0%       | 11829            | 0%       | 1816        | 1%       |
| المجموع           | 32004        | 100%     | 2546840          | 100%     | 299115      | 100%     |

المصدر: حصيلة مشاريع الاستثمار 2002-2012، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الموقع الإلكتروني [www.andi.dz](http://www.andi.dz)



يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن هناك توزيع غير متوازن للاستثمارات عبر أقاليم البلاد، حيث أن المناطق الشمالية للبلاد (وسط شمال، شمال شرق، شمال غرب) هي المناطق الأكثر جاذبية للاستثمارات نظرا لخصوصياتها الإقليمية، إذ تتركز بنسبة 67% من حيث عدد المشاريع الاستثمارية المنجزة في كل أنحاء الوطن، كما أنها الأكثر استقطابا واستحداثا لمناصب الشغل (77%)، في حين فإن المناطق الأخرى كالهضاب العليا الشرقية والجنوب الشرقي تأتي في وضعية وسيطة بنسبة 11% لكل منهما من حيث المشاريع المنجزة، 08% من حيث مناصب العمل، أما المناطق الأخرى (الهضاب العليا الوسطى، الهضاب العليا الغربية والجنوب الغربي) فتأتي في المرتبة الأخيرة والتي تصل فيها النسبة إلى أقل من 4% لكل منها من حيث المشاريع المنجزة، وينسب متدنية في توظيفها لليد العاملة.

وعموما، فإنه يمكن القول أن هدف تحقيق التوازن الجهوي عبر الأقاليم غير محقق على أرض الواقع بالرغم من الجهود المبذولة والمتواصلة من خلال توفير البنى التحتية والمعدات اللازمة لذلك، وكذا تقديم التدابير التحفيزية لإعادة التوازن الإقليمي والاقتصادي، وهذا ما يؤكد النسق الملاحظ بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المصرح بها خلال سنة 2016.

الجدول رقم (3-31): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب الموقع الجغرافي لسنة 2016

| المنطقة           | عدد المشاريع | %      | القيمة بالمليون دج | %      | مناصب الشغل | %      |
|-------------------|--------------|--------|--------------------|--------|-------------|--------|
| شمال وسط          | 2.350        | 32,71% | 464.306            | 32,87% | 54.087      | 32,87% |
| شمال غرب          | 1.172        | 16,31% | 661.456            | 22,33% | 36.718      | 22,33% |
| شمال شرق          | 1.090        | 15,17% | 237.564            | 17,16% | 28.216      | 17,16% |
| الهضاب العليا غرب | 201          | 2,80%  | 81.996             | 3,30%  | 5.420       | 3,30%  |
| الهضاب العليا وسط | 375          | 5,22%  | 65.225             | 4,37%  | 7.184       | 4,37%  |
| الهضاب العليا شرق | 1.049        | 14,6%  | 156.214            | 12,23% | 20.103      | 12,23% |
| جنوب غرب          | 217          | 3,02%  | 56.288             | 1,26%  | 2.076       | 1,26%  |
| جنوب شرق          | 661          | 9,20%  | 106.303            | 5,91%  | 9.710       | 5,91%  |
| الجنوب الكبير     | 70           | 0,97%  | 9.692              | 0,58%  | 950         | 0,58%  |
| المجموع           | 7.185        | 100%   | 1.839.054          | 100%   | 164.414     | 100%   |

المصدر: بيانات التصريح بالاستثمار 2016، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الموقع الإلكتروني [www.andi.dz](http://www.andi.dz)

### المطلب الثالث: تقييم تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر

كما سبق وأن أشرنا أن المزايا الجبائية أو ما يعبر عنها بالنفقات الجبائية مكرسة في العديد من النصوص التشريعية لاسيما مختلف قوانين الضرائب، قانون المحروقات، قانون المناجم والقانون المتعلق بتطوير الاستثمار وكذا في مختلف اتفاقيات الشراكة (الاتحاد الأوروبي والمنطقة العربية الكبرى للتبادل الحر)، ويضاف إلى هذه الأحكام تلك الواردة في مختلف قوانين المالية السنوية والتكميلية.

إن هذا التنوع في النصوص من شأنه أن يؤدي إلى صعوبة تسيير النظام الاستثنائي وتقييمه بوجه عام والذي يعتبر في الأصل نقضا ماليا في الميزانية العامة للدولة وله آثار مقارنة بتلك المترتبة عن الإنفاق العام.

غير أن صعوبة تقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنفقة الجبائية لم يمنع المديرية العامة للضرائب من القيام بعدة دراسات تقييمية لهذه الآثار خلال السنوات الماضية، وإن كانت المعطيات الإحصائية مقتصرة على النفقات الجبائية الخاصة بالأنظمة

الامتيازية (الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر) دون الأخذ بعين الاعتبار النظام العام للجباية الاستثنائية.

### الفرع الأول: تطور تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر

يوضح الجدول أدناه، تكلفة النفقات الجبائية للاستثمارات المستفيدة من امتيازات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، منسوبة لكل من النفقات العامة، إجمالي الجباية العادية والناجئ الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات خلال الفترة 2001-2011:

الجدول رقم (32-3): تطور تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2001-2011  
الوحدة: مليون دج

| السنوات | النفقات الجبائية |     |     |        |       |       | النسبة إلى<br>النفقات العامة | النسبة إلى<br>الجبابة العادية | النسبة إلى PIB<br>خارج المحروقات |
|---------|------------------|-----|-----|--------|-------|-------|------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|
|         | المجموع          | ERG | TF  | TVA    | TAP   | IBS   |                              |                               |                                  |
| 2001    | 42815            | 17  | 29  | 29283  | 6249  | 7237  | 0.59%                        | 10.75%                        | 1.54%                            |
| 2002    | 33075            | 05  | 11  | 22004  | 6965  | 4090  | 0.44%                        | 6.85%                         | 1.09%                            |
| 2003    | 67461            | 03  | 08  | 39606  | 21921 | 5923  | 0.85%                        | 12.85%                        | 2.00%                            |
| 2004    | 43040            | 04  | 11  | 34838  | 4753  | 3434  | 0.50%                        | 7.41%                         | 1.12%                            |
| 2005    | 49424            | 08  | 09  | 32424  | 4826  | 12157 | 0.54%                        | 7.72%                         | 1.17%                            |
| 2006    | 44129            | 01  | 06  | 36060  | 2946  | 5116  | 0.44%                        | 6.12%                         | 0.95%                            |
| 2007    | 39560            | 01  | 08  | 33250  | 4421  | 1880  | 0.35%                        | 5.16%                         | 0.76%                            |
| 2008    | 83689            | 12  | 02  | 72992  | 3978  | 6705  | 0.65%                        | 8.67%                         | 1.38%                            |
| 2009    | 67382            | 01  | 35  | 65319  | 1185  | 842   | 0.48%                        | 5.88%                         | 0.98%                            |
| 2010    | 93969            | 00  | 01  | 78942  | 1345  | 13681 | 0.66%                        | 7.24%                         | 1.20%                            |
| 2011    | 87429            | 00  | 02  | 79649  | 4156  | 3622  | 0.51%                        | 5.73%                         | 0.94%                            |
| المجموع | 651973           | 52  | 122 | 524367 | 62745 | 64687 | -                            | -                             | -                                |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات وزارة المالية، والجدول السابقة

نلاحظ من خلال الجدول أن تكلفة النفقات الجبائية متذبذبة من سنة إلى أخرى، وقد شكلت في الإجمال إلى غاية 2011 ما قيمته 651973 مليون دج، أي أنها تشكل في المتوسط ما يزيد عن 07% من إجمالي الجباية العادية وإن كانت تمثل نسباً ضئيلة من حجم النفقات العامة والناجئ الداخلي الخام خارج المحروقات (0.55%، و 1.19% على التوالي). كما يتبين من خلال الجدول أن الإنفاق الجبائي بعنوان الرسم على القيمة المضافة يمثل نسباً معتبرة من حجم النفقات الجبائية، إذ بلغ في المتوسط نسبة 79%، يليه في المرتبة الثانية الضريبة على أرباح الشركات ثم الرسم على النشاط المهني بمتوسط 10%. ويمكن إرجاع ارتفاع حجم الإنفاق الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة إلى الاستخدام الواسع لنظام الشراء بالإعفاء وتوسيع مجال الخصم، إضافة إلى اتساع مجال تطبيق هذه الضريبة وحيادتها اتجاه نتائج المؤسسات ما يشجعها على الاستثمار. وحسب تقرير مجلس المحاسبة سنة 2016، فإنه قد بلغت الامتيازات الجبائية الممنوحة بعنوان أنظمة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر سنة 2013 ما قيمته 273.665 مليار دج بما فيه الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة مقابل 225.079 مليار دج سنة 2012، أي أنها ارتفعت بـ 21.59%. في حين أنها بلغت سنة 2014 مبلغ 105,972 مليار دج وهي تتعلق أساساً بالرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، كما يبينه الجدول الآتي:

الوحدة: مليون دج

الجدول رقم (3-33): النفقات الجبائية وعدد المشاريع المستفيدة منها سنة 2014

| المجموع     | CNAC      | ANGEM   | ENSEJ     | ANDI      | التعيين                   |
|-------------|-----------|---------|-----------|-----------|---------------------------|
| 167091      | 18235     | 7087    | 121602    | 20167     | عدد المشاريع المستفيدة    |
| 95508,530   | 6393,752  | 949,784 | 33950,458 | 54214,536 | الرسم على القيمة المضافة  |
| 6742,059    | 25,490    | 1,941   | 593,328   | 6121,300  | الضريبة على أرباح الشركات |
| 3721,231    | 64,489    | 10,101  | 500,909   | 3145,732  | الرسم على النشاط المهني   |
| 105 971,820 | 6 483,731 | 961,826 | 35044,695 | 63481,568 | المجموع                   |

المصدر: التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مرجع سابق ص 26

يلاحظ من خلال الجدول ارتفاع حجم النفقات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في كل أنظمة الاستثمار مقارنة بالضرائب الأخرى، وهذا راجع إلى إمكانية تقدير تكلفة الإعفاء للرسم على القيمة المضافة لحد ما، على عكس الضرائب والرسوم الأخرى كونها مدعمة بوثائق مقدمة من قبل الإدارة الجبائية، لا سيما شهادات الإعفاء و المشتريات بالإعفاء وكذا قرارات تخصيص حصص الرسم على القيمة المضافة.

كما تجدر الإشارة أن مختلف اتفاقيات الشراكة الموقعة في إطار التجارة الخارجية مع بعض المناطق لا سيما المنطقة العربية والاتحاد الأوربي أدت إلى نفقات جبائية تتعلق بحقوق الجمارك والرسم على القيمة المضافة تقدر حسب كل اتفاقية كآتي:<sup>1</sup>

الجدول رقم (3-34): النفقات الجبائية الناتجة عن اتفاقيات الشراكة خلال 2012-2013 الوحدة: مليار دج

| اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي |        | اتفاق الشراكة مع المنطقة العربية للتبادل الحر |       |         |
|----------------------------------|--------|-----------------------------------------------|-------|---------|
| DD                               | TVA    | DD                                            | TVA   |         |
| 92.242                           | 17.865 | 10.261                                        | 1.642 | 2012    |
| 112.336                          | 22.793 | 22.848                                        | 1.881 | 2013    |
| 204.578                          | 40.658 | 33.109                                        | 3.523 | المجموع |

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، الجزائر، 2016 ص 26

الفرع الثاني: معوقات التقييم الأمثل للنفقات الجبائية

عملية تقييم النفقات الجبائية في الجزائر حديثة النشأة مقارنة بالدول المجاورة، بحيث لم تتمكن إدارة الضرائب من القيام بإحصاء كامل من حيث العدد والحجم للمزايا الجبائية حسب كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم ويمكن إرجاع ذلك أساسا للأسباب التالية:<sup>2</sup>

- عدم وجود تعريف قانوني واضح لمفهوم النفقة الجبائية؛
- وجود مجموعة من النصوص التشريعية المخصصة للنظام الجبائي الاستثنائي المذكورة سابقا؛
- كثرة الأحكام الاستثنائية غير المقننة والمتضمنة في مختلف قوانين المالية السنوية والتكميلية مما يؤثر في تجانس وشمولية القانون الجبائي؛
- عدم تحيين قانون الرسوم على رقم الأعمال في مجال التعريفية الجمركية في ضوء المتغيرات الطارئة، مما يجعل حساب تكلفة النفقة الجبائية من طرف نظام إعلام المركز الوطني للإعلام والإحصائيات للجمارك أمرا صعبا؛
- غياب إحصاء شامل للامتيازات الجبائية كما وحجبا حسب نوع الضريبة.

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، الجزائر، 2016 ص 26

<sup>2</sup> مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، مرجع سابق، ص 33.

- انتشار عدد الهيئات المكلفة بمتابعة الأنظمة الامتيازية، (الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر) الملحقه بمختلف الوصايات مما يؤدي إلى صعوبة تسييرها ومتابعتها.
- غياب آلية لتقييم النفقة الجبائية وفعاليتها ووقعها على الاقتصاد من خلال خلق الثروة (الناتج المحلي الخام والقيمة المضافة..) والشغل وأثرها على الميزانية والمالية العمومية من خلال تنوع الوعاء الجبائي.
- بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات المتدخلة في عملية النفقة الجبائية لا تملك محاسبة خاصة بها في ظل غياب نظام مدمج للإعلام على مستوى الإدارة الجبائية الذي يسمح بإجراء إحصاء شامل للنفقة الجبائية وإعداد معطيات ذات مصداقية.
- كما تجدر الإشارة في الأخير إلى أن تقييم الأثر الاقتصادي والاجتماعي للنفقات الجبائية أمر جد معقد في حد ذاته حتى في الدول المتقدمة نفسها، خاصة باستعمال نماذج القياس الاقتصادي، بدليل أن أربع دول فقط تمكنت لحد الآن من استخدام هذه النماذج لقياس هذا الأثر، وهي الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا وكوريا الجنوبية.<sup>1</sup>
- وفي هذا الإطار تنتج الحكومة نحو الاستعانة بخبراء دوليين لتطوير نماذج القياس الاقتصادي التي ستسمح بتحديد الآثار الاقتصادية والاجتماعية لمختلف المزايا والإعفاءات الجبائية الممنوحة في الجزائر، بالإضافة إلى إدراج إصلاح يمثل في إعداد تقرير سنوي على النفقات الجبائية يرفق بمشروع قانون المالية لكل سنة في إطار تحضير المشروع التمهيدي للقانون العضوي لقوانين المالية المعدل لقانون 17-84.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: تدابير الاستخدام الأمثل للنفقات الجبائية

لعل أبرز العراقيل والتحديات التي تواجه استخدام النفقات الجبائية في الجزائر هي تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والقطاع الموازي، حيث أن تعدد أشكال النفقات الجبائية أدى إلى تعقد النظام الجبائي وصعوبة مراقبته من طرف الإدارة الضريبية، ذلك أنه في العديد من الأحيان لم تساهم المزايا الجبائية الممنوحة في تجسيد فعلي للاستثمار وزيادة التشغيل، وإنما أتاحت الفرضة أمام شريحة واسعة من المكلفين إلى استخدام الامتيازات الجبائية لزيادة المضاربة على فضاءات جديدة للربوع باستخدام كل طرق الغش والاحتيال في ظل غياب رقابة إدارية بعدية للاسترجاع والمطالبة بإعادة دفع الحقوق وهذا ما يكبد الخزينة العمومية خسائر مالية ضخمة.<sup>3</sup>

وفي هذا الصدد ومن أجل تحقيق الشفافية في استخدام النفقات الجبائية وترشيدها، أقر المشرع الجزائري جملة من التدابير والإجراءات الصارمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة والتهرب الناجم عن الاستفادة من الامتيازات الجبائية بصفة خاصة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>4</sup>

- إلزام المكلفين المنتفعين بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمار، بإعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الامتيازات في أجل أربع سنوات من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام

<sup>1</sup> توجد ثلاث تقنيات أخرى تمكن من قياس الأثر المالي للنفقات الجبائية، وهي طريقة فارق الإيرادات التي تتمثل في تقدير مبلغ نقص الإيرادات مع تثبيت العوامل الأخرى، وطريقة زيادة الإيرادات أي قياس الإيرادات التي كانت ستحصل في حالة إلغاء إعفاء جبائي ما، وطريقة النفقة المعادلة بحساب قيمة امتياز نقدي يتمثل في نفقة مباشرة تعادل النفقة الجبائية.

<sup>2</sup> جريدة الفجر، مقال منشور بالموقع الإلكتروني للجريدة: <http://www.al-fadjr.com/ar/index.php?news=355067> بتاريخ: 24-02-2017،

<sup>3</sup> بلهادي محمد، النفقات الجبائية مع التطرق لحالة الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 170

<sup>4</sup> مليكاوي مولود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص 153.

جبائي تحفيزي. ويترتب عن عدم احترام هذه الإجراءات إعادة إرجاع الإنفاق الجبائي الممنوح مع تطبيق غرامة مالية تقدر بـ30%.

- تجريد المكلفين المنتفعين من النفقات الجبائية من حق الاستفادة من هذه الامتيازات، وسحب الاعتماد في حالة عدم تنفيذ الاستثمارات الواردة في قرارات منح الإنفاق الجبائي أو في حالة عدم استيفاء الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات، وتصبح بذلك الضرائب التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور، إضافة إلى تطبيق عقوبات تأخير الدفع والتي تحسب ابتداء من التاريخ المستوجب فيه دفعها.

- تجريد المنتفعين من النفقات الجبائية من حق الاستفادة وسحب الاعتماد منهم في حالة ثبوت استخدامهم لطرق تدليسية بعد تاريخ قرار منح الامتياز، فعلى سبيل المثال قامت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بإلغاء خلال الفترة الممتدة بين (2012 و 2014) 18021 قرار منح الامتيازات من جملة 27165 قرار مسلم بعنوان نفس الفترة؛<sup>1</sup>

- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية مكلفة على المستوى الوطني بالقيام بتحقيقات لتحديد مصادر الغش والتهرب الضريبي؛  
- تسليط عقوبات مالية على كل نقص في التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو في حالة خصم الرسم في غير محله، (غرامة مالية بـ40% مما كان مبلغ الحقوق المتملص منها، تصل إلى 100% على مجمل الحقوق في حالة ثبوت استخدام طرق تدليسية من أجل خصم الرسم في عمليات غير قابلة للخصم).

وعموما فإنه يمكن القول أن تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر عالية جدا مقارنة بالمزايا المتحصل عليها، في حين تبقى نتائجها ضعيفة سواء على مستوى جذب الاستثمارات أو على مستوى زيادة التشغيل ولا تمثل عاملا مهما في التأثير على قرارات المستثمرين، ذلك أن المستثمرين الفعليين وخاصة الأجانب منهم لا يهتمون بالمزايا الجبائية على المدى القصير، وإنما بالنظام الجبائي الذي سيخضعون له بعد انتهاء فترة الإعفاء، وفي المقابل فإن المستثمرين المضاربين الباحثين عن تجنب الضرائب يولون أهمية كبيرة لتلك المزايا الجبائية على المدى القصير، وبالتالي يمكن أن تصبح مصدرا لانتشار القطاع الموازي واستفحال ظاهرتي التهرب والغش الجبائي.

يضاف إلى ذلك، أن مختلف النفقات الجبائية وعلى رأسها أنظمة الرسم على القيمة المضافة أصبحت تشكل عبئا كبيرا على التسيير اليومي للمصالح القاعدية للضرائب (التسليم، الإعفاءات، المتابعة والمراقبة) ذلك أنها تتعلق بأعمال غير منتجة تنجز على حساب الصلاحيات الأساسية كالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتعزيز التحصيل، وهذا بالنظر إلى العدد الهائل لشهادات الإعفاء والمشتريات بالإعفاءات المسلمة، فضلا عن قرارات منح الامتيازات التي يتم إلغاؤها كل سنة بسبب عدم احترام المستثمرين للالتزامات المتعاقد عليها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 36

## المبحث الثالث: تقييم فعالية السياسة الجبائية في تونس

نحاول في هذا المبحث تقييم فعالية السياسة الجبائية في تونس في جانبها المالي من خلال التطرق إلى تطور الموارد الجبائية، معدل تنفيذها مقارنة بما تم تقديره وكذا معرفة مستوى الضغط الضريبي، إضافة إلى تقييم السياسة الجبائية من الناحية الاقتصادية بالتطرق إلى التحفيزات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية.

### المطلب الأول: تقييم الفعالية من خلال المدخل المالي

نتناول في هذا المطلب تطور المداخل الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2015، ومدى مساهمتها في موارد الميزانية من جهة ونسبة تغطيتها للنفقات الجارية من جهة أخرى وكذا نسبة إنجازها مقارنة مع تقديرات قوانين المالية السنوية، إضافة إلى قياس مستوى الضغط الضريبي والمرونة الجبائية.

### الفرع الأول: تطور المداخل الجبائية

عرفت الموارد الجبائية الاعتيادية في تونس تطورات هامة سواء من حيث قيمتها أو من حيث مكوناتها، وهذا كنتيجة حتمية للتغيرات الحاصلة خاصة بعد إبرام اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وعقب أحداث الثورة التونسية وما نتج عنها من إصلاحات في السياسة الجبائية.

#### 1. تطور إجمالي المداخل الجبائية خلال الفترة 2000-2015

سجلت المداخل الجبائية تطورا ملحوظا خلال فترة الدراسة من حيث قيمتها، وإن كانت نسبة نموها تختلف من سنة لأخرى خاصة بعد أحداث الثورة سنة 2011، وهو ما يبينه الجدول أدناه.

الجدول رقم (35-3): تطور حصيلة الجبائية الاعتيادية خلال الفترة 2000-2015 (الوحدة: مليون دينار تونسي)

| السنوات             | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|---------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| الجبائية الاعتيادية | 5678.4  | 6221.5  | 6429.2  | 6630.7  | 7252.0  | 7904.3  | 8469.7  | 9508.0  |
| نسبة النمو          | -       | 9.56%   | 3.34%   | 3.13%   | 9.37%   | 8.99%   | 7.15%   | 12.26%  |
| السنوات             | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| الجبائية الاعتيادية | 11330.9 | 11685.2 | 12698.7 | 13629.9 | 14864.6 | 16321.8 | 18673.6 | 18545.8 |
| نسبة النمو          | 19.17%  | 3.13%   | 8.67%   | 7.33%   | 9.06%   | 9.80%   | 14.41%  | 0.68%   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة المالية، <http://www.finances.gov.tn> والتقارير السنوية لدائرة المحاسبات

فبعد أن بلغت سنة 2001 ما قيمته 6221.5 مليون دينار بنسبة نمو 9,5% انخفضت إلى 03,1% سنة 2003 بالرغم من ارتفاع مبلغها الإجمالي إلى 6630.7 مليون دينار، لتأخذ بعد ذلك نسقا متصاعدا إلى غاية سنة 2008 أين حققت نموا استثنائيا بمبلغ 11330 مليون دينار وبنسبة نمو 19,1%، ومرد ذلك إلى تجاوز الحصيلة للتقديرات النهائية لهذه السنة، كما يعزى تطور المداخل الجبائية أساسا إلى إدراج مداخل استثنائية بعنوان تحويل فائض صناديق الخزينة ضمن المعاليم غير المباشرة وإلى تطور مداخل الأداء على القيمة المضافة.

غير أنه بداية من سنة 2009 سجلت المداخل الجبائية نسب نمو ضعيفة نتيجة الظرف الاقتصادي الدولي وارتفاع أسعار النفط من جهة وكذا أحداث الثورة التونسية سنة 2010 من جهة أخرى، وإن ارتفعت مبالغها بتأثير ارتفاع معدلات التضخم التي بدأت تسجل نسب مرتفعة بداية من سنة 2012 أين وصل إلى 5,6%<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> البنك المركزي التونسي، التقرير السنوي لسنة 2012، ص 93 [https://www.bct.gov.tn/bct/siteprod/documents/fiche18\\_ar.pdf](https://www.bct.gov.tn/bct/siteprod/documents/fiche18_ar.pdf)



## 2. تطور بنية المداخل الجبائية الاعتيادية للفترة 2000-2015

وبالتركيز أكثر على تطور بنية المداخل الجبائية، يتضح من خلال الجدول رقم (3-36) أدناه هيمنة الأداءات والضرائب غير المباشرة على الموارد الجبائية وإن كانت نسبتها في تراجع مستمر مقارنة بالضرائب المباشرة.

### أ- الأداءات المباشرة الاعتيادية

تمثل الأداءات المباشرة ثاني مورد رئيسي من الموارد الجبائية الاعتيادية، وحصيلتها في تطور ملحوظ طيلة فترة الدراسة، إذ تشكل في المتوسط ما يزيد عن 37,5% من إجمالي الموارد الجبائية وتتأق أساسا من إسهامات مداخل الخضم بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في شكل المرتبات والأجور (42% من الأداءات المباشرة) في ظل تراجع مداخل الضريبة على الدخل من غير الأجراء، بالإضافة إلى مداخل التسوية بعنوان الضريبة على الشركات التي سجلت نسبتها ارتفاعا مستمرا طيلة سنوات الدراسة وقد ساهم في هذا الارتفاع بصفة مستمرة الشركات البترولية من جهة والشركات غير البترولية إلى حدود غاية 2011 حيث عرفت تراجعا منذ ذلك الوقت من جهة أخرى. وعموما فإن ارتفاع نسبة الأداءات المباشرة من مجموع الموارد الجبائية، قد تحقق بفضل أهمية الخضم من المورد الذي يبقى أهم وسيلة لتعبئة الموارد. وقد بلغت حصة الخضم سنة 2014 نحو 60% من مجموع الأداءات المباشرة وهذه النسبة تمثل 66% بالنسبة للضريبة على الدخل.<sup>1</sup>

الجدول رقم (3-36): تطور بنية المداخل الجبائية الاعتيادية للفترة 2000-2015 (الوحدة: مليون دينار تونسي)

| المعالم الديوانية |        | المعالم على العقود والأحكام (التسجيلات) |        | الضرائب غير المباشرة والأداءات |        |                             |        | الضرائب المباشرة |        | إجمالي المقايض الجبائية الاعتيادية |         |
|-------------------|--------|-----------------------------------------|--------|--------------------------------|--------|-----------------------------|--------|------------------|--------|------------------------------------|---------|
|                   |        |                                         |        | الضرائب غير المباشرة الأخرى    |        | الأداء على القيمة المضافة * |        |                  |        |                                    |         |
| %                 | المبلغ | %                                       | المبلغ | %                              | المبلغ | %                           | المبلغ | %                | المبلغ |                                    |         |
| %11.3             | 641.6  | %4.48                                   | 254.2  | %24.5                          | 1393.5 | %31.6                       | 1792.3 | %28.1            | 1596.8 | 5678.4                             | 2000    |
| %10.5             | 655.2  | %3.32                                   | 206.4  | %25.8                          | 1602.2 | %31.0                       | 1930   | %29.4            | 1827.7 | 6221.5                             | 2001    |
| %9.3              | 594.8  | %3.22                                   | 206.8  | %26.6                          | 1707.9 | %29.5                       | 1895.1 | %31.5            | 2024.6 | 6429.2                             | 2002    |
| %8.3              | 553.6  | %3.17                                   | 209.9  | %25.4                          | 1684.1 | %30.3                       | 2006.3 | %32.8            | 2176.8 | 6630.7                             | 2003    |
| %7.7              | 556.7  | %3.22                                   | 233.6  | %25.1                          | 1818.7 | %31.1                       | 2257.8 | %32.9            | 2385.2 | 7252                               | 2004    |
| %6.4              | 505.9  | %3.23                                   | 255.2  | %24.7                          | 1956   | %29.1                       | 2301.1 | %36.5            | 2886.1 | 7904.3                             | 2005    |
| %5.8              | 489.9  | %3.95                                   | 334.6  | %24.5                          | 2072.9 | %29.1                       | 2465.5 | %36.7            | 3106.8 | 8469.7                             | 2006    |
| %5.4              | 514.3  | %4.30                                   | 408.9  | %23.4                          | 2226.7 | %28.0                       | 2660.5 | %38.9            | 3697.6 | 9508                               | 2007    |
| %5.2              | 584.7  | %4.08                                   | 462.3  | %21.3                          | 2414.1 | %29.2                       | 3309   | %40.3            | 4560.8 | 11330.9                            | 2008    |
| %4.5              | 520.2  | %4.17                                   | 486.8  | %22.5                          | 2633.1 | %29.1                       | 3399.7 | %39.8            | 4645.4 | 11685.2                            | 2009    |
| %4.4              | 563.9  | %3.82                                   | 484.9  | %22.6                          | 2867.4 | %29.5                       | 3749.8 | %39.6            | 5032.7 | 12698.7                            | 2010    |
| %4.1              | 561.2  | %4.43                                   | 603.7  | %19.8                          | 2702.3 | %28.2                       | 3848.4 | %43.4            | 5914.3 | 13629.9                            | 2011    |
| %4.8              | 715.5  | %4.13                                   | 613.3  | %20.7                          | 3070.8 | %29.4                       | 4375.8 | %41.0            | 6089.2 | 14864.6                            | 2012    |
| %4.5              | 728.9  | %4.39                                   | 715.8  | %20.3                          | 3307.1 | %27.3                       | 4452   | %43.6            | 7118   | 16321.8                            | 2013    |
| %4.4              | 825.3  | %4.50                                   | 839.9  | %20.0                          | 3732.5 | %27.3                       | 5106.5 | %43.7            | 8169.4 | 18673.6                            | 2014    |
| %4.5              | 832.5  | %4.95                                   | 917.3  | %26.1                          | 4833   | %27.3                       | 5058.2 | %42.2            | 7822.1 | 18545.8                            | 2015    |
| 6.3%              |        | 3.96%                                   |        | 23.0%                          |        | 29.2%                       |        | 37.5%            |        |                                    | المتوسط |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة المالية، والتقارير السنوية لدائرة الحسابات، <http://www.courdescomptes.nat.tn>

<sup>1</sup> دائرة الحسابات، تقرير عن خلق ميزانية الدولة لتصرف 2014، ص 42 تاريخ الاطلاع 20-01-2017 <http://www.courdescomptes.nat.tn>



### ب- الأداءات والمعاليم غير المباشرة الاعتيادية

وفيما يتعلق بالأداءات غير المباشرة، فإنها تمثل بمختلف أشكالها المورد الأول في تمويل ميزانية الدولة إذ تشكل في المتوسط ما يزيد عن 58,5% (بما فيها المعاليم الديوانية)، وإن كانت نسبتها في انخفاض تدريجي من سنة لأخرى، حيث تميزت هيكلية الضرائب غير المباشرة بانخفاض كبير لنسبة المعاليم الجمركية التي تراجعت من 11,3% سنة 2000 إلى 4,5% سنة 2015، علما أن نسق التراجع ارتفع في بداية تطبيق اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي. كما تأثرت هاته الهيكلية بانخفاض المقايض البترولية.

في المقابل ارتفعت نسبة الأداء على القيمة المضافة التي أصبحت تمثل ما يقارب 50% من الأداءات غير المباشرة مشكلة بذلك ثاني مورد ونسبة هامة من مجمل المداخل الجبائية تزيد في المتوسط عن 29%، ويتأق مردود هذا الأداء بنسبة عالية تفوق 50% من الاستخلاص الموظف على التوريد (النظام الديواني) والبقية من الاستخلاصات بالسوق الداخلية. في حين تبقى حصيلة المعاليم على العقود والمنقولات ثابتة نسبيا طيلة فترة الدراسة ولا تشكل في المتوسط 04% من مجمل المداخل الجبائية الاعتيادية.

وعلى العموم جرى تعويض تراجع الموارد النفطية والمعاليم الديوانية بزيادة مستمرة للأداءات المباشرة من الضريبة على الدخل وتحديدًا على الأجراء (الخصم من المورد) والضريبة على الشركات من جهة، وبزيادات هامة في الأداء على القيمة المضافة من جهة أخرى<sup>1</sup>.

### 3. نسبة مساهمة الجباية الاعتيادية في الإيرادات العامة للدولة

ويبدو جليا من الجدول أدناه، أن المداخل الجبائية الاعتيادية تمثل المورد الرئيسي في تغذية الميزانية العامة للدولة، كما أن نسبة مساهمتها في الموارد العامة قد سجلت إجمالا على المدى الطويل نسقا تصاعديا، وتشكل في المتوسط ما نسبته 65,2%، بفضل الزيادة في نسبة بعض الضرائب وتوسيع قاعدة الأداء وآلية الحجز من المورد والتسبيقات وتحسين الاستخلاص، غير أن هذه النسبة تراجعت بداية من سنة 2011 أول سنة بعد الثورة إلى غاية 2013، نتيجة تقلص القاعدة الجبائية نسبيا واتساع رقعة القطاع غير المنظم والانقلات الإداري الحاصل إلى جانب الصعوبات الاقتصادية التي مرت بها العديد من المؤسسات<sup>2</sup>.

كل هذه العوامل جعلت نسبة المداخل الجبائية تتراجع من 76,1% سنة 2010 إلى 62,5% و 63,8% من إجمالي الموارد العامة للدولة سنتي 2013 و 2014 على التوالي.

وإجمالا فإن ارتفاع نسبة المداخل الجبائية من إيرادات الدولة يشير لغياب مساهمة قطاعات اقتصادية مهمة في دعم الإيرادات، كما أنه من خلال فحص المداخل الضريبية تبين ارتفاعها بشكل كبير على الأفراد وارتفاع حصة الأداءات غير المباشرة (قيمة مضافة، مبيعات) والتي تثقل كاهل الطبقة الفقيرة.

<sup>1</sup> El Mahdi Ali Grighuiche ; **Politique économique en Tunisie**, les presse de FINZI usines graphiques, Tunis, 2009, p 46.

<sup>2</sup> عبد الجليل بدوي، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2014، ص 59

<sup>3</sup> فراس جار، إيداء الرياحي، دراسة مقارنة: الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2014، ص 20

الجدول رقم (37-3): نسبة مساهمة المداخل الجبائية الاعتيادية في الإيرادات العامة للدولة (الوحدة (مليون د. تونسي)

| السنوات         | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| الموارد العامة  | 9595.5  | 10879.2 | 11044.3 | 11559.8 | 12741.0 | 12289.4 | 12770.4 | 13881.5 |
| الجباية العادية | 5678.4  | 6221.5  | 6429.2  | 6630.7  | 7252.0  | 7904.3  | 8469.7  | 9508.0  |
| نسبة            | %59.2   | %57.2   | %58.2   | %57.4   | %57     | %64.3   | %66.3   | %68.5   |
| السنوات         | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| الموارد العامة  | 15354.6 | 15949.4 | 16682.4 | 20484.1 | 23252.5 | 26102.5 | 29267.6 | 28023.8 |
| الجباية العادية | 11330.9 | 11685.2 | 12698.7 | 13629.9 | 14864.6 | 16321.8 | 18673.6 | 18545.8 |
| نسبة            | %73.8   | %73.3   | %76.1   | %66.5   | %63.9   | %62.5   | %63.8   | %66.2   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة المالية والتقارير السنوية لدائرة المحاسبات

#### 4. نسبة تغطية المداخل الجبائية الاعتيادية لنفقات التصرف

يتضح من خلال الجدول رقم (38-3)، أن الموارد الجبائية قد ساهمت على العموم في تغطية نفقات التصرف بنسب تزيد عن 100% في أغلب سنوات الدراسة، إذ تزيد في المتوسط عن 118% وإن تراجعت هذه النسبة بعد أحداث الثورة بداية من سنة 2011 (93% سنة 2013)، وهذا ما يعني توظيف الفائض في تغطية جزء من نفقات التنمية على حساب اللجوء إلى موارد الاقتراض. كما تجدر الإشارة أن نسبة تغطيتها لنفقات الميزانية الاجالية جد معتبرة وتصل في المتوسط إلى 83%، وفي ظل ضعف الموارد الذاتية الأخرى وتسارع وتيرة نمو النفقات عقب الثورة، فإن الأمر قد دفع بالدولة إلى تغطية العجز باللجوء إلى موارد الاقتراض.

الجدول رقم (38-3): نسبة تغطية مداخل الجبائية الاعتيادية لنفقات التصرف بين 2000-2015 (الوحدة (مليون دينار تونسي)

| السنوات         | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| الجباية العادية | 5678.4  | 6221.5  | 6429.2  | 6630.7  | 7252.0  | 7904.3  | 8469.7  | 9508.0  |
| نفقات التصرف    | 4365.2  | 4704.7  | 5010.7  | 5335.4  | 5911.5  | 6554.5  | 7112.3  | 7904.5  |
| نسبة التغطية    | %130.1  | %132.2  | %128.3  | %124.3  | %122.7  | %120.6  | %119.1  | %120.3  |
| السنوات         | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    |
| الجباية العادية | 11330.9 | 11685.2 | 12698.7 | 13629.9 | 14864.6 | 16321.8 | 18673.6 | 18545.8 |
| نفقات التصرف    | 9264.3  | 9365.0  | 10001   | 12503   | 14636   | 17447,7 | 17284,7 | 17227,7 |
| نسبة التغطية    | %122.3  | %124.8  | %127.0  | %109.0  | %101.6  | %93.5   | %108.0  | %107.7  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات وزارة المالية التونسية <http://www.finances.gov.tn>

#### 5. معدل تنفيذ المداخل الجبائية الفعلية والتقديرات

يظهر الجدول الموالي نسبة إنجاز المداخل الجبائية الاعتيادية مقارنة بما تم اعتماده بموجب قوانين المالية خلال 2000-2015. ويتجلى لنا من خلال تحليله أن المداخل الجبائية المحصلة قد فاقت ما تم تقديره لها بموجب قوانين المالية، إذ تصل نسبة الإنجاز في المتوسط إلى 106%، مع تسجيل تراجع في نسبة التنفيذ لسنة 2015 أين وصلت إلى 93,5%، وتفسر هذه النتائج المسجلة بالخصوص بتحسين مردود أغلب الضرائب والأداءات خاصة الضريبة على الشركات غير البترولية والأداء على القيمة المضافة، وتوسيع قاعدة الأداء وآلية الحجز من المورد.

الجدول رقم (3-39): نسبة إنجاز المداخل الجبائية الاعتيادية مقارنة بالتقديرات بين 2000-2015

| السنوات | الجبائية العادية الفعلية (1) | الجبائية العادية المقدرة (2) | قيمة الفجوة (2-1) | معدل التنفيذ % (1/2) |
|---------|------------------------------|------------------------------|-------------------|----------------------|
| 2000    | 5678.4                       | 5372                         | 306.4             | 105.70%              |
| 2001    | 6221.5                       | 5806                         | 415.5             | 107.16%              |
| 2002    | 6429.2                       | 6280                         | 149.2             | 102.38%              |
| 2003    | 6630.7                       | 6647                         | 16.3              | 99.75%               |
| 2004    | 7252                         | 6970                         | 282               | 104.05%              |
| 2005    | 7904.3                       | 7350                         | 554.3             | 107.54%              |
| 2006    | 8469.7                       | 7920                         | 549.7             | 106.94%              |
| 2007    | 9508                         | 8457                         | 1051              | 112.43%              |
| 2008    | 11330.9                      | 9585.6                       | 1745.3            | 118.21%              |
| 2009    | 11685.2                      | 10793.6                      | 891.6             | 108.26%              |
| 2010    | 12698.7                      | 10913                        | 1785.7            | 116.36%              |
| 2011    | 13629.9                      | 12574.9                      | 1055              | 108.39%              |
| 2012    | 14864.6                      | 13689.5                      | 1175.1            | 108.58%              |
| 2013    | 16321.8                      | 15832.7                      | 489.1             | 103.09%              |
| 2014    | 18673.6                      | 17886.2                      | 787.4             | 104.40%              |
| 2015    | 18545.8                      | 19820                        | 1274.2            | 93.57%               |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة المالية التونسية وقوانين المالية لسنوات الدراسة

## الفرع الثاني: مستوى الضغط الضريبي والمرونة الجبائية

### 1. مستوى الضغط الضريبي

سجلت نسبة الاقتطاعات الجبائية من الناتج المحلي استقرار نسبيا طيلة فترة الدراسة وتشكل في المتوسط 20,1%، وهو ما يوضحه الجدول أدناه. فبعد التراجع السنوي المسجل في نسب الضغط الضريبي من 2000 إلى 2006، مع تسجيل أدنى مستوى لها بنسبة 18,5%، اتخذت نسقا متصاعدا من جديد محققة أعلى مستوى لها سنة 2014 بقيمة 23,1%، وعلى العموم تبقى هذه النسب دون المعدل العالمي النموذجي (25%)، كما تبقى دون النسبة المسجلة في دول الاتحاد الأوروبي. لكن ما يثار عند تحليل الضغط الضريبي في تونس، هو التفاوت الكبير في توزيع العبء الضريبي على كافة الملتزمين بشكل عادل، ففي الواقع فئة الأجراء والموظفين مما يعني نسبة كبيرة من الطبقة الوسطى هي من تتحمل العبء الأكبر في إطار نظام الخصم من المورد (83% في المتوسط من الضرائب المباشرة على الدخل<sup>1</sup>) في حين أنهم لا يمثلون سوى 36% فقط من الناتج المحلي الإجمالي. وهذا الوضع يفسر بعوامل عديدة منها تطور نسبة الضرائب على الدخل وخصم الضريبة من المورد بالنسبة للأجراء وعدم تحيين شرائح سلم الضرائب على الدخل، إضافة إلى إدراج بعض المنح والمداخل الإضافية في قاعدة الأجور الخاضعة للضريبة، ما أدى إلى توسيع القاعدة الجبائية للأجراء، وقد نتج عن هذه الأوضاع ارتفاع نسبة الضغط والعبء الجبائي على الأجراء حيث مثل هذا العبء 3,98% من الناتج المحلي الخام سنة 2013 و3,7% سنة 2012 مقابل 3,1% سنة 2005.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Institut Tunisien de la Compétitivité et des Etudes Quantitatives ITCEQ : Climat des affaires et compétitivité des entreprises : Résultats de l'enquête 2015, Tunis, septembre 2016 p 23

<sup>2</sup> عبد الجليل بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 62

وعلاوة على ما سبق، فإن التباين في الأنظمة الجبائية بين نظام تقديري وحقيقي من شأنه أن يوضح حجم التفاوت في توزيع العبء الضريبي، فوفقا للمديرية العامة للدراسات بوزارة المالية، فإن النظام الجزافي (حوالي 400 ألف شخص خاضعين لهذا النظام) لا يساهم إلا بنسبة 03% فقط من عائدات الضريبة على الدخل و0.2% من العائدات الجبائية.<sup>1</sup> أما على مستوى الشركات فتبقى مساهمتها في المداخل الجبائية في تراجع مستمر خاصة بعد أحداث الثورة التونسية<sup>2</sup>، كما أن 05% من الشركات تتحمل وحدها ما يزيد عن 80% من العبء الضريبي المفروض على الشركات في ظل تمتع ما يزيد عن 40% من الشركات بأنظمة إعفاء خاصة (الشركات المصدرة كليا).<sup>3</sup>

الجدول رقم (3-40): تطور مستوى الضغط الضريبي ومعامل المرونة الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2015

| السنوات | النتائج المحلي<br>الإجمالي (1) | نسبة النمو<br>(2) | المداخل الجبائية<br>(3) | نسبة النمو (4) | مستوى الضغط<br>الضريبي (1)/(3) | معامل المرونة الجبائية<br>(2)/(4) |
|---------|--------------------------------|-------------------|-------------------------|----------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 2000    | 29433.3                        | -                 | 5678.4                  | -              | 19.29%                         | -                                 |
| 2001    | 31746.5                        | 7.86%             | 6221.5                  | 9.56%          | 19.60%                         | 1.22                              |
| 2002    | 32901.4                        | 3.64%             | 6429.2                  | 3.34%          | 19.54%                         | 0.92                              |
| 2003    | 35373.3                        | 7.51%             | 6630.7                  | 3.13%          | 18.74%                         | 0.42                              |
| 2004    | 38838.6                        | 9.80%             | 7252.0                  | 9.37%          | 18.67%                         | 0.96                              |
| 2005    | 41871.0                        | 7.81%             | 7904.3                  | 8.99%          | 18.88%                         | 1.15                              |
| 2006    | 45756.2                        | 9.28%             | 8469.7                  | 7.15%          | 18.51%                         | 0.77                              |
| 2007    | 49857.5                        | 8.96%             | 9508.0                  | 12.26%         | 19.07%                         | 1.37                              |
| 2008    | 55267.8                        | 10.85%            | 11330.9                 | 19.17%         | 20.50%                         | 1.77                              |
| 2009    | 58677.2                        | 6.17%             | 11685.2                 | 3.13%          | 19.91%                         | 0.51                              |
| 2010    | 63054.8                        | 7.46%             | 12698.7                 | 8.67%          | 20.14%                         | 1.16                              |
| 2011    | 64492.2                        | 2.28%             | 13629.9                 | 7.33%          | 21.13%                         | 3.22                              |
| 2012    | 70354.4                        | 9.09%             | 14864.6                 | 9.06%          | 21.13%                         | 1.00                              |
| 2013    | 75144.1                        | 6.81%             | 16321.8                 | 9.80%          | 21.72%                         | 1.44                              |
| 2014    | 80790.0                        | 7.51%             | 18673.6                 | 14.41%         | 23.11%                         | 1.92                              |
| 2015    | 84656.2                        | 4.79%             | 18545.8                 | 0.68%          | 21.91%                         | 0.14                              |
| المتوسط |                                |                   |                         |                | 20.12%                         | 1.18                              |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات وزارة التنمية والاستثمار والتعاون الدولي، المعهد الوطني للإحصائيات، الميزان الاقتصادي لسنة 2016

وتفصيلا لما سبق نقوم بقياس المقدرة التكميلية من خلال معرفة أثر التغير في الضرائب نتيجة للتغير في الناتج الداخلي الخام، أو ما يعبر عنه بالميل الحدي للاقتطاع الضريبي أو الضغط الضريبي الحدي، بالاستعانة بالنموذج الخطي التالي:

$$T = a + b.Y$$

حيث: T: مقدار الضريبة، a: مقدار ثابت، b: الميل الحدي للاقتطاع الضريبي، Y: الناتج الداخلي الخام

الجدول رقم (3-41): نتائج تقدير معامل الضغط الضريبي الحدي في تونس باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| Model | A         | B      | R2    | F     | SIG   | VIF |
|-------|-----------|--------|-------|-------|-------|-----|
| 1     | 13766.662 | -4.820 | 0.025 | 1.387 | 0.259 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول رقم (3-40) وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

<sup>1</sup> عبد الجليل بدوي، نفس المرجع ص 78-80

<sup>2</sup> شفيق بن روبن، انخيار تاريخي لمساهمة الشركات في العائدات الجبائية، المرصد التونسي للاقتصاد، ما وراء الأرقام رقم 10، 2017 [www.economie-tunisie.org](http://www.economie-tunisie.org)

<sup>3</sup> Institut Tunisien de la Compétitivité et des Etudes Quantitatives ITCEQ, Op.cit., 23

من خلال النموذج يتبين أن العلاقة بين المداخل الجبائية والنتائج المحلي الخام غير دالة إحصائياً، وبالتالي لا يمكن القول على أن الناتج المحلي الخام يؤثر على المداخل الجبائية في تونس على اعتبار أن مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.259$  وهو أكبر من  $0,05\%$ ، وهو ما تؤكد قيمة المعلمة ( $b = -4.820$ ) أي أن زيادة الناتج المحلي الخام بمقدار دينار واحد لا يترتب عليها أية زيادة في الإيراد الضريبي، وهذا يدل على أن المداخل الجبائية يكاد ينعدم دورها في تعبئة الزيادة في الناتج الإجمالي، كما يدل على ارتفاع الجهد المبذول في استخلاص الأداءات.

## 2. المرونة الداخلية للضرائب

لقياس المرونة الجبائية للنظام الجبائي التونسي والتي تعني استجابة الضرائب للتغيرات النسبية في الناتج المحلي الخام، فإننا نستعين بالنموذج الإحصائي الموالي:  $T = a.Y^\beta \varepsilon$  حيث:

$T$ : نسبة التغير في إجمالي الجباية العادية،  $Y$ : نسبة التغير في الناتج الداخلي الخام،  $\beta$ : المرونة الجبائية،  $a$ : ثابت،  $\varepsilon$ : حد الخطأ، ومن الممكن إعادة كتابتها بعد إدخال اللوغاريتم كما يلي:  $\log T = \log a + \beta \cdot \log Y + \varepsilon$

الجدول رقم (3-42): نتائج تقدير معامل المرونة الجبائية في تونس باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

| Model | Log A  | $\beta$ | R2    | F     | SIG   | VIF |
|-------|--------|---------|-------|-------|-------|-----|
| 1     | 1.237- | 1.304   | 0.381 | 8.012 | 0.014 | 1   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الجدول أعلاه وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

ومن خلال الجدول رقم (3-41) وبعد تقدير الدالة أعلاه خلال الفترة 2000-2015، يتضح من معامل المرونة الجبائية ( $\beta$ ) المحتسب في النموذج والذي كان (1,30) أن الهيكل الضريبي كان في فترة الدراسة مرناً، بحيث يستجيب للتغيرات الحاصلة في الناتج الداخلي الخام، بمعنى أن النظام الضريبي منتج للإيراد بشكل فعال. غير أنه عند استخراج معاملات المرونة السنوية، يتضح لنا أنها قد تباينت من سنة لأخرى، فبعد أن بلغ معامل المرونة مقدار 1,22 سنة 2001، سجل بعد ذلك قima أقل من الواحد إلى غاية 2004 ما يعني أن النظام الضريبي خلال هذه الفترة كان غير مرّن لارتفاع بعد ذلك في سنوات 2005، 2007، 2008، مع تسجيل مرونة سلبية سنّي 2006 و2009 بـ 0,77 و0,51 على التوالي، وبداية من سنة 2010 حقق معامل المرونة قima موجبة أكبر من الواحد، مما يعني أن حصيلة الضريبة كانت تستجيب بسرعة للزيادة في الناتج المحلي الخام.

## المطلب الثاني: تقييم الفعالية من حيث المدخل الاقتصادي

تعتبر تونس من أوائل البلدان العربية التي كرست السياسة الجبائية لتشجيع الاستثمار بإرساء عديد الأطر والآليات المتداخلة في الاستثمار وبعث المشاريع، وقسمت هذه الآليات المتداخلة إلى آليات مساندة تعني بمرحلة المرافقة والإحاطة بالباعث في مختلف مراحل إنجاز المشروع، وكذا آليات التمويل في مرحلة ما بعد دراسة المشروع من جميع الجوانب. وقد أقرت لهذا الغرض العديد من الامتيازات المالية والحوافز الجبائية لفائدة المستثمرين التونسيين والأجانب سواء تلك المنصوص عليها في القانون الجبائي العام أو من خلال إصدار مجلة تشجيع الاستثمارات لسنة 1993<sup>1</sup>، أو من خلال القانون الجديد للاستثمار لسنة 2016، والتي هدفت في مجملها إلى النهوض بالاستثمار وتشجيع إحداث المؤسسات وتطويرها عبر

<sup>1</sup> القانون عدد 120 لسنة 1993 بتاريخ 27 ديسمبر 1993، المتضمن مجلة تشجيع الاستثمارات

الرفع من القيمة المضافة والقدرة التنافسية والتصديرية والمحتوى التكنولوجي للاقتصاد، وإحداث مواطن الشغل والرفع من كفاءة الموارد البشرية، وكذا تقليص التفاوت بين الجهات بتحقيق تنمية جمهوية مندمجة ومتوازنة، وتحقيق التنمية المستدامة<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: الامتيازات والحوافز الممنوحة في إطار قانون الاستثمار

يحكم الاستثمار حاليا في تونس كل من القانون رقم 71 لسنة 2016 مؤرخ في 30 سبتمبر 2016 المتعلق بقانون الاستثمار، والقانون رقم 08 لسنة 2017 مؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية وكذا الأمر الحكومي رقم 389 لسنة 2017 المؤرخ في 9 مارس 2017 المتعلق بالحوافز المالية لفائدة الاستثمارات المنجزة في إطار قانون الاستثمار.

وتغطي هذه الامتيازات معظم قطاعات النشاط باستثناء قطاع الطاقة والمناجم والتجارة الداخلية وكذا القطاع المالي الذين يخضعون لأحكام خاصة.<sup>2</sup> وتوجه لعدة مجالات ذات أولوية أهمها تشجيع التصدير، التنمية الجهوية والتنمية الفلاحية، مقاومة التلوث والمحافظة على البيئة، النهوض بالتكنولوجيا والبحوث من أجل التنمية، تشجيع الباعثين الجدد والمؤسسات الصغرى والمتوسطة والمهن الصغرى وكذا تشجيع استثمارات المساندة، وسواء تعلق الأمر بإحداث مشروع جديد، توسعة أو تجديد، إعادة تهيئة مشروع أو تغيير النشاط، كما أن هذه الحوافز المنصوص عليها تمنح في شكل حوافز مشتركة وأخرى خصوصية. ويمكن إيجاز أهم الامتيازات المالية والجبائية الممنوحة للمستثمرين فيما يلي:

#### (1) الامتيازات المالية:

تنتفع عمليات الاستثمار المباشر بالمنح المالية التالية:<sup>3</sup>

#### (أ) منحة الترفع من القيمة المضافة والقدرة التنافسية

##### 1- بعنوان إنجاز عمليات الاستثمار المباشر:

- 15% من كلفة الاستثمار المصادق عليها مع سقف بواحد مليون دينار بالنسبة للقطاعات ذات الأولوية.
- 15% من كلفة الاستثمار المصادق عليها مع سقف بواحد مليون دينا بالنسبة للمنظومات الاقتصادية.

##### 2- بعنوان الأداء الاقتصادي:

- 50% من كلفة الاستثمارات المصادق عليها مع سقف بخمسة (500) ألف دينار، بالنسبة للاستثمارات المادية للتحكم في التكنولوجيات الحديثة وتحسين الإنتاجية
- 50% من كلفة الاستثمارات اللامادية المصادق عليها مع سقف بخمسة (500) ألف دينار بما في ذلك منحة الدراسات المحدد سقفها بعشرين (20) ألف دينار بالنسبة للاستثمارات اللامادية
- 50% من مصاريف البحث والتطوير المصادق عليها مع سقف بثلاثمائة (300) ألف دينار.
- 70% من كلفة تكوين الأعوان من ذوي الجنسية التونسية الذي يؤدي إلى المصادقة على الكفاءات طبقا للمواصفات الدولية مع سقف سنوي بعشرين (20) ألف دينار بعنوان كل مؤسسة.

<sup>1</sup> القانون رقم 71 لسنة 2016 مؤرخ في 30 سبتمبر 2016 المتعلق بقانون الاستثمار، الرائد الرسمي عدد 82، الفصل الأول منه

<sup>2</sup> Afef KALLEL BOUKHRIS, *Les systèmes d'appui à la création d'entreprises en Tunisie. Quels enjeux et quels rôles pour les jeunes diplômés porteurs de projets.* Thèse de doctorat, Univ. de SFAX et Univ. de BOURGOGNE, 2015 p 109.

<sup>3</sup> الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 مؤرخ في 9 مارس 2017 يتعلق بالحوافز المالية لفائدة الاستثمارات المنجزة في إطار قانون الاستثمار، الفصل 3 منه



(ب) منحة التنمية الجهوية:

1. المجموعة الأولى من مناطق التنمية الجهوية:

- 15% من كلفة الاستثمار المصادق عليه مع سقف بـ 1.5 مليون دينار،
- 65% من مصاريف أشغال البنية الأساسية في قطاع الصناعة في حدود 10% من كلفة المشروع بسقف مليون دينار.

2. المجموعة الثانية من مناطق التنمية الجهوية:

- 30% من كلفة الاستثمار المصادق عليها مع سقف بـ 3 مليون دينار،
- 85% من مصاريف أشغال البنية الأساسية في قطاع الصناعة في حدود 10% من كلفة المشروع بسقف مليون دينار.

(ج) منحة تطوير القدرة التشغيلية:

- تكفل الدولة بمساهمة الأعراف في النظام القانوني للضمان الاجتماعي بعنوان الأجور المدفوعة للأعوان من ذوي الجنسية التونسية المنتدبين لأول مرة وبصفة قارة كالاتي:

\* المجموعة الأولى من مناطق التنمية الجهوية: لمدة الخمس سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول في طور النشاط الفعلي،  
\* المجموعة الثانية من مناطق التنمية الجهوية: لمدة العشر سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول في طور النشاط الفعلي.

- تكفل الدولة بنسبة من الأجور المدفوعة للأعوان التونسيين حسب مستوى التأطير في كل الأنشطة غير الأنشطة المستثناة من حوافز التنمية كالاتي:

- نسبة تأطير تتراوح بين 10 % و 15% تكفل الدولة لمدة سنة بـ 50 % من الأجر المدفوع مع سقف 250 دينار شهريا بعنوان انتداب حاملي شهادة جامعية أو مؤهل التقني السامي.
- نسبة تأطير تفوق 15% تكفل الدولة لمدة ثلاث سنوات بـ 50% من الأجر المدفوع مع سقف 250 دينار شهريا بعنوان انتداب حاملي شهادة جامعية أو مؤهل التقني السامي.

(د) منحة التنمية المستدامة

بعنوان مقاومة التلوث وحماية البيئة بـ 50 % من قيمة مكونات الاستثمار المصادق عليها مع سقف 300 ألف دينار.

(هـ) المساهمات في رأس المال:

تنتفع المؤسسات بمساهمة في رأس المال محملة على موارد الصندوق التونسي للاستثمار وفق الشروط التالية مجمعة:

- الاستثمارات المنجزة في القطاعات ذات الأولوية\* وفي الأنشطة المعنية بمنح التنمية الجهوية
- المؤسسات المحدثّة واستثمارات التوسعة بشرط أن لا يتعدى حجم استثمارها 15 مليون دينار بما في ذلك الأصول المتداولة أو الثابتة الصافية وذلك كما يلي:

- نسبة 60% من رأس المال بالنسبة للمشاريع التي تساوي كلفة استثماراتها أو تقل عن اثنين مليون دينار.
- نسبة 30 % من رأس المال بالنسبة للمشاريع التي تتجاوز كلفة استثماراتها اثنان (2) مليون دينار.

\* تعتبر قطاعات ذات أولوية، القطاعات التي تتميز بطابعها الاستراتيجي وقدرتها على الرفع من نسق النمو أو ذات قدرة تشغيلية عالية، وتحظى بأولوية طبقا للمخططات التنموية .



## 2) الامتيازات الجبائية

يمكن تقسيم هذه الامتيازات حسب المجالات التالية:<sup>1</sup>

### 1) التنمية الجهوية

تتمتع الاستثمارات المنجزة في الأنشطة الاقتصادية المنصوص عليها بقانون الاستثمار بامتيازات التنمية الجهوية، وتتمثل فيما يلي:

#### 1. بعنوان الاستغلال:

- طرح كلي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لمدة خمس (5) سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي بالنسبة لمناطق المجموعة الأولى.
- بعد خمس (5) سنوات اعتماد نسبة 10% بالنسبة للضريبة على الشركات وطرح ثلثي المداخل من قاعدة الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.
- طرح كلي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لمدة عشر (10) سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي بالنسبة لمناطق المجموعة الثانية.
- بعد عشر (10) سنوات اعتماد نسبة 10% بالنسبة للضريبة على الشركات وطرح ثلثي المداخل من قاعدة الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

#### 2. بعنوان إعادة الاستثمار خارج المؤسسة:

- طرح ضريبة 100 % من المداخل أو الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس مالها دون ضريبة دنيا،
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة على التجهيزات المصنوعة محليا،
- التخفيض في نسبة الأداء على القيمة المضافة إلى 06 % على التجهيزات الموردة والتي ليس لها مثل مصنع محليا.

### ب) المشاريع ذات الأهمية الوطنية

- وتتمثل في المشاريع التي تساهم في تحقيق إحدى أولويات الاقتصاد الوطني المذكورة والتي تتوفر فيها إحدى المقاييس التالية:<sup>2</sup>
- كلفة استثمار لا تقل عن خمسين (50) مليون دينار.
- إحداث مواطن شغل لا تقل عن 500 موطن شغل في غضون ثلاث سنوات من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي.
- وتستفيد هذه المشاريع من الامتيازات التالية:

- طرح الأرباح من قاعدة الضريبة على الشركات لمدة عشر سنوات،
- منحة الاستثمار في حدود ثلث كلفة الاستثمار بما في ذلك المصاريف الناتجة عن أشغال البنية الأساسية الداخلية مع سقف بثلاثين (30) مليون دينار، إضافة إلى مساهمة الدولة في مصاريف البنية التحتية

### ج) تشجيع التصدير والقطاعات المجددة

#### 1. بعنوان الاستغلال:

- تطرح من أساس الضريبة على الدخل ثلثا المداخل المتأتية من التصدير

<sup>1</sup> الفصول من 63 إلى 77 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات المحدثه بموجب القانون رقم 08 لسنة 2017 مؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية، الرائد الرسمي عدد 15

<sup>2</sup> الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 مؤرخ في 9 مارس 2017 يتعلق بالحوافز المالية لفائدة الاستثمارات المنجزة في إطار قانون الاستثمار، الفصل 16 منه

- تخضع الأرباح المتأتية من عمليات التصدير للضريبة على الشركات بنسبة 10%

## 2. بعنوان الاستثمار:

- تطرح كليا وفي حدود الدخل أو الربح الخاضع للضريبة المداخل أو الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس المال الأصلي أو في الترفع فيه للمؤسسات المصدرة كليا،
- تطرح كليا وفي حدود الدخل أو الربح الخاضع للضريبة المداخل أو الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس المال الأصلي أو في الترفع فيه للمؤسسات التي تقوم باستثمارات تمكن من تطوير التكنولوجيا أو التحكم فيها والاستثمارات في التجديد في كل القطاعات الاقتصادية وذلك باستثناء الاستثمارات في القطاع المالي وقطاعات الطاقة من غير الطاقات المتجددة، والمناجم والبعث العقاري والاستهلاك على عين المكان والتجارة ومشغلي شبكات الاتصال.
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات الموردة أو المقتناة محليا أو عمليات إسداء الخدمات اللازمة لنشاط المؤسسات المصدرة كليا وكذا المدخلات الموردة أو المقتناة محليا اللازمة لإنجاز عملية التصدير.
- إعفاء من المعاليم الديوانية للتجهيزات الموردة التي ليس لها مثيل مصنوع محليا

## (د) التنمية الفلاحية

يعتبر قطاع الفلاحة والصيد البحري وتربية الأحياء والمائيات من القطاعات ذات الأهمية الوطنية، ويستفيد من الامتيازات التالية:<sup>1</sup>

## 1. بعنوان الاستغلال

- طرح كلي للمداخل والأرباح من أساس الضريبة خلال العشر 10 سنوات الأولى ابتداء من تاريخ الدخول طور النشاط الفعلي.
- بعد استيفاء المدة طرح ثلثي المداخل وكل الأرباح الاستثنائية من أساس الضريبة مع دفع ضريبة نسبتها 10%.
- 2. بعنوان إعادة استثمار خارج المؤسسة في الاكتتاب في رأس المال الأصلي أو الترفع فيه
- طرح كلي للمداخل أو الأرباح المكتتبة في رأس مال شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية أو الموظفة لديها في شكل صناديق ذات رأس مال تنمية، من أساس الضريبة في حدود المداخل أو الأرباح الخاضعة للضريبة.
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة لعمليات التوريد للتجهيزات التي ليس لها مثيل مصنوع محليا والاقتناء المحلي اللازمة للاستثمار.
- التخفيض في نسبة الأداء على القيمة المضافة إلى 6% بالنسبة لتوريد للتجهيزات التي ليس لها مثيل مصنوع محليا.
- إعفاء من المعاليم الديوانية للتجهيزات الموردة التي ليس لها مثيل مصنوع محليا.
- التسجيل بالمعلوم القار لعقود شراء الأراضي الفلاحية بالنسبة للمنتفعين بقروض عقارية (20 دينار على كل صفحة).
- استرجاع معاليم التسجيل الموظفة على عمليات اقتناء الأراضي الفلاحية المخصصة لإنجاز استثمارات مع ضرورة تقديم مطلب في غضون 3 سنوات من تاريخ العقد وإيداع تصريح بالاستثمار لدى المصالح المعنية.

<sup>1</sup> القانون رقم 08 لسنة 2017 مؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية، الفصل الأول منه

#### هـ) قطاعات المساندة ومقاومة التلوث:

- توظيف نسبة منخفضة للضريبة تقدر بـ 10% بالنسبة للشركات.
- طرح ثلثي المداخل من قاعدة الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة للاقتناء المحلي وعمليات التوريد للتجهيزات اللازمة للاستثمار.

#### و) المؤسسات جديدة الإحداث:

- تطرح المؤسسات من غير تلك الناشطة في القطاع المالي وقطاعات الطاقة، باستثناء الطاقات المتجددة، والمناجم والبعث العقاري والاستهلاك على عين المكان والتجارة ومشغلي شبكات الاتصال، نسبة من أرباحها أو مداخلها المتأتية من الاستغلال خلال الأربع سنوات الأولى للنشاط وكذلك الأرباح الاستثنائية تحدّد كما يلي:
- 100% للسنة الأولى، 75% بالنسبة للسنة الثانية، 50% بالنسبة للسنة الثالثة، 25% بالنسبة للسنة الرابعة
- طرح إضافي بنسبة 30% بعنوان استهلاكات الآلات والمعدات والتجهيزات المخصصة للاستغلال، باستثناء السيارات السياحية من غير التي تكون الغرض الأصلي للاستغلال، المكتنأة أو التي تم صنعها في إطار عمليات توسعة من أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان السنة الأولى من تاريخ الاقتناء أو الصنع أو بدء الاستعمال حسب الحالة.
- توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بالنسبة لعمليات اقتناء التجهيزات المصنوعة محليا اللازمة لاستثمارات الإحداث المكتنأة قبل الدخول طور النشاط الفعلي والتخفيض في نسبة الأداء على القيمة المضافة إلى 6% في الحالات الأخرى.<sup>1</sup>

#### ز) تشجيع الباعثين الشبان:

ينفع الباعثون الشبان أصحاب الشهادات العليا الذين لا تتجاوز أعمارهم ثلاثين سنة في تاريخ تكوين الشركة، والذين يتحملون مسؤولية التصرف في المشروع بصفة شخصية ودائم بطرح كلي وفي حدود الدخل أو الربح الخاضع للضريبة على المداخل أو الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس المال الأصلي أو في الترفيع فيه للمؤسسات التي يحدثونها مع مراعاة الضريبة الدنيا.

#### الفرع الثاني: تطور المشاريع الاستثمارية في تونس

ولتقييم سلسلة الإجراءات والتدابير الجبائية المعتمدة في تونس لتشجيع الاستثمار، نفصل فيما يلي حصيلة المشاريع الاستثمارية خلال الفترة 2010-2016، من حيث العدد والقيمة، وحسب نظام الاستثمار، توزيعها القطاعي وكذا حسب توقعها الجغرافي.

الجدول رقم (3-43): تطور المشاريع الاستثمارية في تونس خلال الفترة 2010-2016 الوحدة: مليون دينار تونسي

| السنوات          | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   | المجموع |
|------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| عدد المشاريع     | 16796  | 15741  | 18139  | 18383  | 17851  | 18022  | 19442  | 124374  |
| القيمة الإجمالية | 4811.6 | 5221.6 | 5015.9 | 4685.4 | 4800.6 | 4954.1 | 6340.9 | 35830.1 |
| عدد مناصب الشغل  | 148378 | 139668 | 130818 | 125081 | 100339 | 91637  | 102244 | 838165  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء معطيات وكالة النهوض بالصناعة والتجديد APII، وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية APIA

<sup>1</sup> الفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة المعدل بموجب الفصل 03 من القانون رقم 08 لسنة 2017 مؤرخ في 14 فيفري 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية.

يبين الجدول أعلاه تطور المشاريع الاستثمارية المصرح بها من طرف وكالة النهوض بالصناعة والتجديد (APII) ووكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية (APIA) والمؤهلة للاستفادة من الامتيازات المالية والجبائية، ويلاحظ أنها متفاوتة من سنة لأخرى سواء من حيث عددها أو من حيث قيمتها الإجمالية، وقد صادقت اللجنة المركزية لإسناد الامتيازات برسم الفترة بين 2010 و 2106 على ما يقارب 124374 مشروعا استثماريا بقيمة إجمالية 35830.1 مليون دينار والتي من شأنها توفير أزيد من 838165 منصب عمل قار.

## 2. التوزيع حسب مصدر الأموال (المساهمة الأجنبية)

ومن حيث التوزيع حسب مصدر أو ملكية رؤوس الأموال، فيتضح من خلال الجدول أدناه أن غالبية المشاريع المصادق عليها هي مشاريع ذات رؤوس أموال وطنية، إذ يشكل الاستثمار المحلي بنوعيه العام والخاص أكثر من 97% من عدد المشاريع، وتوفر ما يزيد عن 90% من مناصب العمل المحدث، تأتي في المرتبة الثانية الاستثمارات المختلطة وبقية استثمارية معتبرة 21.77% تعزى إلى مشاريع الخصوصية والقطاع المالي، في حين أنها لا توفر إلا 02% من مناصب الشغل الإجمالية، وتليها الاستثمارات الأجنبية بنسبة 17% من إجمالي الاستثمارات والتي شهدت تراجعا كبيرا بعد 2011 عقب فترة الانتقال الديمقراطي نتيجة انعدام الاستقرار السياسي والاضطرابات الأمنية والاجتماعية التي أثرت على استقطاب الاستثمارات الجديدة وأدت إلى نقل عدد من المؤسسات<sup>1</sup>.

الوحدة: مليون دينار تونسي

## الجدول رقم (3-44): توزيع الاستثمارات حسب مصدر الأموال بين 2010-2016

| النسبة % | مناصب العمل | النسبة % | القيمة مليون دينار | النسبة % | عدد المشاريع |
|----------|-------------|----------|--------------------|----------|--------------|
| 90.75%   | 760638      | 61.12%   | 21,899.5           | 97.83%   | 121672       |
| 2.13%    | 17,831      | 21.77%   | 7801.2             | 1.28%    | 1594         |
| 7.12%    | 59,696      | 17.11%   | 6129.5             | 0.89%    | 1108         |
| 100%     | 838165      | 100%     | 35,830.1           | 100%     | 124374       |

المصدر: من إعداد الطالب بناء معطيات وكالة النهوض بالصناعة والتجديد APII، وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية APIA

## 3. توزيع الاستثمارات حسب نظام الاستثمار

ويظهر توزيع المشاريع الاستثمارية حسب نظام الاستثمار في الجدول أدناه، أن الهيمنة تبقى للاستثمارات الموجهة للسوق المحلي بنسبة تزيد عن 73% في حين لا تمثل الاستثمارات الموجهة كليا للتصدير (Offshore) سوى 26% من إجمالي الاستثمارات، بالرغم من النظام التفضيلي والامتيازات المقدمة لها. وتعتبر المؤسسات مصدرة كليا عندما تقوم ببيع كامل سلعها أو منتجاتها أو تسدي كامل خدماتها خارج البلاد التونسية أو تنجز كامل خدماتها بالبلاد التونسية والتي يتم استعمالها بالخارج، مع إمكانية بيع جزء من إنتاجها أو إسداء جزء من خدماتها بالسوق المحلية بنسبة لا تتعدى 30% من رقم معاملاتها للتصدير المحقق خلال السنة المدنية المنقضية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> وزارة التنمية والاستثمار والتعاون الدولي، الوثيقة التوجيهية لمخطط التنمية 2016-2020، متوفرة بالموقع <http://www.mdici.gov.tn> ، تاريخ الاطلاع: 14-02-2017

<sup>2</sup> الفصل 69 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على الشركات المحدثه بموجب الفصل 01 من القانون رقم 08 لسنة 2017 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية.

الوحدة: مليون دينار تونسي

الجدول رقم (3-45): توزيع الاستثمارات حسب نظام الاستثمار بين 2010-2016

| النظام       | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   | المجموع | النسبة % |
|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|----------|
| المصدرة كليا | 1618.2 | 1829.3 | 1280.9 | 999.8  | 850.2  | 1280.3 | 1591.5 | 9450.3  | 26.4%    |
| للسوق المحلي | 3193.4 | 3392.3 | 3735.0 | 3685.5 | 3950.4 | 3673.8 | 4749.5 | 26379.9 | 73.6%    |
| المجموع      | 4811.6 | 5221.6 | 5015.9 | 4685.3 | 4800.6 | 4954.1 | 6341.0 | 35830.2 | 100%     |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وكالة النهوض بالصناعة والتجديد APII، وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية APIA

#### 4. التوزيع حسب القطاعات

وعند تحليل توزيع المشاريع الاستثمارية حسب قطاع النشاط من الجدول أدناه، فإنه يتبين لنا الهيمنة الواضحة لقطاع الصناعة باستثمارات تفوق 21200 مليون دينار أو ما يمثل 59,2% من القيمة الإجمالية للاستثمارات (40% منها في الصناعات المعملية)<sup>1</sup>، يليها قطاع الخدمات بنسبة 28,5% والتي لا تعكس العدد الكبير للمشاريع المصرح بها (63812 مشروع ما يمثل 51%) والموجهة أساسا إلى السياحة والاتصالات، في حين يحتل قطاع الفلاحة المرتبة الثالثة سواء من حيث عدد المشاريع المصرح بها أو قيمة الاستثمار المخصص لها (12,3% و 26,8% على التوالي).

الوحدة: مليون دينار تونسي

الجدول رقم (3-46): التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية في تونس بين 2010-2016

|         | حسب الحجم ومناصب الشغل |          |               |          | حسب نظام الاستثمار |          |               |          |
|---------|------------------------|----------|---------------|----------|--------------------|----------|---------------|----------|
|         | عدد المشاريع           | النسبة % | حجم الاستثمار | النسبة % | مناصب الشغل        | النسبة % | للتصدير الكلي | النسبة % |
| الصناعة | 27129                  | 21.1%    | 21204.1       | 59.2%    | 497981             | 59.4%    | 6420.6        | 67.9%    |
| الخدمات | 63812                  | 51.1%    | 10220.5       | 28.5%    | 304182             | 36.3%    | 453.5         | 4.8%     |
| الفلاحة | 33433                  | 26.8%    | 4405.6        | 12.3%    | 35993              | 4.3%     | 1542          | 16.3%    |
| المجموع | 124901                 | 100%     | 35830.2       | 100%     | 838156             | 100%     | 9450.3        | 100%     |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالصناعة والتجديد APII، وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية APIA

كما يسجل النسق نفسه فيما يتعلق بتوزيع مناصب الشغل حسب القطاع، إذ يبقى قطاع الصناعة الأكثر استقطابا بتوفيره أكثر من 497980 منصب عمل قار بين 2010 و 2016 ما يشكل 59,4% من إجمالي مناصب الشغل المحدثة، يليه قطاع الخدمات والسياحة بنسبة 30,6% ثم قطاع الفلاحة الذي يعتبر الأقل استقطابا ولا يوفر سوى 04% من العدد الإجمالي.

#### 7. توزيع المشاريع الاستثمارية حسب الجهات

يوضح الجدول الموالي توزيع الاستثمارات حسب جهات البلاد خلال الفترة 2010-2016، ويتبين من خلاله أن أغلب المشاريع الاستثمارية منتصب في الشمال الشرقي بما في ذلك منطقة تونس الكبرى، إذ تستأثر بأزيد من 61,5% من القيمة الإجمالية للاستثمارات ما ينعكس ذلك إيجابا على زيادة حجم العمالة فيها، تليها جهة الوسط الشرقي بنسبة 27,8%، ثم منطقة الشمال الغربي بـ 5,4%، أما المنطقة الجنوبية الشرقية والغربية فيبقى حجم الاستثمارات فيها ضعيفا جدا مقارنة بالمناطق الأخرى (2,5%) رغم الامتيازات الممنوحة في إطار التنمية الجهوية والمشاريع ذات الأهمية الوطنية، لذا تبقى البطالة متفشية بكثرة في هذه المناطق.

<sup>1</sup> ONEQ, Observatoire National de l'Emploi et des Qualifications, **Rapport Annuel sur Le marché du Travail en Tunisie**, Novembre 2013, p45

الجدول رقم (3-47): التوزيع الجهوي للمشاريع الاستثمارية في تونس بين 2010-2016 الوحدة: مليون دينار تونسي

| الجهات        | عدد المشاريع | النسبة % | حجم الاستثمار | النسبة % | مناصب الشغل | النسبة % |
|---------------|--------------|----------|---------------|----------|-------------|----------|
| الشمال الشرقي | 74848        | 60.18%   | 25374.9       | 70.82%   | 515807      | 61.54%   |
| الشمال الغربي | 3905         | 3.14%    | 799.0         | 2.23%    | 45931       | 5.48%    |
| الوسط الشرقي  | 38979        | 31.34%   | 5464.1        | 15.25%   | 233513      | 27.86%   |
| الوسط الغربي  | 2487         | 02%      | 1651.8        | 4.61%    | 19781       | 2.36%    |
| الجنوب الشرقي | 2736         | 2.2%     | 2321.8        | 6.48%    | 14919       | 1.78%    |
| الجنوب الغربي | 1418         | 1.14%    | 218.6         | 0.61%    | 8214        | 0.98%    |
| المجموع       | 124374       | 100%     | 35830.1       | 100%     | 838165      | 100%     |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالصناعة والتجديد APII، وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية APIA

### 8. تطور الاستثمارات الأجنبية المباشرة

يظهر من الجدول أدناه، أن حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة من غير الخوصصة قد شهد خلال الفترة 2001-2016، منحى متذبذبا من سنة لأخرى، فبعد النسق المتصاعد منذ سنة 2003 وتسجيله لأعلى قيمة سنة 2008 (استثمارات جديدة في مجال المحروقات والقطاع المالي)، شهد تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر تراجعا كبيرا بعد ذلك على وقع تأثير الأزمة العالمية لسنة 2008 وكذا عقب أحداث ثورة 2011. وعلى العموم فإن تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة تبقى ضعيفة جدا وتشكل في المتوسط ما نسبته 03% من الناتج المحلي الإجمالي.

الجدول رقم (3-48): تطور حجم الاستثمار الأجنبي خلال الفترة 2001-2016 الوحدة: مليون دينار تونسي

| السنوات          | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   | 2008   |
|------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| القيمة الإجمالية | 700    | 1167.3 | 751.9  | 795.9  | 1015.7 | 1430.9 | 2070.9 | 3398.7 |
| نسبة النمو       | -      | 66.8%  | 35.6%  | 5.9%   | 27.6%  | 40.9%  | 44.7%  | 64.1%  |
| النسبة من PIB    | 2.2%   | 3.5%   | 2.1%   | 2.0%   | 2.4%   | 3.1%   | 4.2%   | 2.2%   |
| السنوات          | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   |
| القيمة الإجمالية | 2278.7 | 2165   | 1615.9 | 2504.4 | 1813.8 | 1806.4 | 1967   | 2057.2 |
| نسبة النمو       | 33.0%  | 5.0%   | 25.4%  | 55.0%  | 27.6%  | 0.4%   | 8.9%   | 4.6%   |
| النسبة من PIB    | 6.1%   | 3.9%   | 3.4%   | 2.5%   | 3.6%   | 2.4%   | 2.2%   | 2.3%   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالاستثمارات الخارجية FIPA، وبيانات البنك المركزي التونسي BCT

ومن جهة أخرى، تبقى مساهمة هذه الاستثمارات في بعث مواطن قارة للشغل ضعيفة جدا مقارنة بالاستثمارات المحلية، فبرسم الفترة الممتدة من 2010 إلى 2016 تم استحداث 77527 منصب شغل دائم، ما يمثل 09.2% من إجمالي مناصب الشغل المحدثة. مع تسجيل أدنى مستوى لها سنة 2011 كنتيجة حتمية للاضطرابات الأمنية التي شهدتها البلاد والتي نجم عنها توقف نشاط 182 مؤسسة أجنبية وفقدان أكثر من 10930 منصب شغل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Sondes Bouhajja ; Rôle de la stabilité économique et politique du pays sur la performance des Investissements directs étrangers : cas de la Tunisie, Mémoire de Master, Université de Carthage, 2012 p 23



الوحدة: مليون دينار تونسي

الجدول رقم (3-49): تطور مناصب الشغل وعدد مشاريع الاستثمار الأجنبي

| السنوات          | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   | المجموع |
|------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| عدد المشاريع     | 302    | 286    | 308    | 597    | 328    | 462    | 419    | 2702    |
| القيمة الإجمالية | 2165,0 | 1615,9 | 2504,4 | 1814,7 | 1806,4 | 1967,0 | 2057,2 | 13930.6 |
| عدد مناصب الشغل  | 14455  | 10803  | 10263  | 9747   | 10369  | 10617  | 11273  | 77527   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالاستثمارات الخارجية FIPA ، وبيانات البنك المركزي التونسي. 2016

9. التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية المباشرة في تونس بين 2001-2016

ويظهر عند تحليل توزيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة حسب القطاع بين 2001 و2016، أن قطاع الطاقة يستحوذ على نصيب الأسد بقيمة تفوق 14559,2 مليون دينار أي ما يمثل أزيد من 52% من إجمالي الاستثمارات، متبوعاً بنسبة 27,2% لقطاع الصناعة، ثم قطاع الخدمات بنسبة 19,4% موزعة على الاتصالات بنسبة 08,2%، القطاع المالي بـ 05,1%، قطاع السياحة والعقارات بنسبة 03,5%، و 02,3% للخدمات الأخرى. أما القطاع الفلاحي فيبقى بعيداً عن اهتمامات المستثمرين الأجانب ولا يمثل سوى 0,6% من إجمالي الاستثمارات الأجنبية.

الجدول رقم (3-50): التوزيع القطاعي للاستثمارات الأجنبية المباشرة في تونس بين 2001-2016

| السنوات      | القيمة الإجمالية مليون دينار | النسبة |
|--------------|------------------------------|--------|
| قطاع الطاقة  | 14559.2                      | 52.9%  |
| قطاع الصناعة | 7479.8                       | 27.2%  |
| قطاع الخدمات | 5342.6                       | 19.4%  |
| قطاع الفلاحة | 158.1                        | 0.6%   |
| المجموع      | 27539.7                      | 100%   |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالاستثمارات الخارجية FIPA، وبيانات البنك المركزي التونسي

10. التوزيع الجهوي للاستثمارات الأجنبية المباشرة

وعلى مستوى التوزيع الجهوي، فإن تحليل انتصاب الشركات الأجنبية خارج قطاع الطاقة (الجدول أدناه)، يظهر أن أغلب الاستثمارات الأجنبية تتمركز بجهة تونس الكبرى والشمال الشرقي بنسبة 67,2% و 22,1% على التوالي، تليها جهة الوسط الشرقي بنسبة 04,8%، والجنوب الشرقي بـ 03,7% من القيمة الإجمالية للاستثمارات بين 2010 و2016. أما المناطق الداخلية الغربية والجنوبية الغربية فتبقى أقل جاذبية لرجال الأعمال والمستثمرين الأجانب رغم الامتيازات الممنوحة في إطار التنمية الجهوية.

وما يمكن التأكيد عليه في الأخير، أن انتصاب الاستثمارات سواء الوطنية أو الأجنبية مهما كان حجمها غير متوازن جغوياً بالرغم من الحوافز والامتيازات المقدمة في إطار برامج التنمية الجهوية، فالإقبال على الجهات مرتبط لحد كبير بتوفر الضروريات والحاجيات للباعثين كالبنى التحتية والقرب الجغرافي من جميع المرافق زيادة على محددات الاستثمار الأخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Bou Ali Mounira, *Caractéristiques du tissu Industriel tunisien en 2011 : Cadre institutionnel et Financement des PME*, ITCEQ/N°22/2012, Tunis, 2012 p38



الجدول رقم (3-51): توزيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة حسب الجهات بين 2010-2016 الوحدة: مليون دينار تونسي

| السنوات             | 2010  | 2011  | 2012   | 2013  | 2014  | 2015  | 2016   | المجموع |
|---------------------|-------|-------|--------|-------|-------|-------|--------|---------|
| تونس الكبرى         | 455.8 | 320.7 | 938.3  | 369.1 | 529.3 | 534.6 | 737.4  | 67.2%   |
| الشمال الشرقي       | 177.3 | 81.8  | 239.4  | 142.8 | 135.0 | 208.0 | 242.0  | 22.1%   |
| الشمال الغربي       | 47.9  | 44.6  | 130.5  | 50.0  | 73.6  | 56.2  | 19.8   | 1.8%    |
| الوسط الشرقي        | 109.0 | 48.4  | 141.5  | 120.3 | 79.8  | 127.9 | 52.8   | 4.8%    |
| الوسط الغربي        | 3.9   | 2.6   | 7.6    | 38.8  | 4.3   | 4.6   | 4.1    | 0.4%    |
| الجنوب الشرقي       | 54.0  | 54.1  | 158.4  | 15.7  | 89.4  | 63.3  | 40.3   | 3.7%    |
| الجنوب الغربي       | 0.0   | 0.8   | 2.3    | 1.1   | 1.3   | 0.0   | 0.6    | 0.1%    |
| المجموع خارج الطاقة | 848.0 | 553.0 | 1618.0 | 737.5 | 912.8 | 994.7 | 1096.9 | 100%    |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تقارير وكالة النهوض بالاستثمارات الخارجية، والبنك المركزي التونسي. FIPA، 2016 - Rapport des IDE

### المطلب الثالث: تقييم تكلفة الامتيازات الجبائية

تأخذ الامتيازات الجبائية في تونس عدة أشكال أهمها الإعفاءات، التخفيضات الضريبية ومعدلات الإخضاع المنخفضة المتعلقة أساسا بالأداء على القيمة المضافة، وقد وردت هذه الامتيازات في عدة قوانين كمجلة تشجيع الاستثمارات 1993، مجلة الأداء على القيمة المضافة، مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بالإضافة إلى مجلة المعاليم الديوانية (المبارك). وباعتبار أن هذه الامتيازات تمثل حقا تنازلت عنه الدولة لتشجيع الاستثمارات وتوجيهها نحو القطاعات والمناطق المراد ترقية، فإنه سيتولد عنها حتما تكاليف على مستوى الميزانية العامة للدولة في شكل خسائر في الأرباح أو ما يعبر عنه بالنفقات الجبائية التي ما فتئت تتطور من سنة لأخرى. ومن أجل تحقيق الشفافية في تسيير الميزانية العامة للدولة وترشيد أحسن لتوظيف الموارد، فإنه من الواجب الإلمام التام بتكلفة هذه النفقات الجبائية وإعطائها تقييما ماليا ملائما.

### الفرع الأول: تطور النفقات الجبائية في تونس

يوضح الجدول أدناه تطور كلفة الامتيازات الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2011.

الجدول رقم (3-52): تطور تكلفة الامتيازات الجبائية في تونس خلال الفترة 2000-2011

| السنوات | النفقات الجبائية | النسبة إلى النفقات العامة | النسبة إلى الجبائية العادية | النسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي |
|---------|------------------|---------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| 2000    | 438.8            | %6.61                     | %7.73                       | %1.5                              |
| 2001    | 543.2            | %7.54                     | %8.73                       | %1.7                              |
| 2002    | 354.0            | %4.71                     | %5.51                       | %1.1                              |
| 2003    | 374              | %4.72                     | %5.64                       | %1.1                              |
| 2004    | 533              | %6.25                     | %7.35                       | %1.4                              |
| 2005    | 558              | %6.07                     | %7.06                       | %1.3                              |
| 2006    | 695              | %6.97                     | %8.21                       | %1.5                              |
| 2007    | 919              | %8.23                     | %9.67                       | %1.8                              |
| 2008    | 1537             | %12.02                    | %13.56                      | %2.8                              |
| 2009    | 1072             | %7.56                     | %9.17                       | %1.8                              |
| 2010    | 1212             | %8.49                     | %9.54                       | %1.9                              |
| 2011    | 1155             | %6.74                     | %8.47                       | %1.8                              |
| المتوسط | 782.6            | %7.16                     | %8.4                        | 1.64                              |

Source: Bilan des incitations aux investissements en Tunisie, Observatoire Tunisien de l'Economie, 2014

ويتبين لنا من خلاله أن تكلفة الامتيازات الجبائية قد أخذت نسقا متصاعدا منذ سنة 2002، وتشكل في المتوسط ما نسبته 8.4% من إجمالي الإيرادات الجبائية، وإن كانت تشكل نسبة ضعيفة من الناتج المحلي الإجمالي (1.6%) فإنها تمثل نسبة معتبرة إذا ما تمت مقارنتها بنسبة الاستثمارات الأجنبية المباشرة (3.2% من الناتج المحلي الإجمالي) باعتبارها أهم أهداف منح هذه الامتيازات.

وعند توزيع النفقات الجبائية حسب الغرض، فإنه تبين حسب الدراسة التي قامت بها مؤسسة التمويل الدولية سنة 2012 حول الامتيازات الجبائية حالة تونس ECOBA<sup>1</sup> برسم الفترة بين 2008-2011، أن غالبية هذه النفقات تم استعمالها في التحفيز على التصدير بنسبة 83% من الامتيازات الجبائية، 68% منها تخص الاستثمارات الموجهة للتصدير بصفة كلية (offshore) مع مبلغ للنفقات الجبائية معدله السنوي 160000 لكل منتفع. أما النفقات الجبائية المسندة للتنمية الجهوية فإنها لا تمثل سوى نسبة 06% مع مبلغ للإعفاءات الجبائية معدل 72000 دينار لكل منتفع. في حين لا تشكل النفقات الموجهة للتنمية الفلاحية سوى 1,6% من النفقات الجبائية بمعدل سنوي للإعفاءات الجبائية بمبلغ 36000 دينار لكل منتفع.

الجدول رقم (3-53): توزيع النفقات الجبائية حسب الغرض وأهم القطاعات المستفيدة خلال الفترة 2008-2011 مليون دت

| النسبة % | النفقات الجبائية<br>متوسط سنوي | أهم القطاعات<br>المستفيدة | النسبة % | النفقات الجبائية<br>متوسط سنوي |                 |
|----------|--------------------------------|---------------------------|----------|--------------------------------|-----------------|
| 21.0%    | 259.7                          | قطاع المناجم              | 67.0%    | 828.8                          | التصدير الكلي   |
| 6.7%     | 82.6                           | قطاع الطاقة               | 15.0%    | 87.2                           | التصدير الجزئي  |
| 6.0%     | 75.0                           | قطاع الصناعة (النسيج)     | 06%      | 24.5                           | التنمية الجهوية |
| 5.2%     | 65.1                           | القطاع المالي             | 1.3%     | 15.8                           | النمية الفلاحية |
| 4.7%     | 59                             | قطاع التجارة الخارجية     | 1.1%     | 11.1                           | المناطق الحرة   |
| 15.6%    | 126.1                          | قطاع الخدمات              |          |                                |                 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دراسة ECOPA 2012

ومن حيث توزيع الامتيازات الجبائية حسب القطاعات المستفيدة، فإنه يتضح من الجدول أعلاه أن قطاع التنقيب واستخراج المعادن يستحوذ على أكثر نسبة من النفقات الجبائية وذلك بمعدل سنوي يبلغ 260 مليون دينار، كما أن قطاعي الطاقة والقطاع المالي يحتلان ترتيبا عاليا بمعدل 82 مليون دينار و 65 مليون دينار على التوالي، غير أن دراسة ECOPA تؤكد على أن التجارب الدولية تشير أن الاستثمار في قطاعات مثل التنقيب والطاقة والبنوك، من غير المرجح أن يتأثر بوجود الحوافز.<sup>2</sup> بمعنى إذا جمعنا تكلفة الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات الثلاث، فإنها تتجاوز 400 مليون دينار سنويا ممهدا للمستثمرين كل سنة، وهذا المبلغ يعادل تقريبا ميزانية مصاريف التنمية في وزارة التنمية والتعاون الدولي لسنة 2014، يخصص سنويا لفائدة تخفيضات جبائية غير مجدية وتمثل خسائر فادحة.<sup>3</sup>

كما أن هذه الدراسة ميزت بين الاستثمارات التي حدثت نتيجة التحفيزات (الاستثمارات الإضافية) والاستثمارات الممكن حصولها من دون تحفيزات (الاستثمارات غير المعنية أو المبالية). وحسب نتائج هذه الدراسة، فإن 90% من المستثمرين الذين تم استجوابهم، كانوا سيستثمرون حتى بغياب الامتيازات الجبائية أو المالية.

<sup>1</sup> Banque Mondiale: **Incitations fiscales, coût-bénéfice et l'expérience mondiale**, rapport SFI, ECOPA, 2012, 2014 [http://www.finances.gov.tn/assises\\_fiscalite/pdf/3-Tunisia\\_Tax\\_incentives\\_Sept2014\\_final\\_\(short\).pdf](http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/3-Tunisia_Tax_incentives_Sept2014_final_(short).pdf)

<sup>2</sup> شفيق بن روين، **حصيلة التحفيز على الاستثمار في تونس**، مذكرة تحليلية، المرصد التونسي للاقتصاد، 2014.

<sup>3</sup> شفيق بن روين، نفس المرجع

الجدول رقم (3-54): توزيع الاستثمارات الإضافية وغير المعنية بالامتيازات

| المجموع | الاستثمارات غير المعنية | الاستثمارات الإضافية | الامتيازات الممنوحة          |                                |
|---------|-------------------------|----------------------|------------------------------|--------------------------------|
| %100    | %79                     | %21                  | الامتيازات الجبائية          | جميع المؤسسات                  |
| %100    | %86                     | %14                  | الامتيازات المالية           |                                |
| %100    | %89                     | %11                  | الامتيازات الجبائية والمالية |                                |
| %100    | %64                     | %36                  | الامتيازات الجبائية          | المؤسسات الموجهة للتصدير الكلي |
| %100    | %81                     | %19                  | الامتيازات المالية           |                                |
| %100    | %81                     | %19                  | الامتيازات الجبائية والمالية |                                |

Source : Revue des politiques de développement : La Révolution Inachevée Créer des opportunités, des emplois de qualité et de la richesse pour tous les Tunisiens, Groupe de la banque mondiale, 2014, p 150.

إن هذه النتائج تؤكد على أن نسبة الامتيازات لا تساهم في تفسير النمو الاقتصادي بينما يمكن التخلي عنها من قراءة أوضح لمتغيرات أخرى تقليدية وشديدة الأهمية لتفسير النمو خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية المباشرة، بمعنى أن التحفيز الجبائي ليس لها أي تأثير على النمو الاقتصادي ولا على التشغيل ولا على الاستثمار الأجنبي المباشر.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: حدود مردودية النفقات الجبائية وتدبير ترشيدها

أثبتت الدراسات الدولية (ECOPA 2012, FMI 2005) عدم نجاعة نظام التحفيز الجبائي وضعف مردوديته في تونس، فرغم الأهمية التي اكتسبتها منظومة الامتيازات الجبائية في مجلة الاستثمارات 1993، فإنها لا تمثل عاملا حاسما في التأثير على قرارات الاستثمار مقارنة بالمؤشرات الأخرى المتعلقة بمناخ الاستثمار كاستقرار الأمني والسياسي والسلم الاجتماعي والبنى التحتية والموارد البشرية ومنظومة التمويل، وهذا في الوقت الذي تكلف فيه الدولة معدل الألف مليون دينار سنويا في حين لا تتجاوز فيه نسبة الاستثمار 25% من الناتج المحلي الإجمالي، ولا يتجاوز فيها حجم الاستثمار الخاص نسبة 58% من جملة الاستثمارات في البلاد.<sup>2</sup>

وبجانب ضعف مردود نظام الامتيازات الجبائية، فإن هذا النظام ساهم في خلق اختلال عميق بين المؤسسات لأنه خص المؤسسات الموجهة معاملاتها للأسواق الخارجية بنظام جبائي تفضيلي على حساب المؤسسات الناشطة بالسوق المحلية. كما أن المتمتع للنصوص المتعلقة بالامتيازات الجبائية يرى أنها ما تزال مشتتة بين العديد من القوانين وهو ما يحول دون وضوح الرؤية أمام المستثمرين ويحد من تطبيقها.

وفضلا عن ذلك، فإن الإفراط في الامتيازات الإعفاءات الجبائية أدى في الكثير من الحالات إلى شكل جديد من التهرب الجبائي والمتمثل في بعث مؤسسات يتوقف نشاطها بمجرد انتهاء فترة الإعفاء.

ورغم هذه النقائص وتعاظم أهمية هذه النفقات وانعكاساتها على الموارد الجبائية والميزانية العامة (التي أصبحت تشكل عبئا ثقيلا في ظل ارتفاعها المطرد الذي يفوق في المتوسط الألف مليون دينار سنويا)، فإنه لم تسجل لحد الآن أية مبادرة جادة

<sup>1</sup> K, Ghazouani : Evaluation des incitations à l'investissement privé : Cas du Code d'Incitation à l'Investissement, Centre Tunisien des Etudes Economiques, Maison de l'Entreprise 30 juin 2011

<sup>2</sup> K, Ghazouani : Du CII au CI-2016 : Positionnement et contexte, Solidar Tunisie, page 16, disponible sur : [www.solidartunisie.org](http://www.solidartunisie.org), consulté le : 05-03-2017

- من طرف الحكومة لإدخال تقييم شامل لكلفة الامتيازات الجبائية الممنوحة سوى إعداد بعض الإحصائيات والاعتماد على ما يتم نشره من تقارير الهيئات الدولية على غرار البنك العالمي وصندوق النقد الدولي أو بعض الهيئات المحلية الخاصة.<sup>1</sup>
- ومن أجل تحقيق الشفافية في الميزانية العامة للدولة وترشيد أحسن لتوظيف الموارد، فإنه من الواجب إعادة النظر في هذا النظام والإلمام التام بالتكلفة المالية للنفقات الجبائية وإعطائها بالتالي تقييما ماليا ملائما بناء على نماذج علمية وانطلاقا من استراتيجية تنمية جديدة ومتكاملة من خلال:<sup>2</sup>
- منح الامتيازات الجبائية مقابل التزامات محددة يمكن أن تخص الالتزام من طرف المستفيد بتحقيق نسب تشغيل وتأطير وتصدير، في إطار علاقات تعاقدية خاضعة إلى المراقبة والتقييم والمحاسبة.
  - منح الامتيازات لمدة معينة يقع ضبطها واحترامها ومراقبتها ومعاقبة كل مخالف.
  - منح الامتيازات بصفة تفاضلية وليس بصفة إجمالية، أي أن الامتيازات والتشجيعات يجب أن تخص بعض الأنشطة المرغوب في تدعيمها دون سواها قصد تنويع النسيج الصناعي وتكثيف محتواه التقني وقدرته على استيعاب الكفاءات العالية.
  - وضع آلية للتجديد المشروط للامتيازات الجبائية مرتبط بنسبة تحقيق الأهداف المسطرة من الحكومة فيما يتعلق بإحداث مناصب الشغل، نقل التكنولوجيا..
  - ربط الامتيازات الجبائية بعدد مواطن الشغل المحدثة ونسبة التأطير داخل المؤسسة المستفيدة من الامتيازات، وكذا إرساء جباية ذكية تمنح حوافز جبائية للمؤسسات التي تقوم بإعادة الاستثمار في تطوير أنشطة لها دور تشغيلي هام وحرمان المؤسسات التي تقوم بمجرد توزيع أرباحها.
  - العمل على تقييم الامتيازات الجبائية حسب علاقة (التكاليف/المنافع) وذلك في إطار إعداد تقارير سنوية شاملة بهدف ترشيد حقيقي للنفقات الجبائية بإلغاء أو التقليل من نطاق الحوافز الجبائية السخية للغاية.
- وبصورة أعم، فإن التقليل من النفقات الجبائية وترشيدها لا سيما إعادة النظر في النفقات ذات التكلفة العالية (باستثناء تلك التي تحمي القدرة الشرائية)، سيؤدي حتما إلى خفض تكاليف الإدارة الضريبية والامتنال والتهرب الضريبي، فضلا على أنه يمكن إعادة استثمار الأرباح الممكن خسارتها الناجمة عن منح الامتيازات الجبائية في تحسين البنى الأساسية وإصلاح نظام التعليم والتدريب المهني من خلال تكييفه مع احتياجات سوق العمل، وعلى هذا قد يكون من الأفضل لتونس أن تستثمر في أهم المتغيرات المؤثرة في جذب الاستثمار، نظرا للتأخر الذي تعرفه على هذه المستويات، على حساب المبالغة في منحها للامتيازات الجبائية التي أصبحت تشكل عبئا ثقيلا من جهة وخطرا على المنافسة الجبائية المشروعة لتونس مقارنة بالدول المجاورة من جهة أخرى.

<sup>1</sup> FMI: TUNISIE évaluation de la transparence des finances publiques, Rapport du FMI No. 16/339, 2016, P 26

<sup>2</sup> عبد الجليل بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 41

## خلاصة الفصل:

من خلال تناولنا لهذا الفصل والذي حاولنا فيه تقييم فعالية السياسات الجبائية في الدول المغاربية، اتضح لنا وجود تشابهات كبيرة في الأنظمة الضريبية المغاربية محل الدراسة، فهي تعتمد بالإجمال على تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أجل تمويل الميزانية، ذلك أنها تساهم بنسب معتبرة في الموازنة العامة بما يظهر قوة ريعية الاقتصادات المغاربية التي تعتمد على الربيع والتحصيل الضريبي أكثر من موارد إنتاجية واقتصادية، كما أن هذا التحصيل يعتمد بالأساس على الضرائب غير المباشرة خاصة فيما تعلق بالضريبة على القيمة المضافة، حيث إن الدافع الأساسي لهذه الضرائب الكبيرة هي الطبقة الفقيرة والمتوسطة ذلك أن هذا النوع من الضرائب يعتمد على تحصيل الضريبة من قيمة الاستهلاك.

كما تظهر الدراسة أيضا أن النظم الضريبية تمنح امتيازات جبائية متعددة للشركات والاستثمارات الأجنبية في شكل إعفاءات أو تخفيضات وهذا تحت عنوان تشجيع الاستثمار، غير أن هذا التشجيع لم يرق إلى المستوى المرغوب كما يظهر من مراجعة الأداء الاقتصادي والتوزيع الجغرافي والقطاعي للاستثمارات، ناهيك على أنها قد تضر بالعدالة الضريبية من جهة وبالحصيلة الضريبية من جهة أخرى.

وعلى هذا فإنه يمكن القول أن الأنظمة الضريبية في الدول المغاربية محل الدراسة، قد عجزت عن تحقيق الأهداف المسطرة من السياسة الجبائية، إذ تبين من تحليل بنية الأنظمة الضريبية المغاربية أنها نظم تتحكم فيها الأبعاد المالية على حساب باقي الأبعاد الاجتماعية أو الاقتصادية، ولعل ما يؤكد ذلك هو الكم الهائل من الضرائب والرسوم التي يحتويها كل نظام ضريبي في الدول المغاربية واتساع أوعيتها من جهة، ومن جهة أخرى ما تظهره الدراسة من تقييم لسياسة التحفيز الجبائية أو ما يعبر عنه بالنفقات الجبائية، ذلك أن تكلفتها مرتفعة جدا مقارنة بالمزايا المتحصل عليها، في حين تبقى نتائجها ضعيفة سواء على مستوى جذب الاستثمارات أو على مستوى زيادة التشغيل ولا تمثل عاملا مهما في التأثير على قرارات المستثمرين. وبالتالي فإن نجاح السياسة الضريبية لا يتوقف على مدى فعالية وعدالة النظام الضريبي في الجانب المالي فحسب، بل ولكن حتى على مستوى التأثير على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعني وجهة وفعالية النفقات الجبائية.

وبصورة أعم، فإنه على الدول المغاربية التقليل من هذه النفقات الجبائية وترشيدها لا سيما بإعادة النظر في النفقات ذات التكلفة العالية باستثناء تلك التي تحمي القدرة الشرائية، ما يؤدي حتما إلى خفض تكاليف الإدارة الضريبية والامتثال والتهرب الضريبي، فضلا على أنه يمكن إعادة استثمار الأرباح الممكن خسارتها الناجمة عن منح الامتيازات الجبائية في تحسين البنى الأساسية أو في متغيرات أخرى أكثر تأثيرا في جذب الاستثمار على حساب المبالغة في منحها للامتيازات الجبائية التي أصبحت تشكل عبئا ثقيلا في تسييرها من جهة وخطرا على المنافسة الجبائية المشروعة بين الدول المغاربية.

## الفصل الرابع

تنسيق السياسات الجبائية كمدخل

لتفعيل التكامل الاقتصادي المغاربي



### تمهيد

في ظل الاتجاه المتزايد نحو تشكيل التكتلات الاقتصادية وازدياد حركة عوامل الإنتاج وتدفق رؤوس الأموال بين الدول، فإنه لم يعد بإمكان الدول تنفيذ سياساتها الجبائية وتطبيق نظمها الضريبية بمنأى عن السياسات والنظم المطبقة في الدول الأخرى الأعضاء في التكتل، وهذا ما دفعها إلى إعادة النظر في أنظمتها وسياساتها الجبائية من أجل معالجة الاختلالات والتشوهات الاقتصادية الداخلية بما يسهم في زيادة كفاءة تخصيص الموارد وتشجيع التبادل التجاري والاستثمار على أساس الميزة التنافسية، ويتطلب ذلك تنسيق الجهود بين الدول الأعضاء لتحقيق التوافق والانسجام في الأنظمة الضريبية، فسعي كل دولة منفردة في معالجة تباين الأنظمة الضريبية قد يؤدي إلى التنافس الضريبي الذي يؤثر بدوره على الرفاه الإقليمي.

في هذا الإطار ومن خلال هذا الفصل، سنسلط الضوء على دراسة تجربة التكامل الاقتصادي بين بلدان المغرب العربي، الذي يشهد ركودا مطلقا منذ أكثر من عقدين من الزمن، مع التركيز على إمكانية تنسيق السياسات الجبائية كمدخل لتفعيل مسار التكامل الاقتصادي المغربي، وهذا من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل للتكامل الاقتصادي المغربي

المبحث الثاني: السياسة الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي

المبحث الثالث: التنسيق الجبائي وإمكانية تجسيده مغاريا

## المبحث الأول: مدخل للتكامل الاقتصادي المغربي

فرضت التطورات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم بعد الحرب العالمية اتجاهها متزايدا نحو التكامل الاقتصادي هذا الأخير الذي أضفى من ملامح النظام الاقتصادي الحديث ونتيجة لما أفرزته العولمة الاقتصادية. وعلى المستوى المغربي وأملا في تغيير واقعها، انطلقت مسيرة التكامل الإقليمي بين بلدان المغرب العربي منذ زمن طويل وازدادت وتيرتها بشكل ملحوظ في أعقاب تحرر الأقطاب المغربية، حيث تضافرت جهود عديدة آنذاك ليمتدح عنها في الأخير إنشاء اتحاد المغرب العربي عام 1989 والذي يضم كل من الجزائر المغرب تونس موريتانيا وليبيا، وسط آمال عريضة رسمية وشعبية بتحقيق الوحدة الكاملة بين الدول الأعضاء.

### المطلب الأول: ماهية التكامل الاقتصادي

قبل التطرق لتجربة التكامل الاقتصادي المغربي، لابد من الإحاطة النظرية والإلمام أولا بمختلف الجوانب المتعلقة بمفهوم التكامل الاقتصادي من خلال النقاط التالية.

### الفرع الأول: مفهوم التكامل الاقتصادي

سنحاول فيما يلي إبراز أهم التعاريف المعطاة للتكامل الاقتصادي مع تمييزه عن بعض المصطلحات المشابهة.

#### 1. تعريف التكامل الاقتصادي

يعود أصل كلمة أو مصطلح التكامل إلى اللغة اللاتينية وهو مصطلح *intégritas*، أما الفعل للكلمة فهو *"integr"*، وبدأ استعمالها في قاموس أكسفورد الإنجليزي عام 1690<sup>1</sup>، وكلمة التكامل من الناحية اللغوية تعني التكميل، التمام أو الكل التام، كما تعرف من ناحية الفعل على أنها ربط أجزاء بعضها إلى بعض، ليتكون منها كلا واحدا<sup>2</sup>. أما اصطلاحا، كلمة تكتل أو تكامل فهناك اتجاهين رئيسيين يمكن التمييز بينهما في تعريف التكتل<sup>3</sup>:

- **الاتجاه الأول:** اتجاه عام يعرف التكامل على أنه شكل من أشكال التعاون أو التنسيق بين الدول المختلفة، دون المساس بسيادتها، ويعاب على هذا التعريف لاتساعه الأمر الذي يجعل كل العلاقات ذات الطابع التعاوني بمثابة علاقات تكاملية، كما أنه يغفل التمييز بين التكامل من ناحية والتعاون والتنسيق من ناحية أخرى.

- **الاتجاه الثاني:** وهو اتجاه أكثر تحديدا من الاتجاه الأول، حيث يعرف التكامل بأنه عملية لتطوير العلاقات بين الدول وصولا إلى أشكال جديدة مشتركة بين المؤسسات والتفاعلات التي تؤثر على سيادة الدولة، فعملية التكامل تتضمن نقل الاختصاصات وسلطة صنع القرار من الدولة إلى هيئات ومؤسسات إقليمية.

أما مفهوم التكامل من الناحية الاقتصادية فقد اختلف باختلاف آراء المفكرين الاقتصاديين، ويعود أول ظهور له في أدبيات التاريخ الاقتصادي على يد الاقتصادي النمساوي **جاكوب فاينر "Jacob Viner"** سنة 1950، حيث ساد خلال تلك الفترة اتجاه قومي نحو التكامل الاقتصادي الإقليمي كأسلوب تعمل به الدول لتوسيع دائرة تجارتها الخارجية وزيادة التعاون الاقتصادي فيما بينها، وقد شمل هذا الاتجاه كل من البلاد المتقدمة والبلاد النامية على حد سواء.

<sup>1</sup> حري موسى عريقات، التكامل الاقتصادي العربي وتحديات ظاهرة العولمة، بحوث اقتصادية عربية، العدد 20، 2000، بيروت، لبنان، ص 58

<sup>2</sup> محمد هشام خواجكية، التكتلات الاقتصادية الدولية، مديرية المطبوعات الجامعية، حلب، سورية 1972، ص 31

<sup>3</sup> إكرام عبد الرحيم، التحديات المستقبلية للتكتل الاقتصادي العربي: العولمة والتكتلات الاقتصادية البديلة، ط1، مكتبة مدبولي عربية للطباعة والنشر، القاهرة، 2002، ص 47

وقد أعطى العديد من المفكرين والباحثين الاقتصاديين تعاريف للتكامل الاقتصادي نورد أهمها فيما يلي:

- تعريف الاقتصادي بيلا بلاسا \* **Billa Balassa**: يعرف التكامل الاقتصادي بأنه عملية وحالة، فبوصفه عملية يتضمن التدابير التي يراد منها إلغاء التمييز بين الوحدات الاقتصادية المنتجة إلى دول قومية مختلفة، وبوصفه حالة فهو يمثل في انتفاء مختلف صور التفرقة بين الاقتصاديات القومية.<sup>1</sup>
- تعريف الاقتصادي بيندر **pinder**: يعرف التكامل الاقتصادي الإقليمي بأنه عملية القضاء على العوائق والقيود بين الأعوان الاقتصاديين للدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، بمعنى إلغاء مختلف أشكال التفرقة بين الوحدات الاقتصادية للدول المتكاملة وكذلك تنفيذ سياسات مشتركة ومنسقة على نطاق واسع لتحقيق الأهداف الاقتصادية.<sup>2</sup>
- أما الاقتصادي ميردال **Myrdal** فيعرف التكامل الاقتصادي الإقليمي بأنه العملية الاجتماعية والاقتصادية التي بموجبها يتم إلغاء جميع الحواجز بين الوحدات المختلفة، وتؤدي إلى تحقيق تكافؤ الفرص أمام جميع عناصر الإنتاج ليس فقط على المستوى الوطني بل أيضا على المستوى الإقليمي.<sup>3</sup>
- ويعرف الاقتصادي تينبرغن **Tinbergen** التكامل الاقتصادي على أنه توفير أفضل مناخ مرغوب فيه للاقتصاد الدولي، وذلك بإزالة العوائق الموضوعية للتقليل من العمل الأثمل للتجارة، وتوفير البيئة المناسبة للتنسيق والتوحيد.<sup>4</sup>
- أما الاقتصادي ماكلوب **Fritz . Machlup** فيرى بأن فكرة التكامل الاقتصادي التام تنطوي على الاستفادة الفعلية من كل الفرص المتاحة المتولدة من التقسيم الكفء للعمل، كما أنه في نطاق أي منطقة تكاملية يتم النظر إلى انتقالات السلع والخدمات وعناصر الإنتاج على حساب الكفاءة الاقتصادية البحتة وعلى درجة التحديد دون تمييز أو تفرقة متعلقة بالمكان الجغرافي الذي نشأت فيه هذه السلع أو بالمكان الذي تتجه إليه.<sup>5</sup>
- ويعرف الاقتصادي العربي لبيب شقير التكامل الاقتصادي بأنه عملية تحقيق الاعتماد المتبادل بين اقتصاديات مجموعة من الدول تتحدد درجاته المتصاعدة بدءا من منطقة التجارة الحرة، الاتحاد الجمركي، السوق المشتركة، الوحدة الاقتصادية والتكامل الاقتصادي الكامل حسب ما يحقق كل شكل منها من قوة في درجة الترابط العضوي بين اقتصاديات الأطراف ويتطلب إقامة التكامل الاقتصادي بأشكاله المتعددة وجود إرادة سياسية واعية وصارمة تقبل التنازل عن بعض سلطات الدولة لصالح الجماعات المتكاملة وتستخدم وسائل وأدوات متنوعة ومتباينة لتحقيق هذه الأهداف.<sup>6</sup>
- ومن خلال هذه التعاريف وعلى الرغم من الاختلافات في تفاصيلها، فإنها تشترك في كون التكامل الاقتصادي عبارة عن إجراءات إدارية من قبل دولتين أو أكثر متقاربة اقتصاديا وجغرافيا، يتم بمقتضاها إزالة الحواجز والعقبات الموجودة بينها، والتي يتم من خلالها تحقيق تكافؤ الفرص أمام جميع عناصر الإنتاج للوصول إلى تشكيل فضاء متجانس يعمل على تحقيق مكاسب وإحداث آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني للدول الأعضاء.

\* Bella Ballassa: **The Theory Of Economic Integration**, Homewood, Richard D, Irwin, Inc, USA, 1961, p 01

<sup>1</sup> حسين عمر، التكامل الاقتصادي أنشودة العالم المعاصر النظرية والتطبيق، ط1، دار الفكر العربي للطبع والنشر، القاهرة، 1998، ص 07

<sup>2</sup> Pinder John, **Problems of European Integration**, In Denton Geoffrey Editors, London, 1969, p145

<sup>3</sup> Gurnal Myrdal, **International Economy Problems, and Prospects**, A Harper International Student Reprint Harper and Row Weather Hill, 1964, P:11

<sup>4</sup> Tinbergen Jan , **International Economic Integration**, Elsevier Publishing Co, Amsterdam, 1954, p122

<sup>5</sup> إكرام عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 43

<sup>6</sup> نفس المرجع ، ص 44

## 2. تمييز التكامل الاقتصادي عن بعض المصطلحات الأخرى

لقد تعددت الاتجاهات والآراء في تحديد مفهوم التكامل الاقتصادي وإعطاء تعريف موحد له، وذلك لتداخل وتعدد المصطلحات المستخدمة للتعبير عنه كالاندماج، التكامل والتعاون الاقتصادي والإقليمية الجديدة، كما يعود الاختلاف إلى نوعية التكامل الاقتصادي ودرجته أجزئي أم كلي، أو على شكل اتفاقيات ثنائية بين دولتين أو في شكل تكامل إقليمي.

### أ. التكامل الاقتصادي والتعاون الاقتصادي:

يقصد بالتعاون الاقتصادي العمليات التي تتم بين دولتين فأكثر في مجال اقتصادي معين بهدف تحقيق منفعة مشتركة ولمدة زمنية محددة على أساس المعاملة بالمثل.<sup>1</sup> حيث تقوم الدول بعقد اتفاقيات تعاون على أن تبذل كل منها جهودا تتلاءم مع قدراتها من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف سواء كانت قطرية أو مشتركة أو عامة.

فمفهوم التعاون الإقليمي مفهوم وسط يتناول التفاعلات التعاونية بين الدول في منطقة معينة، وهو وسيط يتخذ موقفا وسيطا بين التعاون الدولي من جهة، والتعاون الثنائي بين الدول الفاعلة في النظام العالمي من جهة أخرى.<sup>2</sup>

ويقع الفرق بين المصطلحين في الكيف والكم معا، فإذا كان التعاون الاقتصادي يهدف إلى التخفيف من تأثير العقوبات القائمة في العلاقات الاقتصادية الدولية مثل تلك الاتفاقيات الثنائية بخصوص السياسات التجارية، فإن التكامل الاقتصادي يذهب أبعد من ذلك ليشمل التدابير الفاعلة في القضاء على قدر من التمييز كإزالة الحواجز القائمة في وجه التجارة، وبالتالي إزالة العقوبات وحل المشكلات مما يزيد من عمق وفعالية العلاقات الاقتصادية الدولية في تكتل اقتصادي معين.<sup>3</sup>

وعلى هذا فإنه من الطبيعي أن تقوم حالة التكامل إلا بين دول تتميز بنظام اقتصادي واجتماعي متقارب ومتجانس، في حين أن التعاون الاقتصادي يمكن أن يقوم بين دول ذات أنظمة اقتصادية واجتماعية مختلفة.

### ب. التكامل الاقتصادي التقليدي والإقليمية المفتوحة

كما نشير من جهة أخرى إلى ضرورة التمييز بين التكامل الاقتصادي التقليدي والتكامل الاقتصادي الحديث أو ما يطلق عليه مصطلح الإقليمية الجديدة أو المفتوحة والتي تعرف على أنها سياسة تصمم لتخفيض معوقات تدفق التجارة بين بعض الدول بغض النظر عن كونها متجاورة أو قريبة أو بعيدة عن بعضها البعض، وبغض النظر عن مستوياتها التنموية والثقافية.<sup>4</sup> وعليه فالإقليمية الجديدة هي صيغة حديثة تختلف عن الصيغ التقليدية للتكامل، وتتخذ عادة شكل منطقة تجارة حرة مع إضافة بعض مظاهر السوق المشتركة، بالإضافة إلى تحرير التجارة البينية السلعية تشمل أيضاً التجارة في الخدمات والساح بانتقال رؤوس الأموال والاستثمار المباشر، والبعض منها يذهب إلى أبعد من ذلك بتخفيض الحواجز الفاصلة بين البلدان المتعاقدة فيما يخص الصفقات وحركة العمالة، بل حتى إلى تنسيق السياسات والتنظيمات والمقاييس والمعايير المشتركة وهو ما يسمى بتعميق التكامل.<sup>5</sup>

ويستخدم عادة مصطلح الإقليمية الجديدة للتمييز بين المضمون الاقتصادي والتجاري للعلاقات والتفاعلات التي تحدث داخل التكتلات أو التجمعات الإقليمية الجديدة وبين المضمون السياسي والعسكري والاستراتيجي الذي ظل يحكم علاقات

<sup>1</sup> حميد رشيد عبد الوهاب، التكامل الاقتصادي العربي، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1977، ص 03

<sup>2</sup> عبد المنعم سعيد، الإقليمية في الشرق الأوسط، نحو مفهوم جديد، مجلة السياسة الدولية، مؤسسة الأهرام، مصر عدد 112، أكتوبر 1995، ص 60

<sup>3</sup> إكرام عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 47

<sup>4</sup> علاوي محمد حسن، الإقليمية الجديدة: المنهج المعاصر للتكامل الاقتصادي الإقليمي، مجلة الباحث، العدد 07، 2009، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 109.

<sup>5</sup> محمد محمود الإمام، منطقة التجارة الحرة العربية، التحديات وضرورات التحقيق، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2005، ص 71

وتفاعلات النظم الإقليمية التقليدية، ويعكس اختلاف مضمون التفاعلات في النموذجين التقليدي والحديث مجموعة واسعة من الاختلافات في النموذجين سواء من ناحية دوافع النشأة أو من ناحية البيئة التي يمارس فيها النظام تفاعلاته.<sup>1</sup> ويمكن توضيح أهم الفروق الموجودة بين التكامل الاقتصادي التقليدي والتكامل الاقتصادي الحديث في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1): مقارنة بين الصيغة التقليدية والصيغة الحديثة للتكامل الاقتصادي

| الخصائص                    | التكامل الاقتصادي التقليدي                            | التكامل الاقتصادي الحديث (الإقليمية المفتوحة)                     |
|----------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| النطاق الجغرافي            | إقليم يضم عدة دول متجاورة                             | إقليم أو أكثر متجاورين                                            |
| الخصائص الإقليمية          | تجانس وتقارب المستويات الاقتصادية                     | التباين، أعضاء متقدمون يتولون القيادة                             |
| الخصائص الاجتماعية         | تأكيد التقارب لتحقيق الوحدة كهدف نهائي                | السباح بالخصوصيات وتبادل التفاهم                                  |
| الدوافع السياسية           | تحقيق الأمن والسلام وإيقاف الحروب                     | دعم الاستقرار السياسي                                             |
| تحرير التجارة              | اتفاقيات تفضيلية تبدأ بمنطقة تجارة حرة أو اتحاد جمركي | مناطق تجارة حرة تتفاوت فيها مدة استكمال الدول المتخلفة لمقوماتها. |
| عدم اشتراط المعاملة بالمثل | مجاز لصالح الدول الأكثر تقدما                         | غير مجاز مع تعويض الدول الأقل تقدما                               |
| نطاق التجارة               | المنتجات الصناعية (إحلال الواردات إقليمية)            | السلع والخدمات والاستثمار (تعزيز التصدير)                         |
| رأس المال                  | تحرير تدريجي مع توفير الشروط للتكامل النقدي           | حركة أكبر للأعضاء الأكثر تقدما ثم الأقل تقدما                     |
| العمل                      | يؤجل لمرحلة وسيطة يستكمل عند الاتحاد                  | غير متاح للدول الأعضاء الأقل تقدما                                |
| تنسيق السياسات             | تدريجي مع توسيع صلاحيات سلطة فوق وطنية                | إعطاء وزن أكبر لمطالب الشركات متعددة الجنسيات                     |
| المرحلة النهائية           | وحدة اقتصادية تضي لتشكل وحدة سياسية                   | مرحلة وحيدة (تحرير التجارة وحركة رؤوس الأموال)                    |
| القائم بالدعوة والتوجيه    | السلطات الرسمية للدول الأعضاء                         | قطاع الأعمال والشركات المتعددة الجنسيات                           |

المصدر: محمد محمود الإمام، التكامل الاقتصادي الإقليمي بين النظرية والتطبيق، معهد البحوث والدراسات العربية، مصر، 2005، ص 51.

### الفرع الثاني: دوافع وأهداف التكامل الاقتصادي

تتعدد الأسباب الموضوعية التي تدفع إلى التكامل بصفة عامة، وإن كانت كلها ترتبط بظاهرة تدويل الإنتاج وتخضع لها جميع الدول في الاقتصاد الدولي المعاصر، غير أن هذه الأسباب الموضوعية العامة لا تؤدي مع ذلك لكي يحدث التكامل على المستوى العالمي، لأن هناك أسباب وعوامل أخرى يتصل بعضها الآخر باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية والاقتصادية وتباينها حتى بين الدول التي تنتمي لنظام اقتصادي واجتماعي واحد، وهذه العوامل هي التي تؤدي إلى هذا الطابع الإقليمي لمشروعات التكامل المعاصرة من أجل تحقيق أهداف التكامل.

<sup>1</sup> محمد السعيد إدريس، الإقليمية الجديدة ومستقبل النظم الإقليمية، مجلة السياسة الدولية، العدد 138، أكتوبر 1999، مؤسسة الأهرام، مصر، ص 34.

## 1. دوافع التكامل الاقتصادي

ويمكن إيجاز هذه الأسباب في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- وجود روابط تاريخية قوية بين شعوب دول المجموعة والقرب الجغرافي، وهذا الأخير يعد واحدا من أهم المقومات الضرورية لقيام أي تجمع إقليمي، نظرا لأن واقعية الجوار يفترض فيها أن تضمن حدا من التقاء المصالح واتفق الأهداف وتخلق قدرا من القيم والأنماط السلوكية المشتركة، مما يجعل من قيام كتل يضم الدول المنتمة إلى منطقة جغرافية واحدة أمرا أكثر ورودا وأكثر فعالية في تحقيق المصالح والأهداف المشتركة، حيث أن توافر المصالح المشتركة بين دول الإقليم الواحد يجعل التكتل الاقتصادي الإقليمي أكثر فعالية في حل مشاكل المنطقة؛

- أهمية العامل السياسي كحافز يدفع الدول إلى تكوين مجموعات إقليمية تكاملية فيما بينها، ولذا يتجه التفكير في هذه الدول إلى تكوين المجموعات الإقليمية التكاملية كوسيلة لدعم استقلالها السياسي ولزيادة قوتها التفاوضية؛

- الرغبة القوية في التصنيع، وأيا كان مدى اتفاق هذه الرغبة مع مبادئ النظرية الاقتصادية السائدة في الدول الصناعية، فإن هذه الرغبة حقيقة واقعية، فهناك مزايا عديدة للتكامل الاقتصادي الإقليمي بين الدول بالنسبة لعملية التصنيع، فكل دولة منها ستستفيد من توسيع السوق أمام منتجاتها الصناعية بسبب إزالة القيود والعوائق على دخولها لدول أخرى.

## 2. أهداف التكامل الاقتصادي الإقليمي

بالإضافة إلى الهدف المشترك بين جميع التكتلات الاقتصادية والمتمثل في تقليل وإزالة العقبات التجارية بين الدول، فإن الدول تهدف من خلال تكاملها إلى تحقيق أهداف عديدة سواء في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي وحتى في المجال العسكري، ومن أهم أهداف التكامل الاقتصادي الإقليمي نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

### أ. أهداف اقتصادية: وتمثل هذه الأهداف أساسا فيما يلي:

- تأمين الوصول إلى الأسواق الكبرى، من خلال الحصول على مزايا الإنتاج الكبير حيث يتسع حجم السوق ويشجع هذا على توجيه الاستثمارات توجيها اقتصاديا سليما وإعادة تكوين الحركة الحرة للسلع ورأس المال والعمل من دولة لأخرى، وإزالة كل العوائق في هذا المجال؛

- تيسير الاستفادة من مهارات الفنيين والأيدي العاملة بصورة أفضل وعلى نطاق أوسع، فالتكامل الاقتصادي الإقليمي يؤدي إلى تطبيق مبادئ تقسيم العمل الفني والوظيفي؛

- تسهيل عملية التنمية الاقتصادية، وذلك لأن عملية التنمية بعد التكامل الاقتصادي تصبح أيسر وأسهل مما لو قامت بها كل دولة مستقلة عن الأخرى، من خلال استغلال الإمكانات الاقتصادية مستفيدة من اتساع السوق ووفرة عنصر العمل، مما يؤدي إلى خلق قابليات جديدة تعمل على النهوض بالإنتاج والاستثمار والدخول والتشغيل؛

- حماية اقتصاديات الدول من بعض التقلبات والسياسات الأجنبية من خلال تنويع الإنتاج بطريقة اقتصادية.

- الحد من البطالة ورفع مستوى التشغيل وبالتالي الزيادة في الإنتاج وتحسين المستوى المعيشي في دول التكامل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إكرام عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 48

<sup>2</sup> مقدم عبير، التكامل الاقتصادي الزراعي العربي وتحديات المنظمة العالمية للتجارة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2002، ص 34.

<sup>3</sup> كامل بكري، الاقتصاد الدولي، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 304



- رفع مستوى رفاهية المواطنين من خلال الحصول على السلع الاستهلاكية بأقل الأسعار الممكنة في إطار التكامل نظرا إلى إزالة الرسوم الجمركية من جملة وإلى تخفيض تكاليف الإنتاج الناتجة عن توسيع رقعة السوق من جملة أخرى.<sup>1</sup>

- دفعت ضغوط العولمة الشركات والدول إلى الاكتفاء من خلال أسواق أكبر ومنافسة متزايدة للوصول إلى التكنولوجيا والاستثمار الأجنبي.

- تحسين شروط التبادل التجاري بين دول التكامل والعالم الخارجي وذلك وفقا لمصلحتها الخاصة، وبالتالي كسب قوة تفاوضية أمام العالم الخارجي.

#### ب. أهداف سياسية:

يكون الهدف من وراء التكامل الاقتصادي سياسيا، عندما تريد دولتان أو أكثر تكوين اتحاد سياسي فيما بينها، ولكن هناك عقبات تحول دون قيام اتحاد سياسي منذ البداية، فبدأ بتكتل اقتصادي في شكل اتحاد جمركي أو سوق مشتركة مثلا على أمل أن يمهّد ذلك الطريق أمام الاتحاد السياسي. وقد لا تكون الغاية السياسية من التكامل الاقتصادي تكوين اتحاد سياسي، بل قد تكون مجرد رغبة دولة كبيرة في السيطرة سياسيا على مجموعة من الدول الصناعية، وتتحقق هذه الصورة في الغالب عندما يكون التكامل بين دولة كبيرة ودولة صغيرة.<sup>2</sup>

#### ج. أهداف عسكرية:

قد يكون الهدف من التكامل الاقتصادي الإقليمي الرغبة في تكوين وحدة عسكرية لمواجهة العالم الخارجي، ومن أمثلة ذلك ما نادى به بعض المفكرين الأوروبيين بعد الحرب العالمية الثانية من تكوين اتحاد أوروبي بقصد تقوية اقتصاديات أوروبا حتى تكون وحدة لها قوتها السياسية والعسكرية، فتقف بذلك بين المعسكرين الأمريكي والسوفييتي ولا تساق أهدافها، مما قد يقوي فرص السلم.

#### د. أهداف اجتماعية:

تتمثل الأهداف الاجتماعية للتكامل الاقتصادي أساسا في رفع المستوى العلمي والثقافي لمواطني دولة معينة، نتيجة دخولها في نموذج تكاملي مع دولة أكثر تقدّم منها، كما يؤدي التكامل إلى تضافر الجهود المالية والعلمية والبشرية وتسخيرها في البحث والتطوير الذي يشمل جميع جوانب الحياة، بما يحقق مصلحة شعوب هذه الدول، كما يعمل على إعادة توزيع السكان في الدولة المعنية بالتكامل فينتقل السكان من المناطق الأكثر اكتظاظا إلى المناطق الأقل سكانا، ويؤدي أيضا إلى حل المشكلات التي لا تعنى بها دولة بمفردها بل هي مشكلات مطروحة على المستوى العالمي، مثل المشكلات البيئية، وهذا ما حدث على مستوى الاتحاد الأوروبي من خلال الدول ذات المستويات العليا مثل الدانمارك وألمانيا وهولندا، التي تصدر قواعد خاصة بحماية البيئة وتلزمها بتنفيذها.<sup>3</sup>

#### الفرع الثالث: أسس ومراحل التكامل الاقتصادي

حتى يتم تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي المذكورة آنفا، فإنه يجب أن يقوم التكامل على أسس متينة، وأن يمر بمراحل متدرجة وصولا إلى تشكيل اتحاد اقتصادي.

<sup>1</sup> محسن الندوي، تحديات التكامل الاقتصادي العربي في عصر العولمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2011، ص 85.

<sup>2</sup> إكرام عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> رياض سهام، الاستثمارات العربية المباشرة البينية ودورها في تعزيز التكامل الاقتصادي العربي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015، ص 59.



## 1. أسس التكامل الاقتصادي

وبالرجوع إلى التعاريف السابقة يمكن القول بأن التكامل الاقتصادي يقوم على مجموعة من الأسس التي تضمن استمراره ونجاحه، ويمكن إيجاز هذه الأسس فيما يلي:

- أ. **إلغاء القيود على حركة السلع:** إذا كان أحد أهم دوافع إقامة التكامل الاقتصادي الإقليمي هو إيجاد سوق أوسع قادرة على تصريف فوائض الإنتاج الكبيرة على مستوى اقتصاديات الدول الأعضاء، من خلال تدفق هذه المنتجات داخل هذه السوق المشتركة، فإن تحقق ذلك يشترط كأساس أول لقيام هذه الدول بإلغاء كافة القيود سعريّة كانت أم كمية، من أجل بلوغ أعلى مستويات الاستفادة من وفرات الإنتاج الواسع النطاق.<sup>1</sup>
- ب. **إلغاء القيود على حركة عناصر الإنتاج:** يأخذ هذا الأساس ضرورة إلغاء كافة القيود التي تحول دون انتقال رؤوس الأموال والعمال بين دول التكامل، مع تطبيق اتفاقيات فيما بينها لتوحيد الأجور وإلغاء النظم والقوانين التي تؤدي إلى التمييز في الجنسية بين رعايا الدول الأعضاء، فيما يتعلق بالخدمات والإقامة ومزاولة الأعمال المشروعة.<sup>2</sup>
- ج. **تنسيق سياسات الإنتاج:** يمكن توجيه عناصر الإنتاج نحو أكفأ سبل الاستغلال وذلك بتخصيص دول التكامل في إنتاج السلع التي تتميز فيها بميزة تنافسية أكبر من غيرها، مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج وخفض أسعار السلع والرفع من جودتها.
- د. **تنسيق السياسات النقدية والمالية:** يتطلب نجاح الأسس السابقة ضرورة هذا التنسيق، فمن الناحية المالية يتعين توحيد الضرائب لأن اختلافها يؤدي إلى تقييد المبادلات التجارية وتقييد حركة رؤوس الأموال للاستثمار بين بلد وآخر.

## 2. مراحل التكامل الاقتصادي

تتعد أشكال التكامل الاقتصادي تبعا للدرجة والمستوى التي تصل إليه، والتي تبدأ بأبسط صور التعاون من خلال اتفاقيات التجارة وصولا إلى الأعد في شكل اندماج تام، وهذا حسب الإجراءات التكاملية التي تتخذها الدول فيما بينها، ومن وجهة نظر التحليل الاقتصادي للعمليات التكاملية، يميز الاقتصاديون بين المراحل التالية:

### أ. نظام التجارة التفضيلية " Preferential trading system "

يشمل تخفيض الحواجز الجمركية وغير الجمركية ولكن دون إلغائها بشكل كلي، حيث أن الدول الأعضاء ضمن هذا النظام لها الحق في صياغة وتحديد نمط سياساتها القطرية الجمركية وغير الجمركية دون الخضوع لترتيبات مشتركة مع باقي الدول الأعضاء. وأبرز صور منطقة التفضيل الجزئي منطقة الكومنولث التي أنشأتها إنجلترا مع مستعمراتها السابقة عام 1932، غير أن هناك اختلافا كبيرا بين الاقتصاديين في مدى ملائمة اعتبار هذه الصورة شكلا من أشكال التكامل الاقتصادي لبساطة وتواضع الترتيبات التكاملية التي تختارها مجموعة الدول الأعضاء في منطقة التفضيل الجمركي.<sup>3</sup>

### ب. منطقة التجارة الحرة " free Trade Area "

في هذه المرحلة يتم الاتفاق بين دولتين أو أكثر على إزالة كافة العقبات التي تقف في سبيل تنمية التجارة البينية فيما بينها، وبالتالي تلتزم كل دولة من الدول الأعضاء بإزالة كافة الرسوم الجمركية وإلغاء القيود الكمية المفروضة على الواردات من بقية

<sup>1</sup> كامل بكري، مرجع سبق ذكره، ص 287.

<sup>2</sup> رشيد بوكساني، أحمد دبش، مقومات ومعوقات التكامل الاقتصادي العربي، الندوة العلمية الدولية حول التكامل الاقتصادي العربي كآلية لتحسين وتفعيل الشراكة العربية الأوروبية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، 08-09 ماي 2004، الجزائر، ص 04.

<sup>3</sup> سامي عفيفي حاتم، التجارة الخارجية بين التنظير والتنظيم، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1994، ص 287.

الدول الأعضاء أو المشتركة في منطقة التكامل، على أن تحتفظ كل هذه الدول بالتعريف الجمركية إزاء الدول غير الأعضاء في منطقة التكامل.<sup>1</sup> ومن أمثلتها المنطقة الأوروبية للتجارة الحرة (1960)، ومنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى (1998).

#### ج. الاتحاد الجمركي " Union Custom "

وفيه يتم توحيد التعريف الجمركية للدول الأعضاء تجاه العالم الخارجي، فهي تقيم بذلك ما يعرف بالجدار الجمركي،<sup>2</sup> وبالتالي تصبح حركة السلع فيما بين الدول المتكاملة حرة من أية قيود جمركية أو إدارية، ومن أشهر هذه الاتحادات الجمركية نجد اتحاد دول البنلوكس (1947) الذي عقد في أعقاب الحرب العالمية الثانية بين بلجيكا هولندا ولوكسمبورغ.

#### د. السوق المشتركة " Common Market "

بالإضافة إلى إلغاء القيود والرسوم الجمركية وتوحيد التعريف الجمركية إزاء العالم الخارجي، تلغى في هذه المرحلة القيود على حركة عوامل الإنتاج بين الدول الأعضاء وتصبح أسواق الدول الأعضاء سوقا مشتركة تنتقل فيها السلع ذات المنشأ في الدول الأعضاء بحرية تامة ومن أمثلتها السوق الأوروبية المشتركة (1957)، والسوق المشتركة لشرق وجنوب إفريقيا (1994).

#### هـ. الاتحاد الاقتصادي " Economic Union "

وهذه الصورة تعلق عن السوق المشتركة حيث تضاف خطوة جديدة بتحقيق قدر من التنسيق في السياسات الاقتصادية المالية والنقدية والضريبية بقصد إزالة التمييز الناشئ فيها، وعليه فهذه المرحلة تجمع بين إلغاء القيود المفروضة على تبادل السلع وحركات عناصر الإنتاج داخل المنطقة التكاملية من ناحية، وتحقيق حد أدنى من تنسيق السياسات بين الدول الأعضاء من ناحية أخرى.<sup>3</sup> وأبرز مثال على ذلك قيام الاتحاد الأوروبي (1992).

#### و. الاندماج الاقتصادي " Economic Integration "

وهي المرحلة الأخيرة التي يمكن أن يصل إليها مشروع التكامل الاقتصادي، فبالإضافة إلى المراحل السابقة، تتضمن هذه المرحلة توحيد السياسات الاقتصادية كافة، وإيجاد سلطة إقليمية عليا وعملة موحدة يتم التداول بها عبر بلدان المنطقة المتكاملة وجمهاز إداري موحد لتنفيذ هذه السياسات، وفي هذه المرحلة تتفق كل دولة على تقليص سلطاتها التنفيذية الذاتية وخضوعها في كثير من المجالات للسلطة الإقليمية العليا.<sup>4</sup> وبالتالي بلوغ الاندماج الاقتصادي يعتبر كخطوة في بلوغ الوحدة السياسية. ومن أمثلة هذا الشكل من التكامل نجد الاتحاد الاقتصادي النقدي الأوروبي (1999).

#### الفرع الرابع: خصائص التكامل الاقتصادي

ندرج في هذا الفرع أهم المزايا التي تحققها الدول من جراء تكاملها اقتصاديا، وكذا المقومات الواجب توافرها لتحقيق هذا التكامل، بالإضافة إلى المشاكل والصعوبات التي قد تثار عند مشروع التكامل الاقتصادي.

##### 1. مزايا التكامل الاقتصادي

هناك عدة مزايا يمكنها أن تعود بالنفع على كل دولة تسعى لتحقيق تكامل اقتصادي حقيقي وجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية، ويمكن ذكرها على النحو التالي:

<sup>1</sup> حسين عمر، مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>2</sup> إكرام عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>3</sup> سامي عفيفي حاتم، التكتلات الاقتصادية بين التنظير والتطبيق، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2005، ص 43.

<sup>4</sup> حسين عمر، نفس المرجع، ص 09.

#### أ. اتساع حجم السوق:

يتوقف حجم السوق في أي دولة على عدد من العوامل أهمها متوسط دخل الفرد وعدد السكان، ومن المعروف أن زيادة حجم السوق يمكن أن تتم عن طريق التوسع الأسري أي زيادة القوة الشرائية الحقيقية داخل حدود الدولة. وهذا ما يمكن أن يتحقق إلا عن طريق اتساع سياسة إنمائية تهدف إلى زيادة متوسط دخل الفرد، كما يمكن أن تتم زيادة حجم السوق عن طريق التوسع الأفقي، وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا عن طريق زيادة رقعة الأرض التي يتم فيها تبادل السلع والخدمات فالتكامل الاقتصادي هو الطريق لتوسيع حجم السوق.<sup>1</sup>

#### ب. تحسين شروط التبادل وتعزيز القدرة على التفاوض:

يعطي التكامل الاقتصادي للدول قوة تفاوضية أكبر أمام العالم الخارجي، حيث تصبح ممثلة في كتلة واحدة بتشكيلها قوة اقتصادية تملّي شروطها ومطالبها على الدول خارج منطقة التكامل بشكل يحقق مصالحها، ولا تقتصر أهمية التكامل على تعزيز القدرة التفاوضية خارج إطار التكامل بل حتى داخله، إذ يتيح التكامل تسهيل التفاوض بحثا عن التوافق وتقريب وجهات النظر، وهذا انطلاقا من أن التقارب هو أحد مقومات نجاح التكامل.<sup>2</sup>

#### ج. ارتفاع معدل النمو الاقتصادي

يعمل التكامل الاقتصادي على زيادة معدل النمو الاقتصادي في الدول الأعضاء عن طريق تشجيعه للاستثمار، فالتوسع نطاقه وما يتبعه من زيادة الطلب على السلع المنتجة سيؤدي إلى زيادة الحافز الاستثماري، حيث تصبح الفرصة مهيأة أمام رأس المال في مختلف بلدان التكامل لتحقيق الربح عن طريق توظيف الأموال في وسائل لإنتاج تلك السلع، فضلا عن تشجيع ظاهرة التخصص الإقليمي في الإنتاج وما يتولد عنه من زيادة الاستخدام الأفقي لرأس المال على نطاق إقليمي واسع.<sup>3</sup>

#### د. زيادة فرص التوظيف والاستفادة من مهارات اليد العاملة

فاتساع حجم السوق والتوسع في الإنتاج يتيح حتما قدرا أكبر من فرص التشغيل في البلدان المتكاملة، وتزداد بذلك القدرة على استيعاب فائض العمل الموجود لدى بعضها، وترتفع إنتاجية العمل. كما أن التكامل الاقتصادي يؤدي إلى تطبيق مبادئ تقسيم العمل الفني والوظيفي، وهذا كفيل بإظهار المهارات والقدرات والعمل على تدريبها وتميئتها.<sup>4</sup>

#### هـ. استقطاب الاستثمار الأجنبي والتكنولوجيا

ينتج عن التكامل الاقتصادي زيادة تدفق حجم الاستثمارات الأجنبية إلى دول التكامل وما يصاحبها من نقل للتكنولوجيا خاصة إذا كانت الرسوم الجمركية المطبقة على هذه الدول مرتفعة، كما يعمل التكامل أيضا على التقليل من مخاطر انعدام اليقين لدى المستثمرين والمنتجين داخل منطقة التكامل، فتقل بذلك حالة التردد في الإقبال على إنشاء المشاريع الاستثمارية والإنمائية، ومنه زيادة المنافسة وزيادة الكفاءة الإنتاجية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حربي عريقات وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين، التحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 50.

<sup>2</sup> رياش سهام، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>3</sup> بخوش صبيحة، اتحاد المغرب العربي بين دوافع التكامل الاقتصادي والمعوقات السياسية، 1989-2007، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2011، ص 67.

<sup>4</sup> مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015، ص 12.

<sup>5</sup> بخوش صبيحة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ومهما يكن من أمر، فإن تحقيق هذه المزايا والمنافع يعتمد بشكل كبير على أمرين رئيسيين، الأمر الأول يتعلق بنوع المقومات والشروط الاقتصادية الواجب توفرها لدى الدول، وثانيهما يرتبط بدرجة أو مستوى التكامل الذي تختاره المجموعة وكذا مدى أو درجة تخطيطها للمشاكل التي قد تطرأ أثناء العمليات التكاملية.

## 2. مقومات التكامل الاقتصادي

أوضحت الدراسات لمختلف تجارب التكامل الاقتصادي، أن نجاح هذه الأخيرة يتوقف على مجموعة من المقومات الواجب توفرها، وإن كانت لا توجد قائمة محددة في هذ الشأن، فإننا نذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

### أ. التقارب الجغرافي:

يعتبر التقارب الجغرافي من أهم الشروط الأساسية لنجاح التكامل الاقتصادي بين مجموعة من الدول التي أرادت أن تشكل كتلة اقتصادية، وهذا لتسهيل انتقال السلع والخدمات والعمالة داخل المنطقة التكاملية، كما يخفض من تكاليف النقل التي قد تكون متباعدة أو متناثرة جغرافيا، غير أن التقارب الجغرافي يبقى له أهمية كبيرة في التكامل وليس شرطا ضروريا له.

### ب. الإرادة السياسية:

يعتبر غياب الإرادة السياسية بين الدول التي تسعى للتكامل فيما بينها من أهم أسباب فشل التكامل الاقتصادي، لذا يجب عليها أن تدرك منذ البداية أن هناك التزامات تنطوي على وضع حدود متفق عليها لحرية العمل الوطني، كما يجب أن يقنع الرأي العام في كل بلد بأن كل واحد من الأعضاء في التكتل الاقتصادي سيحافظ على التزاماته بأمانة، ويقوم ببذل الجهد المطلوب لإنجاح التكتل كما يقبل كل التضحيات المؤقتة التي يقتضيها العمل المشترك.<sup>2</sup>

### ج. وجود العجز والفائض

يعد وجود العجز والفائض في اقتصاديات الدول التي تريد تشكيل تكتل اقتصادي أمرا مهما، إذ لا بد من التناسب والتناظر في سد العجز والتخلص من الفائض بين الدول المتكاملة، غير أن هذا الأمر ليس بالأمر السهل ذلك أن الدولة لا تستطيع التخلص من الفائض أو العجز إلا إذا كانت تتوفر على منافع تستبدلها مع غيرها من الدول.

### د. تجانس اقتصاديات القابلة للتكامل

حيث يجب أن يكون التكامل بين اقتصادات ذات هيكل متجانسة ومتماثلة وقابلة للتكامل، وهو ما يعني خلق فضاء حقيقي متضامن من حيث لا وجود للاختلافات الاقتصادية بين الدول الأعضاء، ولا سيطرة لاقتصاد بلد على اقتصادات الدول الأخرى. وفي هذه الحالة تتشكل وحدة اقتصادية.<sup>3</sup>

### هـ. تناسب سياسات القيم الاجتماعية والثقافية

فالاقتصاديات التي تكون متقاربة ومتجانسة في القيم والنظم الاجتماعية والسياسية والثقافية تكون قادرة على تحقيق تكامل اقتصادي بسهولة، إذ يفرض التقارب حدا معينا من التقاء المصالح واتفاق الأهداف، كما يخلق قدرا من القيم والأنماط

<sup>1</sup> رميدي عبد الوهاب، التكتلات الاقتصادية الإقليمية في عصر العولمة وتفعيل التكامل الاقتصادي في الدول النامية، دراسة تجارب مختلفة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص 09/08

<sup>2</sup> إسماعيل العربي، التكتل والاندماج الاقتصادي بين الدول المتطورة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1981، ص 43.

<sup>3</sup> فلاح محمد الربيعي، التكامل الاقتصادي بين الشروط التقليدية والشروط الحديثة، الحوار المتمدن، العدد: 2666 - 3/6/ 2009 متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=173879> تاريخ الاطلاع: 2016-11-02.

السلوكية المشتركة والروابط الثقافية بين دول الإقليم الواحد مما يجعل المنظمة الإقليمية أقدر على المساهمة في حل مشاكل المنطقة نظراً لمعرفتها العميقة بمواقف الأطراف.<sup>1</sup>

### و. تنسيق السياسات الاقتصادية الكلية

حرية انتقال السلع بين الدول لا تكفي لضمان تنسيق السياسات الاقتصادية، إذ لا بد من توافر جميع الشروط التي تسمح للمنتج بالعمل والمنافسة في ظروف طبيعية، وهذا التنسيق ينبغي أن يتناول شؤون التعريف الجمركية، والسياسة التجارية تجاه الدول الواقعة خارج المنطقة وسياسة الاستثمار، ولا بد من مفاوضات طويلة لتنسيق التشريعات والسياسات الاقتصادية ووضع أجهزة متخصصة ومؤسسات تتمتع بالصلاحيات المطلوبة لمتابعة هذا العمل على ضوء التغييرات التي تطرأ على السياسات الاقتصادية ومقتضيات الظروف الاقتصادية.<sup>2</sup>

### ز. توفر اليد العاملة الماهرة

يعتبر توفير اليد العاملة المتخصصة والمدرّبة من العوامل التي تؤدي إلى نجاح التكامل الاقتصادي، حيث أن عملية التكامل تعمل على انتقال اليد العاملة بمعنى حرية انتقال الأشخاص بين كافة الدول المتكاملة للبحث عن فرص الاستخدام المناسبة، وبهذا يتم تحقيق أكفء استخدام ممكن لليد العاملة، وبها يتم نقل الفائض من العمالة للدول التي تكتظ بها إلى الدول التي تعاني من عجز في هذا المورد الهام.<sup>3</sup>

### ح. توفر البنى التحتية الملائمة

والمثثلة أساساً في توفر وسائل النقل والمواصلات التي تعتبر من الشروط المهمة لنجاح التكامل الاقتصادي بين الدول، ذلك أن عدم توفرها سيحد من إمكانية التوسع التجاري والتخصص الإنتاجي بينهم، كما يصعب تسويق المنتجات وقيام الصناعات الكبرى وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف النقل بين هذه الدول واتساع المسافات الاقتصادية.<sup>4</sup>

### ط. إعطاء الوقت المناسب والكافي للدارسات والبحوث على كافة المستويات

فالتكتلات التي تقوم على دارسات غير جادة غالباً ما يكون مصيرها الفشل والتفكك بعد وقت قصير، ومن هنا تظهر أهمية الدارسات والبحوث في هذا المجال، حيث أن الدارسة تستهدف معالجة المشاكل واتخاذ القرارات الرشيدة بطريقة علمية يمكن من خلالها تحديد المشكلة وعرض البدائل الممكنة ثم تقييم تلك البدائل والتوصل إلى القرار الأمثل في ظل الظروف والعوامل المحيطة.<sup>5</sup>

### 3. مشاكل التكامل الاقتصادي

وإن كان للتكامل الاقتصادي مزايا يحققها للدول الأعضاء، فإنه لا يخلو من المشاكل والصعوبات التي تعترض تطبيق الإجراءات التكاملية المتفق عليها بين الدول الأعضاء والتي قد تظهر مباشرة عند قيام التكامل، كما قد ينشأ عند التنفيذ العملي لاتفاقية التكامل، ويمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

<sup>1</sup> محمد شوقي عبد العال، التنظيم الإقليمي العربي، دراسة في أزمة الفعالية، مجلة شؤون عربية، الأمانة العامة للجامعة العربية، العدد 91، سبتمبر 1997، القاهرة، ص 25.

<sup>2</sup> إسماعيل العربي، نفس المرجع، ص 43.

<sup>3</sup> مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>4</sup> فلاح محمد الربيعي، مرجع سبق ذكره.

<sup>5</sup> رياض سهام، مرجع سبق ذكره، ص 64.

### أ. مشكلة التعريف الموحدة:

يعتبر من الصعب جدا فرض تعريف موحدة على مجموعة الدول الأعضاء ذات المستويات المختلفة، وكثيرا ما تخلق بعض المشاكل لبعضها، ولذلك وجب التوفيق بين مصالح هذه الدول حيث بالنسبة للدول التي كانت تعريفاتها الأصلية أعلى من التعريف الموحدة المقترحة بموجب الاتحاد، يمكن إعفاؤها مؤقتا من وجوب تخفيض تعريفاتها على بعض السلع الأجنبية التي يحتمل أن تنافس الإنتاج المحلي على أن تقوم بتخفيض تدريجي بعد ذلك. أما بالنسبة للدول التي كانت تطبق تعريفات أقل من التعريف الموحدة، فإنه يمكن إعفاؤها مؤقتا من إلزامية رفع تعريفاتها على بعض السلع المستوردة من الخارج بشرط أن تكون هذه السلع لازمة للإنتاج المحلي مع إلزامها بالقيام برفعها تدريجيا.<sup>1</sup>

### ب. مشكلة الحماية الجمركية:

تنشأ نتيجة لاختلاف ظروف المشاريع الإنتاجية العاملة في الدول المتكاملة واختلاف مستويات نمو اقتصاداتها، حيث أن لكل صناعة ظروفها الخاصة في كل دولة تتطلب توجيه قدر من الحماية للمشاريع القائمة فيها، وبالتالي يصعب إقناع الدول بالتخلي عن هذه الحماية، وهذا راجع لمشكل المنافسة التي تأتي من مشاريع الدول الأخرى وخاصة التي تنتج بتكاليف أقل، قد تؤدي إلى انهيار مشاريع تنسيق السياسات الاقتصادية. ولمواجهة هذه المشكلة يمكن لكل طرف اختيار فترة انتقالية يتم خلالها تخفيض الرسوم وحصل الاستيراد وإعانات المنتجين تدريجيا، وكذا تقديم تعويضات للمشاريع المتضررة من جراء رفع الحماية عليها.

### ج. مشكلة توزيع الإيرادات الجمركية:

كثيرا ما تقع الدول المتكاملة في مشكلة كيفية توزيع إيرادات الجمارك بين الدول الأعضاء، لهذا لا يمكن تقسيم هذه الإيرادات إلا إذا كانت هناك طريقة متفق عليها قبل قيام التكامل، وهنا تنثور المشكلة حول أسس التقسيم، فقد تحتفظ كل دولة بإيرادات الجمارك التي تحصلها من السلع الواردة إليها، كما قد يتم تقسيم الإيرادات على أساس نسبة عدد سكان كل دولة إلى مجموع سكان الاتحاد.<sup>2</sup>

### د. مشكلة تنسيق السياسات الاقتصادية:

يعتبر تنسيق السياسات الاقتصادية أهم مرحلة في التكامل الاقتصادي، وخاصة ما تعلق الأمر بالسياسة الجبائية أو السياسة النقدية من خلال تثبيت أسعار الصرف بين العملات. غير أن الوصول إلى هذه المرحلة ينتج عنها عدة صعوبات كالتقليل من إيرادات بعض الدول وزيادة إيرادات البعض الآخر، أو زيادة أعباء بعض المشاريع الإنتاجية وتخفيضها على أخرى، كما يهدد تنسيق السياسات هروب رؤوس الأموال إلى دول أخرى مما يؤدي إلى اختلال موازين المدفوعات بين الدول الأعضاء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بخوش صبيحة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup> كامل بكري، مرجع سبق ذكره، ص 131.

<sup>3</sup> بخوش صبيحة، نفس المرجع، ص 70.



## المطلب الثاني: تجربة التكامل الاقتصادي المغربي، الدوافع والأهداف

على الرغم من أن محاولات التكامل المغربي قديمة جدا، إلا أنها لم تتجسد على أرض الواقع إلا بعد سنوات طويلة، من خلال الإعلان عن قيام اتحاد المغرب العربي والتوقيع على معاهدة إنشائه سنة 1989 بمدينة مراكش من طرف قادة دول كل من الجمهورية الجزائرية، المملكة المغربية، الجمهورية التونسية، الجماهيرية الليبية والجمهورية الموريتانية.

### الفرع الأول: نشأة اتحاد المغرب العربي

ظهرت فكرة الاتحاد المغربي قبل الاستقلال وتبلورت في أول مؤتمر للأحزاب المغربية المنعقد بمدينة طنجة بين 28 - 30/4/1958 والذي ضم ممثلين عن حزب الاستقلال المغربي والحزب الدستوري التونسي وجبهة التحرير الوطني الجزائرية. وبعد الاستقلال كانت هناك محاولات نحو فكرة تعاون وتكامل دول المغرب العربي، مثل إنشاء اللجنة الاستشارية للمغرب العربي عام 1964 لتنشيط الروابط الاقتصادية بين دول المغرب العربي، وبيان جربة الحدودي بين ليبيا وتونس عام 1974، ومعاهدة مستغانم بين ليبيا والجزائر، ومعاهدة الإخاء والوفاء بين الجزائر وتونس وموريتانيا عام 1983، وأخيرا اجتماع قادة المغرب العربي بمدينة زرالدة في الجزائر يوم 10/6/1988 وإصدار بيان زرالدة الذي أوضح رغبة القادة في إقامة الاتحاد المغربي وتكوين لجنة تضبط وسائل تحقيق وحدة المغرب العربي، ليتم في الأخير الإعلان عن قيام اتحاد المغرب العربي في 17 فيفري 1989 بمدينة مراكش من قبل الدول الخمس المغرب والجزائر وتونس وليبيا وموريتانيا.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: دوافع التكامل الاقتصادي بين دول المغرب العربي

يمكن تقسيمها إلى دوافع داخلية وأخرى خارجية ونوجز أهمها فيما يلي:

#### 1. الدوافع الداخلية: وتتمثل أساسا في:<sup>2</sup>

- غياب الاندماج المغربي حسبما تشير بعض الدراسات يكلف كل دولة مغربية خسارة على مستوى نسبة نموها تقدر بـ 2% بالنسبة لانتاجها الداخلي المحلي، وكذلك عجز في مواطن الشغل يقدر بـ 20.000 ألف فرصة عمل سنويا.
- رغم اتساع السوق المغربية لأكثر من 97 مليون نسمة حسب إحصائيات 2016 (الملحق رقم 3)<sup>3</sup>، فإن المبادلات التجارية لم تتجاوز نسبتها 04% من مجمل المبادلات مع الخارج، في حين وصل حجم المبادلات التجارية بين دول الاتحاد الأوروبي إلى 60%، ودول جنوب شرق آسيا إلى 22%، ودول أمريكا الجنوبية 15%.
- تخلف القطاع الفلاحي، إذ تشير الإحصائيات إلى أن الإنتاج الزراعي المغربي لا يتجاوز 5.1% من الإنتاج الزراعي العالمي، وهو ما يتطلب سياسات تكاملية تحقق الأمن الغذائي المغربي بشكل متدرج ومدرّوس.
- ضيق نطاق الأسواق المحلية مما يعرقل فرص قيام المشروعات الحديثة في معظم مجالات النشاط الاقتصادي، في حين أن التكامل الاقتصادي يخلق سوقا أوسع أمام المنتجات نظرا لتعدد الأسواق وزيادة عدد المستهلكين أمام هذه المنتجات في داخل دول الاتحاد.

- يعمل التكامل الاقتصادي على خلق سوق واسعة ومشتركة للعمل مما يسمح بخلق فرص أوسع للاستثمار كما يساعد على حل مشكلة البطالة المنتشرة في دول المغرب العربي.

<sup>1</sup> اتحاد المغرب العربي، الأهداف والمهام، متوفر على الموقع الإلكتروني: [www.maghrebarabe.org/ar](http://www.maghrebarabe.org/ar) تاريخ الاطلاع: 22-11-2016

<sup>2</sup> محمد الشكري، تجربة التكامل الاقتصادي عن الاتحاد المغربي، المؤتمر العربي المصرفي السنوي "رؤية عربية للقيمة الاقتصادية"، الدوحة، قطر، نوفمبر 2007، ص 7

<sup>3</sup> إحصائيات عامة حول اتحاد المغرب العربي، متوفرة على الموقع الإلكتروني: [www.maghrebarabe.org/ar](http://www.maghrebarabe.org/ar) تاريخ الاطلاع: 22-11-2016

**2. الدوافع الخارجية:** يعتبر إنشاء اتحاد المغرب العربي كرد فعل للبيئة الخارجية السائدة والمتميزة بديناميكية الدمج والتفكك، فانهيار الاتحاد السوفياتي وبروز الهيمنة الأمريكية من جهة، وكذا ظهور التجمعات الإقليمية الكبرى وعلى رأسها السوق الأوروبية المشتركة أو الاتحاد الأوربي فيما بعد، قد دفعا ولو بشكل غير مباشر إلى التعجيل بإنشاء الاتحاد.

وعموما يمكن إيجاز أهم الدوافع الخارجية للتكامل الاقتصادي المغربي فيما يلي:<sup>1</sup>

- تعتبر اقتصاديات دول المغرب العربي اقتصاديات مبادلة مع الدول الصناعية ومع التغيرات الكبيرة التي تتعرض لها شروط التبادل العالمي، سترداد قابلية هذه الاقتصاديات للصدمات الخارجية، وصعوبة مقاومتها على المستوى القطري؛

- تخوف الدول المغربية من أن تتحول إلى متعامل ثانوي على أعقاب انضمام دول جديدة للاتحاد الأوروبي، وما له من تأثير على حجم الاستثمارات وحجم العمالة، فكل تكامل داخلي لسوق معينة يعني إبعاد أطراف خارجية وهذا يستوجب بالضرورة تدعيم علاقات الشراكة. فضلا عن المنافسة الشديدة التي تفرضها الدول المتشابهة في الإنتاج مع الدول المغربية والتي تتوفر على شروط المنافسة والمعايير الاقتصادية الحديثة؛

- إن اتفاقيات الشراكة الموقعة مع الاتحاد الأوروبي أو الشراكة الأورو متوسطية، والمشروع الأمريكي للشرق الأوسط الكبير، تفرض على الدول المغربية استحقاقات كبيرة وتستوجب ترتيبات مغاربية مشتركة ترشد التعامل وتعظم الاستفادة وتقلل من هدر الإمكانيات والفرص؛

- انضمام بعض الدول المغربية إلى المنظمة العالمية للتجارة (تونس، المغرب وموريتانيا) وتواجد دولاً أخرى في طريق الانضمام (الجزائر وليبيا)، يتطلب تنسيقا فعالا وتكاملا إقليميا يمكن من توطین مشروعات كبرى، وإقامة صناعات منافسة وزيادة معدلات الإنتاجية؛

- انضمام دول كالصين والهند بإمكانياتها الكبيرة إلى المنظمة العالمية للتجارة، وما يشكل من تحدي مباشر لصادرات دول المغرب العربي كصادرات تونس والمغرب من النسيج والملابس؛

- الحاجة الملحة لدول الاتحاد المغربي إلى التكامل الاقتصادي لتوفير قاعدة قوية تحمي كيانها من عوامل التفكك، وهذا يمكن تحقيقه من خلال احترام المصالح الجزئية لكل دولة في إطار منطق متعدد الجوانب في قراءة المصلحة، فتوسيع قاعدة المصالح المشتركة والنفع المتبادل بينها يؤهلها للتعامل مع التحديات التي تفرضها المتغيرات الاقتصادية الدولية.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أهداف التكامل الاقتصادي المغربي

استهدفت معاهدة الاتحاد بالأساس فتح الحدود بين الدول الخمسة لمنح حرية التنقل الكاملة للأفراد والسلع والتنسيق الأمني ونهج سياسة مشتركة في مختلف الميادين وتحقيق التقدم والرفاهية، بالإضافة إلى تعزيز التضامن داخل التجمعات العربية وفي رحاب الجامعة العربية من خلال التشاور بين أجهزة الاتحاد وأجهزة مجلس التعاون لدول الخليج العربية لتحديد ميادين التعاون في المجالات المختلفة لتنمية ودعم العمل العربي والمشارك لتعزيز فعالية التكامل الاقتصادي العربي. وعموما فقد تم الإشارة إلى أهداف التكامل الاقتصادي المغربي من خلال المادة الثانية التي نصت أن الاتحاد يهدف إلى:

<sup>1</sup> محمد الشكري، مرجع سبق ذكره، ص 8

<sup>2</sup> فيصل بملولي، إقامة منطقة التجارة الحرة المغربية كمدخل لتحقيق التكامل الاقتصادي بين دول المغرب العربي في ظل التحديات الاقتصادية الدولية الراهنة، مجلة الباحث، العدد 14، جامعة ورقلة، 2014، ص 187.

- توثيق أواصر الأخوة التي تربط الأعضاء وشعوبهم بعضهم ببعض.
  - تحقيق تقدم ورفاهية مجتمعاتهم والدفاع عن حقوقها.
  - المساهمة في صيانة السلام القائم على العدل والإنصاف.
  - انتهاج سياسة مشتركة في مختلف الميادين.
  - العمل تدريجيا على تحقيق حرية تنقل الأشخاص وانتقال الخدمات والسلع ورؤوس الأموال فيما بينها.
- كما أشارت المعاهدة إلى أن السياسة المشتركة تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية:<sup>1</sup>
- **في الميدان الدولي:** صيانة استقلال كل دولة من الدول الأعضاء وتحقيق الوفاق بين الدول الأعضاء وإقامة تعاون دبلوماسي وثيق بينها يقوم على أساس الحوار.
  - **في الميدان الثقافي:** إقامة تعاون يرمي إلى تنمية التعليم على جميع مستوياته والحفاظ على القيم الروحية والخلقية المستمدة من تعاليم الإسلام السمحة وصيانة الهوية القومية العربية واتخاذ ما يلزم من وسائل لبلوغ هذه الأهداف خصوصا بتبادل الأساتذة والطلبة وإنشاء مؤسسات جامعية وثقافية ومؤسسات متخصصة في البحث تكون مشتركة بين الدول الأعضاء.
  - **في الميدان الاقتصادي:** تحقيق التنمية الصناعية والزراعية والتجارية والاجتماعية للدول الأعضاء واتخاذ ما يلزم من وسائل لهذه الغاية، خصوصا بإنشاء مشروعات مشتركة وإعداد برامج عامة ونوعية في هذا الصدد.
- ولتحقيق أهداف الاتحاد في جانبها الاقتصادي، فقد أوصى أول اجتماع لمجلس الرئاسة في جويلية 1990 بتبني استراتيجية مشتركة لتنمية اقتصادية تضع القواعد لتكامل إقليمي حقيقي، والذي يمر وفقا لثلاث مراحل ابتدائية:<sup>2</sup>
- **المرحلة الأولى (1992-1995):** إنشاء منطقة تبادل حر عبر الإعفاء من الحقوق الجمركية والإلغاء التدريجي للحواجز غير التعريفية.
  - **المرحلة الثانية: (1996-1999):** إنشاء اتحاد جمركي، يتم من خلاله وضع تعريفية خارجية مشتركة، تسمح بحماية الإنتاج المحلي بالنسبة للسوق الخارجية. وقد قامت اللجنة الاقتصادية المغربية مشروع إطار يتضمن الإعفاء من الحقوق الجمركية والرسوم الماثلة، الإلغاء التدريجي للحواجز غير التعريفية، وضع سياسة التجارة الخارجية، والاتفاق على مدونة تعريفية موحدة.
  - **المرحلة الثالثة:** ابتداء من 2000: إنشاء سوق مشتركة عن طريق إقامة حريات أخرى لانتقال الأشخاص، المنتجات، الخدمات ورؤوس الأموال بهدف تحقيق سوق داخلية موحدة وتوحيد التنظيمات من أجل التقدم في مشروع الاندماج.
  - **المرحلة الرابعة:** تأسيس اتحاد اقتصادي في بلدان المغرب العربي الذي يعتبر المرحلة النهائية لنسق التكامل، والذي سيتجسد باتحاد وتنسيق السياسات الاقتصادية وبرامج التنمية في البلدان الأعضاء.
- في نفس الإطار تم إبرام معاهدة متعلقة بتبادل المنتجات الفلاحية، والتي تضمنت ما يلي:
- التعجيل بإقامة اتحاد جمركي استعدادا لتحقيق سوق مشتركة زراعية مغاربية؛

<sup>1</sup> المادة 03 من معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي، المؤرخة في 17 فبراير 1989، مراكش، المغرب. (انظر الملحق رقم 2)

<sup>2</sup> محمد عباس محمزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 47/46.

- إعفاء المنتجات الزراعية المتبادلة ذات المصدر والمنشأ المحلي، من الحقوق الجمركية والضرائب والرسوم الماثلة المفروضة عند الاستيراد، باستثناء الضرائب والرسوم على الإنتاج المحلي في كل بلد من بلدان الاتحاد.
  - تأسيس لجنة مكلفة بالأمن الغذائي بوضع قوائم المنتجات الزراعي المعفاة من كل إجراء تعريفي.
- أما المعاهدة الثانية فتتعلق بالأوجه التجارية والتعريفية، التي أبرمت في 10 مارس 1991 بين بلدان المغرب العربي والتي ركزت على ما يلي:
- إعفاء المنتجات المتبادلة، ذات المصدر والمنشأ المحلي من الحقوق الجمركية، الضرائب والرسوم ذات الأثر المماثل المفروضة عند الاستيراد؛
  - إعفاء المنتجات المتبادلة، ذات المصدر والمنشأ المحلي والمحددة في قوائم، من كل الإجراءات غير التعريفية، وتوسع هذه القوائم تدريجيا مع الأخذ بعين الاعتبار القوانين المتعلقة بالصحة النباتية والحيوانية، الصحة والأمن السارية لدى البلد المستورد.
- وامتدادا لمعاهدة مراكش، تم إبرام عدة اتفاقيات ثنائية للتبادل الحر بين الدول المغربية أهمها الاتفاقية المبرمة بين تونس والمغرب التي دخلت حيز التنفيذ في 16 مارس 1999، التي نصت على إنشاء منطقة تبادل حر بين الطرفين خلال فترة انتقالية تمتد إلى غاية 31 ديسمبر 2007، وبيان التفكيك التعريفي قد تم وضعه حسب حساسية وطبيعة المنتجات الموجودة في القوائم الملحقه للاتفاقية.
- أما بالنسبة للجزائر والمغرب، فقد وقعا البلدان في 14 مارس 1989 اتفاقا تجاريا وتعريفيا يؤسس لتقديم المتبادل للتعريفات التفضيلية بعنوان المنتجات المحلية المتبادلة بين البلدين، ودخل هذا الاتفاق حيز التنفيذ في 06 فيفري 1990 الذي نص على إعفاء مجمل المنتجات المتبادلة من حقوق الجمارك والرسوم الماثلة.
- تخصص الاستفادة من المعاملة التعريفية التفضيلية للمنتجات التي تلي قواعد المنشأ المحددة في الاتفاقية ويتعلق الأمر بـ:<sup>1</sup>
- السلع المنتجة كلية في بلد التصدير (المنتجات الحيوانية، النباتية أو المعدنية بما في ذلك الثروات الطبيعية)؛
  - منتجات محولة في بلد التصدير وأن التقييم المحلي لا يقل عن 40% من القيمة الإجمالية للمنتجات التامة الصنع.
- إضافة إلى قواعد المنشأ، يكون منح النظام التفضيلي مشروطا باحترام قاعدة النقل المباشر، المتضمنة نقل المنتجات مباشرة من البلد المصدر نحو البلد المستورد دون المرور ببلد آخر.
- من جهة أخرى، نصت هذه الاتفاقية على أحكام إضافية تتضمن النقاط التالية:
- تسهيل إجراءات المبادلات، خاصة في مجال منح رخص الاستيراد والتصدير؛
  - منح إعفاء جمركي على العينات ووسائل الإشهار بما فيها المنتجات والأدوات اللازمة لتنظيم التظاهرات التجارية؛
  - منح الأولوية للمؤسسات والمتعاملين الوطنيين في مجال النقل.

<sup>1</sup> محمد عباس محمزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

### المطلب الثالث: مقومات ومعوقات التكامل الاقتصادي المغربي

تتوفر دول المغرب العربي على مقومات عديدة للتكامل الاقتصادي، ما يجعلها قادرة على تحسين قدراتها التنظيمية والرفع من قدرات اقتصادياتها الإنتاجية، وبما يمكنها من الاستخدام الأمثل لمواردها وإمكانياتها، غير أن هناك جملة من المعوقات حالت دون تحقيق هذا التكامل إلى حد الآن، وهذا ما يفوت على الدول المغربية فرصا ومزايا عديدة في إطار التكامل.

#### الفرع الأول: مقومات التكامل الاقتصادي المغربي

إن مقومات التكامل الاقتصادي عديدة ومتنوعة في البلدان المغربية، فهناك خصائص اجتماعية وثقافية وجغرافية وسياسية واقتصادية تشكل دعائم ومحفزات إضافية للتكامل بين بلدان المغرب العربي.

##### 1. المقومات الاجتماعية

يمكن أن نوجزها في وحدة اللغة والدين التي تجمع البلدان المغربية، وحدة الجنس والأصل، وحدة التاريخ، وحدة الرقعة الجغرافية، وكذا وحدة العادات والتقاليد.

##### 2. المقومات الطبيعية

تتميز المنطقة المغربية بموقع استراتيجي وحيوي بحكم وجودها على ضفتي البحر الأبيض المتوسط والمحيط الأطلسي من جهة، وبامتدادها للعالم العربي وإشرافها على إفريقيا وقرىها من الاتحاد الأوروبي من جهة أخرى، وتبلغ مساحة اتحاد المغرب العربي حوالي 5.782.140 كلم<sup>2</sup>، ما يشكل حوالي 42% من مساحة الدول العربية مجتمعة تتركز 49% منها في الجزائر، ويصل طول الشريط الساحلي لدول الاتحاد 6505 كلم، أي 28% من سواحل الوطن العربي بأكمله.<sup>1</sup> وتبلغ نسبة المساحة الصالحة للزراعة ما يقارب 7.7% من مساحة دول الاتحاد، تقع 43% منها في المملكة المغربية.

##### 3. المقومات الاقتصادية

إضافة إلى المقومات الاجتماعية المذكورة، تمتلك دول المغرب العربي عددا من المقومات الاقتصادية والمالية تؤهلها لتكون قوة اقتصادية إقليمية إن استغلت أحسن الاستغلال، نوجز أهمها فيما يلي:

##### أ. التباين في الثروات والموارد الطبيعية

فالمتمتع في الخريطة الجغرافية لدول المغرب العربي سيجد تكاملا وتناسقا طبيعيين، وذلك لما تزخر به هذه الدول من موارد طبيعية مختلفة ومتنوعة، وحدود مشتركة برية وبحرية تساعد على حركة وتنقل الأفراد والبضائع بكل سهولة من موريتانيا إلى تونس أو العكس، حيث تعتمد كل من تونس والمغرب بشكل كبير على الفلاحة والسياحة، بينما تعتمد ليبيا والجزائر على إنتاج الغاز والنفط، وتتوفر موريتانيا على مخزون كبير من ثروات معدنية وطبيعية، الأمر الذي يوحي بتكامل اقتصادي يحقق اكتفاء ذاتيا لدول المغرب العربي ويجعل منه اتحادا قويا ومنافسا لباقي التكتلات الإقليمية المجاورة.

##### ب. التباين في حجم الطاقات والموارد البشرية

يصل تعداد سكان المغرب العربي حوالي 97 مليون نسمة حسب تقديرات عام 2016، أي ما نسبته 37% تقريبا من إجمالي سكان الوطن العربي، حيث يعيش 78% من سكان الاتحاد مناصفة في الجزائر والمغرب، ويصل معدل النمو السكاني لدول الاتحاد المغربي إلى 1.7%. كما يضم المجتمع المغربي شريحة كبيرة من الشباب القادر على العمل والإنتاج،

<sup>1</sup> الخلوقي محمد، اتحاد المغرب العربي، الواقع والتحديات، مركز برق للأبحاث والدراسات، 2016، متوفر في الموقع <http://barq-rs.com> تاريخ الاطلاع: 13-01-2017

خاصة إذا ما تم توفير إمكانيات التعليم التطبيقي والتكوين المهني المناسب الذي يفني بمتطلبات سوق العمل، أو الظروف المناسبة لاستقطاب الطاقات البشرية المغربية العاملة خارج الدول المغربية<sup>1</sup>. كما أن هناك دولا تعاني من كثافة سكانية كبيرة وأخرى ذات كثافة سكانية ضعيفة، مما يشجع على التقارب لتحقيق المصالح المتبادلة خاصة في القطاع الزراعي والصناعي بالبلدان المغربية التي يمتلك بعضها مساحات شاسعة غير مستغلة وموارد صناعية غير مستخدمة<sup>2</sup>.

### ج. اتساع حجم السوق

فالمتمثل للتركيبة البشرية لدول اتحاد المغرب العربي يجدها تتكون من قرابة 97 مليون مستهلك، حوالي 70 % منها في الجزائر والمغرب<sup>3</sup>، مما يشكل سوقا استهلاكية ويخلق الظروف المواتية لقيام صناعات تستفيد من وفورات الحجم والمزايا النسبية، ويحفز قيام الصناعات المكاملة والغذائية، وبالتالي يخلق فرص عمل جديدة ويعزز من القدرات التنافسية والقدرات التقنية لهذه الصناعات<sup>4</sup>.

### د. تباين الإمكانيات المالية المتوفرة.

بلغ مجموع الناتج المحلي الإجمالي لدول اتحاد المغرب العربي 303 مليار دولار أمريكي سنة 2016، وهو ما يعادل حوالي 32% من إجمالي الناتج المحلي للدول العربية تقريبا<sup>5</sup>، فالفوائض المالية المحققة خلال الفترة الأخيرة سواء من صادرات النفط والغاز بالنسبة للجزائر وليبيا، أو مداخيل السياحة وتحويلات العاملين في الخارج بالنسبة لتونس والمغرب، يمكن أن يستفاد منها في تنمية المنطقة المغربية ودعم تشابك نسيجها الاقتصادي بدلا من تكديسها في مصارف عالمية وتدويرها لأسواق أخرى.

### هـ. الاستقرار الاقتصادي

الملاحظ أن الدول المغربية قد حققت خلال السنوات الأخيرة استقرارا ملحوظا في أوضاع اقتصادياتها الكلية، معدلات تضخم منخفضة، استقرار في أسعار صرف العملات، احتياطات خارجية كافية، فوائض في موازين المدفوعات، وتوفر هذه الأوضاع المستقرة نسبيا الظروف الملائمة والوقت المناسب لتحقيق التكامل الاقتصادي المنشود<sup>6</sup>. ويتضح لنا في الأخير، أن هناك العديد من المقومات التي تتميز بها الدول المغربية والتي قد لا تتوفر لتكتلات أخرى، من شأنها إن استغلت أن تعمل على تدارك النقص والجمود في المسار التكاملي لدول المغرب العربي وإعادة بعثه من جديد في ظل التكتلات الإقليمية المجاورة، وتتجاوز بذلك كل العقبات التي تحول دون تحقيقه وفقا لتطلعات وطموحات شعوبها.

### الفرع الثاني: معوقات تحقيق التكامل الاقتصادي المغربي.

يعيش اليوم اتحاد المغرب العربي بعد 28 عاما من تأسيسه حالة من الجمود والانحدار ككتل رغم ما تعرفه دوله من حركية وتغيير، فالحصار الذي فرض على ليبيا ومشكل الصحراء الغربية، إضافة إلى تدهور الأوضاع الأمنية في الجزائر سابقا

<sup>1</sup> محمد الشكري، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> صالح صالح، الاتحاد المغربي الإمكانيات المتاحة والاستراتيجيات البديلة لتحقيق التنمية المستدامة والشراكة المتوازنة، المؤتمر العلمي الدولي حول التكامل الاقتصادي كآلية لتحسين وتفعيل الشراكة العربية - الأوروبية، 09/08 ماي 2004، جامعة سطيف، الجزائر، ص 09.

<sup>3</sup> إلياس سالم، التكتلات الاقتصادية كآلية لتعزيز فرص التسويق الدولي، اتحاد المغرب العربي أمودجا، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، العدد 03، جامعة الجزائر، 2012 ص 177.

<sup>4</sup> محمد الشكري، نفس المرجع، ص 10.

<sup>5</sup> إحصائيات عامة حول اتحاد المغرب العربي، الموقع الإلكتروني: [www.maghrebarabe.org/ar](http://www.maghrebarabe.org/ar)، تاريخ الاطلاع: 15-03-2017

<sup>6</sup> محمد الشكري، نفس المرجع، ص 11



وفي كل من تونس وليبيا حاليا، قد أثرت بشكل مباشر على بعث الاتحاد حتى في المجال الاقتصادي، فلا منطقة تبادل حر قد تأسست ولا اتحاد جمركي، ولا السوق المشتركة.

وإن كانت تتعدد العوامل والعقبات التي اعترضت دول المغرب العربي في تجسيدها لتكامل اقتصادي بين عوامل سياسة وقانونية واجتماعية واقتصادية، سواء الظرفية منها أو التي ما تزال قائمة ومرتبطة بوضعية البلدان المغربية في حد ذاتها، فإن العوامل السياسية تبقى في الواجحة وتقف عثرة في مسار التكامل، غير أننا سنركز على العوامل الاقتصادية باعتبارها تتعلق باقتصاديات الدول المغربية وتمثل تكاليف لعدم تكاملها اقتصاديا.

وعلى العموم، فإنه يمكن إيجاز أهم المعوقات الاقتصادية فيما يلي:

### 1. الخلل البنوي للاقتصاديات المغربية:

برغم التقارب الاقتصادي الكبير بين دول المغرب العربي بعد تبني الجزائر لاقتصاد السوق وتحرير ليبيا لاقتصادها تدريجيا، فإن هذا الخلل حال دون التعاون السليم بين الدول الأعضاء، حيث يسعى كل طرف للحصول على مزيد من المساعدات الأجنبية الأوروبية أساسا ولو كان هذا التهافت مضرا بالتعاون الإقليمي، وعلى هذا فقد اتضح مع مرور الوقت أن تبني الدول المغربية اقتصاد السوق بدرجات متفاوتة لم يساهم في تحريك عملية الاندماج الإقليمي. فإقتصاديات الدول المغربية تتميز بفقر تنوعها حيث تعتمد أساسا على المواد الأولية بنسبة تفوق 90% من الصادرات؛ المحروقات بالنسبة للجزائر وليبيا والمعادن (الفوسفات أساسا) والنسيج (فيما يخص المنتجات الصناعية) بالنسبة للمغرب (الملحق رقم 4).

كما أنها اقتصاديات تبادلية بمعنى أنها قائمة على التجارة مع العالم الخارجي بنسبة كبيرة جدا، وهذا يجعلها تحت رحمة الضغوط الأجنبية، أما فقر التنوع الاقتصادي فيجعلها عرضة لتقلبات الأسعار في الأسواق الدولية.<sup>1</sup> وبحكم تخلفها فإن واردات هذه الدول هي أساسا مواد مصنعة مما يزيد صعوبة تطوير المبادلات بين هذه الاقتصاديات الموجهة أساسا نحو العالم المصنع. ويؤدي التخصص الكبير لهذه البلدان (الطاقة بالنسبة للجزائر وليبيا، الزراعة والمواد المصنعة البسيطة بالنسبة لتونس والمغرب) إلى الاعتماد على الخارج لإمدادها بحاجياتها من المواد المصنعة وبالتالي استمرار التبعية والعلاقة العمودية مع الاتحاد الأوروبي مما حال دون تطوير التجارة البينية.

### 2. ضعف حجم التجارة البينية المغربية

التجارة البينية المغربية هي صورة صادقة للتجارة البينية العربية عموما والتي تبقى ضعيفة جدا لا تتجاوز 10% من مبادلات العالم العربي مع العالم الخارجي، بينما تبلغ التجارة ما بين دول الاتحاد الأوروبي ما يزيد على 60% من مبادلات أوروبا مع الخارج، فقد تراجعت نسبة التجارة البينية من 3,04 % سنة 1992 إلى 0,27 % سنة 2005، ويعود السبب في هذا التراجع أساسا إلى غلق الحدود البرية بين البلدين الكبيرين اللذين يتوسطان الاتحاد الجزائر والمغرب وعدم تطبيق أغلب الاتفاقات المبرمة في إطار اتحاد المغرب العربي.<sup>2</sup> وتبلغ نسبة التجارة البينية المغربية حاليا حوالي 3% من التجارة الخارجية المغربية والتي تقدر بحوالي 70 مليار دولار (الملحق رقم 6)، برغم مرور 28 سنة على إنشاء الاتحاد المغربي.

<sup>1</sup> بوبوش محمد، التكامل الاقتصادي المغربي والتكتلات الإقليمية الراهنة، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 156

<sup>2</sup> شرابي عبد العزيز، اتحاد المغرب العربي الأوضاع الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 05، جامعة قسنطينة، 2008، ص 14.

هذه النسبة تكفي لإظهار مدى الفشل الذريع الذي مني به اتحاد المغرب العربي، وإن كانت التجارة البينية الرسمية شبه معدومة، فإن التجارة الموازية الحدودية المبنية على التهريب في نمو مستمر، وتشير بعض التقديرات إلى أنها بلغت ما قيمته 5 مليار دولار. وهذه التجارة غير الشرعية أضرت إلى حد كبير باقتصاديات المغرب العربي.<sup>1</sup>

وعموماً فإن ضعف التبادل التجاري بين الدول المغربية يعود لعدة أسباب منها:<sup>2</sup>

- وجود شبكة معقدة من اتفاقيات التبادل الحر، وقواعد تجارية محدودة ومعقدة، ورسوم جمركية مرتفعة ذات بنية معقدة.
- نقص الشفافية في التشريعات الجمركية وكثرة الإجراءات المعقدة، إضافة إلى نقص الفعالية في أنظمة معالجة الوثائق وصعوبات في نظام المدفوعات.

- ندرة موارد تمويل الصادرات المغربية في ظل غياب مصارف مغربية\* وعدم قابلية العملات المغربية للتحويل.
- انعدام الثقة والتجاهل المتبادل للإجراءات الاقتصادية الخاصة بالتأمينات على التصدير التي تبقى في مراحلها الأولى.
- اختلاف التشريعات الاجتماعية من دولة لأخرى خاصة في مجال الحماية الاجتماعية والأجور أو غيرها.

### 3. الاستقطاب التجاري الأوروبي:

تتميز اقتصاديات المغربية باستقطابها الشديد من قبل الاتحاد الأوروبي، حيث يستحوذ هذا الأخير على حوالي 70% من المبادلات التجارية لدول المغرب العربي (الملحق رقم 5). وإذا كانت أوروبا تمثل حوالي ثلثي التجارة الدولية المغربية، فإن المغرب العربي لا يمثل إلا حوالي 2% من المبادلات الأوروبية مع العالم.<sup>3</sup> وتختلف درجة الاستقطاب من دولة لأخرى، حيث تبدو تونس والمغرب أكثر استقطاباً من قبل الاتحاد الأوروبي، فما يقارب 78% من صادرات تونس تذهب إلى الاتحاد الأوروبي الذي يزودها بـ 72% من وارداتها. أما المغرب فتستحوذ أوروبا على ما يزيد على 60% من مبادلاته التجارية، وتذهب 62% من صادرات الجزائر إلى الاتحاد الأوروبي وتأتي 58% من وارداتها منه، وتأتي 20% من واردات موريتانيا من الدول المغربية، و13% من الدول الأفريقية الأخرى. أما الاتحاد الأوروبي فيزودها بنسبة تقارب 50% من حاجياتها، والحجم النسبي لأوروبا في مبادلات موريتانيا مقارنة بتونس والمغرب يرجع إلى كون اليابان أحد أبرز شركائها (مستورد للمنتجات السمكية).

وهكذا تعاني اقتصاديات المغربية من فقر تنوعها كونها اقتصاديات تبادل، أي أنها مبنية على الاستيراد والتصدير، وبالتالي فهي رهينة تطورات التجارة الخارجية.

### 4. التنافس الأمريكي الأوروبي على أسواق المغرب العربي

تتنافس الولايات المتحدة الأمريكية مع دول جنوب أوروبا على أسواق المغرب العربي خاصة النفطية منها، وتجلت هذه المنافسة عندما رفضت دول جنوب أوروبا وعلى رأسها فرنسا توسيع الأسطول السادس الأمريكي وحلف شمال الأطلسي

<sup>1</sup> بن عنتر عبد النور، الاتحاد المغربي بين الافتراض والواقع، مركز الجزيرة للدراسات، <http://www.aljazeera.net/>، تاريخ الاطلاع: 11-02-2016

<sup>2</sup> شيخ فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 158/159

\* للإشارة فقد تم انطلاق أنشطة المصرف المغربي للاستثمار والتجارة الخارجية BMICE بالعاصمة تونس، يوم 9 مايو 2017، والذي يهدف إلى تمويل المشاريع المنتجة ذات المنفعة المشتركة والمهادفة إلى تحقيق التكامل الاقتصادي. للمزيد انظر: <http://www.bmice-maghreb.org>

<sup>3</sup> بوبوش محمد، مرجع سبق ذكره، ص 159.

نحو الجنوب، باعتبار أن ذلك يهدد مصالح دول جنوب أوروبا، وبين فكي المنافسة الأمريكية الأوروبية تقف بلدان المغرب العربي عاجزة، ليس عن مواجهة التحيات الخارجية فحسب، بل عن مواجهة أوضاعها الداخلية.<sup>1</sup>

### 5. مشكلة المديونية الخارجية

كان من المفترض أن يكون مأزق المديونية في دول المغرب العربي عاملا حاسما ومساعدًا في التقريب بين هذه الدول، غير أنها تحولت إلى عائق من المعوقات الأساسية للتكامل الاقتصادي فيما بينها، فقد عرفت الدول المغربية صعوبات مالية كبيرة خلال الثمانينات وحتى فترة التسعينات، نتيجة للسياسات التمويلية المتبعة في تمويل التنمية والتي نتج عنها اختلالات في التوازنات الاقتصادية والمالية وزيادة مشكلة الديون الخارجية في ظل تدهور أسعار التصدير (المحروقات والفسفات والحديد) وكذا تفاقم شروط الاقتراض. هذه الاختلالات أصبحت تمثل عائقا كبيرا وعنصرا مهما داخل الأزمة المالية للدول المغربية وهو ما يحول دون تطوير المبادلات التجارية بين البلدان المغربية ويحد من إمكانيات التكامل فيما بينها.<sup>2</sup>

### 6. ضعف البنية التحتية للنقل

تعتبر مشكلة ضعف البنى التحتية الخاصة بمجال النقل من المعوقات الأساسية التي تعترض ترقية التجارة البينية بين دول المغرب العربي، ذلك أن الغياب الشبه التام للخطوط المباشرة للنقل البري والبحري يولد تكاليف إضافية ويحد من القدرة التنافسية للمنتجات المتبادلة. كما أن تدني جودة منشآت الشحن والتفريغ الموفرة للمستوردين والمصدرين، ونقص فعالية أنشطة النقل البري والبحري بين دول المغرب العربي تعتبر كحواجز غير جمركية تعيق مسار التكامل.<sup>3</sup>

### 7. ضعف التعاون ونقص المعلومات حول النظام التفضيلي

عموما بقي التعاون متعدد الأطراف بين الدول المغربية ضعيفا ولم يخرج عن إطار المصادقة على المعاهدات والاتفاقيات دون أن تظهر لها آثار ملموسة على أرض الواقع، وهو ما يؤكد الكم الهائل من الاتفاقيات التي لم تدخل حيز التنفيذ إلى يومنا هذا (الملحق رقم 7)، وهذا ما يعقد أكثر من مسيرة التكامل الاقتصادي المغربي.

ويمثل نقص المعلومات المتعلقة بالنظام التفضيلي للتجارة مع البلدان الشريكة عائقا كبيرا أمام تحقيق الأهداف المنتظرة من هذا النوع من التعاون، فخلال فترة 1996-1999 وعلى سبيل المثال، لم تتعد صادرات المغرب نحو البلدان المغربية المنجزة في الإطار التفضيلي 23 مليون دولار أمريكي أي ما يمثل سوى 0,13% من القيمة الإجمالية للمبادلات الخارجية للمغرب، ومثلت 71% من إجمالي الصادرات في إطار النظام التفضيلي نحو البلدان النامية الشريكة. وخلال نفس الفترة، سجلت مبيعات البلدان المغربية على مستوى السوق المغربية، متوسطا سنويا يقدر بـ 153 مليون دولار (36,2% من إجمالي الواردات في إطار النظام التفضيلي) مقسمة بين الجزائر 48,5%، ليبيا 31,2%، وتونس 20,4%.<sup>4</sup>

في الأخير، يمكن القول أن ضعف مستوى المبادلات التجارية بين دول المغرب العربي وبنيتها القليلة التنوع هي مؤشرات على النتائج الهزيلة المحصلة ونوعيتها في مجال التكامل الإقليمي وتوضح مدى قلة الانسجام الجهوي، ومع كل ذلك فالبلدان

<sup>1</sup> عبد العظيم أحمد عبد العظيم، اتحاد المغرب العربي بين طموحات الإنشاء ومعوقات التنمية، بحث مقدم إلى ندوة التنمية البشرية في إفريقيا، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، جامعة القاهرة، مارس 2003، ص 20.

<sup>2</sup> شيخ فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 197.

<sup>3</sup> Ministère des finances et de la privatisation : les enjeux de l'intégration maghrébine: document de travail N°90 de la direction de la politique économique générale, Maroc, juillet 2003, P25

<sup>4</sup> Ministère des finances et de la privatisation : Op.cit. p 26.

المغاربة تملك من المقومات والإمكانيات ما يؤهلها للمضي قدما في المسيرة التكاملية إذا ما أحسنت استغلالها، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تهيئة الجو المناسب وإعادة رسم السياسات القطرية في إطار اتحاد المغرب العربي الذي يضمن المصالح الاستراتيجية الدائمة لكافة الأقطار، وبالتالي تعاد صياغة الاتفاقيات وتفعيلها بصورة تؤدي إلى مساهمة الأطراف القوية في تمويل فعلي لعمليات تأهيل الاقتصاديات المغربية لتقوية التعاون وتكثيف المبادلات التجارية البينية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: السياسة الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي

باعتبار السياسة الجبائية من أهم السياسات المالية في الدول، لما لها من دور في توجيه الاقتصاد الوطني والمساهمة في تمويل المشاريع الاقتصادية والاجتماعية وأداة هامة في تفعيل المناخ الاستثماري وتشجيع المستثمرين الأجانب، فإنها ستتأثر حتما بحالة التكامل الاقتصادي بين الدول، فقد كشفت التجارب الكثيرة للتكامل الاقتصادي حول العالم أهمية القضايا الضريبية للدول المتكاملة، ذلك أن سيادة الدول الأعضاء في المجال الجبائي تقوضها مشكلة تكييف نظمها الوطنية مع النظام الجبائي الجماعي أو المشترك، ولذلك فإن مسألة توحيد التدابير الضريبية داخل الاتحاد بقيت محل نقاش بين مؤيدي التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية وهو ما يثير الجدل في العلاقة بين الضرائب وأشكال التكامل الاقتصادي.

في هذا الإطار سنحاول إظهار كيفية تأثير الضريبة على تعزيز مناطق التكامل الاقتصادي، من خلال التطرق إلى المحددات الضريبية للتكامل وتسليط الضوء على مزايا التكامل من خلال الضرائب وأهداف السياسة الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي، ثم قياس العلاقة بين التكامل والسياسة الجبائية ثم المفاضلة بين المنافسة الضريبية والتجانس الضريبي.

#### المطلب الأول: المحددات الضريبية للتكامل الاقتصادي

بشكل عام ينظر للتكامل الاقتصادي على أنه عامل فعال أو شرط ضروري لعملية التنمية، وفي هذه العملية فإن القوانين الجبائية والجمركية يمكن أن تؤدي دور المثبط أو دور المحرك لها، ولفهم الآليات التي تؤثر بها الضريبة على الاقتصاد الوطني، ومن ثم على الاقتصاديات المتكاملة، يمكن التطرق إلى أهداف السياسة الجبائية لتحديد آثار الضرائب على الاقتصاد.

#### الفرع الأول: أهداف السياسة الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي

وفقا لنظرية السياسة الاقتصادية فإن السياسة الضريبية تركز على ثلاثة أهداف رئيسية وهي توفير الموارد اللازمة لإنتاج الخدمات العامة، تحفيز وتشجيع الكفاءة الاقتصادية، تصحيح توزيع الدخل الوطني وإعادة توزيعه، وفي ضوء هذه الأهداف الثلاثة تقوم السياسة الجبائية بالعمل على التواء ثلاث وظائف للسياسة الاقتصادية محددة حسب الاقتصادي موسغراف R.Musgrave وهي التخصيص، التوزيع والاستقرار.<sup>2</sup>

ففيما يتعلق بوظيفة التخصيص، فالضريبة تقوم بتغيير الأسعار المتعلقة بالسلع والخدمات والعمل ورأس المال، فهي ليست حيادية وبالتالي تخلق تشوهات، فالضريبة بأشكالها المتنوعة تبقى الأفضل إن لم تكن الوسيلة الوحيدة للدولة للحصول على الموارد لتمويل السلع العامة التي لا يتم إنشاؤها تلقائيا من قبل الأسواق، هذه الوظيفة المالية الكلاسيكية للضريبة لا تزال حتى اليوم تشكل الأساس للموازنة وخدمات الدولة.

<sup>1</sup> صالح صالحي، التحديات المستقبلية للاقتصاديات المغربية في مجال الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف عدد 2، 2003، ص 41.

<sup>2</sup> Bénassy et autres, **Politique économique**, De boeck, 3<sup>ème</sup> édition, Bruxelles, 2014, p 62

أما فيما يخص وظيفة التوزيع، فتقوم الضريبة بإعادة توزيع الدخل بين الأسر والأفراد أو بين الأجيال، كما تقوم بتوزيع عائدات الإنتاج بين عوامل الإنتاج المختلفة كالعمل وأرس المال.

وأخيرا وفق الفكر الكينزي فإن الضريبة يمكن أن تعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، حيث تستخدم لهذا الغرض كمعالجة قواعد الإخضاع الضريبي والمعدلات الضريبية وآجال التحصيل الضريبي لغرض حماية الصناعة الوطنية أو تشجيع قطاع معين، ومن جهة أخرى تفهم الضرائب على أنها عائق وحاجز بالنسبة لأموال أخرى كالتجارة الداخلية وحتى بالنسبة للتكامل، وفي إطار وظيفة التنظيم والتعديل فإن المفاهيم الحديثة للمالية العامة تعطي مكانة هامة للضريبة ليس فقط كأداة للاستقرار الاقتصادي ولكن أيضا كأداة لتغيير الهياكل.<sup>1</sup>

وفي إطار التكامل الاقتصادي ومع ترابط الاقتصادات، فإن الآثار المترتبة عن الجبائية في إحدى دول التكامل والناجمة عن الوظائف الثلاث المذكورة أعلاه يمكن أن تؤثر على اقتصادات باقي الدول الأعضاء الأخرى في الاتحاد، فعلى سبيل المثال، إذا قررت دولة من جانب واحد تخفيض ضرائبها على الشركات، فإن مبدأ حرية تنقل عوامل الإنتاج أو الأرباح سيكون لفائدة هذه الدولة على حساب الدول المتكاملة الأخرى. لذلك، فإذا كانت الضرائب تشكل عاملا من عوامل النشاط الاقتصادي، فإنها تؤثر على كل العوامل الأخرى وتساعد على إقامة توازن معين على مستوى كل دولة وفيها.

فحسب لو كاشو (J. Le Cacheux 1996)، فإن الاقتطاعات الإجبارية تحدث تغييرا في الأسعار النسبية للسلع والخدمات وعوامل الإنتاج، وعليه فهي تؤثر على الحوافز الممنوحة للأعوان الاقتصادية في السياقات المختلفة للخيارات الاقتصادية التي تواجههم، وفي حالة اقتصاد مفتوح، فإن لهذه التشوهات في الأسعار النسبية بعد مكاني يحتمل أن يؤدي إلى إجراءات التحكم.<sup>2</sup> وبالتالي، يمكن أن تؤثر الفوارق الضريبية بين الدول الأعضاء في الاتحاد الاقتصادي والنقدي تأثيرا مباشرا على قرارات تموقع الأنشطة الاقتصادية المختلفة، بافتراض أنها متنقلة، كما قد تؤثر في حالة عدم التنقل على ظروف المنافسة بين الأنشطة الخاضعة للضرائب المختلفة، طالما كان لها تأثير على تكاليف الإنتاج.

وبسبب ترابط الاقتصادات، قد يؤدي إدخال أو تعديل طرق فرض ضريبة على نشاط ما إلى تغيير ظروف المنافسة إما عن طريق نقل مكان النشاط أو عن طريق تحويل مسار التجارة.

وعلى هذا وفي ضوء العلاقات التبادلية بين الضرائب والاقتصادات، فإنه لا يمكننا تجاهل التشريعات الجبائية للدول الأعضاء في تكتل اقتصادي، كما أن وجود أحكام جبائية في اتفاقيات التكامل ضروري لمنع المعاملات التمييزية بين المكلفين بالضريبة وإلغاء مختلف أشكال الحماية الجبائية<sup>3</sup> الهادفة إلى منح المؤسسات الوطنية امتيازات تحمي بها منتجاتها في السوق المحلي من منافسة المنتجات الأجنبية، وبالتالي توجيه الضريبة بشكل يؤدي إلى ظهور المنافسة المضرة اتجاه الدول الأخرى.

### الفرع الثاني: علاقة الضرائب بدرجة التكامل الاقتصادي

يمكن توضيح على العلاقة بين التكامل الاقتصادي والضرائب المباشرة وغير المباشرة من خلال مراحل التكامل عند بلاسا BALASSA. ويتجسد هذا الارتباط على مستوى التكامل التجاري (منطقة التجارة الحرة، الاتحاد الجمركي) والتكامل بين الأسواق (السوق المشتركة، السوق الموحدة، الاتحاد الاقتصادي والنقدي).

<sup>1</sup> Antoine Ngakosso, **La fiscalité et la dynamique de l'intégration, Cas de la Construction du Marche Unique dans la CEMAC**, Revue Africaine de l'Intégration, VOL2, N2, Juillet 2008, p08.

<sup>2</sup> Antoine Ngakosso, op.cit , p 09.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 230.



### أ. على مستوى التكامل التجاري

يتحدد تدفق المبادلات التجارية بين دول منطقة التكامل من خلال الرسوم الجمركية، حيث تطبق البلدان الأعضاء في تعريفها التجارية المشتركة أقل بكثير من تلك المطبقة في علاقاتها التجارية مع البلدان الأخرى. فالهدف الأولي من هذا التكامل هو تطوير التجارة البينية، وسيطلب ذلك في النهاية إلغاء الحواجز الجمركية وغير الجمركية التي تعيق حرية انتقال منتجات الدول المتكاملة.<sup>1</sup>

### ب. على مستوى تكامل السوق

وعلى هذا المستوى، تعد الضرائب أمرا حاسما لتعزيز حرية انتقال السلع ورؤوس الأموال والعمالة والخدمات من أجل تحفيز النشاط الصناعي مما يسمح بتخصيص الموارد على نحو أفضل وتحسين شروط التبادل التجاري. وفي إطار السوق الموحدة، حيث أن عقبة الرسوم الجمركية قد تم تجاوزها بالفعل في مرحلة الاتحاد الجمركي، فإنه لا تظهر سوى مشكلة فرض الضرائب الداخلية والتي تتكون من نوعين هما الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة. فعندما نلتزم بالتعريف الاقتصادي للضرائب المباشرة وغير المباشرة، يبدو أن الضرائب المباشرة تكيف لممارسة وظيفة إعادة التوزيع، أما الضرائب غير المباشرة، من المفترض أن تفي بوظيفة التخصيص. ومع ذلك يكشف تحليل بيناسي وآخرون Bénassy (2005) أن تطبيق الأساس الاقتصادي للضرائب غير محترم في الممارسة العملية. وبالتالي، فإن عدم الامتثال هذا يقود الدول الأعضاء إلى استخدام الضرائب المباشرة لغرض التخصيص مثل تخفيض الضرائب لفائدة نوع معين من الاستهلاك أو الادخار، أو تقديم إعفاءات من الضريبة على الشركات لأنواع معينة من الاستثمارات أو فئات معينة من الشركات أو تخفيضات في المساهمات الاجتماعية لتحفيز العمالة.<sup>2</sup> وفي مقابل ذلك فقد استخدمت هذه الدول في معظم الحالات الضرائب غير المباشرة لغرض إعادة التوزيع، فعلى سبيل المثال تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمعدلات منخفضة على المواد الأولية الضرورية، وهذا هو السبب في أن النقاش النظري حول الجباية المشتركة قد ركز في كثير من الأحيان على الاختيار بين تنسيق الضرائب والمنافسة الضريبية.

### المطلب الثاني: العلاقة بين السياسة الضريبية والتكامل الاقتصادي

يعد استعراض الدراسات التي حققت في العلاقة بين التكامل الاقتصادي والسياسات الضريبية أمر ليس بالسهل، نظرا لاختلافها في كثير من الأبعاد كقياس العبء الضريبي، قياس درجة التكامل الاقتصادي، عدد الدول محل الدراسة، عدد سنوات التي تمت تغطيتها، ومنهجية التحليل. ويتضمن الملحق رقم (08) مسحا زمنيا للدراسات التي فسرت العلاقة بين التكامل والسياسة الجبائية، والتي تصف كل منها عدد البلدان المعنية، فترة التغطية الزمنية، وعلى الخصوص كيفية قياس التكامل التجاري وتكامل رأس المال وكيفية تأثيره على اختيار مقياس للعبء الضريبي، وهذا يجعل من الصعب استخلاص هيكل موحد لصالح أو ضد فرضية الانكماش SH أو فرضية التعويض CH بغض النظر عن مصادر هذه الاختلافات.

<sup>1</sup> Cf. le Cacheux Jacques, *L'intégration européenne et la fiscalité*, cahiers français n°274, 1996, p 65-66

<sup>2</sup> Antoine Ngakosso, op.cit , p 09.



## 1. فرضية الانكماش (Shrinking Hypothesis SH)

فرضية الانكماش تقوم على فكرة بأن التكامل الاقتصادي الإقليمي يولد ضغوط على كل من الضريبة وجانب الإنفاق العام من الميزانية العامة، والتي قد تؤدي إلى تقليص الحجم الإجمالي للقطاع العام، فإذا كانت الحكومات مرتبطة بتوازن الميزانية، فمن المحتمل أن تؤثر الضغوطات في الجانب الضريبي على مستوى الإنفاق العام وتكوينه. وغالبا ما يتفق معارضو سياسات العولمة مع صيغة معينة من هذه النظرية، وهي فرضية "تقليص الرفاه الاجتماعي"، ذلك أن التكامل الاقتصادي التام قد يترك مجالا ضيقا للتنمية أو الحفاظ على السياسات الاجتماعية الوطنية، بعبارة أخرى، ستوفر الحكومات إنفاقا عاما أقل في البيئات المتكاملة اقتصاديا، وفي هذه الحالة، يمكن حتى للمنافسة الضريبية ذات الفائدة المحتملة أن تكون ضارة بالمواطنين، حيث أن الإنفاق العام يتم ضغطه بشكل غير فعال وبدائل القطاع الخاص تكون غير متاحة أو بأسعار معقولة.<sup>1</sup>

ومن أهم التحليلات للعلاقة التطبيقية بين التكامل الاقتصادي والضريبة وأكثرها اقتناعا بفرضية الانكماش، كانت من طرف الاقتصادي **Winner** سنة 2005، والذي استخدم بيانات 23 دولة من دول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) خلال الفترة 1965-2000، وتوصل فيها إلى أن متوسط معدلات الضريبة الفعلية على رأس المال ليست وحدها المرتبطة بعلاقة سلبية مع مؤشر حركة رأس المال، بل أيضا متوسط معدلات الضريبة الفعلية على العمل والاستهلاك.

## 2. فرضية التعويض (Compensation Hypothesis CH)

أما الفرضية الثانية فهي على العكس من سابقتها تؤيد سياسات العولمة، والقائمة على أن العولمة ستزيد حجم الإنفاق العام لمواجهة التغيرات الاقتصادية السريعة والخطر المتزايد الذي ينطوي على الاندماج الاقتصادي وكذا التقلبات الحادة في الدخل أو انعدام الأمن المرتبط بتحرير التجارة وتدفقات رأس المال، وهذه النظريات تؤكد على جانب الطلب في "سوق العولمة" "Globalization Market" أي إمكانية طلب المتضررين من العولمة "Losers" التعويض عن طريق التدخل الحكومي، ولهذا السبب غالبا ما يتم تجميع هذه الاحتمالات تحت عنوان فرضية التعويض.

ومن الدراسات الهامة المؤيدة لفرضية التعويض، نجد مساهمة **كاميرون Cameron** عام 1978 الذي استخدم فيها بيانات 18 دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وأظهر فيها أن الانفتاح التجاري هو مؤشر جيد على زيادة الإيرادات الضريبية، مما يؤسس علاقة إيجابية بين التكامل الاقتصادي والنمو الاقتصادي وحجم القطاع العام.

إضافة إلى مساهمة **دريهر Dreher** (2006)، الذي يرى أن مؤشر العولمة مرتبط بشكل إيجابي بمعدلات ضريبة رأس المال وليس له علاقة بمعدلات ضرائب العمالة والاستهلاك. في هذه الحالة، فإن التغيير في الهيكل الضريبي يشير إلى الاتجاه الذي يجب اتخاذه لزيادة حصة الضرائب على رأس المال من إجمالي الضرائب، وقد فسر هذا التأثير من خلال درجة متزايدة من التكامل السياسي التي يمكن أن تقيد المنافسة ويجعل خروج رأس المال محدودا.

<sup>1</sup> Francesca Gastaldi, Paolo Liberati, **Economic Integration And Public Policies A Review Of the Empirical Literature**, Working Paper, N° 619, società italiana di economia pubblica, Roma, Mars 2009, p08.

وفي الواقع نجد أن أغلب الدراسات (الملحق رقم 8) تدعم فرضية التعويض CH، وهناك دراسات أخرى تدعم فرضية الانكماش SH (18 حالة من أصل 63 دراسة)<sup>1</sup> ولا تزال دراسات أخرى تشير إلى غياب أي علاقة بين التكامل الاقتصادي والسياسة الضريبية أو أي نتائج مؤكدة. وبالنظر إلى تباين نتائج هذه الدراسات، فإنه ليس من المستغرب أن تكون الإجابة الأكثر توافقاً بين الباحثين الاقتصاديين حول العلاقة بين التكامل الاقتصادي والسياسات الضريبية هو أنه لا يوجد إجابة قاطعة أو نهائية، ومع ذلك تصنف الدراسات التي تبين الخصائص التالية على أنها متفقة مع العلاقة الإيجابية لفرضية الانكماش:

- أ. وجود علاقة سلبية بين التكامل الاقتصادي وضريبة رأس المال (أو الشركات)؛
  - ب. وجود علاقة إيجابية بين التكامل الاقتصادي وفرض الضرائب على العمل أو الاستهلاك؛
  - ج. التواجد المتزامن لكل من العلاقة (أ) والعلاقة (ب)؛
  - د. وجود علاقة سلبية بين العولمة مع النسبة بين الضرائب على رأس المال والضرائب على العمل أو الاستهلاك.
- وما يمكن استخلاصه من استعراض هذه الدراسات، هو أنه لا يوجد دليل قاطع والذي يدل على أن زيادة التكامل الاقتصادي له تأثير على مستويات الضريبة أو حدوث تغيرات في اتجاه دعم الفرضية CH أو دعم للفرضية SH، ومع ذلك يمكن القول أن التكامل الاقتصادي لم ينتج عنه أي أثر على الإيرادات الضريبية وذلك للأسباب التالية:<sup>2</sup>
- إن الإقرار بأن العولمة لا تضر بالسياسات الضريبية الوطنية ينطوي على أن السياسات الضريبية المرصودة هي نفسها الملاحظة في حالة غياب العولمة أي عدم وجود تكامل اقتصادي إقليمي.
  - أغلب الدراسات التطبيقية لا تميز بين الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة والضرائب على رؤوس الأموال غير المنقولة، وهذا أمر أساسي لأي اقتصادي إذا أراد أن يقدر مختلف الآثار لتكامل السوق على أساس الضريبة مع الدرجات المختلفة لتحركات رأس المال.
  - يتوقف معظم الأدلة التجريبية للعلاقة بين التكامل الاقتصادي والسياسة الضريبية خلال النصف الأول من التسعينيات، في حين أنه على الأرجح لم يتم تفسير جميع آثار تحرير رأس المال في تلك الفترة، حيث قامت العديد من الدول بإلغاء ضوابط رأس المال خلال هذه الفترة لا سيما في أوروبا.
  - غياب ظاهرة السباق نحو القاع (الأسفل) Race-to-the-Bottom\*، حيث إذا زادت الضرائب على العمل بوتيرة أسرع من الضرائب على رأس المال، فإن حصة ضرائب رأس المال إلى إجمالي إيرادات الضرائب تنخفض رغم أن مستوى ضرائب رأس المال لا ينخفض، وهذا قد يكون نتيجة تأثير التكامل الاقتصادي.
  - علاوة على ذلك، لا يزال التسابق نحو القاع متوافقاً مع تقارب معدلات الضرائب على رأس المال المتنقل، أي مع وضع لا تستطيع فيه الحكومات الوطنية التمييز بشكل كبير بين معدلات ضرائبها الفعلية من ضرائب الدول الأخرى.

<sup>1</sup> Francesca Gastaldi, Paolo Liberati, **Economic integration and government size: a review of the empirical literature**, Financial Theory and Practice, Institute of Public Finance, Zagreb, 2011, p331

<sup>2</sup> Gastaldi, Paolo Liberati, op.cit, p12

\* هذه الظاهرة ناجمة عن الإجراءات التي تتخذها الدول بشكل أحادي لتشجيع الاستثمار، وذلك من خلال التخفيضات المتزايدة لمعدلاتها الضريبية والإعفاءات الكثيرة المقدمة للمستثمرين والشركات الأجنبية مقارنة بباقي الدول، وهذه الظاهرة تعتبر كسياسة تقييدية بالنسبة للدولة كونها لا تسمح باستخدام الضريبة لتمويل النفقات العامة، مما يجعلها تلجأ إلى المديونية الداخلية والخارجية من أجل تمويل نفقاتها.

وعموما فإنه من الناحية العملية، كل أنماط الضرائب على رأس المال قد تكون متوافقة مع تكامل سوق رأس المال، وأن الآثار على مستوى الضرائب وتكوينها ينبغي تقييمها بشكل إجمالي للحصول على نتائج جيدة على المالية العامة. فالتخفيض في الضرائب على رأس المال ليس بالشرط الكافي للتأكد على أن التكامل الاقتصادي له تأثير سلبي على أسس إعادة التوزيع، كما عدم وجود هذا التخفيض شرط غير كاف للإقرار بالعكس، وقد ناقش هيجن وآخرون Hagen سنة 1998 على سبيل المثال، بأنه إذا قام أصحاب رأس المال بتحويل رؤوس أموالهم خارج الدول ذات الجبائية المرتفعة، قد يدفع ذلك الحكومات لزيادة العبء الضريبي الفعلي من أجل الحفاظ على الإيرادات وتجنب تآكل القاعدة الضريبية، لذلك فإن زيادة ضرائب رأس المال على الأقل في المدى القصير قد يشير إلى منافسة جبائية شديدة بدلا من صعوبة تسيير للسياسات العمومية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المفاضلة بين التجانس الضريبي وسياسة المنافسة الجبائية

اختلفت آراء الاقتصاديين بين مؤيدين لسياسة المنافسة الجبائية وآخرين للتجانس الضريبي ولكل منهم حججه في ذلك، ففي ظل غياب التعاون الدولي تلجأ الدول إلى تخفيض المعدلات الضريبية كوسيلة لتحسين جاذبيتها للاستثمارات الأجنبية، غير أن هذه السياسة قد لا تأخذ بعين الاعتبار السياسات المضادة ما يؤدي إلى الإضرار باقتصاديات الدول فيما بينها وهذا ما يعرف بالمنافسة الضريبية المضرة، وللتقليل من سلبيات هذه المنافسة تلجأ الدول إلى التعاون وتقريب السياسات الجبائية الوطنية من خلال عقد الاتفاقيات فيما بينها وصولا إلى توحيدها في إطار الاتحاد الاقتصادي وهو ما يعرف بالتجانس الضريبي الذي يراعي المصلحة المشتركة للدول الأعضاء.

#### 1. المنافسة الضريبية

يمكن تعريف المنافسة الضريبية على أنها الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدول من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي، من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية، وتماثل سياسة المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها.<sup>2</sup> وإن كان للمنافسة الضريبية آثار إيجابية، فإنها قد تحدث آثارا سلبية على الدول المتكاملة أو غيرها فيما يعرف بالمنافسة الجبائية المضرة.

فبالنسبة للآثار الإيجابية، يمكن أن تؤدي المنافسة الضريبية عن طريق تقليص الإيرادات العامة وبالتالي الإنفاق العام إلى تحسين كفاءة إنتاج الخدمات والسلع العامة، فبتخفيض الضغط الضريبي يمكن أن يحفز الإنتاج الخاص. بالإضافة إلى ذلك، ومن خلال تخفيض المعدلات أو القاعدة الضريبية أو عن طريق تبني أنظمة جبائية تفضيلية للشركات الأجنبية، يمكنها جذب رؤوس الأموال إلى دول الاتحاد التي تعاني من التهميش والبعد المكاني والظروف الطبيعية ومستويات التنمية المتدنية بالمقارنة مع باقي الدول الأخرى.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Gastaldi, Paolo Liberati, op.cit, pp12/13.

<sup>2</sup> رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ديسمبر 2002، ص 06.

<sup>3</sup> Amina Lahrèche-Révil : L'harmonisation fiscale en Europe, l'économie mondiale, CEPII, Paris, 2001, p 69

ويفضل بعض الاقتصاديين أمثال (جيمبرت Guimbert) اللجوء إلى سياسة المنافسة الضريبية بين الدول بدلا من التنسيق فيما بينها، لمساهمتها في القضاء على الحواجز أمام كفاءة الأسواق وبحجة أنها تمنح المستثمر الاختيار بين أفضل الحوافز المشجعة للاستثمار، مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن كثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات.

وبالنسبة للآثار السلبية أو المضرّة، فإن المنافسة الضريبية مثل أي سياسة غير متعاونة، تؤدي إلى تقليص الإيرادات الضريبية، مما ينطوي على قيود جديدة على السياسة الاقتصادية، كما أنها تتيح المجال أمام الشركات الدولية الاستثمارية للتخطيط الضريبي الدولي الذي يقوم على اختيار الدول التي تقدم أفضل المزايا الضريبية دون القيام باستثمارات حقيقية فيها، الأمر الذي يشوه هيكل التجارة والاستثمار العالمي، فضلا عما يتم تحمله من أعباء إدارية تواجهها الدول تصرفات هذه الشركات دون حصولها على إيرادات ضريبية نظير ذلك، وهو ما يزيد من عجز ميزانيتها العمومية.<sup>1</sup> ومن سلبياتها أيضا أنه يمكنها أن تؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية من خلال تحميل العبء الجبائي إلى الأوعية الأقل انتقالا (العالة) والتي لا تملك القدرة على المنافسة.<sup>2</sup>

وفضلا على هذا، فقد تؤدي المنافسة الضريبية أيضا إلى انسحاب بعض الدول الأعضاء غير الفعالة من الاتحاد، ففي الواقع، فإن تنقل الأشخاص بين الدول يخول لكل واحدة منها فرض الضرائب على دخولهم مقابل توفير الخدمات العامة، ويترتب على ذلك أنهم يفضلون الاستقرار حيثما يكون التوليف بين الضرائب والخدمات العامة أقرب إلى تفضيلاتهم. وفي الأخير، فإنه من المرجح أن تضر المنافسة الضريبية بالدول المجاورة للاتحاد عن طريق هروب الأوعية الضريبية المتنقلة (رؤوس المال، والمدخرات، والأرباح، وما إلى ذلك).<sup>3</sup>

وقد تعددت الدراسات المنوهة بمضار المنافسة الضريبية، وأهمها تلك التي قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، أين تم تفضيل التجانس الضريبي عليها، باعتباره أداة تساهم في تجاوز نقص الكفاءة الناتجة عن الإجراءات الضريبية المنفردة، وأفضل وسيلة للتغلب على مساوئ المنافسة الضريبية خاصة في إطار التكتلات الاقتصادية.

## 2. التجانس الضريبي

ينطوي التجانس الضريبي على توحيد وتمائل السياسات الضريبية لتفادي التخفيضات غير المنسقة والتنافسية في معدلات وأوعية الضرائب ولا يتم ذلك إلا بعد إحلال سوق مشتركة تجمع الدول الأعضاء في الاتحاد، ويمكن تعريفه على أنه عملية توحيد المعدلات أو تقييس المناهج، المفاهيم والممارسات الإدارية بما فيها القواعد والإجراءات الضريبية.<sup>4</sup> ففي ظل الجبائية المنبثقة من سيادة الدول القطرية، يبدو من المستحيل تحقيق التجانس بالنظر للخسارة في الإيرادات المالية التي قد تتعرض لها الدول الأخرى، ومع اختلاف الأنظمة الضريبية الوطنية، فإن الحاجة إلى التجانس تهدف إلى منع

<sup>1</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 07.

<sup>2</sup> Christian Saint Etienne, Jacques Le Cacheux : **Croissance équitable et concurrence fiscale**, HAL-sciencespo. archives-ouvertes.fr, rapport 2005. P 92

<sup>3</sup> Antoine Ngakosso, op.cit, p10

<sup>4</sup> محمد عباس محزري، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02، 2005، ص 08.

الممارسات غير العادلة التي قد تعوق الأداء السليم للسوق وتخفيض الإيرادات الضريبية بعد اختفاء بعض الأوعية الضريبية والإفراط في فرض الضرائب على العمل مقارنة برأس المال وتجنب الازدواج الضريبي.<sup>1</sup>

وهكذا وفي إطار التطورات النظرية لحماية التكامل الاقتصادي، فإن العديد من الاقتصاديين ناظروا لصالح التجانس الضريبي لا سيما **Guichard** و **Lefebvre**، من منظور أن التجانس الضريبي يعمل على تفادي عمليات انتقال الشركات (délocalisation) إلى الخارج الناجمة عن المنافسة الجبائية بفعل الاختلافات الكبيرة في معدلات الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال بين الدول والمعاملة الضريبية التمييزية الأكثر ملاءمة مقارنة مع الدول الأخرى.<sup>2</sup>

ونظريا، ينشأ التجانس الضريبي من تشجيع ما يسمى بالضرائب المحايدة، ويكون النظام الضريبي محايدا إذا أتاح التصرف مع المبادلات أو المعاملات التي تتم بين الدول الأعضاء بنفس الطريقة التي تتم داخل الدولة ذاتها، كما يتم التعامل مع المقيمين وغير المقيمين على النحو نفسه بالنسبة للمعاملات التي تتم في نفس الإقليم. ومع ذلك، إذا كان تطبيق النظام المحايد يهدف إلى إزالة الحواجز أمام التجارة، فمن المحتمل أن يؤثر ذلك على الإيرادات الضريبية لبعض الدول الأعضاء ولا سيما الضرائب غير المباشرة أو تلك المفروضة على الشركات.

ويبدو أن مؤيدي التجانس يقعون في إشكالية التمييز بين فكرة الانتقال وبين التهرب الضريبي، ففي الواقع ووفقا لتقنيات الضريبة، فإن الأشخاص عرضة لفرض الضريبة على الدخل على مجمل دخلهم على أساس معيار الموطن الجبائي وليس معيار مصدر الدخل. وينشأ هذا المبدأ من فرض الضرائب على المقيمين الجبائيين على أساس تطبيق المعدلات الوطنية الداخلية على مداخيلهم الإجمالية سواء تم انتقالها أو تحويلها أم لا، وهذا الانتقال لا ينتج عنه تخفيض للعبء الضريبي إلا إذا كان مصحوبا بعملية تهرب أو غش تشتمل على إخفاء كل أو جزء من المداخيل الموظفة في الخارج.

وبالتالي، باستثناء الضريبة على الشركات، يبدو النقاش حول تنسيق الضرائب المباشرة في سياق التكامل غير مجدي، بمعنى أنه في غياب التهرب الضريبي، فإن انتقال بعض الأوعية الخاضعة للضريبة ليس له أي تأثير على عائدات الضرائب المباشرة، إلا في حالة تحويل الإقامة الجبائية التي ستسبب خسائر في الإيرادات، والتي يمكن تجنبها من خلال توفير الاستقرار السياسي والأمني، كما قد تكون هناك عوامل ضريبية أخرى تساهم في اتخاذ قرارات التوطن ولكن ليس بالضرورة في السعي للحصول على معدلات ضريبية أقل، فقد تبحث الشركات في المقام الأول عن خدمة مقدمة بأقل تكلفة، ويمكن أن تمثل الضرائب بالنسبة لها على سبيل المثال الثمن الواجب دفعه مقابل البنية التحتية وجودة اليد العاملة.<sup>3</sup>

وفي إطار الاتحاد الأوروبي، فإن التقدم نحو التجانس في مجال الضرائب المباشرة ما يزال محدودا إلى حد ما، من خلال تشجيع الدول والفاعلين الاقتصاديين على استخدام المنافسة الضريبية وذلك لأن الضريبة المباشرة للدول تتبع مبدأ التبعية الإقليمية.<sup>4</sup> وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، يبدو التجانس أكثر ملاءمة لضمان حياد الضريبة على القيمة المضافة والعدالة الأفقية لسكان منطقة التكامل، ففي الواقع، تؤدي الاختلافات المفرطة في ضريبة القيمة المضافة إلى تغيير المكاسب الناتجة عن التجارة الحرة من خلال، على سبيل المثال، انحرافات أو تحويل التجارة ويمكنها أيضا تجزئة الحيز الاقتصادي للتكتل، مما يعيق إنشاء سوق موحدة.

<sup>1</sup> Antoine Ngakosso, op.cit, p10

<sup>2</sup> Christian Saint Etienne, Jacques Le Cacheux , op.cit, p 92.

<sup>3</sup> Antoine Ngakosso, op.cit, p12

<sup>4</sup> Ibid, p12.



وفي غياب التجانس الضريبي، فإن التنسيق الضريبي يعد أمراً ضرورياً من خلال قيام الدول الأعضاء بتنسيق سياساتها الجبائية، سواء في التشريعات المعتمدة أو بتبادل المعلومات، بحيث لا تؤثر قرارات دولة ما على اقتصاد دولة أخرى، أو من خلال التحكم في الآثار غير المباشرة للضرائب على التكامل عندما تتعارض الأحكام التي تعتمدها الدول المتكاملة مع المبادئ الأساسية للسوق الموحدة. وبالنظر إلى الآثار الضارة التي يمكن أن تحدثها المنافسة الضريبية في منطقة التكتل، فإن الحاجة إلى تنسيق السياسات الجبائية للدول الأعضاء بتحديد القواعد الجبائية الدنيا والمشاركة يمكن اعتباره كحل أكثر فعالية.<sup>1</sup> وإجمالاً، فإن الاختيار بين التنسيق الضريبي أو المنافسة الضريبية يعتمد على الاستخدام الذي تقوم به الدول المتكاملة في الإيرادات العامة، وعلى طبيعة ووجهة السلع والخدمات العامة المقدمة، وفي النهاية على دور الدول نفسها في توطيد التكامل الاقتصادي.

### المبحث الثالث: التنسيق الضريبي وإمكانية تجسيده مغارياً

يعتبر التطبيق الفعلي لنظرية التنسيق الضريبي باعتبارها من أهم أدوات السياسات المالية والجبائية أمراً في غاية الأهمية لأي مشروع تكاملي بين عدة دول إذا كان مكتوب لهذا التكامل النجاح، وعلى هذا فالدول المغاربية هي أكثر ما تكون حاجة إلى تطبيق هذه النظرية لإعادة الروح من جديد إلى الاتحاد والمشروع التكاملي والذي مضى على إنشائه عقدين من الزمن. لذلك سنتناول في هذا المبحث إمكانية تجسيد تنسيق للسياسات الجبائية في الدول المغاربية وإمكانية قدرتها على تدعيم تجربة التكامل الاقتصادي مع الإحاطة قبل ذلك بمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتنسيق الضريبي.

#### المطلب الأول: مفهوم التنسيق الضريبي وأهدافه

ارتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية وتكوين الاتحادات الجمركية بين الدول، كما ازدادت أهميتها وبدأت تأخذ أبعاداً دولية بعد تنامي المشكلات الضريبية التي أثارها العلاقات الاقتصادية الدولية كالمنافسة الجبائية المضرة، الازدواج الضريبي الدولي، التهرب الضريبي الدولي وانتشار الجنايات الضريبية. ومن هذا المنطلق ولبيان أهمية التنسيق الضريبي في إطار التكتلات الإقليمية، فإنه من الضرورة أن نسلط الضوء على مختلف جوانبه.

#### الفرع الأول: تعريف التنسيق الضريبي

اختلفت تعاريف الاقتصاديين لمفهوم التنسيق الضريبي باختلاف درجاته ومستويات تطبيقه، غير أننا نورد أهمها: يعرف المكتب الدولي للتوثيق الجبائي (IBFD) في المعجم الدولي للضرائب التنسيق الضريبي بأنه عملية القضاء على الاختلافات أو التناقضات في الأنظمة الضريبية لدى مختلف السلطات، أو جعل هذه الاختلافات والتناقضات متوافقة مع بعضها البعض.<sup>2</sup>

ويعرفه الاقتصادي موسغراف P. Musgrave بأنه عملية تعديل الأنظمة الضريبية الوطنية لتتوافق مع مجموعة من الأهداف الاقتصادية المشتركة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Amina Lahrèche-Révil , op.cit, p 70.

<sup>2</sup> Fernando Velayos, Alberto Barreix and Luiz Villela, **Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences**, Article Prepared for Taxation and Latin American Integration, IDB, 2008,p02

<sup>3</sup> Ibid, p 02



ويعرفه الاقتصادي **يونس البطريق** على أنه مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخلص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع و رؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد.<sup>1</sup>

كما يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم التشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية ومن أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية، ومعدلات وأسعار الضريبة ومنع المعوقات التي تحول دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين الدول الأعضاء بهدف ضمان حياد الضريبة تجاه التجارة الدولية لدول التكامل.<sup>2</sup>

وعليه فإن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد وتهدف تلك الاتفاقيات أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة والتجارة البينية لصالح الأطراف المعنية.<sup>3</sup>

وتجدر الإشارة إلى التمييز بين معنى التنسيق الضريبي باعتباره عملية وبين معناه واقعا<sup>4</sup>، فهو عملية يشمل جميع الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدول الأعضاء المؤلفة لكتلة التعاون أو التكامل، من أجل إزالة أهم أوجه الخلاف بين نظمها وتشريعاتها الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المعاملات الضريبية؛ لتحديد أثرها السلبي في عملية المنافسة بين دولها من أجل بناء تكاملها الاقتصادي وفق الشكل والمضمون اللذين تتطلبهما اقتصادياتها.

وفي هذا السياق يمكن التمييز بين معناه الضيق الذي يمثل إزالة العوائق الضريبية التي تقف في وجه تدفق السلع والخدمات وعناصر الإنتاج، وبين معناه الواسع الذي يعني تهيئة السياسات الجبائية على نحو غير منعزل عن بقية السياسات المالية في الدول الأعضاء، من أجل تعزيز أهداف التكامل الاقتصادي التي تعمل على تحقيقه. أما باعتباره واقعا، فإن التنسيق الضريبي يمثل حالة التسوية الضريبية المرغوب فيها في مختلف المعاملات الضريبية من أجل إزالة جميع التمييزات الضريبية الأكثر تأثيرا في تحقيق أهداف كل مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي بين أعضائه، والتي تبدأ من الاختلافات الضريبية الموجودة بين تشريعات الدول الأعضاء.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن معنى التنسيق الضريبي يتضمن العناصر التالية:

- أنه تعديل جزئي وتدرجي للنظمة الضريبية الوطنية المختلفة وذلك في ضوء اختلاف الهياكل والأعباء الضريبية، واختلاف توزيع هذه الأعباء بين ضرائب مباشرة وغير مباشرة.

- يهدف التنسيق الضريبي للعمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وتجنب الازدواج الضريبي.

- أنه إزالة لجميع العقبات والحوافز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة 2، الإسكندرية، 1997، ص 208.

<sup>2</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 06.

<sup>3</sup> فريد النجار، الاستثمار الدولي و التنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 81.

<sup>4</sup> محمد خير العكام، التنسيق الضريبي بين الدول، الموسوعة العربية، <http://arab-ency.com/law> تاريخ الاطلاع: 06-03-2016.

- أن تحقيق التنسيق الضريبي بمعناه الضيق يجب أن يسبق تحقيقه بمعناه الواسع، فهو عملية متدرجة ومستمرة تبدأ بإزالة العقبات الضريبية بين دول التكامل وتنتهي بتهيئة سياساتها الضريبية من أجل تعزيز أهداف التكامل.
- قد يكون التنسيق الضريبي جزئياً وقد يكون كلياً وفقاً لحجم التعديلات المطلوب إجراؤها في المعاملات السابق ذكرها وفق الهدف المنشود منها.
- تختلف أولويات البرنامج الشامل للتنسيق الضريبي باختلاف أهداف التكاملات الاقتصادية بين الدول.

## الفرع الثاني: أنواع التنسيق الضريبي ودرجاته

### 1. أنواع التنسيق الضريبي

يمكن تصنيف التنسيق الضريبي وفقاً لمعايير مختلفة:<sup>1</sup>

أ. معيار الزمن: يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

- تنسيق ضريبي مؤقت: ويكون لفترة زمنية محددة بثلاث سنوات أو خمس سنوات أو عشر سنوات على أقصى تقدير.
- تنسيق ضريبي دائم: ويكون لفترات طويلة نسبياً أكثر من عشر سنوات، أو لفترة غير محدودة.
- ب. معيار قواعد وبنود التنسيق: ويشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين:
  - التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة: وتمثل الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الاختلاف بينها وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد.
  - التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة: ويمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواده وقواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقاً للأحداث الاقتصادية، حيث يتم سنوياً التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.
- ج. معيار شكل الاتفاقية: يمكن تقسيم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:
  - التنسيق الضريبي الثنائي: ويكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة.
  - التنسيق الضريبي متعدد الأطراف: ويكون بين أكثر من طرفين أي ثلاثة أطراف فأكثر، مثل التنسيق الضريبي بين دول الاتحاد الأوروبي.

د. معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي: ويصنف إلى نوعين حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية:

- التنسيق الضريبي محدود النطاق (الجزئي): وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محددة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد، فإذا كان الغرض من التنسيق الضريبي مثلاً زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز في هذه الحالة يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد، كما يتم وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي بما يساعد على زيادة حجم الاستثمارات.
- التنسيق الضريبي الشامل (الكلي): ويتم فيه وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية وعادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها، زيادة على مواءمة السياسات المالية والنقدية بدرجات متعددة، ويوضح المقياس الموالي درجات التنسيق الضريبي (نطاق التنسيق الضريبي)

<sup>1</sup> علي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 59.

هـ. معيار نطاق التنسيق الضريبي: ويصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:<sup>1</sup>

- التنسيق الضريبي الدولي: ويمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية واحدة، مثل دول الاتحاد الأوروبي.

- التنسيق الضريبي الوطني: ويشير إلى عملية التماثل الضريبي للوصول إلى هيكل ضريبي موحد داخل نظام فيدرالي كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا اللتان تتمتعان باللامركزية في التشريع الضريبي.

## 2. درجات التنسيق الضريبي

تختلف درجات من التنسيق الضريبي باختلاف درجات ومستويات التكامل، حيث يمثل فيها التجانس الضريبي أعلى أشكال التنسيق الضريبي، فيما يمثل التقارب الضريبي أدناها، وتمثل درجات التنسيق الضريبي فيما يلي:

أ. التجانس أو التوحيد الضريبي: **Standarisation** هو أعلى أشكال التنسيق الذي يستلزم وجود نفس الضريبة التي تساوي العبء الضريبي في ظل ظروف متساوية.

ب. التوافق الضريبي: **Compatibility** ينطوي على تعديل هيكل الضرائب من أجل مواجهة أو تعويض الآثار المشوهة الناجمة عن التفاوت في العبء الضريبي على عملية التكامل، غير أن هذا التعديل لا يعني أن عناصر الهيكل الضريبي متطابقة من حيث معدل الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، وإلا فلن يكون هناك اختلاف عن التجانس أو التوحيد الضريبي.<sup>2</sup> ففي الواقع، لا يؤثر التوافق على معدلات الضريبة أو المزايا الضريبية إلى أقصى حد، ذلك أنه يترك مجالا أكبر لصانعي السياسات لاتخاذ قرارات السياسة الضريبية، لذا يستعمل الاقتصادي **فيلايوس** مثالا لمزايا التعريفية المجرية المشتركة التي قد لا تكون موحدة ولكنها متوافقة عندما تحترم جميع الأطراف مبدأ المعاملة بالمثل العالمي.<sup>3</sup>

ج. التنسيق الضريبي: **Coordination** يختلف مفهوم التنسيق الضريبي في الأدبيات الاقتصادية بشكل كبير عن المفاهيم الأخرى، ويرى الاقتصادي Velayos، أن التنسيق قد يتضمن عناصر مختلفة من التصنيفات الأخرى، أي أنه فئة بينية (in between Category) لا تقتصر على فئة واحدة من التنسيق. فالتنسيق الضريبي عملية يتم من خلالها التوصل بشكل أحادي أو من خلال التعاون الجماعي إلى حالة من التوافق الضريبي بين الدول، كما أنه لا يعني بالضرورة توحيد الضرائب وإنما يعني تعديل بعض الضرائب في دولة ما أو في عدد من الدول، أو توحيد النظم الضريبية بين الدول لتتماشى مع دولة أخرى أو مجموعة من الدول التي تربطها علاقة تجارية قوية أو تشكل فيما بينها مجموعة اقتصادية مشتركة، وبحيث لا يؤدي التعديل إلى زيادة العبء الضريبي. وعلى هذا يختلف التنسيق الضريبي عن التجانس الضريبي في كون التجانس الضريبي يمثل الهدف النهائي لعملية التنسيق.<sup>4</sup>

د. التعاون الضريبي: **Cooperation** ينطوي على شرط المساعدة المتبادلة، إما لأسباب التبادلية فيما يتعلق بتبادل المعلومات المتعلقة بالضرائب بين البلدان، أو من خلال المنفعة المتبادلة كما هو الحال عند حدوث ازدواج ضريبي فتلتزم

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

<sup>2</sup> Fernando Velayos et al, op.cit, p 06.

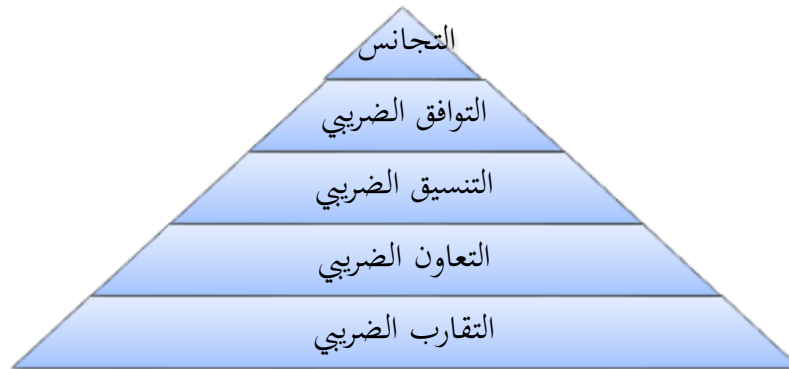
<sup>3</sup> Kirsten E Hayes: **Integration, Tax Competition and Harmonization: Should ASEAN be Concerned?**, (Master Thesis for Economic Growth, Innovation and Spatial Dynamics, Lund University Department of Economic History, 2009), p10.

<sup>4</sup> جمال الدين زروق، عادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية، تجربة الدول العربية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 02، 2007، صندوق النقد العربي، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، ص 02.

الدولتان بالتعاون. والتعاون لا ينطوي على تقاسم سياسة ضريبية مشتركة حيث أن هذا سيكون مستوى أعلى من التنسيق، ولكن قد يكون عمليا، كما في الأمثلة السابقة، أو نظريا من خلال تحديد المشورة الضريبية ومشاركة أمثلة الممارسات المثلى كالتعاون النظري. وعلى هذا يساهم التعاون في التطبيق المتسق للأنظمة الضريبية بين السلطات الجبائية من خلال إنشاء آليات تعاون ثنائية ومتعددة الأطراف يمكن أن تتماشى مع إدارات الضرائب.<sup>1</sup>

**هـ. التقارب الضريبي: Convergence** يعرف Velayos التقارب الضريبي على أنه حركة عفوية (حتمية أحيانا، وإن كانت غير مرغوبة) في نفس النوع من اتجاه السياسة الضريبية نتيجة لضغوط العولمة والمنافسة، ويتم تصنيف التقارب في الخطوة الخامسة والأخيرة من وجهة نظر الالتزامات السياسية الطوعية لأنه لم يتم اتخاذ إجراءات تنسيق خاصة لأسباب تتعلق بالإرادة السياسية، ولكن لأن البلاد لا تستطيع الهروب من هذا الاتجاه أو الاعتراف بأنه من مصلحتها الفضلى اتخاذ هذا الإجراء. وبالتالي، فإنه غالبا ما ينطوي هذا التقارب العفوي على عنصر من عدم الراحة أو السلبية.<sup>2</sup> وإجمالا لتصبح عملية التنسيق الضريبي بين الدول عملية مفيدة وذات فعالية اقتصادية على مستوى التكتل ومستوى دوله الأعضاء، فإنه يجب أن تكون عملية هرمية وتراكمية تنقل الدول الأعضاء من حالة المنافسة إلى حالة التعاون فالتناسق فالتنسيق، ثم التوحيد إذا لزم الأمر، ولا يمكن الدخول في مرحلة لاحقة قبل الانتهاء من متطلبات المرحلة السابقة. ويمكن تلخيص درجات التنسيق الضريبي من خلال الشكل الهرمي التالي:

#### الشكل رقم (4-1): هرم التنسيق ونتيجته الطبيعية، قابلية تنسيق النظام الضريبي



Source : Fernando Velayos et al, op.cit, p 08

#### الفرع الثالث: أهداف التنسيق الضريبي

يعد التنسيق الضريبي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وتختلف هذه الأهداف بحسب طبيعة ومستوى العلاقات الاقتصادية التشابكية بين الدول من جهة، وبمدى أهمية قوى السوق أو التخطيط في اقتصاديات الدول من جهة أخرى.<sup>3</sup> وعلى ذلك، تقتصر أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية البسيطة أو العادية على الحد من أعباء الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتبسيط إجراءاتها بالقدر اللازم للحفاظ على هذه العلاقات، فتلجأ الدول إلى تقرير بعض الإعفاءات أو التخفيضات فيما يتعلق ببعض الضرائب الجمركية ومعالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق ببعض الضرائب على الدخل سواء بإصدار التشريعات أو بعقد الاتفاقيات الدولية.

<sup>1</sup> Kirsten E Hayes, op.cit, p 10/11.

<sup>2</sup> Fernando Velayos et al, op.cit, p 07

<sup>3</sup> يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 207.

وفي إطار العلاقات الاقتصادية المتكاملة، فإنه يلاحظ أن التنسيق الضريبي يركز أساسا على السعي لخلق قاعدة ضريبية متقاربة فيما بين الدول الأعضاء، بما يعزز تسهيل حركة تدفق السلع وعوامل الإنتاج ويجفز زيادة التبادل التجاري والاستثمار فيما بين دول التجمع.<sup>1</sup> فضلا عن ذلك فإن أهداف التنسيق الضريبي قد تختلف بحسب نوع كل ضريبة، فهدف تنسيق ضريبة الشركات مختلف عن تنسيق الضرائب غير المباشرة وتختلف في كل منها وفق الأفق الزمني بين المدى القريب والبعيد كما في هدف تنمية الاستثمارات الدولية فيها. ويمكن إيجاز هذه الأهداف من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-4): أهداف التنسيق الضريبي

| أهداف التنسيق الضريبي                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| على المدى القصير                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | على المدى الطويل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة؛</li> <li>- تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال؛</li> <li>- الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي؛</li> <li>- توفير قاعدة لبناء أسواق المال والأسواق المالية المحلية؛</li> <li>- توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى؛</li> <li>- تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مؤسسات مشتركة جديدة؛</li> <li>- تشجيع توطن رأس المال المحلي؛</li> <li>- الاستفادة من مزايا مماثلة من الدول الأعضاء في التنسيق؛</li> <li>- تشجيع التجارة البينية؛</li> <li>- تحسين مناخ الاستثمار</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- التوجه نحو التكامل الاقتصادي؛</li> <li>- المساهمة في تنسيق السياسات المالية والنقدية؛</li> <li>- زيادة حجم التجارة البينية؛</li> <li>- زيادة حجم الاستثمار المشترك؛</li> <li>- القضاء على التضخم؛</li> <li>- تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي؛</li> <li>- جلب المزيد من الاستثمارات؛</li> <li>- استقرار مناخ الاستثمارات؛</li> <li>- تحسين مردودية الاستثمار؛</li> <li>- توظيف أمثل لعوامل الإنتاج المحلية؛</li> <li>- تحقيق مزايا اقتصاديات السلم؛</li> <li>- الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛</li> <li>- زيادة الائتمان الدولي ومن ثم القضاء على البطالة.</li> </ul> |

المصدر: فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 90

<sup>1</sup> جمال الدين زروق، عادل التجاني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 05.

## المطلب الثاني: آليات التنسيق الضريبي ومجالاته

لكي يحقق التنسيق الضريبي أهدافه بشكل أمثل، يجب أن يحقق قدرا من الوفورات الاقتصادية وتزايدها في حجم الاستثمارات الدولية في الدول المتكاملة، بحيث يجب أن تكون تكلفة التنسيق الضريبي أقل من المكاسب التي يحققها خلال فترة محددة، لذلك يجب التحقق من المكاسب المتوقعة منه في تلك الفترة وتقويمه على أساسها من خلال ترشيد تكلفة تنفيذ برامج التنسيق وزيادة كفاءة الأجهزة المسؤولة عن تنفيذه<sup>1</sup>، ويجب أن تبقى هذه العملية مستمرة لتطوير عملية التنسيق الضريبي وضمان فاعليتها لتحقيق الرفاهية الاقتصادية على مستوى الدول المتكاملة.

ومن هذا المنطلق، تظهر أهمية التنسيق الضريبي الذي يتطلب جملة من الأدوات والمطلوبات تكفل نجاحه، كما أنه يتخذ عدة أساليب ومظاهر والتي تختلف باختلاف درجة التكامل ونوع الضرائب محل التنسيق.

### الفرع الأول: متطلبات وآليات التنسيق الضريبي

يعد توفر أجهزة وآليات لعملية التنسيق الضريبي أمرا ضروريا وذلك بهدف التحضير لعمليته والإسراع في تجسيده، وتمثل هذه الآليات في هياكل ومؤسسات ضريبية، خطط عمل وعقود قانونية هدفها الأساسي الترجمة العملية لمخطط التنسيق الضريبي. فالتنسيق الضريبي يحتاج بالأساس إلى سلطة ضريبية مركزية يخول لها الرقابة على رأس المال، وذلك حتى لا يؤدي التنسيق الضريبي إلى فرض ضرائب أعلى مما كان الوضع عليه قبل التنسيق، أو لترشيد الإجراءات الإدارية التي تعيق تنفيذ برامج التنسيق الضريبي.

### 1. الاتفاقيات الجبائية كآلية للتنسيق الضريبي

سبق وأن أشرنا إلى الاتفاقيات الجبائية على أنها تلك الاتفاقيات التي يكون موضوعها ضريبي محض تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع<sup>2</sup>. تهدف هذه الاتفاقيات أساسا إلى تفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة<sup>3</sup>. وقد تكون الاتفاقية الجبائية مؤقتة لفترة زمنية محددة أو قد تكون دائمة أو لفترات أطول، كما قد تكون بنود الاتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد أو متغيرة وفق الأحداث الاقتصادية.

فالهدف الرئيسي إذا للاتفاقيات الجبائية في الإطار الإقليمي هو تجنب الازدواج الضريبي بين الدولتين المتعاقدين، بهدف تخفيف العبء الضريبي على المستثمرين الذين يحققون أرباحا في كلتا الدولتين. ولهذا الغرض تميز الاتفاقيات الجبائية بين دولة الإقامة والتي يكون المستفيد من الدخل مقيما فيها ودولة المنشأ أو المصدر وهي الدولة مصدر الدخل، حيث تستخدم الاتفاقيات الجبائية عدة طرق لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، أهمها خصم الضريبة الأجنبية أو ما يعرف بالقرض الضريبي، الإعفاء الضريبي في دولة لحساب الدولة الأخرى، أو من خلال اقتسام الضريبة الواحدة بين الدول ما يعرف بنظام السعر الضريبي المخفف.

<sup>1</sup> فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 111.

<sup>2</sup> Bruno Gouthière, op.cit. P 11

<sup>3</sup> عبد القادر بوعزة، أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغربية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2009. ص 33



كما يفضل عادة في تنسيق الضرائب على الدخل الاعتراف لدولة مصدر الدخل بحق فرض الضريبة مع منح دولة الإقامة الحق في خصم الضريبة الأجنبية عند فرض الضريبة على ذات الدخل.<sup>1</sup>

وتستخدم البلدان عموماً نماذجاً لمعاهدات الازدواج الضريبي كنقطة انطلاق عند التفاوض على الاتفاقيات الضريبية الثنائية، وتمثل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (1980) والاتفاقية الضريبة النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال الخاصة بمنظمة التنمية التعاون في الميدان الاقتصادي OCDE (1963) النموذجان المستخدمان على أوسع نطاق وهما مصدر معظم الاتفاقيات الضريبية السارية حالياً التي تزيد عن 3000 معاهدة، مما يؤثر تأثيراً بالغاً على الممارسة التعاقدية الضريبية الدولية.\*

ويبدو أن البلدان النامية تعتمد على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اعتماداً أكبر باعتبارها تمثل حلاً وسطاً بين مبدأ المصدر ومبدأ الإقامة أي أنها تراعي مصالح الدول النامية بتغليب ضابط المصدر على ضابط الإقامة، في حين تعتمد البلدان المتقدمة على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية التعاون في الميدان الاقتصادي اعتماداً أكبر من خلال أنها تمنح الحق في فرض الضريبة لدولة إقامة المكلف على حساب دولة مصدر الدخل، غير أنها لا تعد ملزمة للدول الأعضاء في المنظمة.<sup>2</sup>

## 2. التعاون بين الإدارات الضريبية كآلية للتنسيق الضريبي:

يعتبر التنسيق الضريبي من خلال التعاون بين الإدارات الضريبية أداة فعالة لمكافحة العديد من المشاكل والتحديات الضريبية في الإطار الإقليمي خاصة مشكلة التهرب الضريبي، وذلك نظراً للخدمات التي توفرها هذه الأجهزة خاصة توفير المعطيات التي تساعد الإدارة الضريبية على اكتشاف حالات التهرب الضريبي. وفي هذا الإطار وعلى الصعيد الدولي، هناك العديد من المبادرات المتعلقة بالتعاون والتنسيق الضريبي الدولي التي تركز على مدخل الإدارة الضريبية\*، كما أوصت هذه المنظمات بعقد اتفاقيات ثنائية قصد التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وأكدت على أن مكافحة هذه الظاهرة مشروط بالحصول على المعلومات خصوصاً في مناطق الجناات الضريبية التي من أهم خصائصها غياب تبادل المعلومات.<sup>3</sup> غير أن إبرام اتفاقيات خاصة بالتعاون الإداري في مجال الضرائب يكتنفها صعوبات وعراقيل نذكر منها:<sup>4</sup>

- عدم تكافؤ المزايا الممكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الضريبي الإداري، إذ أن الدول التي تتمتع بنظم ضريبية سليمة وعادلة قد لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي التي يتيحها التعاون الإداري.
- يؤدي تباين أسس وأهداف النظم الضريبية للدول المختلفة إلى الحد من فرص التعاون الإداري بينها، إذ لا يمكن إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي والاقتصادي والسياسي.

<sup>1</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

\* بالإضافة إلى هذين النموذجين، لدى بعض الدول معاهداتاً الضريبية الخاصة بها، غير أنها لا تنشر في معظم الأحيان بل توضع رهن إشارة البلدان الأخرى بغرض التفاوض، أهمها الاتفاقية الضريبة النموذجية الصينية لعام 1996. للمزيد انظر: حميدة محمود فرج، دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016 ص 124.

<sup>2</sup> Veronika Daurer and Richard Krever, *Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study*, EUI Working Paper RSCAS 2012/60, p 05.

\* في هذا الإطار أطلق صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون، والأمم المتحدة، ومجموعة البنك الدولي بداية من سنة 2016 منصة للتعاون بشأن الضرائب، وهي مبادرة مشتركة لتعزيز التعاون فيما بين هذه المنظمات في المجال الضريبي، وتشكل مكاناً للتنسيق وتقااس المعلومات بشأن مجموعة من القضايا الضريبية ذات الأولوية العالية، من قبيل إحصاءات الإيرادات، وتشخيص الإدارة الضريبية، <https://www.un.org/development/desa/ar/news/financing/collaboration-on-tax.html> بتاريخ : 17-01-2017

<sup>3</sup> إلياس نجمة، زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 431.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 245.

- تسمح الاتفاقيات الضريبية في مجال التعاون الإداري بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، مما قد يؤدي إلى إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية كإفشاء الأسرار المهنية فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات البنكية الأمر الذي قد لا يلقي قبولا من قبل كافة الدول، فنجد مثلا سويسرا التي هي عضو في منظمة التعاون، إلا أنها ترفض توقيع معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين الدول الأعضاء، وذلك لأنها تعتبر وغيرها من الدول التي ترفض التعاون في إطار تبادل المعلومات أن هذا يمس بسيادتها وسلطانها واستقلالها السياسي والاقتصادي وسرية المعاملات.<sup>1</sup>

### 3. الصناديق التعويضية كآلية لتصحيح الاختلالات في الإيرادات الضريبية لدول التكامل

يتطلب تنسيق التشريعات والنظم الضريبية إيجاد صندوق تعويضي تتكون موارده من مساهمات الدول الأعضاء التي تتحدد عادة وفق نظرية القدرة على الدفع أو من خلال فرض رسم جمركي، ويخصص هذا الرسم لصالح الصندوق التعويضي، والغرض من هذا الصندوق هو تعويض الدول التي تتضرر من تنسيق تشريعاتها الضريبية بانخفاض حاد في إيراداتها الضريبية، حيث يترتب على التنسيق الضريبي تعديلا في التشريعات الضريبية الداخلية للدول الأعضاء في التكتل الاقتصادي، مما ينج عنه زيادة في معدلات الضريبة لبعضها وتخفيضها لبعضها الآخر، فضلا عن تعديل قواعد الوعاء الضريبي وخاصة فيما يتعلق بالأعباء والتكاليف المسموح بخصمها من الدخل الضريبي، الأمر الذي يوفر إيرادات ضريبية أكثر مما كانت تحصله بعض الدول قبل التنسيق، ويضيع على البعض الآخر جزء من حصيلها الضريبية السابقة، ويعني ذلك أن التنسيق الضريبي يؤدي إلى إعادة تخصيص أو توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول الأعضاء، فيمكن أن يضر الدول التي تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات الضريبية.<sup>2</sup>

### 4. تنسيق الحوافز الضريبية في إطار التكتلات الاقتصادية

تختلف الحوافز الضريبية باختلاف الدول المانحة، كما تختلف باختلاف ظروف النشاط الاقتصادي ومقترحات الاستثمار من حيث العرض ومدى الحاجة لتراخيص جديدة، وتتراوح الحوافز الضريبية في إطار التكتلات الاقتصادية بين مجرد إعفاء من الرسوم إلى إلغاء كامل للضرائب، ويشتمل هيكل نماذج الحوافز الضريبية في برنامج التنسيق الضريبي على الحوافز الضريبية للاستثمار بين الدول الأعضاء، الحوافز الضريبية المتعددة (الإعفاءات والتخفيضات وفترات السماح المؤقت)، الحوافز الضريبية المحدودة كالحصومات الضريبية وإعفاء مخصصات الاهتلاك من الضرائب والحوافز التفضيلية كالإعفاء المتدرج من الضرائب والإعفاء من الرسوم واستخدام الائتمان الضريبي.<sup>3</sup>

ويعتبر تنسيق الحوافز الضريبية كأحد النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الصناعات والاستثمارات الدولية، وهو مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول الأعضاء فيما بينها، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة. وقد اقترح بعض الاقتصاديين القيام بعملية تنسيق الحوافز الضريبية بين الدول الأعضاء في إطار التكتلات الاقتصادية في مجال الصناعة والاستثمارات (حالة APEC)، ويشمل التنسيق الضريبي للحوافز الضريبية العديد من القضايا مثل الحدود

<sup>1</sup> إلياس نجمة، زهرة حبو، مرجع سبق ذكره، 433.

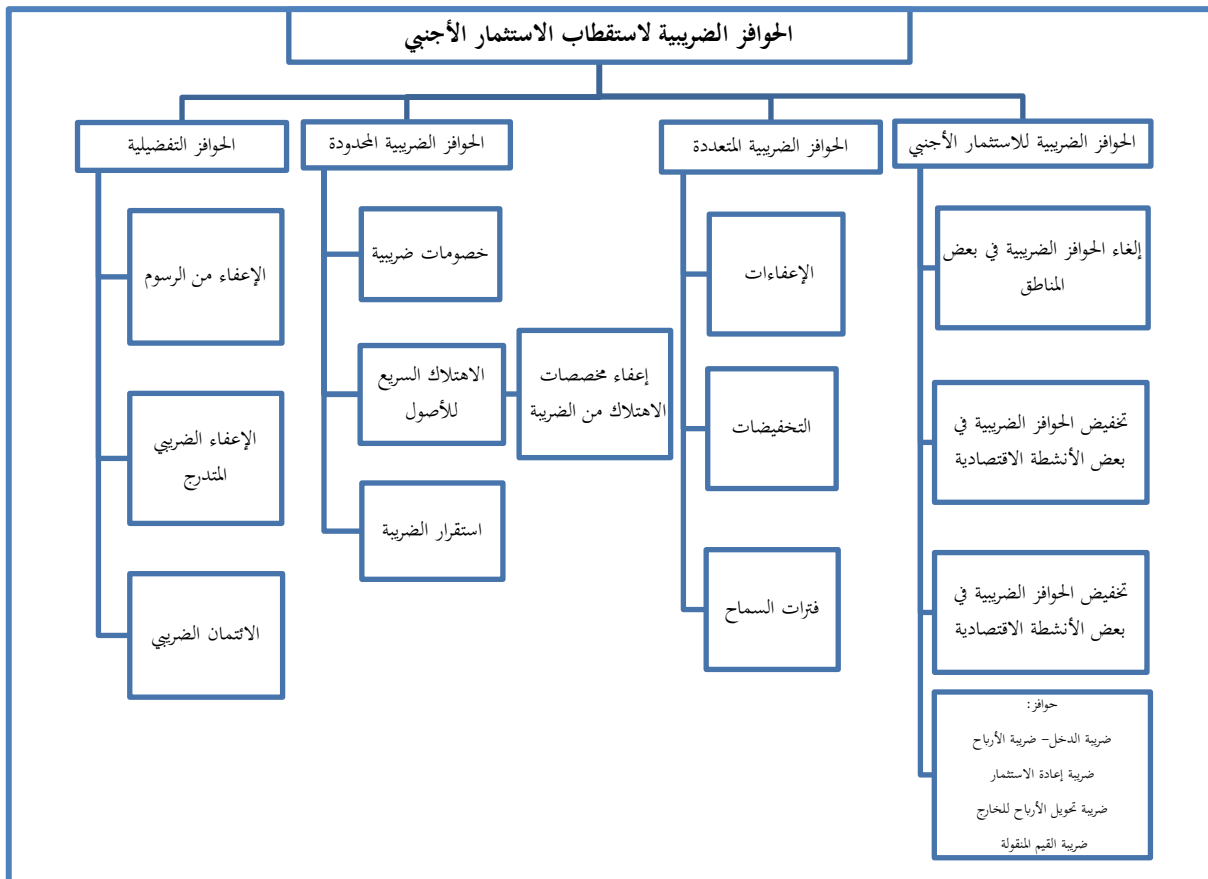
<sup>2</sup> علي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 62.

<sup>3</sup> فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

الزمنية لجميع أنواع الحوافز، تصنيف المؤسسات من حيث القيمة المضافة لتكون مؤهلة للحصول على حوافز أكبر أو أقل، وكذا التزامات الرقابة والإبلاغ التي تقوم بها الإدارات المسؤولة عن تطبيق تلك الحوافز في كل دولة عضو في التكتل.<sup>1</sup> وتجدر الإشارة إلى أن اتفاقيات تنسيق الحوافز الضريبية تفرض التزامات على الدول الأعضاء بموجب مخطط نموذجي كما يجب أن تتضمن وضع إجراءات قانونية في شكل عقوبات في حالة عدم الامتثال، ففي حال غياب هذه الإجراءات سيؤدي بالدول إلى مخالفة هذا المخطط في سياسة منحها للحوافز الضريبية من خلال قيامها بجهود ضئيلة لإجراء التعديلات الضرورية، فهذا يشجع باقي الدول الأعضاء بعدم الالتزام بهذا المخطط، والنتيجة عدم فعالية مخطط تنسيق الحوافز الضريبية بين الدول الأعضاء.<sup>2</sup> وعلى هذا فإن الإفراط في منح الحوافز الضريبية قد يؤدي إلى فشل تنسيق هذه السياسات، بالإضافة إلى المشاكل العملية في تنفيذ الاتفاق بسبب غياب آليات التنفيذ، فتنسيق سياسات الحوافز الضريبية بين الدول الأعضاء يتطلب الآليات القانونية لضمان نجاح هذا المخطط.<sup>3</sup>

وفي الأخير يمكن توضيح هيكل الحوافز الضريبية في إطار التنسيق الجبائي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4-2): هيكل الحوافز الضريبية في إطار التنسيق الجبائي



المصدر: فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>1</sup> Fernando Velayos et al, op.cit, p 14.

<sup>2</sup> Ibid, p 14.

<sup>3</sup> مليكاوي مولود، مرجع سبق ذكره، ص 157.

### الفرع الثالث: أساليب التنسيق الضريبي

تتعدد أساليب التنسيق الضريبي التي يمكن للدول الأعضاء في التكامل الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، كما أنها تختلف باختلاف الضريبة المراد تنسيقها، ويمكن التمييز بين نوعين من الأساليب، الأول لا ضرورة فيه للتمييز بين الضرائب، والثاني يشار فيه إلى التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهي كما يلي:

#### 1- النوع الأول: يمكن أن يميز فيه ثلاثة أساليب هي كالآتي:

##### أ - الأسلوب الفوري (أسلوب توحيد الضرائب)

يتطلب هذا الأسلوب توحيد النظم والتشريعات الضريبية وجميع القواعد الفنية التي تحكمها وجميع الضرائب التي يتألف منها الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء لتبدو كأنها نظام أو تشريع ضريبي واحد وذلك في إطار برنامج زمني معين. وعلى الرغم من بساطة هذا الأسلوب فإنه لا يمكن تحقيق أهدافه في توحيد الضرائب، لأن اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل إنتاجها تؤثر في إمكانات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو الخلف حسب أحجام هذه الشركات وحسب معدلات نموها وطبيعة هيكلها المالية<sup>1</sup>، كما أنه يتطلب برنامجاً طويلاً الأمد يلزمه فترة طويلة ويعمل بالتوافق مع التنسيق بين الهياكل الاقتصادية والاجتماعية الأخرى في السوق، مما يسمح بتقاربها لظهور دول التكامل كأنها دولة واحدة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا في مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل. إضافة إلى ذلك، فهو يحتاج إرادة سياسية قوية تتخلى بموجبها كل دولة عن سيادتها الضريبية لمصلحة سلطة فوق قومية.

##### ب - الأسلوب النمطي

يقضي هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتأثر أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، غير أن ما يؤخذ على هذا الأسلوب صعوبة تطبيقه على الضرائب المباشرة لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فاعلية في تلك الضرائب، وخاصة في ضريبة الشركات بين الدول الأعضاء، وصعوبة تغيير تلك الأنظمة لارتباطها بطبيعة هيكلها الاقتصادية والسياسية والإدارية وبتقاليد فنية وإدارية بين الإدارات الضريبية والمكلفين من الصعب تغييرها، فهذا الأمر قد جعل كل دولة تدعو إلى تعميم نموذجها الضريبي على دول السوق الأوروبية المشتركة، وتدعي أنه الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها، وهذا ما دعا الاقتصاديين إلى تبني أسلوب آخر لا يتطلب هذه التغييرات في تلك الضرائب<sup>2</sup>.

##### ج - الأسلوب المتدرج في المعاملة التفضيلية (الأسلوب التمييزي)

يستلزم هذا الأسلوب الانطلاق من واقع الاختلاف بين الدول الأعضاء، بحيث يمكن إزالة الاختلافات في الأنظمة والتشريعات الضريبية بين دول التكامل بالتدرج خطوة خطوة وعلى مراحل زمنية وفقاً لظروف كل دولة على حدى والأهمية النسبية لإزالة تلك الاختلافات في تحقيق أهداف التكامل<sup>3</sup>.

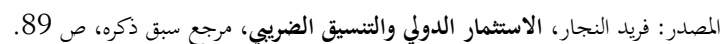
فهذا الأسلوب يقتضي الاتجاه إلى التوافق بين آثار الضرائب من دون تغيير أنظمتها أو قواعدها الفنية إلا وفق ما يقتضيه تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي بين الدول، تجنباً للصدمة التي يمكن أن يحدثها التغيير الشامل للنظام الضريبي لكل دولة

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 235.

<sup>2</sup> محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> محمد عباس محمزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

ويمكن توضيح منظومة التنسيق وفق هذا الأسلوب من خلال الشكل التالي:



### أ- أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة:

1. أسلوب دولة المقصد (دولة الاستهلاك):

238

العامة.<sup>1</sup> كما أن هذا المبدأ يستدعي خصم جميع الضرائب التي تتحملها السلعة أو الخدمة عند تصديرها من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك لتخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينها وبين المنتجات المستوردة، وهذا ما يجعله صالحاً للضرائب غير المباشرة دون المباشرة، لأنها الأكثر انعكاساً على مستوى أسعار المنتجات بين الدول، فهو يعمل على ضمان مساواة العبء الضريبي بين المنتجات بغض النظر عن مكان إنتاجها.

## 2. أسلوب دولة المصدر (دولة المنشأ):

بمقتضى هذا المبدأ يكون للدولة المصدرة للسلعة الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير، وطنياً كان أو أجنبياً، وبغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة أو الخدمة المصدرة بصورة نهائية، وبعبارة أخرى فإن سيادة الدولة الضريبية مرتبطة بالسلعة وما إذا كان يمكن نسب العمليات التي تقع على هذه السلعة إلى إقليم الدولة أم لا، فتكون هذه الدولة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلعة. وما يعاب على هذا المبدأ، أنه يستند على افتراض عدم قدرة المستهلك على تجاوز حدود دولته لشراء السلع من الدولة التي يكون فيها السعر أقل بعد الضريبة، وعدم قدرة المنتج على نقل وسائل الإنتاج إلى الدولة التي يكون فيها السعر أعلى بعد الضريبة.<sup>2</sup>

## ب - أساليب تنسيق الضرائب المباشرة:

ونميز هنا أيضاً بين أسلوبين:

1. **أسلوب دولة الإقامة:** ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي أن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المباعة في الداخل أم المصدرة إلى الأسواق الخارجية أو اشتق من رأس مال مستثمر في الداخل أم مصدر إلى الخارج، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أم رأس مال.<sup>3</sup>

2. **أسلوب دولة المنشأ:** ويعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأياً كان مكان استخدامه، مما يعني أن تصدير هذا الدخل إلى دول أخرى غير الدولة التي نشأ فيها لا يغير من المعاملة الضريبية له ومن ثم يفترض إعفاؤه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد اكتسابه، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أم رأس مال، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي فيما بينها من دون الحاجة إلى اتفاقيات لذلك، وهذا ما جعله أسلوباً مناسباً للضرائب المباشرة.<sup>4</sup>

وقد أوضح الاقتصادي **Dosser** عام 1967 عند تحليله للآثار الاقتصادية لعملية التنسيق الضريبي بين دول السوق الأوروبية المشتركة، أن أسلوب دولة المنشأ يحقق حيادية مواقع الإنتاج، أما أسلوب دولة الاستهلاك فإنه يحقق حيادية مواقع الاستهلاك، ولكن مستوى المعدلات المنسقة بين الدول هو الذي يحدد أثرها في كمية الإنتاج الكلية على مستوى دول

<sup>1</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>2</sup> رمضان صديق محمد، نفس المرجع، ص 13.

<sup>3</sup> محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup> محمد خير العكام، نفس المرجع.



التكامل كتلة واحدة مع بقية دول العالم، فإذا انخفضت تلك المستويات عما كانت عليه قبل القيام بعملية التنسيق فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج ضمن دول التكامل، وإذا ارتفعت عما كانت عليه قبل القيام بعملية التنسيق فإنها تنقص من كمية الإنتاج بغض النظر عن الأسلوب الذي اتخذته لتنسيق ضرائبها.

وفي الأخير، فإن نجاح تطبيق هذه الأساليب من التنسيق الضريبي مرتبط بالتحديد الدقيق للسيادة الضريبية لكل دولة عضو في التكتل، من خلال ضمان قدر عال من الإيرادات الضريبية لكل دولة عضو دون الإخلال بمبدأ حيادية الضريبة،<sup>1</sup> وتوفير العدالة للمكلفين بالضريبة والتي تتحقق من خلال توحيد قواعد ثنائية أو متعددة الأطراف في حالة تكامل اقتصادي مما يسمح بتفادي المشاكل الضريبية على الصعيد الدولي. وفي هذا الصدد، فإنه من المنطقي أن يكون لدول المصدر الحق الأولي أو الأساسي في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من مصادر داخل أقاليمها وعلى دول الموطن أن تسعى لتحقيق الحياد والعدالة الضريبية، بتطبيق مبدأ الإقامة على الدخل ذو المصدر الأجنبي والسماح بخضم دين الضريبة الأجنبية.

### المطلب الثالث: التنسيق الضريبي المغربي ومداخل تفعيله

شكل التعاون المغربي في المجال الضريبي إحدى اللبنيات الأساسية لتجسيد التكامل الاقتصادي المنشود، فبالرغم من أن معاهدة مراكش لم تذكر التنسيق الضريبي صراحة، إلا أنها قد أشارت إليه ضمناً من خلال أحكام المادة الثانية التي نصت على أنه على دول المغرب العربي أن تعمل على متابعة سياسة مشتركة على جميع المستويات، وكذا العمل التدريجي لتجسيد التنقل الحر للأشخاص، الخدمات، البضائع ورؤوس الأموال فيما بين الدول المغربية، التي لا تتم إلا من خلال تدعيم وتفعيل عملية تنسيق السياسات الاقتصادية الكلية وعلى رأسها السياسات الجبائية للدول المغربية.

#### الفرع الأول: معالم السياسة الجبائية للاتحاد المغربي

يهدف تفعيل عمل الاتحاد المغربي تم تشكيل خمس لجان وزارية متخصصة أسندت لها مهمة تحضير مختلف النصوص القانونية لتسهيل التعاون الضريبي المغربي، وذلك بإحداث مختلف المؤسسات الداعمة والمسيرة للاتحاد المغربي، حيث توصلت هذه اللجان إلى تحضير ثلاثة مشاريع نصوص طرحت على رؤساء الدول للمصادقة في الدورة الثانية لمجلس الاتحاد المنعقد بالجزائر يومي 22 و 23 يوليو 1990، وقد تمثلت النصوص التشريعية في:

- قرار حول المبادئ والقواعد التي يجب احترامها في تكوين اتحاد جمركي مغربي؛

- اتفاقية لتحفيز وضمان الاستثمارات بين الدول المغربية؛

- اتفاقية حول تفادي الازدواج الضريبي وإحداث قواعد التعاون في مجال الضرائب على الدخل.

كما تم عقد اجتماع ثان بمدينة الرباط بتاريخ 16 أكتوبر 1990 بهدف التعمق أكثر في دراسة الأنظمة الضريبية لكل بلد، وقد تبين خلال هذا الاجتماع صعوبة الأمر والذي يتطلب في مرحلة أولى تبادل المعلومات والتجارب في ميدان الجباية وكذا مختلف القوانين التشريعية والتعديلات المدخلة عليها في كل بلد على حدى. وعلى هذا قررت اللجنة الوزارية المتخصصة المكلفة بالاقتصاد والمالية وبمناسبة انعقاد دورتها السادسة بتونس أيام 15، 16 و 17 أبريل 1993 إعداد العناصر المرجعية

<sup>1</sup> محمد عباس حمزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

للدراستات المغربية ذات الطابع الاقتصادي والمالي، ومن بينها الدراسة الخاصة بالعناصر المرجعية المتعلقة بالسياسة الجبائية الممتثلة في:<sup>1</sup>

### 1. أنظمة الضرائب المباشرة:

- أنواع الضرائب وخصائص الأنظمة الضريبية المعمول بها في الأقطار المغربية؛
- نقائصها وميزاتها وأوجه التقارب بينها.

### 2. أنظمة الضرائب غير المباشرة:

- دراسات لمختلف الضرائب غير المباشرة؛
- مدى التباين والتقارب بينها؛
- أنجح الطرق لتبسيطها والتخفيف من عبئها؛
- دورها في تنمية الاقتصاد.

### 3. أنظمة تشجيع الاستثمار:

- الإطار القانوني والطرق المتبعة لتشجيع الاستثمار؛
- أنواع الحوافز والتشجيعات؛
- تقييم التكلفة الحقيقية لمختلف الحوافز بالدول المغربية؛
- اقتراح أفضل الوسائل لجلب الاستثمار؛
- التنسيق بين مختلف الدول المغربية للنهوض بالتصدير.

### 4. مدى فاعلية السياسات والأنظمة الضريبية:

- على المستوى الداخلي: توفير الإنتاج، تحسين الجودة وإقامة التوازن بين مختلف القطاعات.
- على المستوى الخارجي: مساهمتها في تنمية المبادلات التجارية بين البلدان المغربية فيما بينها أو مع أطراف أخرى، وكذا مساهمتها في مساعدة القطاعات المعنية على مواجهة المنافسة الخارجية؛

### الفرع الثاني: جهود التنسيق الضريبي المغربي

- بعد قيام الدول المغربية بدراسة شاملة لموضوع التنسيق الجبائي، من منطلق عدم جدوى ومحدودية فعالية السياسات الوطنية لكل دولة على حدى، ويهدف إصلاح أنظمتها الجبائية وجعلها أكثر قوة لمجابهة الأزمات ومواجهة خطر المنافسة الأجنبية، وإدراكا منها بضرورته لاستغلال نتائج المنافسة الجبائية غير المضرة في شكل فرص إيجابية لدعم اقتصاداتها، وفي المقابل مجابهة نتائج المنافسة الجبائية المضرة، أقر الاتحاد المغربي مجموعة من الاتفاقيات والبروتوكولات في المجال الجبائي والجمركي التي تساهم في تحقيق التنسيق الضريبي والحد من المنافسة الجبائية المضرة تتمثل في:
- الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي (الجزائر، 23/07/1990).

<sup>1</sup> بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية، دفا تر السياسة والقانون، العدد 5، جامعة ورقلة، 2011، ص 290

- الاتفاقية الخاصة بتبادل المنتجات الفلاحية بين دول المغرب العربي (الجزائر، 23/07/1990)، والتي نصت على إعفاء المنتجات الفلاحية المتبادلة من حقوق الجمارك والضرائب والرسوم، وكذا وضع لجنة مكلفة بالأمن الغذائي تهتم بتطوير المنتجات الزراعية المعفاة من الضرائب.
  - الاتفاقية التجارية والتعريفية بين دول اتحاد المغرب العربي (رأس لانوف، 10/03/1991)، والتي جاءت لتعزيز الروابط الاقتصادية بين الدول الأعضاء، بغية الاستفادة من القدرات والإمكانات المتاحة لديها، لتحقيق التكامل الاقتصادي وإنشاء سوق مغربية مشتركة تقوم على أساس التنافس السليم والمصلحة المتبادلة بين دول الاتحاد.<sup>1</sup>
  - اتفاقية التعاون الإداري المتبادل للوقاية من المخالفات الجمركية والبحث عنها وردعها بين دول اتحاد المغرب العربي (تونس، 02/04/1994).
  - البروتوكول الخاص بشهادة المنشأ بين دول اتحاد المغرب العربي (تونس، 02/04/1994).
  - البروتوكول الخاص بتطبيق الرسم التعويضي الموحد بنسبة 17,5% بين دول اتحاد المغرب العربي (تونس، 02/04/1994).
- في نفس إطار التنسيق بين دول الاتحاد المغربي ولأجل الاستفادة من المنافسة الجبائية النزيهة واستغلال منافعها من خلال تدعيم العلاقات الاقتصادية وتكثيف التعاون فيما بينها ومنح رؤوس الأموال والاستثمارات التابعة لكل بلد معاملة تفضيلية، تم التوقيع على اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول الاتحاد والتي دخلت حيز التنفيذ بتاريخ 14 جويلية 1993، ليتوالى بعدها إبرام الاتفاقيات الثنائية في نفس السياق من طرف الدول المغربية، تتعلق بتفادي الازدواج الضريبي أو فيما يتعلق بتشجيع وضمان الاستثمارات.
- كما تجدر الإشارة أن محتوى وأهداف هذه الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الدول المغربية مستنبط مباشرة من بنود الاتفاقيات المغربية لتشجيع وضمان الاستثمارات بين الدول المغربية المعنية، وقد اشتملت تلك الاتفاقيات بصورة خاصة على جملة من الامتيازات والمنافع الإيجابية التي تبرر جملة من الانعكاسات الجيدة للمنافسة الجبائية غير المضرة على الدول المغربية، نوجزها وفق ما يلي:<sup>2</sup>
- تعريف المواطن المغربي ورأس المال وطبيعة المستثمر؛
  - تشجيع انتقال رؤوس الأموال بين مواطني الدول المتعاقدة والاستثمار فيها بحرية؛
  - تمكين المستثمرين من الحصول على التسهيلات والضمانات المقررة بموجب الاتفاقية، والمتمثلة خاصة في منح التراخيص اللازمة لإنجاز الاستثمار والحصول على الأراضي اللازمة لبعث المشروع بالبيع أو بالإيجار وتقديم خدمات المرافق العامة وتوظيف رسوم وأجور الخدمات وكذلك الرسوم التأسيسية دون أن تكون أثقل من الموظفة منها على الاستثمار الوطني؛
  - إسناد أية مزايا يقدمها الطرف المتعاقد لمواطني أية دولة أخرى للاستثمار المنجز من قبل مستثمري بلدان الاتحاد؛
  - السماح لكل طرف متعاقد بحرية تحويل رأس المال وعوائده أو أية دفعات أخرى متعلقة بالاستثمار؛

<sup>1</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 293.

- منح تعويض للمستثمر الذي يلحقه ضرر من جراء المساس بالحقوق والضمانات المقررة له أو الإخلال بأي من الالتزامات والتعهدات من قبل أحد الأطراف المتعاقدة؛
- تقديم امتيازات إضافية من قبل الطرف المتعاقد تتجاوز ما هو مقرر في الأنظمة الداخلية للاستثمارات التي لها صبغة مشروعات مشتركة بين دول اتحاد المغرب العربي أو التي لها طابع تنموي وفقا للمناطق والقطاعات ذات الأولوية.
- ونشير في الأخير إلى عدد الاتفاقيات الثنائية المبرمة من طرف بعض دول الاتحاد المغربي والخاصة بتفادي الازدواج الضريبي أو ضمان وحماية الاستثمارات الثنائية، من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-4): عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف بعض دول المغرب العربي

| الدول المغربية | عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة | عدد اتفاقيات ضمان الاستثمار المبرمة |
|----------------|---------------------------------|-------------------------------------|
| الجزائر        | 39                              | 45                                  |
| المغرب         | 56                              | 67                                  |
| تونس           | 52                              | 31                                  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على دلائل الاستثمار في الجزائر، المغرب وتونس، طبعة 2016

#### الفرع الثاني: معوقات التنسيق الضريبي المغربي

بالرغم من توفر الأسس التشريعية لتجسيد التنسيق الضريبي، إلا أنه لم يتحقق على أرض الواقع، فقد اعترضت جهود التنسيق الضريبي المغربي وجود اختلافات في النظم الضريبية بين الدول الأعضاء، في ظل إقدام ثلاث دول ممثلة في الجزائر، المغرب وتونس بإصلاح ضريبي يأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، والعدول عن نظام ضرائب الدخل النوعية، وتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل، مع بقاء النظم الضريبية في الدول الأخرى حينها على حالها متعارضة مع الدول المذكورة.<sup>1</sup> وعموما فإنه يمكن إجمال أهم معوقات تجسيد التنسيق الضريبي المغربي فيما يلي:

#### 1. التفاوت في معدلات الاقتطاع الضريبي

حيث تتباين معدلات الاقتطاع الضريبي من دولة لأخرى، وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-4): معدلات الضغط الضريبي في دول المغرب العربي سنة 2015

| الدولة    | معدل الضغط الضريبي (%) |
|-----------|------------------------|
| المغرب    | 20,7%                  |
| الجزائر   | 17,4%                  |
| تونس      | 21,9%                  |
| ليبيا     | 27,1%                  |
| موريتانيا | 16,8%                  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات وزارة المالية في الدول محل الدراسة.

<sup>1</sup> رمضان صديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه ارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي في أغلب الدول المغربية خاصة في تونس والمغرب وليبيا، بينما تنخفض في الجزائر إذا ما تم استبعاد مداخل الجبائية البترولية، كما أن هذا التباين في نسب الاقتطاع مرده بالأساس إلى التباين النسبي في البنية الاقتصادية للدول المغربية.

## 2. اختلاف معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة

تختلف معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الأنظمة الضريبية المغربية، والجدول أدناه يوضح ذلك.

### الجدول رقم (4-5): مقارنة معدلات أهم الضرائب في الدول المغربية سنة 2016.

| ليبيا                      | موريتانيا         | تونس              | المغرب                      | الجزائر           |  |
|----------------------------|-------------------|-------------------|-----------------------------|-------------------|--|
| الضريبة على أرباح الشركات  | 19%، 23%، 26%     | 10%، 20%، 35%     | 10%، 20%، 30%، 31%، 37%     | 23%، 26%          |  |
| الضريبة على الدخل          | 0%، 20%، 30%، 35% | 0%، 26%، 35%، 28% | 0%، 10%، 20%، 30%، 34%، 38% | 0%، 20%، 30%، 35% |  |
| الضريبة على القيمة المضافة | 0%، 16%، 18%، 20% | 0%، 12%، 18%      | 0%، 10%، 7%، 14%، 20%       | 0%، 9%، 19%       |  |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات قوانين الضرائب في الدول المغربية

## 3. اختلاف النظام الضريبي الليبي

بالرغم من التقارب النسبي للأنظمة الضريبية في كل من الجزائر، المغرب وتونس، فإن النظام الضريبي في ليبيا يختلف تماما عن باقي الأنظمة المغربية، وهذا من شأنه أن يقف عائقا أما تجسيد التنسيق الضريبي المغربي، حيث يتميز النظام الضريبي الليبي بتفضيله للضرائب المباشرة\* على حساب الضرائب غير المباشرة، وهذا راجع لطبيعة النظام الاقتصادي في ليبيا القائم على الدخول البترولية. وتنقسم الضرائب غير المباشرة في ليبيا إلى الضرائب على الاستهلاك والضريبة على التداول (الدمغة)، وتشمل الضرائب على الاستهلاك الضرائب الجمركية وضريبة الإنتاج وضريبة الملاهي<sup>1</sup>.

والملاحظ على النظام الضريبي الليبي اعتماده على الضرائب النوعية بشكل رئيسي إلى جانب الأنواع الأخرى من الضرائب، وفضلا عن ذلك فإنها تقتصر على منح الإعفاءات للشركات العمومية على حساب الشركات الأجنبية. إضافة إلى عدم تنوع الضرائب المباشرة مع غياب شبه تام للرسوم على رقم الأعمال، حيث أنها مقتصرة فقط في جانب مداخل الحفلات والملاهي والمحددة بنسبة 10% و15%.

\* هذه المعدلات خاصة بالضريبة على المرتبات والأجور فقط، وذلك لأنه تم إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي في موريتانيا بموجب قانون المالية لسنة 2013.

\* هذه المعدلات خاصة بالضرائب النوعية وهي الضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف، العقارات لعدم تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي في ليبيا.

\* تشمل الضرائب المباشرة في ليبيا الضرائب على الدخل وتنقسم إلى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضرائب على دخل الشركات، ضرائب الدخل العام، ضريبة الجهاد والصندوق القومي الفلسطيني، والضرائب على رأس المال والتي تشمل ضريبة أراضي الفضاء، الضريبة على العقارات السكنية والضريبة على المواشي والدواجن.

<sup>1</sup> سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013، ص 168.

وعلى هذا فإنه يتضح أنه على الجمهورية الليبية اتخاذ الإجراءات الضرورية لإصلاح نظامها الاقتصادي بصفة عامة ونظامها الضريبي بصفة خاصة وتحديدًا في نظام الرسوم على رقم الأعمال من خلال إدخال الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمنتجات والخدمات، حتى لا تكون في وضعية تفضيلية مقارنة بالدول المغاربية الأخرى في ظل التزاماتها تجاه الدول المغاربية. ولا يتم ذلك إلا بعد دراسة شاملة للهياكل الاقتصادية والاجتماعية الليبية لتحديد المصادر الأساسية للمداخيل الجبائية المحتملة من خلال حصر القطاعات التي تشهد حركة اقتصادية كبيرة لتم جبايتها فيما بعد. كما يجب على السلطات الليبية الاسترشاد بتجارب الدول المغاربية الأخرى في إحلال الرسم على القيمة المضافة، والتي تسمح باجتناّب الصعوبات التي واجهت البلدان المغاربية الأخرى سابقًا، إضافة إلى إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية ماديًا وبشريًا وزيادة الوعي الضريبي بشتى الوسائل الممكنة بحيث تتلاءم وتحقيق أهداف السياسة الضريبية.<sup>1</sup>

#### 4. تعدد الرسوم على رقم الأعمال

يعتبر تعدد الرسوم على رقم الأعمال عائقًا آخرًا أمام تحقيق التنسيق الضريبي، خاصة إذا ما تجسّد هذا التنسيق في مجال الضرائب غير المباشرة وبالتحديد الرسم على القيمة المضافة، فبالنظر إلى تجربة الاتحاد الأوروبي، فإنه يتعين على دول المغرب العربي إلغاء كل الضرائب المماثلة للرسم على القيمة المضافة وذلك لتجنب ثقل العبء الضريبي على السلع الاستهلاكية، حيث تقع هذه الضرائب في الجزائر وتونس على السلع التي لا تعتبر من المواد ذات الأولوية، وتتراوح معدلاتها بين 11% و200% في تونس وتصل إلى حدود 400% (المعدل الحقيقي) في الجزائر، أما في موريتانيا فيطبق نظام الرسوم على رقم الأعمال على العديد من النشاطات التي من المفترض أن تخضع للرسم على القيمة المضافة ويقدر معدل الرسم التعويضي فيها بـ 16% على سعر الخدمة الإجمالية.<sup>2</sup>

ويمكن إرجاع الحاجة إلى إلغاء الرسوم على رقم الأعمال المماثلة للرسم على القيمة المضافة لسببين أساسيين:

- أ. **الأسباب التقنية:** فقد تبين من تجربة الاتحاد الأوروبي، أن التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة قائم على اختيار ضريبة واحدة على أساس أنها رسم على رقم الأعمال، حيث تم إلغاء كل الرسوم على رقم الأعمال وتم الاتفاق على أن يكون الرسم على القيمة المضافة (TVA) الضريبة الوحيدة المشتركة التي تخضع لها مبادلات الاتحاد الأوروبي، ومع السماح لدول الاتحاد الأوروبي بتأسيس حقوق ورسوم لا تحمل صفة الرسوم على رقم الأعمال تقع على عقود التأمين، ألعاب الحظ والرهانات، حقوق التسجيل، شريطة ألا تمس هذه الرسوم والحقوق المنتجات المتبادلة بين دول الاتحاد.
- ب. **أسباب متعلقة بالالتزامات الدولية:** تلزم الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات جميع الدول المصادقة عليها بما فيها الدول المغاربية (باستثناء ليبيا) بضرورة احترام وتطبيق أحكامها بما فيها تلك المتعلقة بالإعانات والإجراءات التعويضية، حيث نصت المادة 10 منها أنه على الأعضاء اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية والمتعلقة بفرض حق تعويضي اتجاه كل منتج من إقليم دولة عضو الذي قد يورد إلى إقليم دولة عضو أخرى، تكون مطابقة لأحكام المادة الرابعة من الجات لسنة 1994 وللشروط المنصوص عليها في الاتفاقية الحالية.<sup>3</sup>

الأمر الذي يدل على ضرورة إلغاء الرسوم على رقم الأعمال في جميع الدول الأعضاء بما فيها دول المغرب العربي.

<sup>1</sup> محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 310.

<sup>2</sup> محمد عباس محززي، نفس المرجع، ص 300.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 305.



## 5. صعوبة إخضاع القطاع غير المنظم للضريبة

يعرف مكتب العمل الدولي الاقتصاد غير المنظم\* على أنه مجمل النشاطات الصغيرة المستقلة بوساطة عمال أجراء وغير أجراء، ولا تخضع هذه الوحدات إلى القوانين حيث أن علاقات العمل فيها ترتكز على العمل العرضي والقرابة مع صاحب العمل أو مالك الوحدة، وتتسم بضعف مستوى تنظيمها وبقالة إنتاجها وبضعف مواردها وبمستوى تكنولوجي وتنظيمي ضعيف، وتمارس هذا النشاطات بدون الموافقة الرسمية للسلطات، ولا تخضع لمراقبة الآليات المكلفة بفرض احترام التشريعات في مجال الضرائب والأجور الدنيا والأدوات المشابهة الأخرى المتعلقة بقضايا الجبائية وظروف العمل.<sup>1</sup>

فمن الناحية الجبائية، يؤدي الاقتصاد غير المنظم إلى تزايد معدلات التهرب من دفع الضرائب والرسوم والغرامات، وبالتالي تفقد الحكومة إيرادات كبيرة قد يترتب عنها عجز في الموازنة العامة للدولة. كذلك فإن هناك بعض أصناف الضرائب مثل الرسم على القيمة المضافة وضريبة المبيعات لا يتم تحصيلها نتيجة للتهرب الضريبي مما قد يؤدي بالحكومات إلى زيادة مستويات الضرائب على الأنشطة التي تتم في الاقتصاد المنظم أو الرسمي.<sup>2</sup>

يحتل القطاع غير المنظم مكانة معتبرة في اقتصاديات دول المغرب العربي، فقد شهدت توسعا لمجالاته في السنوات الأخيرة من حيث التشغيل ومنافسة الاقتصاد المكنن ومساهمته في الدورة الاقتصادية، وحسب تقرير للبنك الدولي لسنة 2013، فإن نصيب القطاع غير المنظم في الناتج المحلي الإجمالي قد بلغ 38.4% وهو الأعلى في بلدان المغرب العربي (36.4% في المغرب و34.1% في الجزائر) في حين أنه لا يتجاوز 18,4% في دول الاتحاد الأوروبي.<sup>3</sup>

أما بالنسبة إلى العمالة في الاقتصاد غير الرسمي، فإنها تبلغ حسب هذه الدراسة 67% ببلدان شمال إفريقيا والشرق الأوسط مقارنة بنسبة لا تتجاوز 8,9% في البلدان المصنعة، ففي المغرب يساهم القطاع غير المهيكل بـ36.3% من مناصب الشغل غير الفلاحية، ويساهم هذا القطاع في الناتج الداخلي الخام للبلد بنسبة 11,5%<sup>4</sup>، وفي الجزائر يمثل العمل غير الرسمي حوالي 37,7% من مجمل العاملين من غير القطاع الفلاحي.<sup>5</sup>

وفيما يتعلق بموريتانيا، فالاقتصاد غير المصنف ما يزال يمثل الرافعة الاقتصادية للاقتصاد الموريتاني بنسبة تصل 64%، ويشغل نسبة 96% من الأيدي العاملة النشيطة في القطاع الخاص غير الزراعي.<sup>6</sup>

إضافة إلى ذلك، نلاحظ خلال السنوات الأخيرة نشأة عفوية لأسواق مختلفة على مستوى المنطقة المغاربية، ناتجة عن تهريب البضائع والسلع عبر الحدود، خاصة المواد المهربة من الجزائر نحو تونس والمغرب وحتى ليبيا.

وعلى الرغم من التدابير والإمكانات المسخرة للكشف عن هذا القطاع واحتوائه، إلا أنه ما يزال يكبد خسائر مالية معتبرة في الدول المغاربية، مادام أنه غير مصرح به لدى السلطات المعنية وفي منأى عن خضوعه للضريبة، وبالتالي فإن

\* تتعدد التسميات التي تشير إلى الاقتصاد غير المنظم منها اقتصاد الظل، الاقتصاد الهامشي، الاقتصاد الأسود، القطاع غير المهيكل، الاقتصاد الموازي، الاقتصاد الخفي، الاقتصاد السفلي.

<sup>1</sup> على بودلال، القطاع غير الرسمي في سوق العمل الجزائري، دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2000-2010، بحوث اقتصادية عربية، العدد 65، بيروت، شتاء 2014، ص 09

<sup>2</sup> رحاب محمد بن سعود، اقتصاد الظل واقع ملموس وحلول مقترحة، مجلة جامعة بنغازي العلمية، العدد 03 و04، السنة 26، منشورات جامعة بنغازي، 2013، ص 14

<sup>3</sup> مكتب العمل الدولي، الانتقال من الاقتصاد غير المنظم إلى الاقتصاد المنظم، مؤتمر العمل الدولي، التقرير الخامس، دورة 2013-2014، جنيف، ص 08

<sup>4</sup> فوزي بوخريص، العمل غير المهيكل في المغرب، تقرير شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016، ص 432.

<sup>5</sup> منذر لعساي، خالد منة، طموح السياسات وصعوبة الواقع - حالة الجزائر، تقرير شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016، ص 218

<sup>6</sup> محمد أحمد الجبوبي، العمل غير المهيكل في موريتانيا، تقرير شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016، ص 398.

إخضاع هذا القطاع للضريبة وفرض الرقابة الجبائية عليه، يحتاج بالأساس إلى تكثيف الجهود والتعاون بين الدول المغربية والتي تعمل على تذليل العقبات أمام تجسيد التنسيق الضريبي خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة.

#### 6. غياب آلية هيكلية جبائية مغربية

وتتمثل الوظيفة الأولى لهذه الآلية الهيكلية في الإشراف على برامج التنسيق الجبائي ما بين الدول المغربية ومتابعة عمليات الإصلاح الضريبي في هذه الدول، بما يمكن من بناء نسق جبائي مغربي موحد ومتقارب بشكل كبير، يعكس طموحات كل نموذج اقتصادي مغربي من هذه الدول.

#### الفرع الثالث: مداخل لتجسيد التنسيق الضريبي المغربي

انطلاقاً من التجارب العالمية في مجال التنسيق الضريبي وعلى رأسها تجربة الاتحاد الأوروبي، فإنه يمكن القول أن تحقيق تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي لا بد وأن يتم بصورة متدرجة من خلال تنسيق الضرائب غير المباشرة كمرحلة أولى خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة وإزالة كل الضرائب والرسوم ذات الأثر المائل لها، وهذا لما يعود بتطبيقها من وفرة في الحصيلة وتأثيرها على المبادلات التجارية المغربية. غير أن هذا الأمر يتطلب بالضرورة إعادة الاعتبار للاتفاقيات المبرمة بين الدول المغربية وتفعيلها وتكثيف التعاون بين الإدارات الضريبية المغربية وعصرتها وصولاً إلى إنشاء هيئة مشتركة فوق قطرية مكلفة بالمسائل الضريبية. وعلى هذا فإنه من الضروري اتخاذ مجموعة من الإجراءات كركائز أساسية لتجسيد التنسيق الضريبي المغربي ومن ثم المضي قدماً في تفعيل التكامل الاقتصادي.

#### 1. تحيين الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي

تم التوقيع على اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي في إطار الدورة العادية الثانية لمجلس الرئاسة التي انعقدت بالجزائر في 23 جويلية 1990، ودخلت حيز التطبيق ابتداء من تاريخ 14 يوليو 1993، والتي تهدف إلى تخفيف أعباء ضرائب الدخل والحد من التهرب الضريبي. وبعد مضي أكثر من العقدين من الزمن من إبرام هذه الاتفاقية، نرى أنه قد ظهر تأخر واضح في مضمون جزء من أحكام نصوصها ولم يعد يواكب التطورات واحتياجات الأوضاع العالمية بصفة عامة والمغربية بوجه خاص. وهو الأمر الذي ما فتى ينادى به في العديد من التجمعات من الفاعلين على المستوى المغربي، فعلى هامش اختتام أشغال الدورة الثامنة للمجلس الوزاري المغربي المكلف بالمالية والنقد بمدينة مراكش في 29 أبريل 2013، أقر وزراء الاتحاد المغربي بضرورة تحيين اتفاقية عدم الازدواج الضريبي بين بلدان المغرب العربي وتعزيز التعاون في تحصيل الضرائب وإعداد مشروع اتفاقية يرمي إلى مكافحة الغش والتهرب الجبائي.<sup>1</sup> كما أوصى الاتحاد المغربي لأصحاب الأعمال في العديد من مؤتمرات<sup>2</sup> بالأمر نفسه إلى ضرورة تحيين اتفاقية التعاون الإداري المتبادل من أجل الوقاية من المخالفات الجمركية من أجل تسيير مناخ الأعمال وتشجيع المتعاملين الاقتصاديين.

ولهذا فإنه من الضروري إدخال تعديلات وإعادة الصياغة لتلك النصوص حتى تستجيب للمعايير الدولية من جهة وتراعي مصلحة الأطراف المتعاقدة من جهة أخرى. فمن خلال تحليل أحكام اتفاقية الازدواج الضريبي بين دول المغرب العربي

<sup>1</sup> جريدة الخبر، مقال منشور بتاريخ 18-02-2014، الموقع الإلكتروني: [www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OuiZtDt8.dpuf](http://www.elkhabar.com/press/article/25863/#sthash.OuiZtDt8.dpuf)

<sup>2</sup> APS : Maghreb - Vers l'harmonisation des systèmes fiscaux des pays membres de l'UMA, article publié dans [Maghreb Emergent](http://Maghreb Emergent) le 30-05-2013

ومقارنتها مع أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية يمكن الوقوف على أوجه النقص والقصور في الاتفاقية والتي نوجزها فيما يلي:

#### أ. تحديد المنشأة الدائمة

نلاحظ أن مفهوم المنشأة الدائمة غير محين، حيث أن أجل تشكيل موقع بناء وما شابه منشأة دائمة هي 03 أشهر فقط، مقارنة مع 12 شهرا بالنسبة للاتفاقية النموذجية للمنظمة و06 أشهر بالنسبة لاتفاقية الأمم المتحدة. كما أنها لم تحدد المدة التي من خلالها يمكن اعتبار قيام مؤسسة بتقديم خدمات بما في ذلك الخدمات الاستشارية منشأة دائمة، مقارنة باتفاقية الأمم المتحدة التي حددتها بـ183 يوما أو أكثر في أي فترة مكونة من 12 شهرا أو عند نهاية السنة المالية المعنية.

بالإضافة إلى عدم الإشارة إلى وضعية شركات التأمين وإعادة التأمين وفروعها المتواجدة في الدولة المتعاقدة والناشطة في دولة متعاقدة أخرى، والتي تعتبر منشآت دائمة بموجب اتفاقية الأمم المتحدة.

ويتضح من خلال ما تقدم، أن نطاق المنشأة الدائمة (الفصل 06 من الاتفاقية الجبائية لدول المغرب العربي) يبدو ضيقا نسبيا ويحتاج إلى تحيين مقارنة مع المادة رقم 05 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو نظيرتها في اتفاقية المنظمة، وبالتالي فهي لا تتوافق مع مكانة وواقع دول المغرب العربي الحاليين.

#### ب. تحديد الضريبة على أرباح الأسهم

نلاحظ من خلال أحكام الفصل (11) من الاتفاقية أنها غير محينة ويعتريها بعض الغموض، حيث أنها لم تميز بين أرباح أسهم الاستثمارات المباشرة وأرباح أسهم الاستثمارات غير المباشرة، فمن خلال الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة والمنظمة نرى أنهما يشيران إلى ذلك بوضوح من خلال النص على أنه إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى وبالتالي فلا بد من التمييز بين النوعين من أرباح الأسهم وجمع الضرائب من كل نوع على حدة، حيث نجد أن اتفاقية المنظمة النموذجية استخدمت معيار 25% كحد أدنى من رأس المال اللازم لكسب صفة أرباح أسهم الاستثمارات المباشرة، أما اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية فحدته بنسبة 10%<sup>1</sup>، وهذا الحد الأدنى من أجل تشجيع الاستثمارات من جهة، ومن جهة أخرى لعلها أن بعض البلدان لا تسمح أن تتعدى ملكية غير المقيمين نسبة 50%.

أما فيما يخص معدلات الضريبة المقطعة الذي يستخدم للتمييز بين النوعين، فقد أقرت اتفاقية المنظمة معدل 05% كحد أقصى لمعدل الضرائب التي تخضع لها الاستثمارات المباشرة و15% لمعدل الضرائب التي تخضع لها الاستثمارات غير المباشرة،<sup>2</sup> في حين تركت اتفاقية الأمم المتحدة هذه المسألة ليتم الاتفاق عليه من خلال المفاوضات بين الأطراف المتعاقدة.

#### ج. تحديد الضريبة على الفوائد

نفس الشيء يقال فيما يخص الضريبة على الفوائد، فنلاحظ أن أحكام الفصل (12) تباعد كثيرا عن أحكام الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون، حيث أنها تنص إلى إخضاع الفوائد في الدول المتعاقدة التي تدفع فيها فقط، في حين أن كل من الاتفاقيتين النموذجيتين تأخذان مبدأ تقاسم الضرائب وتنصان على جواز إخضاع الفوائد للضريبة أيضا في الدولة المتعاقدة الأخرى محل إقامة المستفيد الفعلي منها.

<sup>1</sup> المادة 10 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، الأمم المتحدة، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، نيويورك، 2011 ص 18.

<sup>2</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, article 10, (Paris: OECD, 2014) p 30-31

لذلك فإنه من الضروري تعديل الفصل من الاتفاقية وتحيينه سواء من خلال اتفاقية الأمم المتحدة التي تترك الحرية للدول المتعاقدة في تحديد النسب المئوية عن طريق المفاوضات فيما بينها<sup>1</sup>، أو من خلال الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون التي تضع سقفًا لمعدل الضريبة المفروضة في الدولة التي نشأت فيها لا يتجاوز 10% وتحدد السلطات المختصة في الدول المتعاقدة بالتراضي كيفية تطبيق هذا الحد.<sup>2</sup>

#### د. تحديد الضريبة على الإتاوات

نلاحظ أن الاتفاقية قد أخذت بأحكام اتفاقية منظمة التعاون في تحديد مكان فرض الضريبة على الإتاوات والتي تنص في الفصل (13) على أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها الإتاوات المذكورة عكس اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تقر بمبدأ تقاسم الضرائب المتعلقة بالإتاوات.<sup>3</sup> غير أنه يعترضها بعض الغموض في تحديد العلاقة بين دخل الإتاوة والمنشأة الدائمة، حيث أنها لم تشر إلى حالة كون المستفيد الفعلي من الإتاوة المقيم في دولة متعاقدة يمارس أعماله في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنشأ فيها الإتاوات بواسطة منشأة دائمة، أو يزاوّل في تلك الدولة مهنة مستقلة عن طريق مقر ثابت فيها.

#### هـ. تحديد طرق تفادي الازدواج الضريبي

من خلال هذه الفصل نجد أن اتفاقية دول المغرب العربي قد نصت في الفصل (24) على طريقة واحدة وهي طريقة الخصم، التي من خلالها تقوم الدولة المتعاقدة بخصم من الضريبة التي تستخلصها على مداخيل المقيم مبلغًا مساويًا للضريبة على المداخيل المدفوعة بالدولة المتعاقدة الأخرى، في حين أن كلا الاتفاقيتين النموذجيتين تضم طريقتين لإزالة الازدواج الضريبي هما طريقة الإعفاء وطريقة الخصم.<sup>4</sup>

وعلى العموم فإن التجربة العملية تظهر أن اتفاقية الازدواج الضريبي الخاصة بالدول المغربية لم تقدم قيمة فعلية في تنسيق الضرائب على الدخل داخل المنطقة، ذلك أن الازدواج الضريبي لا يمكن اعتباره عائقًا حقيقيًا لتدفق الاستثمارات المغربية البينية، باعتبار أن جميع الدول المغربية تطبق مبدأ الإقليمية الذي يقر بفرض الضريبة على الدخل فقط في الدولة التي يزاوّل النشاط فيها، ولا تمتد إلى جميع مصادر الدخل المحققة من طرف المقيم فيها.<sup>5</sup>

#### 2. تعزيز التعاون الإداري في مجال تبادل المعلومات

يتطلب التنسيق الضريبي بين دول المغرب العربي تكثيف جهود التعاون بين مختلف الإدارات الضريبية المغربية، ويتم ذلك أساسًا من خلال تبادل المعلومات بما يسمح بمكافحة أشكال التهرب الضريبي الدولي، وذلك عن طريق تنظيم اجتماعات دورية لرؤساء الإدارات الضريبية المغربية تليها اجتماعات منتظمة تجمع الموظفين المكلفين بالرقابة الجبائية في بلدانهم. فالعمل الضريبي على غرار الأعمال التي تتناول الشؤون المالية والمحاسبية، يعتمد بشكل كبير على نظم المعلومات التي تتطلب درجة

<sup>1</sup> المادة 11 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ص 19.

<sup>2</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, article 11, op.cit, 33.

<sup>3</sup> المادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ص 20.

<sup>4</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and Capital, article 23, p 36/37.

<sup>5</sup> محمد عباس محمزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 329.

عالية من الدقة والوضوح والسرية، فهي بالقدر الذي تحتاج فيه إلى شرح وتوضيح للقواعد القانونية ونظم التطبيق، فإنها تتطلب سرية وحماية للبيانات المقدمة من المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

وعلى هذا فإن أهم الوسائل التي تساعد في تجسيد تنسيق ضريبي مغربي هي إقامة نظام للمعلومات يحقق إمكانية التعرف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الضرائب التي تفرضها هذه الدول بكافة أنواعها، ثم حصر وتصنيف الأوعية الضريبية الخاضعة للضرائب في مجالات النشاط الاقتصادي والخدمات وتبويبها ووضع الأدلة الخاضعة لها، ومعدلات الضرائب أو الرسوم المفروضة حتى يمكن دراسة الأعباء المترتبة على فرض المعدلات وتأثيرها على حركة الادخار والاستثمار.

إن إنشاء نظام تبادل المعلومات بين مختلف الإدارات الضريبية المغربية لا يكون له تأثير مهم ما لم يصاحبه استخدام برامج الإعلام الآلي لما توفره نظم المعلومات الحديثة من سرعة الاتصال وتبادل المعلومات بين أجهزة الضرائب المغربية. كما أن هذا التبادل يجب أن يرافق بنظام يعمل على تأمين المعلومات ضد الأخطار والتدخلات التي تهدده، بل قد تهدر عنصر الاطمئنان والثقة لدى المكلفين نحو مختلف الإدارات الضريبية، لذا فإن نظام تأمين المعلومات يساعد على ضمان المعلومات وسريتها وبالتالي مصداقيتها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتجدر الإشارة إلى أنه يفضل بناء نظام تبادل المعلومات من مختلف فروع الإدارة الضريبية المحلية قبل إقامته على المستوى المغربي، كما أن إنشاء هذه النظم سيعمل حتماً على تسهيل عملية التحصيل لإدارة ضرائب كل بلد عضو بنسب تسهل طلب وإرسال ديونها الضريبية، وهذا من شأنه القضاء على مشكلة التهرب الضريبي ومنع ظهور ازدواج ضريبي دولي.

### 3. عصنة الإدارات الضريبية المغربية:

يتطلب تطبيق التنسيق الضريبي المغربي تحديث وتطوير على مستوى تنظيم ومهام المصالح الضريبية، ولا يتم ذلك إلا من خلال تقوية وتأهيل العنصر البشري القائم على إدارة المصالح الضريبية، حيث أن الملاحظ أن الإدارات الجبائية المغربية تعاني من نقص كبير في أعوان الضرائب وكفاءاتهم، إضافة إلى سوء توزيعهم على المستوى الإقليمي وتركز معظمهم في العواصم والمدن الكبرى<sup>2</sup>، يضاف إلى ذلك ضرورة زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وتحسين علاقاتهم بالإدارة الضريبية. وعلى هذا فإنه لا يمكن اقتصار عملية التنسيق الضريبي في مجال المعدلات وتوحيد الوعاء الضريبي، وإنما يتعدى ذلك ليشمل كل أوجه السياسات الجبائية للدول خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي، المنازعات الجبائية، تنظيم حوافز الاستثمار وتقييم النفقات الجبائية، وهذا ما سيساعد بالتأكيد على إقامة هيئة ضريبية فوق قطرية تسهر على تجسيد مثل هذا التنسيق في دول المغرب العربي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي المنشود.

<sup>1</sup> العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2009.

ص 245

<sup>2</sup> محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 320.



### خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإحاطة بمفهوم التكامل الاقتصادي وتشخيص تجربة دول المغرب العربي في التكامل، من حيث نشأتها وواقعها، وإن كان من الغريب الحديث عنها لما يعيشه الاتحاد من جمود منذ أكثر من العقدين من الزمن، أو بالنظر إلى إنجازاته المتواضعة والتي تعكسه نسبة المبادلات التجارية بين أقطاره من جهة، وإلى الصعوبات التي تعيق إعادة تفعيله وتهدد بقاءه من جهة أخرى، ويعتبر النموذج الغربي (الاتحاد الأوروبي) أو العربي (مجلس التعاون الخليجي) من أرقى النماذج التي يمكن الاحتذاء بها في مسار التكامل الاقتصادي المغربي على اعتبار أن هذه النماذج غلبت المصالح الاقتصادية على الخلافات السياسية، ونبتت كل أشكال التفرقة التي من شأنها القضاء على المشروع الوحدوي المنشود.

ويمثل التنسيق في السياسات الجبائية إحدى أهم المداخل لتجسيد التكتلات الاقتصادية، فقد أظهرت مختلف الدراسات التطبيقية العلاقة الإيجابية بين السياسة الضريبية ومراحل التكامل الاقتصادي من خلال أنها تعمل على المستوى الوطني على تخصيص الموارد وتوزيع وإعادة توزيع الدخل الوطني بين مختلف فئات المجتمع أو بين عناصر الإنتاج، بالإضافة إلى تحقيق الاستقرار، لذلك يتطلب الأمر تنسيقاً ضريبياً على المستوى الإقليمي لتحقيق هذه الأهداف ومواجهة مختلف الظواهر السلبية للضريبة والتي يمكن أن تنعكس سلباً على التكامل الاقتصادي.

وعلى هذا فالدول المغربية هي أكثر ما تكون بحاجة إلى تجسيد هذه التنسيق لإعادة الروح من جديد إلى الاتحاد والمشروع التكاملي، فالتنسيق الضريبي يمكنه أن يحقق للدول المغربية عدة أهداف تنموية من خلال تسهيل تدفقات رؤوس الأموال وزيادة حجم الاستثمارات والتجارة البينية وكذا الحد من الظواهر السلبية للضريبة بين الدول المغربية والتي من شأنها أن تدفع عملية التكامل الاقتصادي المغربي إلى الأمام.

وبالنظر إلى التجارب الدولية في مجال التنسيق الضريبي، يعتبر التنسيق الضريبي المتدرج الأسلوب الأكثر ملاءمة في إطار التكتلات الاقتصادية بسبب اختلاف الهياكل الاقتصادية والضريبية والمالية في الدول المغربية، وهذا بالتوافق مع إصلاح ضريبي شامل لخلق نظم ضريبية مغربية مرنة وإدارات ضريبية قادرة على القيام بالتنسيق على الوجه الصحيح.

ولقد بقيت تجربة التنسيق الضريبي في مشروع التكامل الاقتصادي المغربي مقتصرة على اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي، كأول خطوة للتنسيق في مجال ضرائب الدخل، غير أن ترجمة التنسيق الضريبي المغربي على أرض الواقع، يفرض على كل دولة من الدول المغربية إعادة رسم سياستها الجبائية والتي تتحدد وفق أطر ثلاث بدءاً بالإصلاح، التقريب والتنسيق في إطار اتحاد المغرب العربي يضمن المصالح الاستراتيجية الدائمة لكافة الأقطار، وبالتالي إعادة الاعتبار للاتفاقيات المبرمة بينها بإعادة صياغتها أو تحيينها بشكل يؤدي إلى مساهمة كل الأطراف في تمويل فعلي لعمليات تأهيل الاقتصاديات المغربية، كما يتوقف على توفر نظام رقابة جبائية فعال قائم على تبادل المعلومات السريعة في ظل إدارات ضريبية عصرية وحديثة تركز على العنصر البشري الكفؤ، ومجتمع ضريبي على قدر من الوعي والمسؤولية، ليلم بعدها الحديث عن تنسيق ضريبي يعمل على تحقيق التكامل الاقتصادي المغربي المنشود.



خاتمة

## خاتمة

ختاما لهذا البحث والذي جاء ضمن أربعة فصول قمنا من خلالها بتشخيص السياسات الجبائية المنتهجة في دول المغرب العربي الثلاث وبالتحديد تونس، الجزائر والمغرب وكذا تقييم أدائها وفعاليتها في تحقيق الأهداف المسطرة لها، تبين لنا أن السياسة الجبائية بما تتوفر عليه من أدوات تعد من أبرز السياسات تأثيرا على النشاط الاقتصادي وتوجيهها للاستثمار بما يحقق أغراض التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما أن فعالية النظم الضريبية تتوقف على مدى قدرتها على تحقيق أهداف السياسة الجبائية والتي تتشعب وتتداخل بين أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية وحتى السياسية.

ومن منطلق أن الاختلاف الضريبي بين الدول المغاربية يعرقل حتما حرية انتقال عوامل الإنتاج والسلع بينها من جهة، ويزيد من حدة التنافس على استقطاب رؤوس الأموال والاستثمارات مما يؤدي إلى اختلال موازين المنافسة بينها والاستقرار وإلحاق الضرر باقتصاديات المنطقة، لذا فقد ركز البحث أيضا على إمكانية تجسيد تنسيق للسياسات الجبائية بين الدول المغاربية باعتبارها عاملا لتدعيم وتفعيل مسار التكامل الاقتصادي بينها، وهذا من خلال وضع آليات للمرحلة المقبلة تعمل من خلالها الدول المغاربية من جديد على إعادة بعث المشروعات التكاملية القائمة وعلى رأسها الاتحاد الجمركي والسوق المشتركة للتعامل مع التحديات الداخلية والخارجية المفروضة عليها وكذا إيجاد حلول مشتركة للمشاكل والتحديات الاقتصادية التي تعاني منها، بدءا من الواقع المعاش في هذه الدول ووصولاً إلى الهدف المنشود.

وفي سبيل السعي عن الحلول والمداخل الممكنة لتجسيد هذا التنسيق وتحقيق التكامل الاقتصادي المنشود، فإننا استرشدنا بالتجارب العالمية في مجال التكتل والتنسيق الضريبي وعلى رأسها تجربة الاتحاد الأوروبي باعتبارها قد وصلت إلى أرقى أشكال التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي.

## • اختبار الفرضيات

وبعد معالجتنا للموضوع من مختلف جوانبه، يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة في بداية البحث: فيما يتعلق بالفرضية الأولى والتي تنص على عدم فعالية السياسات الجبائية المنتهجة في الدول المغاربية خاصة في مجال تحقيق العدالة الاجتماعية، يمكن تأكيدها بالنظر إلى التباين في توزيع العبء الضريبي على المكلفين في الدول محل الدراسة، إذ تبقى فئة الأجراء تتحمل العبء الأكبر في إطار نظام الخصم من المصدر من جهة، ومن جهة أخرى فإن النتائج المحققة من التدابير الجبائية والامتيازات العديدة الممنوحة بهدف تشجيع الاستثمار وتحقيق التوزيع الأمثل له قطاعيا وجمويا، لم ترق إلى الطموحات التي كانت وراء منحها في إطار السياسة الجبائية وتبقى بعيدة عن تحقيق الأهداف المسطرة خاصة في مجال التشغيل وتحقيق التنمية الجهوية.

أما بخصوص الفرضية الثانية والتي مفادها أن السياسة الجبائية تختلف مكانتها ودورها في التكامل الاقتصادي باختلاف الدرجة التي وصل إليها، فيمكن اعتبارها محققة بالنظر لما أظهرته مختلف الدراسات التطبيقية من علاقة إيجابية بين السياسة الجبائية ومراحل التكامل الاقتصادي، كما أن هذه العلاقة تقتصر على إلغاء الحواجز الجمركية في حالة التكامل التجاري، في حين تتعدى إلى تنسيق الضرائب الداخلية المباشرة وغير المباشرة على مستوى التكامل من خلال الأسواق.

وفيما يخص الفرضية الثالثة والتي مضمونها أن التحديات التي تواجه دول المغرب العربي قد تشكل دافعا لتنشيط مسيرة التكامل الاقتصادي، فنجد أنها محققة بالنظر إلى ما تتوفر عليه الدول المغاربية من مقومات بشرية واقتصادية من شأنها المساهمة في خلق ديناميكية للاندماج في الاقتصاد العالمي والحصول على وزن اقتصادي وسياسي في العلاقات الدولية، لذلك فهي مطالبة اليوم بالتكيف مع التحولات الدولية والتفاعل بإيجابية مع القضايا الإقليمية الراهنة كالانفلات الأمني والسياسي التي تفرض اليوم اندماجا مغاربيا من خلال تغليب المصالح الاقتصادية على الخلافات السياسية وتحقيق تكامل اقتصادي ملموس.

وبخصوص الفرضية الرابعة والتي مفادها أن الخلافات بين الدول المغاربية وتوقف مسار التكامل بينها، لم تمنع التنسيق من خلال اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي وكذا تشجيع وضمان الاستثمار من رفع حجم المبادلات التجارية البينية، فيمكن القول أنها غير صحيحة، بحكم أن المبادلات التجارية تعاني من ضعف وركود منذ عقود ولا تزيد عن 03% في أقصى مستوى لها، إضافة إلى بنيتها قليلة التنوع في ظل تشابه الاقتصاديات المغاربية، فهذا يشير إلى النتائج الهزيلة ونوعيتها في مجال التكامل وتوضح مدى قلة التنسيق، باعتبار أن أغلب الاتفاقيات الموقعة غير مفعلة وتتطلب التحيين والبعض الآخر منها لم ير النور بعد.

أما فيما يتعلق بالفرضية الأخيرة والتي تنص على أن تجسيد التنسيق الضريبي لا يتطلب درجة عالية من التماثل في الأنظمة الضريبية في ظل اختلاف النظم المغاربية فهي أيضا غير صحيحة، باعتبار أن أغلب تجارب التنسيق في العالم وعلى رأسها تجربة الاتحاد الأوروبي قد قطعت أشواطاً طويلة في مجال التقريب والتنسيق بين الأنظمة الضريبية، وبالنظر إلى واقع النظم الضريبية المغاربية نجد أن هناك اختلافاً كبيراً بينها في ظل إقدام الجزائر، المغرب وتونس بتبني إصلاحات ضريبية تأخذ بضريبة القيمة المضافة ونظام الضريبة الموحدة على الدخل مع بقاء النظم الضريبية في الدول الأخرى متعارضة مع الدول الثلاث، وبالتالي من الصعب في الوقت الراهن تجسيد تنسيق ضريبي مغاربي في ظل اختلاف النظم الضريبية المغاربية التي تفتقد للحد الأدنى من التماثل لتجسيد تنسيق ضريبي والاستفادة من التجارب العالمية في هذا المجال.

## • نتائج البحث:

وقد خالصنا من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

- تؤدي السياسات الجبائية دورا مهما في جذب وتوجيه الاستثمارات إلى القطاعات والمناطق ذات الأولوية الوطنية، إذا ما اعتمدت على منظومة فعالة من الحوافز الضريبية والتشريعات الجبائية القادرة على تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.
- وجود درجة كبيرة من التماثل في الأنظمة الضريبية المغاربية محل الدراسة، فهي تعتمد بالإجمال على تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أجل تمويل الميزانية، كما أن هذا التحصيل يعتمد بالأساس على الضرائب غير المباشرة خاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة؛
- كما أن معدلات الضغط الضريبي في الدول المغاربية محل الدراسة متقاربة وجد منخفضة، فهي لا تتعدى 20% في معظم سنوات الدراسة، وهذا نظرا لانخفاض الدخل وعدم اتساع الأسس الضريبية، كما تبين الدراسة التحليلية للأنظمة الضريبية المغاربية أن العبء الضريبي على الأفراد خاصة فيما يتعلق بفئة الأجراء يفوق بشكل كبير العبء الضريبي على الشركات؛
- تبين من تحليل بنية الأنظمة الضريبية المغاربية أنها نظم تتحكم فيها الأبعاد المالية على حساب باقي الأبعاد الاجتماعية أو الاقتصادية، ولعل ما يؤكد ذلك هو العدد الهائل من الضرائب والرسوم التي يحتويها كل نظام ضريبي في الدول المغاربية واتساع أوعيتها وتعدد القوانين المنظمة لها من جهة أخرى؛
- تتنوع أشكال أدوات السياسة الجبائية المستخدمة في الدول المغاربية لتحقيق التنمية وتشجيع الاستثمار بين العطل الجبائية، المعاملة الجبائية التفضيلية، الإعفاءات وكذا التخفيضات الممنوحة للقطاعات ذات الأولوية؛
- هناك تشابه كبير في طبيعة الامتيازات الجبائية الممنوحة للقطاعات الاقتصادية ويغلب عليها التعميم، مما قلص من دورها في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات الإنتاجية مقارنة مع قطاع الخدمات والتجارة، الشيء الذي حال دون تحقيق الأهداف المسطرة خاصة فيما يتعلق بالتشغيل وإحداث التوازن الجهوي؛
- بالرغم مما توفره قوانين الاستثمار من امتيازات مغرية للاستثمار الأجنبي، يبقى هدف ترقية القطاعات ذات الأولوية الوطنية غير محقق، فالتوزيع القطاعي للاستثمارات في الدول المغاربية وخاصة الأجنبية منها يظهر اختلالا واضحا إذ يبقى اهتمام المستثمرين الأجانب منصب على قطاعي الطاقة والصناعات الاستخراجية وهي قطاعات لا تهدف إلى نقل المعرفة أو توظيف اليد العاملة ذات الجودة العالية؛

- لم تنجح التحفيزات الجبائية الممنوحة للمستثمرين في تغيير الخارطة الجغرافية للاستثمارات ذلك أن الجهات والمناطق الداخلية والجنوبية هي الأقل جاذبية لرجال الأعمال والمستثمرين الأجانب، وعليه فإن أغلب المشاريع الاستثمارية منتصبة في العواصم والشريط الساحلي للدول المغاربية؛
- يظهر من تقييم سياسة التحفيزات الجبائية أو ما يعبر عنه بالنفقات الجبائية أن تكلفتها مرتفعة جدا في كل الدول المغاربية مقارنة بالمزايا المتحصل عليها، في حين تبقى نتائجها ضعيفة سواء على مستوى جذب الاستثمارات أو على مستوى زيادة التشغيل ولا تمثل عاملا مهما في التأثير على قرارات المستثمرين؛
- تفرد المغرب وحدها على المستوى العربي والمغاربي بقيامها بإعداد تقارير سنوية لتقييم النفقات الجبائية يتم إدراجها في مشاريع قوانين المالية للسنوات المقبلة، وهذا بالرغم من نقائصها في ظل صعوبات التقييم؛
- غياب تأطير قانوني مناسب للنفقات الجبائية في الدول المغاربية، بدليل عدم وجود تعريف محدد لهذه النفقات كما أن هذا المفهوم لم يذكر ولم يحدد في أي نص من النصوص القانونية، فضلا عن غياب إحصاء شامل لهذه النفقات كما وحجما حسب نوع الضريبة؛
- نجاح السياسة الضريبية لا يتوقف على مدى فعالية وعدالة النظام الضريبي في الجانب المالي فحسب، بل حتى على مستوى التأثير على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ما يعني وجهة وفعالية النفقات الجبائية؛
- إن المنافسة داخل الدول المغاربية في عدة مجالات بما فيها المجال الضريبي تحد من أوجه التماسك والتقارب بينها، ويتضح هذا الميل إلى التنافس فيما بينها في الخطوات التي اتخذتها الدول المغاربية بشكل أحادي بموجب قوانين الاستثمار وشروط تفضيلها للتجارة أو الاستثمار من الخارج؛
- تتضح المنافسة الداخلية أيضا من خلال مؤشر سهولة ممارسة أنشطة الأعمال المعتمد من طرف البنك الدولي، فبدلا من التحرك ككتل واحد لتحسين مناخ الأعمال في المنطقة المغاربية، أحرزت المغرب تقدما ملحوظا في تحسين بيئة الأعمال الخاصة به (المرتبة 69 عالميا سنة 2016)، في حين تراجعت الدول المغاربية الأخرى (تونس 88، الجزائر 166 من بين 190 دولة)؛
- يعتبر المغرب العربي من المناطق الأقل اندماجا اقتصاديا على مستوى العالم، فالمبادلات التجارية بين دوله الخمس تعاني من ركود منذ عقود، وتنحصر عند 03% في أقصى تقدير لها، وتشير التقديرات إلى أن عدم الاندماج بين بلدانه، يكلفه نموا اقتصاديا يصل إلى 02%؛
- إن عدم وجود قوانين وأنظمة مالية منسقة فضلا عن غياب لفروع البنوك المغاربية داخل دول المغرب العربي، من شأنه أن يعرقل عملية تدفق الاستثمارات البينية؛

- يعتبر عدم وجود تعريف جمركية موحدة ولا قانون مشترك يمنح امتيازات تفضيلية لتشجيع حركة التجارة بين الدول المغاربية عقبة أمام تدفق الاستثمارات وتحقيق نسبا عالية من المبادلات التجارية البينية.
- غياب أنظمة للنقل الجماعي عبر الحدود بين الدول المغاربية أدى إلى عرقلة حركة وتدفق عناصر الإنتاج وزيادة حجم المبادلات التجارية البينية؛
- تحقيق التكامل الاقتصادي المغاربي لا يتجسد من خلال القنوات التجارية فحسب ما لم تتم متابعته بتكامل عن طريق القنوات الإنتاجية، وبذلك يجب اعتبار التكامل الاقتصادي في صورته الأولى إنتاجيا وليس تبادليا؛
- يعتبر أسلوب التنسيق الضريبي المتدرج الأسلوب الأكثر ملاءمة في التكتلات الاقتصادية بسبب اختلاف الهياكل الاقتصادية والضريبية والمالية، وهذا بالتزامن مع إصلاح ضريبي شامل لخلق نظم ضريبية مغاربية مرنة وإدارات ضريبية قادرة على القيام بالتنسيق بشكل صحيح؛
- تعاني أغلب الاتفاقيات الموقعة بين الدول المغاربية من تأخر واضح في مضمونها بالإضافة إلى عدم تفعيل معظمها بالرغم من مرور أكثر من عقدين من الزمن على إبرامها، وبالتالي يبقى أثرها محدودا ولم تساهم بشكل فعال في تحقيق التنسيق الضريبي؛
- نجاح تنسيق السياسات الجبائية في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، يتطلب إدارات ضريبية متطورة تعمل توثيق التعاون بينها، والذي يأخذ عدة أشكال أهمها تبادل المعلومات والخبرات وتقريب التشريعات والمصطلحات وطريقة المعاملات للحد من ظاهرتي الازدواج والتهرب الضريبي.

#### • اقتراحات البحث:

- في الأخير قد يكون العقد المقبل فترة نشهد فيها تكاملا اقتصاديا حقيقيا بين دول المغرب العربي وتعزيز الروابط الاقتصادية لدعم التماسك المغاربي من خلال إقامة المزيد من المشاريع الاقتصادية المشتركة وتنسيق السياسات الاقتصادية في جميع الميادين بما فيها السياسة الجبائية، وعلى هذا فإنه يمكن تقديم بعض الاقتراحات عليها تؤخذ بعين الاعتبار من طرف صانعي القرار:
- تبسيط الأنظمة الضريبية المغاربية وجعلها واضحة قدر الإمكان بما يتيح المواءمة والتوفيق بين هديها الفعالية الاقتصادية وضمان العدالة الضريبية؛
- ضرورة استناد إجراءات السياسة الجبائية في الدول المغاربية على دراسات اقتصادية تؤكد فعاليتها في التنمية وترقية الاستثمار، وعلى هذا ينبغي تفادي تعميم الحوافز الجبائية حتى لا يفقد ذلك السياسات الجبائية دورها في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات والمناطق المرغوب ترقيتها؛



- ضرورة القيام بإجراء تقييم شامل لمنظومة الحوافز الجبائية في الدول المغاربية وترشيدها لا سيما بإعادة النظر في النفقات ذات التكلفة العالية وكذا ربطها بالنتائج من خلال تبني أنظمة جديدة في إطار سياسات قطاعية قائمة على علاقات تعاقدية تضمن تقديم امتيازات مؤقتة مقابل الالتزام بتحقيق أهداف متفق عليها ومتابعتها وتقديم التعويضات في حالة عدم تحقيقها؛
- تفعيل اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمارات المبرمة بين الدول المغاربية سنة 1990 وتحيينها وكذا وضع قانون موحد للاستثمار، تلتزم فيه الدول الأعضاء بمحدود معينة في منحها للامتيازات مع إعطاء الأولوية فيه لرؤوس الأموال المغاربية على الأموال الأجنبية بالنسبة لهذه الامتيازات؛
- بالنسبة لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي، فإننا نقترح ضرورة تحيينها وتعديل بعض أحكامها في أسرع الآجال بناء على النماذج العالمية حتى تتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية الجديدة، خاصة فيما يتعلق بمعالجة بعض الحالات التي لم تنص عليها كتنفادي الازدواج الضريبي بالنسبة لتحويل الأرباح بين الشركات الأم وفروعها العاملة في الدول المتعاقدة الأخرى، وكذا حالات اندماج الشركات وانفصالها في الدول المتعاقدة؛
- بالنظر إلى صعوبة توحيد الأنظمة الضريبية في الدول المغاربية في ظل اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية خاصة في ليبيا الشقيقة فإنه ينبغي أن يسبق التوحيد الضريبي تقارب بين الأنظمة المالية والاقتصادية والتدرج في عملية التنسيق الضريبي؛
- في ظل عدم اعتماد نظام الرسم على القيمة المضافة في ليبيا وهيمنة الاقتصاد الموازي والنظام التقديري في موريتانيا، فإنه على الدول المغاربية أن تبدأ بتنسيق بعض الضرائب المباشرة المتشابهة من حيث الأحكام وإن اختلفت التفاصيل التشريعية لها كالضرائب العقارية والضرائب على الشركات؛
- البدء بتنسيق ضريبي مصغر للضرائب غير المباشرة بين الجزائر، تونس والمغرب، بالنظر لأوجه التقارب النسبي بين أنظمتها الضريبية، ليتم تعميمه فيما بعد على الدول الأخرى بعد قيامها بإصلاحات عميقة في أنظمتها الضريبية؛
- ضرورة أن يترافق التنسيق الجبائي مع تنسيق في السياسات المالية والنقدية في مجالات الرقابة على أسعار الصرف، التأمين وإعادة التأمين وكذا تعميم الاتفاقيات الثنائية للدفع بين البنوك المركزية لاستعمال العملات المغاربية وضمان قابليتها للتحويل؛
- تعزيز المبادلات التجارية عبر الإسراع في مرحلة أولى على التوقيع على مشروع اتفاقية التبادل الحر بين الدول المغاربية مع تبسيط وتنسيق السياسات والإجراءات التجارية والجمركية وتنسيق قواعد المنشأ بينها، وكذا الاتفاق على تعريف جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي مما يساهم في افتتاح الأسواق المغاربية على بعضها البعض؛
- تحسين مناخ الاستثمار بين الدول المغاربية وتسهيل أعمال المستثمرين ورجال الأعمال المغاربيين، وكذا الاهتمام بالتعريف بفرص الاستثمار في المشاريع المشتركة المتاحة في كافة المجالات والقطاعات الاقتصادية وتمويلها وتبادل الخبرات وسبل التغلب على المعوقات التي تواجه الاستثمار في المنطقة؛

- الإسراع بتنفيذ التكامل الاقتصادي المغربي للتمكن من رفع التحديات الحالية ومواجهة التجمعات الاقتصادية الإقليمية والجهوية، وهذا بتغليب الجانب الاقتصادي على الاعتبارات السياسية وتكثيف الحوار واللقاءات الثنائية والشاملة وتقديم التنازلات من كل طرف بإزالة أشكال التعصب وفكرة الزعامة، إلى أن يتم التوصل إلى حل نهائي للخلافات السياسية المعقدة لمسيرة التكامل الاقتصادي؛
- لا يمكن تحقيق التكامل الاقتصادي المغربي في غياب نظرة شمولية من شأنها أن توجه وترشد هذا التكتل، وعليه ينبغي دراسة هذا الجانب باعتبار الأمانة العامة للاتحاد هيئة فوق قومية ومنحها صلاحيات واسعة بحيث تصبح قراراتها بمثابة أوامر للدول الأعضاء وفق التزامات ورزنامة زمنية محددة.

#### • آفاق البحث:

تناول بحثنا هذا موضوع السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإمكانية التنسيق بينها كمدخل لتحقيق التكامل الاقتصادي، ورغم تعرضه لجوانب عديدة، إلا أنه يكتنفه بعض النقص من عدة جوانب ذلك أنه ركز على دراسة ثلاث اقتصاديات مغربية وهي الجزائر، تونس والمغرب، وعليه يمكن أن تشكل بعض الجوانب التي لم نتطرق إليها مجالا خصبا لبحوث ودراسات أخرى لاحقة على غرار:

- مقترح لإعداد بطاقة مقارنة للأنظمة الضريبية المغربية في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي
- مؤشرات تقييم الأداء الضريبي في الدول المغربية دراسة مقارنة
- دراسة تقييمية للنفقات الجبائية في دول المغرب العربي.
- دراسة قياسية لحجم التهرب الضريبي في الدول المغربية.

قائمة المراجع

## أولاً: باللغة العربية

### 1- الكتب

1. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981.
2. إسماعيل العربي، التكتل والاندماج الاقتصادي بين الدول المتطورة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1981.
3. إكرام عبد الرحيم، التحديات المستقبلية للتكتل الاقتصادي العربي: العولمة والتكتلات الاقتصادية البديلة، ط1، مكتبة مدبولي عربية للطباعة والنشر، القاهرة، 2002.
4. بخوش صبيحة، اتحاد المغرب العربي بين دوافع التكامل الاقتصادي والمعوقات السياسية، 1989-2007، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2011.
5. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
6. حامد عبد الحميد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
7. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
8. \_\_\_\_\_، السياسات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
9. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1995.
10. سميرة إبراهيم أيوب، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
11. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، بيروت، 1981.
12. حامد عبد المجيد دراز، يونس البطريق وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ت.
13. حسن محمد قاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
14. حسني عواضة، المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة، بيروت، 1981.
15. حسين عمر، التكامل الاقتصادي أنشودة العالم المعاصر، النظرية والتطبيق، ط1، دار الفكر العربي للطبع والنشر، القاهرة، 1998.
16. حميد رشيد عبد الوهاب، التكامل الاقتصادي العربي، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1977.
17. حميدة محمود فرج، دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016 ص 124.
18. دويدار محمد، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1999.
19. رمضان صديق محمد، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون مطبعة، جامعة حلوان 2016.
20. زين الدين صلاح، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
21. زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
22. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1989.
23. سامي عفيفي حاتم، التجارة الخارجية بين التنظير والتنظيم، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1994.
24. \_\_\_\_\_، التكتلات الاقتصادية بين التنظير والتطبيق، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2005.
25. سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشراوي: النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، د.ت.
26. \_\_\_\_\_، اقتصاديات الضرائب سياسات، نظم، قضايا معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

27. صادق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
28. طارق عبد العال حماد، المالية العامة والنظم الضريبية، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
29. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد المجيد للنشر والتوزيع، 2003.
30. عباد علي عياش، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
31. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2002.
32. عبد الله العكوشي، الاقتطاعات الإجبارية الشاملة في المغرب،
33. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في فكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
34. فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000.
35. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.
36. قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
37. \_\_\_\_\_، دراسات في عالم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
38. كامل بكري، الاقتصاد الدولي، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
39. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
40. محسن الندوي، تحديات التكامل الاقتصادي العربي في عصر العولمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2011.
41. محمد الحلاق، عبد الهادي حردان: التشريع الضريبي، دار الملايين للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق سوريا، 2011.
42. محمد بوبوش، التكامل الاقتصادي المغاربي والتكتلات الإقليمية الراهنة، دار الخليج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016.
43. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
44. محمد جمال ذيبات، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
45. محمد حلمي، مالية السولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، مصر، 1962، ص 192.
46. محمد شوقي عبد العال، التنظيم الإقليمي العربي، دراسة في أزمة الفعالية، مجلة شؤون عربية، الأمانة العامة للجامعة العربية، العدد 91، سبتمبر 1997، القاهرة، 1997.
47. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
48. محمد هشام خواجكية، التكتلات الاقتصادية السولية، مديرية المطبوعات الجامعية، حلب، سورية 1972.
49. المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
50. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
51. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
52. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 2001.
53. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2003.
54. يونس أحمد البطريق، أصول الأنظمة الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1966.
55. \_\_\_\_\_، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985.
56. \_\_\_\_\_، السياسات السولية في المالية العامة، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، 1997.
57. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
58. \_\_\_\_\_، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.

59. يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1983.
60. يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية الحديثة، ط2، الإسكندرية، 2002.
61. \_\_\_\_\_، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 1997.
- 2- المذكرات والأطروحات**
  1. بلهادي محمد، النفقات الجبائية مع التطرق لحالة الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
  2. بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة 2012.
  3. بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
  4. الخواس زواق، دور السياسة الجبائية في تأهيل المؤسسة الاقتصادية، ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
  5. رياش سهام، الاستثمارات العربية المباشرة البينية ودورها في تعزيز التكامل الاقتصادي العربي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015.
  6. زناني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة
  7. صلاح الدين كزاني، التحفيز الضريبي للاستثمار بالمغرب قراءة في الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لنظام الامتيازات الضريبية، رسالة ماستر في القانون العام بكلية الحقوق، سلا، المغرب 2014.
  8. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2009.
  9. العباس بهناس، فعالية السياسة الضريبية في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2005.
  10. عبد القادر بوعزة، أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغاربية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2009.
  11. عبد الله محمود أمين، تقويم نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، 2000.
  12. عبد الوهاب رميدي، التكتلات الاقتصادية الإقليمية في عصر العولمة وتفعيل التكامل الاقتصادي في الدول النامية، دراسة تجارب مختلفة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.
  13. عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، حالة ولاية المسيلة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006.
  14. عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر 2014.
  15. قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009.
  16. \_\_\_\_\_، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس 2015.
  17. قدي عبد الحميد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.
  18. محمد طالي، السياسة الجبائية كآلية الاندماج في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012.



19. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
20. محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2006.
21. مقدم عيبر، التكامل الاقتصادي الزراعي العربي وتحديات المنظمة العالمية للتجارة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2002.
22. مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015.
23. مؤيد جميل محمد جبالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح نابل، فلسطين، 2006.
24. مؤيد ساطي جودت حميد الله، دور سياسية الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، 2005.
25. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
26. مجاوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

### 3- المقالات

1. إلياس سالم، التكتلات الاقتصادية كآلية لتعزيز فرص التسويق الدولي، اتحاد المغرب العربي أنموذجا، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، جامعة الجزائر، العدد 03، 2012.
2. إلياس نجمة، زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 27، عدد 01، 2011.
3. بن عبد الفتاح دحان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 05، جامعة ورقلة، الجزائر، جوان 2011.
4. بوزيدة حميد، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا جامعة الشلف، العدد 04، 2006.
5. جمال الدين زروق، عادل التجاني عبد الله، التنسيق الضريبي في إطار التجمعات الإقليمية، تجربة الدول العربية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 02، صندوق النقد العربي، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 2007.
6. جمال بن دحان، حالة الأنظمة الضريبية المغرب، الأردن، لبنان، فلسطين، دراسة حالة المغرب، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، سلسلة أوراق بحثية، الطبعة الأولى، بيروت، أبريل 2013.
7. حجاوي توفيق: قياس المرونة الشاملة للنظام الجبائي الجزائري للفترة (1993-2014) استخدام نموذج تصحيح الخطأ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 01 / 2015، جامعة ورقلة، الجزائر.
8. حربي موسى عريقات، التكامل الاقتصادي العربي وتحديات ظاهرة العمولة، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 20، 2000، بيروت، لبنان.
9. دعاء رضا رياض محمد، التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل طبيعة العلاقة بينها، بحث في تطور الفكر الإداري، مجلة العلوم الإدارية، 2014، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2015.

10. رحاب محمد بن سعود، اقتصاد الظل واقع ملموس وحلول مقترحة، مجلة جامعة بنغازي العلمية، العدد 03 و04، السنة 26، منشورات جامعة بنغازي، 2013.
11. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ديسمبر 2002.
12. سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013.
13. سلامة إبراهيم علي، صلاح هادي محمد، تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل الموجلة في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93، المجلد 22، جامعة بغداد، 2016.
14. صالح سعيد، الكفاءة الاقتصادية للاستخدام الإمكانيات المتاحة للمؤسسة الإنتاجية، بناء نموذج قياسي لمؤسسة القطن المعقم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي خنشلة، العدد 12، سنة 2012.
15. صالح صالح، التحديات المستقبلية للاقتصاديات المغاربية في مجال الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 02، جامعة سطيف، 2003.
16. عبد الجليل بدوي، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2014.
17. عبد العزيز شرابي، اتحاد المغرب العربي الأوضاع الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 05، جامعة قسنطينة، 2008.
18. عبد المنعم سعيد، الإقليمية في السرق الأوسط، نحو مفهوم جديد، مجلة السياسة الدولية، مؤسسة الأهرام، مصر عدد 112، أكتوبر 1995.
19. علاوي محمد لحسن، الإقليمية الجديدة: المنهج المعاصر للتكامل الاقتصادي الإقليمي، مجلة الباحث، العدد 07، 2009، جامعة ورقلة، الجزائر.
20. على بودلال، القطاع غير الرسمي في سوق العمل الجزائري، دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2000-2010، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 65، بيروت، شتاء 2014.
21. فراس جار، إباد الرياحي، دراسة مقارنة: الأنظمة الضريبية في ست دول عربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2014.
22. فوزي بوخريص، العمل غير المهيكل في المغرب، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016.
23. فيصل بهلولي، إقامة منطقة التجارة الحرة المغاربية كمدخل لتحقيق التكامل الاقتصادي بين دول المغرب العربي في ظل التحديات الاقتصادية الدولية الراهنة، مجلة الباحث، العدد 14، جامعة ورقلة، 2014.
24. محمد أحمد المحبوبي، العمل غير المهيكل في موريتانيا، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016.
25. محمد السعيد إدريس، الإقليمية الجديدة ومستقبل النظم الإقليمية، مجلة السياسة الدولية، العدد 138، أكتوبر 1999، مؤسسة الأهرام، مصر.
26. محمد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 02، 2003.
27. محمد شوقي عبد العال، التنظيم الإقليمي العربي، دراسة في أزمة الفعالية، مجلة شؤون عربية، الأمانة العامة للجامعة العربية، العدد 91، سبتمبر 1997، القاهرة، 1997.

28. محمد عباس محرز، التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02، 2005.
29. محمد علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 181، العدد 15، جامعة بغداد، 2015.
30. منذر لعسائي، خالد منة، طموح السياسات وصعوبة الواقع - حالة الجزائر، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، 2016.
31. مولود مليكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.
32. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الثاني، 2003.
33. ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، عدد 9، 2003.
34. هاشم محمد العركوب، محمد سامي، الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة، مجلة تنمية الرافدين، العدد 28، سنة 2006، جامعة الموصل العراق.

#### 4- الملتقيات

1. حسين القاضي، السياسة الضريبية في سورية، مداخلة بالندوة الاقتصادية الرابعة والعشرون حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، بين 25 جافني و 28 جوان 2011، جمعية العلوم الاقتصادية السورية يوم 2011/3/01، دمشق. 2011.
2. رشيد بوكساني، أحمد ديبش، مقومات ومعوقات التكامل الاقتصادي العربي، الندوة العلمية الدولية حول التكامل الاقتصادي العربي كآلية لتحسين وتفعيل الشراكة العربية الأوروبية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، 09-08 ماي 2004.
3. صالح صالح، الاتحاد المغاربي الإمكانات المتاحة والاستراتيجيات البديلة لتحقيق التنمية المستدامة والشراكة المتوازنة، المؤتمر العلمي الدولي حول التكامل الاقتصادي كآلية لتحسين وتفعيل الشراكة العربية-الأوروبية، 09/08 ماي 2004، جامعة سطيف، الجزائر.
4. عبد العظيم أحمد عبد العظيم، اتحاد المغرب العربي بين طموحات الإنشاء ومعوقات التنمية، بحث مقدم إلى ندوة التنمية البشرية في إفريقيا، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، جامعة القاهرة، مارس 2003.
5. كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البلدة، يومي 20/21 ماي 2002.
6. محمد الشكري، تجربة التكامل الاقتصادي عن الاتحاد المغاربي، المؤتمر العربي المصري السنوي "رؤية عربية للقيمة الاقتصادية، الدوحة، قطر، نوفمبر 2007.
7. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، دور السياسة الجبائية في تقرير قدرات التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، ملتقى دولي حول اقتصاديات الخصوصية ودور الجديد للدولة، جامعة سطيف، 03-07/10/2004.

#### 5- المقالات المتوفرة على الانترنت

1. اتحاد المغرب العربي، الأهداف والمهام، متوفر على الموقع الإلكتروني: [www.maghrebarabe.org/ar](http://www.maghrebarabe.org/ar) 22-11-2016
2. إدريس خدري، القانون الجبائي المغربي، مجلة العلوم القانونية، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://club-droit-marocain.blogspot.fr/2016/01/fiscal-law-by-dr-idriss-khoudry.html>
3. الخلوقي محمد، اتحاد المغرب العربي، الواقع والتحديات، مركز برق للأبحاث والدراسات، 2016، متوفر في الموقع <http://barq-rs.com> تاريخ الاطلاع: 13-01-2017

4. شفيق بن روين، انهيار تاريخي لمساهمة الشركات في العائدات الجبائية، المرصد التونسي للاقتصاد، ما وراء الأرقام رقم 10، 2017 [www.economie-tunisie.org](http://www.economie-tunisie.org)
5. شفيق بن روين، حصيلة التحفيز على الاستثمار في تونس، مذكرة تحليلية، المرصد التونسي للاقتصاد، 2014. متوفر على الموقع: [www.economie-tunisie.org](http://www.economie-tunisie.org)
6. عبد النور بن عتر، الاتحاد المغاربي بين الافتراض والواقع، مركز الجزيرة للدراسات، <http://www.aljazeera.net>، تاريخ الاطلاع: 2016-02-11
7. فلاح محمد الربيعي، التكامل الاقتصادي بين الشروط التقليدية والشروط الحديثة، مؤسسة الحوار المتمدن، العدد: 2666-2009/3/6 متوفر على الموقع: <http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=173879>، 2016/11/2.
8. محمد خير العكام، التنسيق الضريبي بين الدول، الموسوعة العربية، <http://arab-ency.com/law> : 2016-03-06.
- 6- التقارير**
  1. الإدارة العامة للأداءات، دليل الضريبة على أرباح الشركات، إدارة الإعلام والإرشاد الجبائي بالإدارة العامة للأداءات، تونس، نوفمبر 2014.
  2. المجلس الاقتصادي والاجتماعي بربان ج ارنولد، لحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، الأمم المتحدة، E/C.18/2014/5، 2014.
  3. دائرة المحاسبات، تقرير عن غلق ميزانية الدولة لتصرف 2014، تونس، [www.courdescomptes.nat.tn](http://www.courdescomptes.nat.tn) 2017-01-20
  4. المجلس الأعلى للحسابات، تقرير حول الجبايات المحلية، المملكة المغربية، ماي 2015.
  5. \_\_\_\_\_، تقييم الأداء للوكالة المغربية لتنمية الاستثمارات، التقرير السنوي برسم سنة 2014، المملكة المغربية.
  6. \_\_\_\_\_، تقييم تجربة المراكز الجهوية للاستثمار، التقرير السنوي برسم سنة 2015، المملكة المغربية.
  7. \_\_\_\_\_، نظام النفقات الجبائية في المغرب، التقرير السنوي برسم سنة 2013، المملكة المغربية.
  8. المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، التوزيع الجبالي للاستثمار العمومي في أفق الجهوية المتقدمة، 2015، الرباط.
  9. المجلس الاقتصادي والاجتماعي، النظام الضريبي المغربي، التنمية الاقتصادية والتأسك الاجتماعي، 2012، مطبعة كابرنت، الرباط، 2013.
  10. مجلس المحاسبة، التقرير التقني حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013. الجزائر، 2015
  11. \_\_\_\_\_، التقرير التقني حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، الجزائر، 2016.
  12. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، الجزائر، 2017.
  13. \_\_\_\_\_، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2017، الجزائر.
  14. \_\_\_\_\_، ضرائبكم- الضريبة على أرباح الشركات 2016، <http://www.mfdgi.gov.dz>
  15. \_\_\_\_\_، الضريبة الجزافية الوحيدة، مجال التطبيق، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2016.
  16. وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2013، مديرية الدراسات والتوقعات المالية، المملكة المغربية، 2013.
  17. \_\_\_\_\_، التقرير الاقتصادي والمالي لسنة 2014، مديرية الدراسات والتوقعات المالية، المملكة المغربية، 2014.
  18. وزارة الاقتصاد والمالية، تقرير حول النفقات الجبائية لسنة 2015، مشروع قانون المالية 2016، المديرية العامة للضرائب، الرباط
  19. وزارة التنمية والاستثمار والتعاون الدولي، الوثيقة التوجيهية لمخطط التنمية 2016-2020، المملكة المغربية. 2016
  20. وزارة الصناعة والاستثمار والتجارة والاقتصاد الرقمي، المواكبة والدعم للاستثمار الصناعي، المملكة المغربية.

<http://www.mcinet.gov.ma/ar/content/> في 2016-04-03.

## 7- القوانين، الأوامر والاتفاقيات

1. دستور الجزائر 2016، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 07/03/2016.
2. دستور تونس 2004 المعدل لقانون عدد 57 سنة 1959 المؤرخ في 25 ذو القعدة 1378 الموافق 1 جوان 1959 المتضمن دستور الجمهورية التونسية.
3. الدستور المغربي 2011، ظهير شريف رقم 1.11.91 الصادر في 27 شعبان 1432 الموافق لـ 29 يوليو 2011
4. اتفاقية (معاهدة) انشاء اتحاد المغرب العربي، المؤرخة في 17 فبراير 1989، مراكش، المغرب
5. الاتفاقية المغاربية لتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل الموقعة في الجزائر في 1990/07/23، الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 1991/02/06.
6. الاتفاقية المغاربية لحماية وضمان الاستثمارات المبرمة في 1990/07/23، الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 1991/02/06 الجزائر
7. القانون الإطار رقم 18.95 بمثابة ميثاق للاستثمارات، ظهير شريف رقم 1.95.213 في 08 نوفمبر 1995، الرباط.
8. قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة 2017، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
9. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2017، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
10. قانون الضرائب غير المباشرة، طبعة 2017، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
11. قانون الطابع، طبعة 2017، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
12. قانون المالية رقم 110.13 ظهير شريف رقم 1.13.115 صادر بـ 2013/12/30 متعلق بتنفيذ القانون المالي لسنة 2014، الرباط.
13. قانون المالية رقم 115.12 ظهير شريف رقم 1.12.57 صادر في 2012/12/28 متعلق بتنفيذ القانون المالي لسنة 2013، الرباط.
14. قانون المالية رقم 12.98، ظهير شريف رقم 1.98.116 صادر في 28 سبتمبر 1998 متعلق بتنفيذ القانون المالي للسنة المالية 1998-1999.
15. القانون رقم 06-12، المؤرخ في 27 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر. رقم 85، الجزائر.
16. القانون 06-47 المتعلق بـجبايات الجماعات المحلية، الظهير الشريف رقم 1-07-195 بتاريخ 2007/11/30، الرباط
17. القانون 08 لسنة 2017 مؤرخ في 2017/02/14 المتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية، الرائد الرسمي 15، تونس
18. القانون رقم 1.77.340 الصادر في 9 أكتوبر 1977 المتعلق بتحديد المقادير المطبقة على البضائع والمصوغات المفروضة عليها ضريبة الاستهلاك الداخلي المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2005، تونس
19. القانون رقم 08-13 المؤرخ في 2013/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر. رقم 68، الجزائر.
20. القانون رقم 10-14 مؤرخ في 2014/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر. رقم 78، الجزائر.
21. القانون رقم 10-14، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر. رقم 78، الجزائر
22. القانون رقم 15.70 المتضمن قانون المالية 2016، الظهير الشريف رقم 150.15.1، في 19 ديسمبر 2015، الرباط
23. القانون رقم 09-16 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمارات، الجزائر.
24. القانون رقم 14-16 المؤرخ في 2016/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر. رقم 77، الجزائر.
25. القانون رقم 80-2010 المؤرخ في 2010/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر. رقم 80، الجزائر
26. القانون رقم 30.85 المتعلق بفرض الضريبة على القيمة المضافة، ظهير شريف رقم 347.85.1 في 20 ديسمبر 1985.
27. القانون رقم 53 المؤرخ في 2015/12/52 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، تونس.
28. القانون رقم 54 المؤرخ في 2013/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، تونس.
29. القانون رقم 71 لسنة 2016 المؤرخ في 30 سبتمبر 2016 المتعلق بقانون الاستثمار، الرائد الرسمي عدد 82.
30. القانون رقم 17-84 المؤرخ في 1984/07/17 المتعلق بالقوانين المالية، الجزائر

31. القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16 فيفري 2017 المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 21 يوليو 1979 المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية رقم 11. الجزائر.
32. القانون رقم 99-02 المتضمن قانون الجمارك المغربي المصادق عليه بالظهير رقم 1-222-00 بتاريخ 05 يونيو 2000، المغرب.
33. القانون عدد 113 لسنة 1983 المؤرخ في 30 ديسمبر 1983 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1984، تونس.
34. القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، محينة إلى غاية جانفي 2016، تونس.
35. القانون عدد 120 لسنة 1993 بتاريخ 27 ديسمبر 1993، المتضمن مجلة تشجيع الاستثمارات، تونس.
36. القانون عدد 61 لسنة 1988 مؤرخ في 02 جوان 1988 المتعلق بإصدار مجلة الأداء على القيمة المضافة، تونس.
37. القانون عدد 62 لسنة 1988 المؤرخ في 2 جوان 1988 المتعلق بمراجعة نظام المعلوم على الاستهلاك، تونس.
38. القانون عدد 8 لسنة 2017 مؤرخ في 14 فيفري 2017 يتعلق بمراجعة منظومة الامتيازات الجبائية، تونس.
39. القانون عدد 80 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006، تونس.
40. القانون عدد 80 المؤرخ في 29/12/2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، تونس.
41. القانون عدد 80 لسنة 2006 المؤرخ في 18 نوفمبر 2006 المتعلق بتخفيض نسب الأداء على القيمة المضافة والتخفيض من العبء الجبائي على المؤسسات، تونس.
42. القانون عدد 2-87 المؤرخ في 06/02/1987، يتعلق بالمصادقة على الاتفاقية الدولية الخاصة بالنظام الموحد لتعيين البضائع وترميزها، الرائد الرسمي عدد 10، المؤرخ في 10/02/1987. تونس.
43. القانون عدد 53 لسنة 2015 مؤرخ في 25 ديسمبر 2015 يتعلق بقانون المالية لسنة 2016، تونس.
44. مجلة الديوانة الصادرة بمقتضى القانون عدد 34 لسنة 2008 مؤرخ في 2 جوان 2008، طبعة 2017، تونس.
45. مجلة الأداء على القيمة المضافة الصادرة بالقانون عدد 61 سنة 1988 مؤرخ في 2 جوان 1988، طبعة 2016، تونس.
46. مجلة الجباية المحلية الصادرة بمقتضى قانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 3 فيفري 1997. محينة لغاية 2016، تونس.
47. مدونة الجمارك والضرائب غير المباشرة المصادق عليها بالظهير الشريف بمثابة قانون رقم 1.77.339 بتاريخ 9 أكتوبر 1977 كما وقع تغييرها وتتميمها على الخصوص بمقتضى القانون رقم 99.02 المصادق عليه بالظهير رقم 1-222-00 بتاريخ 5 يونيو 2000، المغرب.
48. الأمر الحكومي عدد 389 لسنة 2017 مؤرخ في 9 مارس 2017 يتعلق بالحوافز المالية لفائدة الاستثمارات المنجزة في إطار قانون الاستثمار في تونس.
49. الأمر رقم 02-01 المؤرخ في 20 أوت 2001، المتضمن تأسيس تعريفية جديدة، الجريدة الرسمية رقم 47، الجزائر.
50. الأمر رقم 01-09 المؤرخ في 22/07/2009، المتضمن قانون المالية التكميلي 2009، الجزائر.
51. الأمم المتحدة، اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، نيويورك، 2011.



ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية  
-1 الكتب

1. Annie vallée, **les systèmes fiscaux**, Editions du Seuil, Paris, France, 2000.
2. Bella Ballassa: **The Theory Of Economic Integration**, Homewood, Richard D, Irwin, Inc, USA, 1961.
3. Bénassy et autres : **Politique économique**, De bœck, 3<sup>ème</sup> édition, Bruxelles, 2014.
4. Bernard Salanie: **Théorie économique de la fiscalité**, ED Economica, France, 2002.
5. Bruno Gouthière, **les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques**, édition Francis Lefebvre, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1998.
6. El Mahdi Ali Grighuiche ; **Politique économique en Tunisie**, les presse de FINZI usines graphiques, Tunis, 2009
7. Emmanuel DISLE et al: **Droit fiscal Manuel et application**, DCG4, Francis Lefebvre, 8<sup>ème</sup> édition, Paris 2016, paris.
8. Gunnar Myrdal, An **International Economy: Problems, and Prospects**, A Harper International Student Reprint Harper and Row Weather Hill, New York, 1964.
9. Maurice Louré : **Traité de politique fiscale**, P.D.F. paris, 1956.
10. Michel Bouvier : **Introduction au droit fiscal et à l'théorie de l'impôt**, 6<sup>ème</sup> édition, L.G .D.J, l'extenso édition, Paris, 2004.
11. Michel Bouvier : **Introduction au droit fiscal général el la théorie de l'impôt** ; 10<sup>ème</sup> édition LGDJ, l'extenso édition, Paris. 2010.
12. P. Serlouten : **La neutralité fiscale, une principe obstacle**, presse de l'université des sciences sociale, Toulouse, 1996.
13. Pierre Beltrame, L Mehl: **Techniques politiques et institutions fiscales compares**, PDF, Paris, France, 1997.
14. Pinder John, **Problems of European Integration**, In Denton Geoffrey Editors, London, 1969.
15. Raymond Ferritti : **Cours de droit fiscal**, Université de Metz, France, 2008.
16. Richard .Goode, **Government finance in developing countries studies of Government finance** , The booking Institution, Washington, D.C , 1984.
17. Richard Abel Musgrave : **Fiscal systems**, Yale University Press, 1969
18. Tinbergen Jan: **International Economic Integration**, Elsevier Publishing Co, Amsterdam, 1954.

-2 المذكرات وأطروحات

1. Afef KALLEL BOUKHRIS : **Les systèmes d'appui à la création d'entreprises en Tunisie, Quels enjeux et quels rôles pour les jeunes diplômés porteurs de projets**. Thèse de doctorat, Univ. de SFAX et Univ. de BOURGOGNE, 2015.
2. Kirsten E Hayes: **Integration, Tax Competition and Harmonization: Should ASEAN be Concerned?**, (Master Thesis for Economic Growth, Innovation and Spatial Dynamics, Lund University Department of Economic History, 2009).
3. Sondes Bouhajja ; **Rôle de la stabilité économique et politique du pays sur la performance des Investissements directs étrangers : cas de la Tunisie**, Mémoire de Master, Université de Carthage, 2012

### 3- مقالات وبحوث وتقارير

1. Amina Lahrière-Révil : **L'harmonisation fiscale en Europe**, l'économie mondiale, CEPIL, Paris, 2001.
2. Antoine Ngakosso, **La fiscalité et la dynamique de l'intégration, Cas de la Construction du Marche Unique dans la CEMAC**, Revue Africaine de l'Intégration, VOL2, N2, Juillet 2008.
3. [APS](#) : **Maghreb -Vers l'harmonisation des systèmes fiscaux des pays membres de l'UMA**, article publié dans [Maghreb Emergent](#) le 30-05-2013
4. Banque Mondiale: **Incitations fiscales, coût-bénéfice et l'expérience mondiale**, rapport SFI, ECOPA, 2012, Washington, 2014
5. Bou Ali Mounira, **Caractéristiques du tissu Industriel tunisien en 2011 : Cadre institutionnel et Financement des PME**, ITCEQ/N°22/2012, Tunis, 2012.
6. Cf. le Cacheux Jacques, **L'intégration européenne et la fiscalité**, cahiers français, n°274, La Documentation française, Paris, 1996.
7. Christian Saint Etienne, Jacques Le Cacheux : **Croissance équitable et concurrence fiscale**, HAL-sciencespo.archives-ouvertes.fr, rapport 2005.
8. Fernando Velayos, Alberto Barreix and Luiz Villela, **Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences**, Article Prepared for Taxation and Latin American Integration, IDB, 2008.
9. FMI: **TUNISIE évaluation de la transparence des finances publiques**, Rapport du FMI No. 16/339, 2016.
10. Francesca Gastaldi, Paolo Liberati, **Economic integration and government size: a review of the empirical literature**, Financial Theory and Practice , [Institute of Public Finance](#), Zagreb, 2011.
11. Francesca Gastaldi: Paolo Liberati, **Economic Integration And Public Policies, A Review Of the Empirical Literature**, Working Paper, N° 619, società italiana di economia pubblica, Roma, Mars 2009.
12. Harely. Hinricks : **General theory of tax structure change during economic developing** , Journal of Political Economy, Volume 74, Number 5 Oct., 1966.
13. Institut Tunisien de la Compétitivité et des Etudes Quantitatives ITCEQ : **Climat des affaires et compétitivité des entreprises: Résultats de l'enquête 2015**, Tunis, septembre 2016.
14. K, Ghazouani : **Evaluation des incitations à l'investissement privé : Cas du Code d'Incitation à l'Investissement**, Centre Tunisien des Etudes Economiques, Maison de l'Entreprise 30 juin 2011, Tunis.
15. K, Ghazouani : **Du CII au CI-2016; Positionnement et contexte**, Solidar Tunisie, disponible sur : [www.solidartunisie.org](http://www.solidartunisie.org), consulté le : 05-03-2017
16. Ministère des finances et de la privatisation: **les enjeux de l'intégration maghrébine**: document de travail N°90 de la direction de la politique économique générale, Maroc, juillet 2003.
17. OCDE : **Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE**, OCDE publishing, 2010.
18. OECD: **Model Tax Convention on Income and Capital**, article 10, (Paris: OECD, 2014).
19. ONEQ, Observatoire National de l'Emploi et des Qualifications, **Rapport Annuel sur Le marché du Travail en Tunisie**, Novembre 2013.
20. Rachid HASNAOUI, **Le système fiscal marocain**: une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques, International Journal of Innovation and Applied Studies Vol. 14 No. 3, Feb. 2016.

21. Richard M.Bird, Milka de Jantscher: **Improving of Tax administration in developing countries**; IMF Publication services, New York, 1992
22. Veronika Daurer and Richard Krever, **Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study**, EUI Working Paper RSCAS 2012/60
23. World Bank, **Doing business 2014**, 11th edition, Washington, DC, 2014.

### ثالثا: المواقع الإلكترونية

1. اتحاد المغرب العربي <http://www.umaghrebarabe.org/>
2. البنك المركزي التونسي <https://www.bct.gov.tn/bct>
3. البنك المركزي الجزائري [www.bank-of-algeria.dz](http://www.bank-of-algeria.dz)
4. البنك المركزي المغربي <http://www.bkam.ma/ar>
5. الديوان الوطني للإحصاء الجزائري <http://www.ons.dz>
6. المديرية العامة للضرائب التونسية [www.impots.finances.gov.tn](http://www.impots.finances.gov.tn)
7. المديرية العامة للضرائب الجزائرية <http://www.mfdgi.gov.dz>
8. المديرية العامة للضرائب المغربية <https://portail.tax.gov.ma/>
9. المصرف المغاربي للاستثمار والتجارة الخارجية <http://www.bmice-maghreb.org>
10. المعهد الوطني للإحصاء التونسية <http://www.ins.tn/ar/>
11. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية <https://read.oecd-ilibrary.org>
12. الموسوعة الاقتصادية العالمية ويكيبيديا <http://www.wikipedia.org>
13. الموقع الرسمي للأمم المتحدة <http://www.un.org>
14. وزارة الاقتصاد والمالية للمملكة المغربية <http://www.finances.gov.ma>
15. وزارة المالية الجزائرية [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)
16. وزارة المالية للجمهورية التونسية <http://www.finances.gov.tn>
17. الوكالة المغربية لتنمية الإستثمارات <http://www.invest.gov.ma>
18. وكالة النهوض بالاستثمار الخارجي التونسية <http://www.investintunisia.tn/>
19. وكالة النهوض بالاستثمارات الفلاحية التونسية <http://www.apia.com.tn/ar>
20. الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الجزائر <http://www.andi.dz/>
21. المديرية العامة للديوانة التونسية <http://www.douane.gov.tn/>
22. إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة المغربية <http://www.douane.gov.ma>

ملو حق  
البحر

## الملحق رقم (1): الأسعار الخاصة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات في المغرب الجزائر وتونس

### 1. الأسعار الخاصة بالضريبة على الدخل والضريبة على الشركات في المغرب

| المعدلات | الأشخاص والمبالغ الخاضعة                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|          | <b>الأسعار الخاصة بالضريبة على الدخل</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 10%      | بالنسبة للعائدات الإيجابية دون اعتبار الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للأشخاص الذاتيين والمعنويين غير المقيمين.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 8,75%    | المنشآت التي تزاوّل نشاطها في المناطق الحرة للتصدير طوال 20 سنة المحاسبية المتتالية الموالية للسنة المحاسبية الخامسة للإعفاء من مجموع الضريبة؛ شركات الخدمات المكتسبة لصفة 'القطب المالي للدار البيضاء' فيما بعد مدة (5) سنوات المحاسبية المعفاة؛                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 10%      | بناء على اختيار، فيما يخص البنوك الحرة (Banques Offshores) طوال (15) سنة الأولى المتتالية الموالية لتاريخ الحصول على الاعتراف؛<br>- بالنسبة للمقرات الجوهية أو الدولية المكتسبة لصفة 'القطب المالي للدار البيضاء' ابتداء من السنة المحاسبية الأولى التي تم فيها الحصول على الصفة؛                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 15%      | الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت الأسهم المسعرة بالبورصة وكذا تفويت أسهم أو حصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة التي تستثمر أصولها باستمرار في حدود ما لا يقل عن 60 % في الأسهم؛ بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن استرداد أو سحب السندات أو السيولة من مخططي الادخار في الأسهم والادخار في المفاولة قبل مدة 05 سنوات.<br>- الدخل الإيجابية الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.<br>- عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعترية في حكمها والمذكورة في المادة 13 من مدونة الضرائب.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 17 %     | المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية إذا دفعتها مؤسسات التعليم أو التكوين المهني العامة أو الخاصة لفائدة مدرسين لا يتقنون إلى مستخدميهما الدائمين؛                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 20%      | - الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت والمدفوعة إلى الأشخاص المعنويين الذين اختاروا الضريبة على الدخل بالإضافة إلى الأشخاص الذاتيين الخاضعين للضريبة على الشركات حسب نظام النتيجة الصافية أو النتيجة الصافية المبسطة.<br>تخصم الضريبة المقتطعة بالسعر البالغ 20% من حصة الضريبة على الدخل مع الحق في الاسترداد.<br>-الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت سندات القرض وسندات الدين الأخرى والأسهم غير المسعرة بالبورصة وغيرها من سندات رأس المال أو أسهم وحصص الهيئات المكلفة بالتوظيف الجماعي للقيم المنقولة غير تلك المشار إليها أعلاه.<br>- الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت القيم المنقولة الصادرة عن هيئات التوظيف الجماعي للتسييد.<br>- الأرباح الصافية الناتجة عن تفويت سندات هيئات توظيف رأس المال بالمجازفة.<br>- الأرباح الإيجابية الناتجة عن تفويت رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي.<br>- الأرباح العقارية الصافية المحصل عليها أو المثبتة بمناسبة تفويت عقارات مبنية أو عقارات زراعية.<br>- الدخل الصافية الخاضعة للضريبة التي تخص:<br>■ منشآت تصدير المنتجات أو الخدمات باستثناء المصدرة للمعادن المستعملة التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير.<br>■ المنشآت غير المزاولة نشاطها في القطاع المنجمي التي تتبع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير فيما يخص رقم أعمالها المنجز مع المواقع المذكورة.<br>■ المنشآت الفندقية ومؤسسات التسيير الفندي، فيما يخص جزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها المحقق بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات للأسفار.<br>■ المنشآت المصدرة للمعادن من السنة المحاسبية التي أنجزت خلالها عملية التصدير الأولى<br>■ المنشآت المصدرة للمعادن التي تتبع منتجات تامة الصنع.<br>■ المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساسا حصيلية عمل يدوي؛<br>■ المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛<br>■ المعشون العقاريون المعنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها 03 سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات جامعية تتكون على الأقل من (50) غرفة لا تتجاوز الطاقة الايوائية لكل غرفة سريرين، برسم الدخل المتأتبة من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية.<br>■ المستغلون الفلاحيون الخاضعون للضريبة خلال الخمس سنوات المحاسبية الأولى ابتداء من السنة الأولى لفرض الضريبة.<br>-أتعاب الحضور والتعويضات الأخرى الإيجابية المدفوعة لمصرفي البنوك الحرة (banques offshore) وكذا التعويضات والمكافآت والأجور الإيجابية التي تدفعها البنوك الحرة والشركات القابضة الحرة (offshore holding) إلى مستخدميهما المأجورين.<br>- المرتبات والمكافآت والأجور الإيجابية المدفوعة للأجراء الذين يشغلون مناصب عمل لحساب الشركات المكتسبة لصفة 'القطب المالي للدار البيضاء' وفق النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، وذلك لمدة أقصاها خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ توظيفهم، غير أنه بإمكانهم أن يطلبوا من مشغلهم بشكل اختياري لا رجعة فيه فرض الضريبة بالأسعار الواردة في الجدول أعلاه |
| 30 % .   | -المكافآت والتعويضات العرضية أو غير العرضية إذا دفعت لأشخاص لا يتقنون لمستخدمي المشغل الدائمين غير مؤسسات التعليم العمومية أو الخصوصية أو التكوين المهني.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| <p>- أتعاب الأطباء غير الخاضعين للرسم المهني الذين يقومون بأعمال جراحية في المصحات والمؤسسات المعتمدة في حكمها.</p> <p>- الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت فيما يتعلق بالمستفيدين من الأشخاص الطبيعيين، باستثناء الأشخاص الخاضعين للضريبة المذكورة وفق نظام النتيجة الصافية الحقيقية أو نظام النتيجة الصافية المبسطة؛</p> <p>- المبلغ الإجمالي للأجور الممنوحة للفنانين الذين يزاولون عملهم بصورة فردية أو ضمن فرق.</p> <p>- الأجور الممنوحة للجوالين والممثلين والعراضين التجاريين أو الصناعيين الذين لا يقومون بأي عملية لحسابهم.</p> <p>- الأرباح الصافية المحصل عليها أو المثبتة بمناسبة تفويت الأول بعوض للعقارات غير المبينة المدرجة في المدار الحضري ابتداء من فاتح يناير 2013، أو تفويت بعوض للحقوق العينية العقارية المتعلقة بالعقارات المذكورة.</p> <p>- الأرباح الصافية المحصل عليها أو المثبتة بمناسبة تفويت العقارات الحضرية غير المبينة أو الحقوق العينية العقارية المتعلقة بها، ويحدد سعر الضريبة حسب المدة المتصرمة ما بين تاريخ تلك هذه العقارات وتاريخ تفويتها كالاتي:</p> <p>■ 20% إذا كانت هذه المدة تقل عن أربع (4) سنوات؛</p> <p>■ 25% إذا كانت هذه المدة تفوق أو تعادل أربع (4) سنوات وتقل عن ستة (6) سنوات؛</p> <p>■ 30% إذا كانت هذه المدة تعادل أو تتجاوز ستة (6) سنوات.</p> |                      |
| <p>من رقم الأعمال الذي يقل عن 500.000 درهم فيما يتعلق بالأنشطة التجارية والصناعية والأنشطة الحرفية؛ يخضع بالنسبة للأشخاص الذاتيون الذين يزاولون نشاطهم بصورة فردية في إطار المداول الذاتي</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 01 %                 |
| <p>من رقم الأعمال المحصل عليه الذي لا يتجاوز 200.000 درهم فيما يتعلق بمقدمي الخدمات بالنسبة للأشخاص الذاتيون الذين يزاولون نشاطهم بصورة فردية في إطار المداول الذاتي</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 02 %                 |
| <p><b>الأسعار الخاصة بالضريبة على الشركات</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                      |
| <p><b>بصفة دائمة</b></p> <p>- المنشآت المصدرة للمعادن من السنة التي أنتجت خلالها عملية التصدير الأولى. كما تستفيد أيضاً من هذه النسبة المنشآت المصدرة للمعادن التي تباع منتجات تامة الصنع.</p> <p>- المنشآت التي لها موطن ضريبي أو مقر اجتماعي بإقليم طنجة والتي تزاوّل نشاطاً رئيسياً بدائرة نفوذ الإقليم المذكور.</p> <p>وبعد مدة 5 سنوات من الإغفاء تطبق النسبة المخفضة بصفة دائمة على:</p> <p>- المنشآت المصدرة للمنتجات أو الخدمات باستثناء المنشآت المصدرة للمعادن المستعملة التي تحقق في السنة رقم أعمال حين التصدير؛</p> <p>- المنشآت غير المزاولة لنشاطها في القطاع المنجمي التي تباع لمنشآت أخرى مقامة في المواقع الخاصة بالتصدير منتجات تامة الصنع معدة للتصدير فيما يخص رقم أعمالها المنجز مع المواقع المذكورة؛</p> <p>- المنشآت الفندقية وشركات تدبير الإقامة العقارية للإعاش السياحي بالنسبة لجزء الأساس المفروضة عليه الضريبة المطابق لرقم أعمالها المحقق بعملات أجنبية محولة إلى المغرب بصفة فعلية مباشرة أو لحسابها عن طريق وكالات الأسفار.</p> <p>- شركات الخدمات المكتسبة لصفة 'القطب المالي للدار البيضاء' فيما يخص رقم أعمالها حين التصدير وزائد القيمة الصافي ذو المصدر الأجنبي المحقق خلال سنة محاسبية معينة؛</p>                                                                            | 17,5 %               |
| <p><b>بصفة مؤقتة خلال الخمس سنوات الأولى:</b></p> <p>- المنشآت الحرفية التي يكون إنتاجها أساساً حصيلية عمل يدوي؛</p> <p>- المؤسسات الخاصة للتعليم أو التكوين المهني؛ الشركات الرياضية؛</p> <p>- المنشآت العقاريون أشخاص معنويون الذين ينجزون خلال مدة أقصاها ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ رخصة البناء، عمليات بناء أحياء وإقامات ومبان جامعية تتكون على الأقل من خمسين (50) غرفة لا تتجاوز الطاقة الإيوائية لكل غرفة سريين، برسم الدخول المتأتية من إيجار أحياء وإقامات ومبان جامعية.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 17,5 %               |
| <p><b>سعر ومبالغ الضريبة الجزائية</b></p> <p>- دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات: الشركات غير المقيدة المبرمة معها صفقات الأشغال أو البناء أو التركيب والتي اختارت الضريبة الجزائية. يترتب على دفع الضريبة على الشركات بهذا السعر الإبراء من الضريبة المحجوزة في المنع.</p> <p>- مقابل القيمة بالدرهم لمبلغ (25.000) دولار أمريكي في السنة، بناء على اختيار، مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح والدخول بالنسبة للبنوك الحرة. (Banques Offshore)</p> <p>- مقابل القيمة بالدرهم لمبلغ (500) دولار أمريكي في السنة، مع الإبراء من جميع الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على الأرباح أو الدخول بالنسبة للشركات القابضة الحرة (Holding Offshore).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 08 %                 |
| <p>- من المبالغ الإجمالية دون حساب الضريبة على القيمة المضافة، بالنسبة للأشخاص الذاتيين أو المعنويين غير المقيد.</p> <p>- دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، من مبلغ الحاصلات من التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت.</p> <p>- من مبلغ عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتمدة في حكمها.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 10 %<br>20 %<br>15 % |



ب. الأسعار الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات في الجزائر

| المعدلات   | الأشخاص والمبالغ الخاضعة                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            | <b>الأسعار الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>24%</b> | <p>محرة من الضريبة المدخلة المدفوعة من قبل مدينين مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر والمتمثلة أساسا في:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>المبالغ المدفوعة مقابل نشاط مؤدى بالجزائر في إطار ممارسة مهنة غير تجارية أو مداخيل مماثلة</li> <li>ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، و ورثتهم و الموصى لهم بحقوقهم؛</li> <li>الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات صنع أو صيغ أو التنازل عنها،</li> <li>المبالغ المدفوعة ككفآت من مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>15%</b> | <p>محرة من الضرائب المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|            | <p><b>ربوع رؤوس الأموال المنقولة</b></p> <p>تخضع المداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر محرة من الضريبة بنسبة 10%.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية للاقتطاع من المصدر بنسبة 50% محرة من الضريبة.</li> <li>- تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%.</li> <li>- تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الإدخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة</li> <li>■ 01% محرة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج</li> <li>■ 10% غير محرة من الضريبة تطبق على قسط الفوائد التي تتجاوز 50.000 دج.</li> <li>- تخضع بنسبة 15% محرة من الضريبة الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر.</li> <li>- تخضع المداخل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:</li> <li>■ 01% محرة تطبق على المداخل التي لا تتجاوز 50.000 دج.</li> <li>■ 10% غير محرة (قرض ضريبي) تطبق على المداخل التي تتجاوز 50.000 دج.</li> <li>- 20% محرة من الضريبة، لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الغير المقيمين.</li> <li>- 15% محرة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.</li> </ul> |
| <b>10%</b> | <p><b>الرواتب والأجور:</b></p> <p>من دون تطبيق تخفيض بالنسبة إلى علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>10%</b> | <p>دون تطبيق تخفيض بالنسبة للمبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري، ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الطرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000 دج.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|            | <b>المداخل الإيجارية:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>07%</b> | محرة من الضريبة تحسب مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة لمداخل إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>10%</b> | محرة من الضريبة تحسب من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة لمداخل إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>15%</b> | محرة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة لمداخل إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني، كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع شركات.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>15%</b> | محرة من الضريبة إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>05%</b> | محرة من الضريبة بالنسبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|            | <b>المعدلات الخاصة للضريبة على أرباح الشركات</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>10%</b> | بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الاقتطاع قرضا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>40%</b> | بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو الحاملا ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرا؛                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>20%</b> | محرة من الضريبة بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>24%</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛</li> <li>■ للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر ؛</li> <li>■ للحصول المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>10%</b> | للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>20%</b> | محرة من الضريبة بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

ج. الأسعار الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في تونس

| المعدلات    | الأشخاص والمبالغ الخاضعة                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             | <b>الأسعار الخاصة بالضريبة على الشركات في تونس</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>10 %</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- المؤسسات المتعاطية لنشاط صناعة تقليدية أو نشاط فلاحي أو الصيد البحري،</li> <li>- مراكز الشراء لمؤسسات البيع بالتفصيل والمنظمة في شكل تعاقدات خدمات خاضعة للقانون العام للتعاقد،</li> <li>- تعاقدات الخدمات المكونة بين المنتجين لبيع إنتاجهم بالجملة، لتعاقدات الاستهلاك الخاضعة للقانون العام للتعاقد،</li> <li>- الأرباح المحققة في إطار مشاريع ذات صبغة تجارية أو صناعية، منتفعة ببرنامج تشغيل الشباب أو بالصندوق القومي للنهوض بالصناعة التقليدية والحرف الصغرى،</li> <li>- المداخل المتأتية من التصدير.</li> </ul>                                                                                                                  |
| <b>20 %</b> | <p>الشركات التي تدرج أسهمها العادية بالبورصة بنسبة افتتاح للعموم لا تقل عن 30 % والشركات المدرجة لأسهمها العادية بالبورصة بنسبة تقل عن 30 % والتي تتولى فتح رأس مالها للعموم بنسبة إضافية لا تقل عن 20 % وذلك إلى غاية 2009/12/31</p> <p>لمدة 05 سنوات ابتداء من سنة الإدراج بالنسبة للشركات التي تدرج أسهمها العادية بالبورصة بنسبة لا تقل عن 30 %، يمنح التخفيض للشركات التي تدرج أسهمها بورصة الأوراق المالية بتونس خلال الفترة من 2010/01/01 إلى 2019/01/01 باستثناء المؤسسات الخاضعة لنسبة 35 %.</p> <p>تختص هذه النسبة إلى 15% بالنسبة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 25% التي تدرج أسهمها خلال الفترة الممتدة من غرة جاني 2017 إلى غاية 31 ديسمبر 2019.</p> |
| <b>35 %</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- المؤسسات النشطة في القطاع المالي (مؤسسات القرض المقيمة، مؤسسات القرض غير المقيمة الناشطة في إطار مجلة إسداء الخدمات المالية لغير المقيمين وذلك بالنسبة لعملياتها مع المقيمين، شركات استخلاص الديون، شركات استثمار، شركات تأمين وإعادة التأمين (...);</li> <li>- مشغلي شبكات الاتصال؛</li> <li>- الشركات النشطة في قطاع الخدمات والنشطة في قطاع إنتاج ونقل المحروقات ومؤسسات نقل منتجات النفط عبر الأنابيب الخاضعة لنظام جبائي في إطار اتفاقيات خاص المؤسسات النشطة في قطاع تكرير وبيع منتجات النفط بالجملة.</li> </ul>                                                                                                                   |
|             | <p><b>الضريبة الدنيا</b></p> <p><b>0,2%</b> من رقم المعاملات المحلي الخام مع حد أدنى يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات يساوي 500 دينارا بالنسبة إلى الشركات غير الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10%.</p> <p><b>0,1%</b> بالنسبة لرقم المعاملات الذي تخضع الأرباح الناتجة عنه للضريبة على الشركات بنسبة 10% أو لرقم المعاملات المحقق من ترويج منتجات أو خدمات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار لا يفوق هامش ربحها الخام 06% طبقا للتشريع والتراتيب الجاري بها العمل مع حد أدنى يساوي 300 دينارا يكون مستوجبا حتى في صورة عدم تحقيق رقم معاملات.</p>                                                                                                            |
| <b>15%</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- المكافآت والمداخل الراجعة إلى غير المقيمين وغير المستقرين والتي لم تحقق في إطار منشأة موجودة بالبلاد التونسية.</li> <li>- ثمن التفويت في العقارات أو في الحقوق المدفوعة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو الأشخاص المعنويين.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>05%</b>  | بعنوان فوائد القروض المدفوعة للمؤسسات البنكية غير المستقرة بالبلاد التونسية.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>30%</b>  | بعنوان القيمة الزائدة المحققة من التفويت أو من إعادة إحالة السندات أو الحقوق المتعلقة بها ودون أن يتجاوز المبلغ المستوجب حدا يحسب على أساس نسبة 05 % من ثمن التفويت أو إعادة إحالة السندات أو الحقوق المذكورة.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>05%</b>  | من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أشغال البناء،                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>10%</b>  | من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى عمليات التركيب،                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>15%</b>  | من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أنشطة المراقبة وكل الأنشطة والخدمات الأخرى المنجزة من قبل شركاء أو أعضاء الشركات أو التجمعات المذكورة أعلاه                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

بسم الله الرحمن الرحيم

إن،

صاحب الجلالة الملك الحسن الثاني، ملك المملكة المغربية،

وخمالة السيد زين العابدين بن علي، رئيس الجمهورية التونسية،

وخمالة السيد الشاذلي بن جديد، رئيس الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

وقائد ثورة الفاتح من سبتمبر العظيم، العقيد معمر القذافي، الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى،

وخمالة العقيد معاوية ولد سيدي أحمد الطايع، رئيس اللجنة العسكرية للخلاص الوطني، رئيس الدولة للجمهورية الإسلامية الموريتانية.

إيماناً منهم بما يجمع شعوب المغرب العربي من أواصر متينة قوامها الاشتراك في التاريخ والدين واللغة. واستجابة لما لهذه الشعوب وقادتها من تطلع عميق ثابت

إلى إقامة اتحاد بينها يعزز ما يربطها من علاقات ويتيح لها السبل الملائمة لتسير تدريجياً نحو تحقيق اندماج أشمل فيما بينها. ووعياً منهم بما سيترتب على هذا

الاندماج من آثار تتيح لاتحاد المغرب العربي أن يكتسب وزناً نوعياً يسمح له بالمساهمة الفعالة في التوازن العالمي وتثبيت العلاقات السلمية داخل المجتمع الدولي واستتباب الأمن والاستقرار في العالم.

وإدراكاً منهم أن إقامة اتحاد المغرب العربي تتطلب تحقيق إنجازات ملموسة ووضع قواعد مشتركة تجسم التضامن الفعلي بين أقطاره وتؤمن تميمها الاقتصادية

والاجتماعية. وتعبيراً عن عزمهم الصادق على العمل من أجل أن يكون اتحاد المغرب العربي سبيلاً لبناء الوحدة العربية الشاملة ومنطلقاً نحو اتحاد أوسع يشمل

دولاً أخرى عربية وإفريقية.

اتفقوا على ما يلي:

#### المادة الأولى :

ينشأ بمقتضى هذه المعاهدة اتحاد يسمى اتحاد المغرب العربي.

#### المادة الثانية: يهدف الاتحاد إلى:

. تمتين أواصر الأخوة التي تربط الدول الأعضاء وشعوبها بعضها ببعض.

. تحقيق تقدم و رفاهية مجتمعاتها والدفاع عن حقوقها.

. المساهمة في صيانة السلام القائم على العدل والإنصاف.

. نهج سياسة مشتركة في مختلف الميادين.

. العمل تدريجياً على تحقيق حرية تنقل الأشخاص وانتقال الخدمات والسلع ورؤوس الأموال بينها.

#### المادة الثالثة:

تهدف السياسة المشتركة المشار إليها في المادة السابقة إلى تحقيق الأغراض التالية:

- في الميدان الدولي: تحقيق الوفاق بين الدول الأعضاء وإقامة تعاون دبلوماسي وثيق بينها يقوم على أساس الحوار.

- في الميدان الاقتصادي: تحقيق التنمية الصناعية والزراعية والتجارية والاجتماع للدول الأعضاء واتخاذ ما يلزم اتخاذه من وسائل لهذه الغاية، خصوصاً بإنشاء

مشروعات مشتركة وإعداد برامج عامة ونوعية في هذا الصدد.

- في الميدان الثقافي: إقامة تعاون يرمي إلى تنمية التعليم على كافة مستوياته وإلى الحفاظ على القيم الروحية والحلقية المستمدة من تعاليم الإسلام السمحة وصيانة

الهوية القومية العربية واتخاذ ما يلزم اتخاذه من وسائل لبلوغ هذه الأهداف، خصوصاً بتبادل الأساتذة والطلبة وإنشاء مؤسسات جامعية وثقافية ومؤسسات

متخصصة في البحث تكون مشتركة بين الدول الأعضاء.

#### المادة الرابعة:

- يكون للاتحاد مجلس رئاسة يتألف من رؤساء الدول الأعضاء، وهو أعلى جهاز فيه وتكون الرئاسة لمدة سنة واحدة بالتناوب بين رؤساء الدول الأعضاء.

#### المادة الخامسة:

- يعقد مجلس رئاسة الاتحاد دوراته العادية مرة كل سنة و له أن يعقد دورات استثنائية كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

#### المادة السادسة:

- لمجلس الرئاسة وحده سلطة اتخاذ القرار، وتصدر قراراته بإجماع أعضائه.

#### المادة السابعة:

- للوزراء الأولين للدول الأعضاء أو من يقوم مقامهم أن يجتمعوا كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

#### المادة الثامنة:

- يكون للاتحاد مجلس لوزراء الخارجية يحضر دورات مجلس الرئاسة وينظر فيما تعرضه عليه لجنة المتابعة واللجان الوزارية المتخصصة من أعمال.

#### المادة التاسعة:

- تعين كل دولة عضوا في مجلس وزرائها أو لجنتها الشعبية العامة يختص بشؤون الاتحاد تتكون منهم لجنة لمتابعة قضايا الاتحاد، تقدم نتائج أعمالها إلى مجلس وزراء الخارجية.

#### المادة العاشرة:

- يكون للاتحاد لجان وزارية متخصصة ينشئها مجلس الرئاسة ويحدد مهامها(1).

#### المادة الحادية عشرة:

- يكون للاتحاد أمانة عامة قارة ينشئها مجلس الرئاسة ويحدد مقرها ومهامها، كما يعين أميناً عاماً لها(2).

#### المادة الثانية عشرة:

- يكون للاتحاد مجلس شورى يتألف من عشرين عضواً عن كل دولة يقع اختيارهم من قبل الهيئات النيابية للدول الأعضاء أو وفقاً للنظم الداخلية لكل دولة.  
- يعقد مجلس الشورى دورة عادية كل سنة كما يعقد دورات استثنائية يطلب من مجلس الرئاسة.  
- يييدي مجلس الشورى رأيه فيما يحيله مجلس الرئاسة من مشاريع قرارات وله أن يرفع لمجلس الرئاسة ما يراه من توصيات لتعزيز عمل الاتحاد وتحقيق أهدافه.  
- يعد مجلس الشورى نظامه الداخلي ويعرضه على مجلس الرئاسة للمصادقة(3).

#### المادة الثالثة عشرة:

- تكون للاتحاد هيئة قضائية تتألف من قاضيين اثنين عن كل دولة تعينها الدولة المعنية لمدة ست سنوات، وتجدد بالنصف كل ثلاث سنوات، وتنتخب الهيئة القضائية رئيساً لها من بين أعضائها لمدة سنة واحدة.

- تختص الهيئة بالنظر في النزاعات المتعلقة بتفسير وتطبيق المعاهدة والاتفاقيات المبرمة في إطار الاتحاد والتي يحيلها إليها مجلس الرئاسة أو إحدى الدول الأطراف في النزاع أو وفقاً لما يحدده النظام الأساسي للهيئة وتكون أحكام الهيئة ملزمة ونهائية. كما تقوم الهيئة بتقديم الآراء الاستشارية في المسائل القانونية التي يعرضها عليها مجلس الرئاسة.

- تعد الهيئة نظامها الأساسي وتعرضه على مجلس الرئاسة للمصادقة، ويكون النظام الأساسي جزءاً لا يتجزأ من المعاهدة.

- يحدد مجلس الرئاسة مقر الهيئة(4) القضائية وميزانيتها.

المادة الرابعة عشرة : - كل اعتداء تتعرض له دولة من الدول الأعضاء يعتبر اعتداء على الدول الأعضاء الأخرى.

#### المادة الخامسة عشرة:

- تتعهد الدول الأعضاء بعدم السماح بأي نشاط أو تنظيم فوق ترابها بمس أمن أو حرمة تراب أي منها أو نظامها السياسي. كما تتعهد بالامتناع عن الانضمام إلى أي حلف أو تكتل عسكري أو سياسي يكون موجهاً ضد الاستقلال السياسي أو الوحدة الترابية للدول الأعضاء الأخرى.

#### المادة السادسة عشرة:

- للدول الأعضاء حرية إبرام أية اتفاقية فيما بينها أو مع دول أو مجموعات أخرى ما لم تتناقض مع أحكام هذه المعاهدة.

#### المادة السابعة عشرة:

- للدول الأخرى المنتمية إلى الأمة العربية أو المجموعة الإفريقية أن تنضم إلى هذه المعاهدة إذا قبلت الدول الأعضاء ذلك.

#### المادة الثامنة عشرة:

- يتم تعديل أحكام المعاهدة بناءً على اقتراح من إحدى الدول الأعضاء ويصبح هذا التعديل نافذ المفعول بعد المصادقة عليه من طرف كافة الدول الأعضاء.

#### المادة التاسعة عشرة:

- تدخل هذه المعاهدة حيز التنفيذ بعد المصادقة عليها من قبل الدول الأعضاء وفقاً للإجراءات المعمول بها في كل دولة عضو.

- وتتعهد الدول الأعضاء باتخاذ التدابير اللازمة لهذا الغرض في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ التوقيع على هذه المعاهدة.

حرر بمدينة مراكش يوم الجمعة الأبرك عاشر رجب الفرد: 1409هـ/1398، و.ر الموافق لـ 17 فبراير 1989 م.

عن المملكة المغربية الحسن الثاني

عن الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الشاذلي بن جديد

عن الجماهيرية العربية العظمى الليبية الاشتراكية معقر القذافي

عن الجمهورية التونسية زين العابدين بن علي

عن الجمهورية الإسلامية الموريتانية معاوية ولد سيدي أحمد الطايع

**Algérie**

|                                            |         |
|--------------------------------------------|---------|
| Population (en millions)                   | 40,376  |
| Taux de change (Monnaie nationale / 1\$US) | 109,443 |
| Inflation                                  | 6,40%   |
| PIB (en Millions \$US courants)            | 165 979 |
| PIB par habitant (en \$US courants)        | 4 088   |

**Libye**

|                                            |        |
|--------------------------------------------|--------|
| Population (en millions)                   | 6,33   |
| Taux de change (Monnaie nationale / 1\$US) | 1,69   |
| Inflation                                  | 24,99% |
| PIB (en Millions \$US courants)            | 33 508 |
| PIB par habitant (en \$US courants)        | 5 324  |

**Mauritanie**

|                                            |       |
|--------------------------------------------|-------|
| Population (en millions)                   | 4,166 |
| Taux de change (Monnaie nationale / 1\$US) | 341,6 |
| Inflation                                  | 1,49% |
| PIB (en Millions \$US courants)            | 5 054 |
| PIB par habitant (en \$US courants)        | 1 175 |

**Maroc**

|                                            |         |
|--------------------------------------------|---------|
| Population (en millions)                   | 34,817  |
| Taux de change (Monnaie nationale / 1\$US) | 9,807   |
| Inflation                                  | 1,64%   |
| PIB (en Millions \$US courants)            | 103 278 |
| PIB par habitant (en \$US courants)        | 2 928   |

**Tunisie**

|                                            |        |
|--------------------------------------------|--------|
| Population (en millions)                   | 11,375 |
| Taux de change (Monnaie nationale / 1\$US) | 2,148  |
| Inflation                                  | 3,71%  |
| PIB (en Millions \$US courants)            | 39 800 |
| PIB par habitant (en \$US courants)        | 3 490  |

Produit Intérieur Brut réel, au prix constant 2005  
النتائج المحلي الإجمالي الحقيقي بالسعر الثابت 2005

Produit Intérieur Brut réel

النتائج المحلي الإجمالي الحقيقي

| En million de \$US | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015    | 2016    |
|--------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Algérie            | 116 968 | 120 360 | 124 452 | 127 937 | 132 799 | 137 845 | 141 842 |
| Libye              | 60 501  | 23 433  | 52 657  | 25 208  | 19 158  | 17 204  | 16 378  |
| Mauritanie         | 2 798   | 2 921   | 3 095   | 3 271   | 3 488   | 3 531   | 3 683   |
| Maroc              | 79 350  | 83 513  | 86 026  | 90 091  | 92 269  | 96 329  | 97 966  |
| Tunisie            | 40 182  | 39 411  | 40 948  | 41 949  | 42 896  | 43 239  | 44 104  |
| Maghreb Arabe      | 299 799 | 269 638 | 307 179 | 288 457 | 290 609 | 298 147 | 303 973 |

Source : CNUCED

Produit Intérieur Brut réel

النتائج المحلي الإجمالي الحقيقي

| Croissance du PIB | 2010 | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016  |
|-------------------|------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|
| Algérie           | -    | 2,9%   | 3,4%   | 2,8%   | 3,8%   | 3,8%   | 2,9%  |
| Libye             | -    | -61,3% | 124,7% | -52,1% | -24,0% | -10,2% | -4,8% |
| Mauritanie        | -    | 4,4%   | 6,0%   | 5,7%   | 6,6%   | 1,2%   | 4,3%  |
| Maroc             | -    | 5,2%   | 3,0%   | 4,7%   | 2,4%   | 4,4%   | 1,7%  |
| Tunisie           | -    | -1,9%  | 3,9%   | 2,4%   | 2,3%   | 0,8%   | 2,0%  |
| Maghreb Arabe     | -    | -10,1% | 13,9%  | -6,1%  | 0,7%   | 2,6%   | 2,0%  |

Source : CNUCED



## Flux des Investissements Directs Etrangers (IDE)

### تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر

#### Flux des IDE entrants

#### تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو الداخل

| En millions de \$US  | 2010         | 2011         | 2012         | 2013         | 2014         | 2015         | 2016         |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Algérie              | 2 301        | 2 580        | 1 499        | 1 684        | 1 507        | -584         | 1 546        |
| Libye                | 1 909        | -            | 1 425        | 702          | 50           | 726          | 493          |
| Mauritanie           | 131          | 589          | 1 389        | 1 126        | 501          | 502          | 272          |
| Maroc                | 1 574        | 2 568        | 2 728        | 3 298        | 3 561        | 3 255        | 2 322        |
| Tunisie              | 1 513        | 1 148        | 1 603        | 1 117        | 1 064        | 1 002        | 958          |
| <b>Maghreb Arabe</b> | <b>7 427</b> | <b>6 885</b> | <b>8 645</b> | <b>7 926</b> | <b>6 683</b> | <b>4 900</b> | <b>5 590</b> |

Source : CNUCED

#### Flux des IDE entrants

#### تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو الداخل

| Croissance des IDE entrants | 2010     | 2011       | 2012       | 2013       | 2014        | 2015        | 2016       |
|-----------------------------|----------|------------|------------|------------|-------------|-------------|------------|
| Algérie                     | -        | 12%        | -42%       | 12%        | -11%        | -139%       | 365%       |
| Libye                       | -        | -          | -          | -51%       | -93%        | 1351%       | -32%       |
| Mauritanie                  | -        | 351%       | 136%       | -19%       | -55%        | 0%          | -46%       |
| Maroc                       | -        | 63%        | 6%         | 21%        | 8%          | -9%         | -29%       |
| Tunisie                     | -        | -24%       | 40%        | -30%       | -5%         | -6%         | -4%        |
| <b>Maghreb Arabe</b>        | <b>-</b> | <b>-7%</b> | <b>26%</b> | <b>-8%</b> | <b>-16%</b> | <b>-27%</b> | <b>14%</b> |

Source : CNUCED

#### Flux des IDE sortants

#### تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو الخارج

| En millions de \$US  | 2010         | 2011         | 2012         | 2013       | 2014       | 2015         | 2016         |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|------------|------------|--------------|--------------|
| Algérie              | 220          | 534          | -41          | -268       | -18        | 103          | 55           |
| Libye                | 2 722        | 131          | 2 509        | 707        | -77        | 395          | 341          |
| Mauritanie           | 17           | 1            | -3           | 19         | 29         | 8            | 19           |
| Maroc                | 589          | 179          | 406          | 332        | 436        | 653          | 639          |
| Tunisie              | 112          | 703          | 45           | 47         | 32         | 19           | 34           |
| <b>Maghreb Arabe</b> | <b>3 660</b> | <b>1 547</b> | <b>2 916</b> | <b>837</b> | <b>402</b> | <b>1 179</b> | <b>1 088</b> |

Source : CNUCED

#### Flux des IDE sortants

#### تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر نحو الخارج

| Croissance des IDE sortants | 2010     | 2011        | 2012       | 2013        | 2014        | 2015        | 2016       |
|-----------------------------|----------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|
| Algérie                     | -        | 142%        | -108%      | -550%       | 93%         | 664%        | -47%       |
| Libye                       | -        | -95%        | 1815%      | -72%        | -111%       | 609%        | -14%       |
| Mauritanie                  | -        | -91%        | -283%      | 796%        | 58%         | -73%        | 134%       |
| Maroc                       | -        | -70%        | 127%       | -18%        | 31%         | 50%         | -2%        |
| Tunisie                     | -        | 528%        | -94%       | 6%          | -33%        | -39%        | 75%        |
| <b>Maghreb Arabe</b>        | <b>-</b> | <b>-58%</b> | <b>88%</b> | <b>-71%</b> | <b>-52%</b> | <b>193%</b> | <b>-8%</b> |

Source : CNUCED

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par produits

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب المنتجات

### Echanges de l'Algérie par type de produits

التبادل التجاري للجزائر حسب نوع المنتجات

| Structure des Exportations (En %)       | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 1. Produits alimentaires et boissons    | 0,5        | 0,4        | 0,6        | 0,5        | 0,7        | 1,1        |
| 2. Approvisionnements industriels       | 2,2        | 2,3        | 2,4        | 3,7        | 4,8        | 4,8        |
| 3. Fuels et lubrifiants                 | 97,2       | 97,2       | 96,9       | 95,8       | 94,4       | 94,0       |
| 4. Machines et biens d'équipements      | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        |
| 5. Matériel de transport et accessoires | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        |
| 6. Biens industriels de consommation    | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,1        |
| 7. Divers                               | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        |
| <b>TOTAL</b>                            | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S. & Direction Générale des Douanes

| Structure des Importations (En %)       | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 1. Produits alimentaires et boissons    | 20,6       | 15,9       | 15,0       | 16,0       | 15,2       | 15,1       |
| 2. Approvisionnements industriels       | 31,5       | 29,4       | 28,9       | 30,7       | 32,1       | 33,6       |
| 3. Fuels et lubrifiants                 | 1,4        | 9,8        | 8,0        | 4,9        | 4,6        | 3,4        |
| 4. Machines et biens d'équipements      | 23,6       | 17,5       | 19,4       | 22,7       | 24,7       | 25,3       |
| 5. Matériel de transport et accessoires | 15,0       | 18,2       | 17,8       | 16,3       | 13,8       | 11,6       |
| 6. Biens industriels de consommation    | 7,8        | 9,2        | 10,8       | 9,4        | 9,5        | 10,8       |
| 7. Divers                               | 0,0        | 0,0        | 0,1        | 0,0        | 0,1        | 0,1        |
| <b>TOTAL</b>                            | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S. & Direction Générale des Douanes

### Echanges de la Libye par type de produits

التبادل التجاري لليبيا حسب نوع المنتجات

| Structure des Exportations (En %)             | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Produits alimentaires et animaliers           | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,1        | 0,3        | 0,3        |
| Boissons et tabacs                            | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        |
| Produits brut non alimentaires                | 0,1        | 0,0        | 0,2        | 0,7        | 1,0        | 1,6        |
| Produits pétroliers et lubrifiants            | 98,0       | 99,7       | 99,1       | 92,7       | 82,7       | 66,2       |
| Huiles et graisses animaliers et végétariens  | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        |
| Produits chimiques                            | 1,2        | 0,1        | 0,3        | 0,6        | 1,9        | 1,3        |
| Articles classés selon la base de fabrication | 0,6        | 0,2        | 0,3        | 0,9        | 0,8        | 0,9        |
| Matériel de transports                        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,1        | 0,2        |
| Articles divers                               | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,1        | 0,1        | 0,1        |
| Marchandises non classées                     | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 4,8        | 13,1       | 29,4       |
| <b>Total</b>                                  | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: bureau des statistiques Libye

| Structure des Importations (En %)             | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Produits alimentaires et animaliers           | 27,3       | 15,7       | 14,6       | 17,3       | 23,6       | 28,4       |
| Boissons et tabacs                            | 1,3        | 1,6        | 1,7        | 1,9        | 2,1        | 1,8        |
| Produits brut non alimentaires                | 1,1        | 1,6        | 2,1        | 2,2        | 1,0        | 1,4        |
| Produits pétroliers et lubrifiants            | 11,5       | 14,0       | 12,4       | 12,7       | 8,3        | 10,5       |
| Huiles et graisses animaliers et végétariens  | 4,2        | 1,3        | 0,5        | 0,5        | 1,0        | 2,7        |
| Produits chimiques                            | 8,2        | 7,8        | 7,0        | 6,9        | 7,8        | 8,4        |
| Articles classés selon la base de fabrication | 13,0       | 15,4       | 15,9       | 15,3       | 13,7       | 11,0       |
| Matériel de transports                        | 21,5       | 31,7       | 34,0       | 30,3       | 27,8       | 23,3       |
| Articles divers                               | 10,6       | 10,3       | 9,9        | 12,1       | 14,3       | 11,9       |
| Marchandises non classées                     | 1,4        | 0,6        | 1,8        | 0,8        | 0,7        | 0,7        |
| <b>Total</b>                                  | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: bureau des statistiques Libye

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par produits

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب المنتجات

### Echanges de la Mauritanie par type de produits

التبادل التجاري لموريتانيا حسب نوع المنتجات

| Structure des Exportations (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Minerai de fer                    | 56,9       | 38,5       | 47,4       | 37,2       | 24,3       | 29,0       |
| Or                                | 13,4       | 12,1       | 13,2       | 14,0       | 16,2       | 13,5       |
| Cuivre                            | 7,3        | 11,9       | 11,3       | 9,4        | 16,3       | 11,8       |
| Petrole                           | 4,4        | 10,3       | 8,1        | 6,9        | 4,4        | 3,5        |
| Produits de la pêche              | 17,6       | 23,5       | 17,3       | 29,4       | 38,4       | 41,8       |
| Autres produits                   | 0,4        | 3,6        | 2,7        | 3,1        | 0,4        | 0,4        |
| <b>Total</b>                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S

| Structure des Importations (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Produits pétroliers               | 27,9       | 26,6       | 20,1       | 20,6       | 14,0       | 19,6       |
| Alimentaires                      | 13,5       | 14,3       | 10,5       | 11,3       | 12,1       | 17,1       |
| Biens d'équipement                | 32,6       | 28,1       | 48,3       | 43,4       | 56,8       | 37,6       |
| Matériel de construction          | 9,4        | 7,6        | 5,9        | 6,9        | 6,3        | 7,8        |
| Voitures/ pièces détachées        | 7,1        | 8,4        | 5,9        | 5,7        | 3,0        | 5,2        |
| Cigarettes et Tabac               | 1,0        | 0,9        | 0,6        | 0,7        | 0,7        | 1,1        |
| Tissus et vêtements               | 1,6        | 1,4        | 1,1        | 1,5        | 1,2        | 2,9        |
| Cosmétiques et Chimiques          | 1,7        | 3,0        | 2,5        | 2,2        | 1,7        | 2,6        |
| Autres                            | 5,2        | 9,6        | 5,1        | 7,6        | 4,2        | 6,3        |
| <b>Total</b>                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S

### Echanges du Maroc par type de produits

التبادل التجاري للمغرب حسب نوع المنتجات

| Structure des Exportations (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Alimentation, boissons, tabac     | 16,4       | 16,3       | 18,0       | 17,8       | 19,0       | 19,5       |
| Energie et lubrifiants            | 2,6        | 4,0        | 4,9        | 3,3        | 1,4        | 0,9        |
| Produits bruts                    | 13,0       | 11,9       | 9,6        | 8,7        | 9,5        | 7,7        |
| Demi-produits                     | 30,8       | 28,5       | 24,4       | 24,1       | 22,8       | 20,8       |
| Produits finis d'équipement       | 15,2       | 15,1       | 17,6       | 16,9       | 17,8       | 18,7       |
| Produits finis de consommation    | 21,8       | 24,0       | 25,4       | 28,8       | 29,1       | 31,8       |
| Or industriel                     | 0,3        | 0,1        | 0,1        | 0,4        | 0,4        | 0,5        |
| <b>Total</b>                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: Office des Changes-Base Manar

| Structure des Importations (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|-----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Alimentation, boissons, tabac     | 10,8       | 10,8       | 9,4        | 10,7       | 9,6        | 10,9       |
| Energie et lubrifiants            | 25,3       | 27,6       | 26,8       | 23,7       | 17,8       | 13,4       |
| Produits bruts                    | 6,3        | 5,9        | 4,7        | 5,1        | 5,6        | 4,4        |
| Demi-produits                     | 21,4       | 19,9       | 21,0       | 21,0       | 23,1       | 22,4       |
| Produits finis d'équipement       | 19,6       | 19,3       | 21,7       | 21,8       | 25,1       | 29,2       |
| Produits finis de consommation    | 16,6       | 16,5       | 16,4       | 17,6       | 18,8       | 19,8       |
| Or industriel                     | 0,0        | 0,0        | 0,0        | 0,1        | 0,0        | 0,0        |
| <b>Total</b>                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: Office des Changes-Base Manar

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par produits

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب المنتجات

### Echanges de la Tunisie par secteurs d'activité

التبادل التجاري لتونس حسب القطاع

| Structure des Exportations (En %)        | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Agriculture et industrie agroalimentaire | 10,3       | 9,7        | 9,9        | 8,1        | 14,5       | 10,6       |
| Energie et lubrifiant                    | 14,5       | 16,8       | 15,2       | 13,2       | 7,2        | 5,6        |
| Mines et phosphates                      | 5,2        | 6,2        | 6,0        | 5,7        | 4,0        | 4,9        |
| Textiles habillement et cuir             | 25,4       | 22,3       | 22,5       | 22,7       | 21,7       | 22,3       |
| Industries mécaniques et électriques     | 37,0       | 36,6       | 37,4       | 40,7       | 41,5       | 45,5       |
| Autres industries manufacturières        | 7,5        | 8,4        | 9,0        | 9,6        | 11,0       | 11,1       |
| <b>Total</b>                             | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: INS

| Structure des Importations (En %)        | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Agriculture et industrie agroalimentaire | 11,7       | 11,0       | 11,1       | 10,1       | 11,4       | 11,3       |
| Energie et lubrifiant                    | 14,2       | 16,8       | 17,2       | 17,6       | 13,6       | 10,4       |
| Mines et phosphates                      | 2,0        | 2,5        | 2,2        | 10,1       | 1,7        | 1,6        |
| Textiles habillement et cuir             | 13,4       | 11,2       | 11,3       | 11,5       | 11,7       | 12,4       |
| Industries mécaniques et électriques     | 42,2       | 41,8       | 40,6       | 41,1       | 43,0       | 45,0       |
| Autres industries manufacturières        | 16,4       | 16,7       | 17,5       | 17,5       | 18,5       | 19,3       |
| <b>Total</b>                             | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: INS

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par partenaires

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب الشركاء

### Echanges de l'Algérie par partenaires

التبادل التجاري للجزائر حسب الشركاء

| Structure des Exportations par destination (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|---------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Union Européenne                                  | 50,8       | 55,3       | 63,5       | 64,2       | 66,3       | 57,4       |
| Autres pays d'Europe                              | 5,9        | 4,6        | 3,7        | 4,4        | 5,4        | 4,9        |
| Amérique du nord                                  | 26,7       | 22,1       | 13,7       | 10,1       | 8,2        | 17,2       |
| Amérique Latine                                   | 5,8        | 5,9        | 5,0        | 5,1        | 4,9        | 6,6        |
| Asie                                              | 7,4        | 7,7        | 8,5        | 10,0       | 8,7        | 7,9        |
| <b>Maghreb</b>                                    | <b>2,2</b> | <b>2,9</b> | <b>4,1</b> | <b>4,9</b> | <b>4,5</b> | <b>3,9</b> |
| Pays arabes                                       | 1,1        | 1,3        | 1,2        | 1,0        | 1,6        | 1,3        |
| Afrique                                           | 0,2        | 0,1        | 0,2        | 0,2        | 0,2        | 0,2        |
| Reste du monde                                    | 0,1        | 0,0        | 0,1        | 0,0        | 0,2        | 0,6        |

Source: O.N.S

| Structure des Importations par fournisseur (En %) | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|---------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Union Européenne                                  | 52,1       | 52,3       | 52,2       | 50,7       | 49,3       | 47,7       |
| Autres pays d'Europe                              | 5,5        | 8,0        | 7,0        | 7,0        | 7,3        | 6,8        |
| Amérique du nord                                  | 5,1        | 4,5        | 5,0        | 5,7        | 6,4        | 6,0        |
| Amérique Latine                                   | 8,9        | 7,5        | 6,5        | 7,2        | 6,2        | 6,6        |
| Asie                                              | 21,1       | 20,9       | 21,2       | 23,2       | 24,1       | 25,9       |
| <b>Maghreb</b>                                    | <b>1,5</b> | <b>1,6</b> | <b>1,9</b> | <b>1,3</b> | <b>1,3</b> | <b>1,5</b> |
| Pays arabes                                       | 3,7        | 3,1        | 4,4        | 3,3        | 3,7        | 4,1        |
| Afrique                                           | 1,2        | 1,5        | 1,1        | 0,8        | 0,7        | 0,5        |
| Reste du monde                                    | 0,9        | 0,8        | 0,7        | 0,9        | 1,0        | 0,9        |

Source: O.N.S

### Echanges de la Libye par partenaires

التبادل التجاري لليبيا حسب الشركاء

| Structure des Exportations par destination (En %) | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|
| Union europeene                                   | 81,9 | 74,6 | 81,6 | 82,2 | 69,2 | 50,9 |
| Ligue arabe                                       | 1,0  | 1,0  | 1,3  | 5,7  | 14,5 | 30,4 |
| Asie                                              | 15,6 | 20,1 | 11,3 | 11,4 | 14,8 | 14,7 |
| Autres pays européens                             | 0,1  | 0,0  | 0,3  | 0,1  | 0,8  | 1,0  |
| Afrique                                           | 0,0  | 0,2  | 0,1  | 0,0  | 0,2  | 0,0  |
| Amérique                                          | 1,3  | 3,2  | 4,0  | 0,6  | 0,6  | 2,9  |
| Australie et new zelande                          | 0,0  | 0,9  | 1,4  | 0,0  | 0,0  | 0,0  |

Source: bureau des statistiques Libye

| Structure des Importations par fournisseur (En %) | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|
| Union europeene                                   | 38,4 | 37,4 | 40,1 | 39,1 | 36,7 | 38,0 |
| Ligue arabe                                       | 23,4 | 21,9 | 18,5 | 18,4 | 21,3 | 21,3 |
| Asie                                              | 25,8 | 30,4 | 30,5 | 32,2 | 33,4 | 30,7 |
| Autres pays européens                             | 5,1  | 4,0  | 4,3  | 3,1  | 4,2  | 5,4  |
| Afrique                                           | 0,2  | 0,1  | 0,1  | 0,0  | 0,1  | 0,1  |
| Amérique                                          | 6,8  | 5,9  | 6,2  | 6,7  | 4,1  | 4,1  |
| Australie et new zelande                          | 0,3  | 0,4  | 0,3  | 0,4  | 0,3  | 0,4  |

Source: bureau des statistiques Libye

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par partenaires

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب الشركاء

### Echanges de la Mauritanie par partenaires

التبادل التجاري لموريتانيا حسب الشركاء

| Structure des Exportations par principaux clients | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|---------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Europe                                            | 35,9       | 48,7       | 45,8       | 41,0       |
| Amérique                                          | 1,1        | 0,1        | 0,1        | 0,1        |
| Asie                                              | 58,9       | 42,0       | 43,7       | 48,5       |
| Afrique                                           | 4,1        | 9,2        | 9,8        | 10,4       |
| Autres Pays                                       | 0,0        | 0,0        | 0,6        | 0,0        |
| <b>Total des principaux clients</b>               | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S

| Structure des Importations auprès des 10 premiers fournisseurs | 2011       | 2012       | 2013       | 2014       | 2015       | 2016       |
|----------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Emirates                                                       | 35,7       | 30,3       | 31,4       | 23,9       | 13,5       | 18,0       |
| France                                                         | 16,9       | 14,4       | 16,2       | 12,9       | 5,3        | 10,0       |
| Belgique                                                       | 19,3       | 20,1       | 16,0       | 8,2        | 7,5        | 13,8       |
| Etats-Unis d'Amerique                                          | 4,2        | 6,3        | 9,4        | 30,7       | 22,5       | 20,3       |
| Chine                                                          | 7,2        | 7,1        | 6,5        | 8,0        | 5,8        | 13,5       |
| Espagne                                                        | 5,8        | 7,0        | 6,3        | 6,4        | 3,9        | 5,8        |
| Allemagne                                                      | 3,7        | 4,0        | 5,1        | 2,0        | 1,2        | 3,3        |
| Maroc                                                          | 3,0        | 3,9        | 3,7        | 4,5        | 35,6       | 9,5        |
| Turquie                                                        | 2,1        | 4,2        | 3,2        | 2,3        | 2,8        | 3,4        |
| Bresil                                                         | 2,0        | 2,6        | 2,2        | 1,1        | 2,0        | 2,3        |
| <b>Total</b>                                                   | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: O.N.S

### Echanges du Maroc par partenaires

التبادل التجاري للمغرب حسب الشركاء

| Structure des Exportations par destination (En %) | 2013       | 2014       | 2015       |
|---------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| Espagne                                           | 18,8       | 21,9       | 22,7       |
| France                                            | 15,5       | 20,6       | 19,9       |
| Italie                                            | 3,6        | 4,3        | 4,4        |
| Inde                                              | 4,7        | 3,6        | 4,0        |
| Etats-Unis                                        | 4,5        | 3,6        | 3,5        |
| Chine                                             | 1,5        | 1,1        | 1,1        |
| Algérie                                           | 1,0        | 0,9        | 0,9        |
| Reste du monde                                    | 50,4       | 44,0       | 43,5       |
| <b>Total</b>                                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: HCP

| Structure des Importations par fournisseur (En %) | 2013       | 2014       | 2015       |
|---------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| Espagne                                           | 14,3       | 13,3       | 13,9       |
| France                                            | 8,2        | 13,4       | 12,7       |
| Italie                                            | 4,4        | 5,0        | 5,5        |
| Inde                                              | 1,5        | 1,1        | 1,1        |
| Etats-Unis                                        | 8,8        | 6,9        | 6,5        |
| Chine                                             | 4,4        | 7,6        | 8,4        |
| Algérie                                           | 4,2        | 2,9        | 2,1        |
| Reste du monde                                    | 54,2       | 49,8       | 49,8       |
| <b>Total</b>                                      | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

Source: HCP

## Commerce Extérieur des pays du Maghreb par partenaires

التجارة الخارجية لدول المغرب العربي حسب الشركاء

### Echanges de la Tunisie par partenaires

التبادل التجاري لتونس حسب الشركاء

| Structure des Exportations par destination (En %) | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|
| Afrique                                           | 11,3 | 11,9 | 12,0 | 11,8 | 12,2 | 12,2 |
| Amérique                                          | 2,4  | 2,9  | 3,4  | 2,0  | 3,1  | 2,4  |
| Asie                                              | 3,8  | 4,2  | 3,5  | 4,5  | 3,7  | 3,9  |
| Europe                                            | 78,8 | 76,9 | 76,9 | 77,2 | 76,5 | 76,5 |
| Autre                                             | 3,7  | 4,1  | 4,2  | 4,5  | 4,6  | 5,0  |
| Total                                             | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  |

Source: INS

| Structure des Importations par fournisseur (En %) | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|---------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------|
| Afrique                                           | 4,2  | 7,3  | 8,3  | 8,6  | 6,0  | 5,9  |
| Amérique                                          | 8,2  | 7,2  | 7,3  | 6,2  | 6,5  | 7,1  |
| Asie                                              | 14,7 | 16,8 | 14,2 | 15,7 | 17,0 | 19,2 |
| Europe                                            | 71,2 | 66,7 | 68,0 | 67,6 | 68,5 | 65,3 |
| Autre                                             | 1,8  | 2,0  | 2,3  | 1,9  | 2,0  | 2,5  |
| Total                                             | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  |

Source: INS



## Exportations de marchandises vers les pays du Maghreb

صادرات البضائع نحو بلدان المغرب العربي

### Exportations de marchandises de l'Algérie

صادرات البضائع من الجزائر

| Clients       | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Libye         | 22                     | 36     | 23     | 31     | 0,0            | 0,1   | 0,1   | 0,1   |
| Mauritanie    | 29                     | 248    | 57     | 39     | 0,0            | 0,4   | 0,2   | 0,1   |
| Maroc         | 1 052                  | 1 131  | 630    | 499    | 1,6            | 1,9   | 1,8   | 1,7   |
| Tunisie       | 1 649                  | 1 575  | 846    | 603    | 2,5            | 2,6   | 2,4   | 2,0   |
| Maghreb Arabe | 2 753                  | 2 990  | 1 555  | 1 172  | 4,2            | 5,0   | 4,5   | 3,9   |
| Monde         | 65 998                 | 60 388 | 34 796 | 29 992 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Exportations de marchandises du Maroc

صادرات البضائع من المغرب

| Clients       | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Algérie       | 209                    | 210    | 197    | 236    | 1,0            | 0,9   | 0,9   | 1,0   |
| Libye         | 87                     | 36     | 68     | 90     | 0,4            | 0,2   | 0,3   | 0,4   |
| Mauritanie    | 141                    | 172    | 162    | 173    | 0,6            | 0,7   | 0,7   | 0,8   |
| Tunisie       | 87                     | 96     | 109    | 98     | 0,4            | 0,4   | 0,5   | 0,4   |
| Maghreb Arabe | 525                    | 515    | 537    | 597    | 2,4            | 2,2   | 2,4   | 2,6   |
| Monde         | 21 965                 | 23 816 | 22 037 | 22 858 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Exportations de marchandises de la Mauritanie

صادرات البضائع من موريتانيا

| Clients       | Valeur en million \$US |       |      |       | Structure en % |       |      |       |
|---------------|------------------------|-------|------|-------|----------------|-------|------|-------|
|               | 2013                   | 2014  | 2015 | 2016  | 2013           | 2014  | 2015 | 2016  |
| Algérie       | 0                      | 0     | -    | 0     | 0,0            | 0,0   | -    | 0,0   |
| Libye         | 0                      |       | -    | 0     | 0,0            | 0,0   | -    | 0,0   |
| Maroc         | 0                      | 1     | -    | 0     | 0,0            | 0,0   | -    | 0,0   |
| Tunisie       | 1                      | 1     | -    | 2     | 0,0            | 0,1   | -    | 0,1   |
| Maghreb Arabe | 1                      | 2     | -    | 3     | 0,0            | 0,1   | -    | 0,2   |
| Monde         | 2 463                  | 2 140 | -    | 1 623 | 100,0          | 100,0 | -    | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Exportations de marchandises de la Tunisie

صادرات البضائع من تونس

| Clients       | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Algérie       | 486                    | 619    | 558    | 664    | 2,9            | 3,7   | 4,0   | 4,9   |
| Libye         | 869                    | 668    | 540    | 443    | 5,1            | 4,0   | 3,8   | 3,3   |
| Mauritanie    | 31                     | 29     | 22     | 16     | 0,2            | 0,2   | 0,2   | 0,1   |
| Maroc         | 192                    | 180    | 180    | 169    | 1,1            | 1,1   | 1,3   | 1,2   |
| Maghreb Arabe | 1 579                  | 1 496  | 1 300  | 1 292  | 9,3            | 8,9   | 9,2   | 9,5   |
| Monde         | 17 060                 | 16 760 | 14 073 | 13 575 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

## Importations de marchandises en provenance des pays du Maghreb

واردات البضائع من بلدان المغرب العربي

### Importations de marchandises de l'Algérie

واردات البضائع بالنسبة للجزائر

| Fournisseurs  | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Libye         | 317                    | 4      | 8      | 0      | 0,6            | 0,0   | 0,0   | 0,0   |
| Mauritanie    | 1                      | 1      | 0      | 0      | 0,0            | 0,0   | 0,0   | 0,0   |
| Maroc         | 218                    | 217    | 215    | 270    | 0,4            | 0,4   | 0,4   | 0,6   |
| Tunisie       | 489                    | 517    | 458    | 431    | 0,9            | 0,9   | 0,9   | 0,9   |
| Maghreb Arabe | 1 024                  | 738    | 681    | 701    | 1,9            | 1,3   | 1,3   | 1,5   |
| Monde         | 54 910                 | 58 618 | 51 803 | 47 091 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Importations de marchandises du Maroc

واردات البضائع بالنسبة للمغرب

| Fournisseurs  | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Algérie       | 1 284                  | 1 332  | 789    | 616    | 2,8            | 2,9   | 2,1   | 1,5   |
| Libye         | 15                     | 22     | 4      | 11     | 0,0            | 0,0   | 0,0   | 0,0   |
| Mauritanie    | 1                      | 1      | 1      | 0      | 0,0            | 0,0   | 0,0   | 0,0   |
| Tunisie       | 222                    | 205    | 189    | 192    | 0,5            | 0,4   | 0,5   | 0,5   |
| Maghreb Arabe | 1 523                  | 1 560  | 982    | 819    | 3,4            | 3,4   | 2,6   | 2,0   |
| Monde         | 45 186                 | 46 192 | 37 546 | 41 696 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Importations de marchandises de la Mauritanie

واردات البضائع بالنسبة لموريتانيا

| Fournisseurs  | Valeur en million \$US |       |      |       | Structure en % |       |      |       |
|---------------|------------------------|-------|------|-------|----------------|-------|------|-------|
|               | 2013                   | 2014  | 2015 | 2016  | 2013           | 2014  | 2015 | 2016  |
| Algérie       | 10                     | 2     | -    | 3     | 0,2            | 0,1   | -    | 0,1   |
| Libye         | 0                      | 0     | -    | 0     | 0,0            | 0,0   | -    | 0,0   |
| Maroc         | 87                     | 126   | -    | 137   | 2,2            | 3,5   | -    | 6,3   |
| Tunisie       | 22                     | 15    | -    | 9     | 0,6            | 0,4   | -    | 0,4   |
| Maghreb Arabe | 120                    | 144   | -    | 149   | 3,0            | 4,0   | -    | 6,9   |
| Monde         | 3 978                  | 3 642 | -    | 2 174 | 100,0          | 100,0 | -    | 100,0 |

Source: comtrade.un

### Importations de marchandises de la Tunisie

واردات البضائع بالنسبة لتونس

| Fournisseurs  | Valeur en million \$US |        |        |        | Structure en % |       |       |       |
|---------------|------------------------|--------|--------|--------|----------------|-------|-------|-------|
|               | 2013                   | 2014   | 2015   | 2016   | 2013           | 2014  | 2015  | 2016  |
| Algérie       | 1 185                  | 1 572  | 801    | 713    | 4,9            | 6,3   | 4,0   | 3,7   |
| Libye         | 409                    | 56     | 19     | 30     | 1,7            | 0,2   | 0,1   | 0,2   |
| Mauritanie    | 1                      | 1      | 2      | 3      | 0,0            | 0,0   | 0,0   | 0,0   |
| Maroc         | 96                     | 118    | 127    | 116    | 0,4            | 0,5   | 0,6   | 0,6   |
| Maghreb Arabe | 1 691                  | 1 748  | 950    | 861    | 7,0            | 7,0   | 4,7   | 4,4   |
| Monde         | 24 266                 | 24 793 | 20 223 | 19 487 | 100,0          | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Source: comtrade.un

## الملحق رقم (7): الاتفاقيات الموقعة بين دول اتحاد المغرب العربي

| التاريخ    | الاتفاقيات                                                                                                                 |    |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1994/04/02 | بروتوكول خاص بشهادة المنشأ بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                     | 01 |
| 1994/04/02 | اتفاق بشأن إنشاء لجنة مغربية للتأمين وإعادة التأمين                                                                        | 02 |
| 1994/04/02 | بروتوكول خاص بتطبيق الرسم التعويضي الموحد بنسبة 17,50% بين دول اتحاد المغرب العربي                                         | 03 |
| 1994/04/02 | اتفاقية تعاون إداري متبادل للوقاية من المخالفات الجمركية والبحث عنها وردعها                                                | 04 |
| 1994/03/02 | اعلان عن اقامة منطقة تبادل حر مغربية                                                                                       | 05 |
| 1992/11/11 | الميثاق المغربي حول حماية البيئة والتنمية المستدامة                                                                        | 06 |
| 1992/11/11 | اتفاق خاص بمحاولات البريد بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                      | 07 |
| 1992/11/11 | اتفاقية حول التنظيم القضائي الموحد بين دول اتحاد المغرب العربي                                                             | 08 |
| 1992/11/11 | اتفاقية خاصة بالاعتراف المتبادل برخص السياقة بين دول اتحاد المغرب العربي                                                   | 09 |
| 1992/11/11 | اتفاقية تنظيم الصفقات العمومية في مجال التجهيز والأشغال العمومية بين دول اتحاد المغرب العربي                               | 10 |
| 1992/11/11 | تعلية رقم 6 تحدد شروط صناعة واستيراد، وعرض الأدوية البيطرية بالجملة داخل دول اتحاد المغرب العربي                           | 11 |
| 1992/11/11 | تعلية رقم 7 تحدد الشروط الصحية البيطرية لاستيراد الأبقار الحية ولحوم الأبقار من البلدان غير الأعضاء في اتحاد المغرب العربي | 12 |
| 1992/11/11 | جائزة المغرب العربي للإبداع الثقافي                                                                                        | 13 |
| 1992/11/11 | الميثاق المغربي حول حماية البيئة والتنمية المستدامة                                                                        | 14 |
| 1992/11/11 | اتفاقية التعاون الثقافي بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                        | 15 |
| 1992/11/11 | النظام الموحد للتأهيل بالمعاهد القضائية في دول اتحاد المغرب العربي                                                         | 16 |
| 1991/12/12 | اتفاقية دفع ثنائية موحدة                                                                                                   | 17 |
| 1991/03/11 | قرار باعتماد الملامح الكبرى لاستراتيجية مغربية للتنمية المشتركة                                                            | 18 |
| 1991/03/10 | اتفاقية الضمان الاجتماعي بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                       | 19 |
| 1991/03/10 | اتفاقية تجارية وتعريفية بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                        | 20 |
| 1991/03/10 | اتفاق البريد بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                                   | 21 |
| 1991/03/10 | اتفاقية خاصة بالطب البيطري والتعاون في ميدان الصحة الحيوانية بين دول اتحاد المغرب العربي                                   | 22 |
| 1991/03/10 | اتفاقية تعاون في المجال البحري بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                 | 23 |
| 1991/03/10 | اتفاق البريد السريع بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                            | 24 |
| 1991/03/10 | اتفاقية التعاون القانوني والقضائي بين دول اتحاد المغرب العربي                                                              | 25 |
| 1990/07/23 | قرار باعتماد مبادئ وقواعد وحدة جمركية                                                                                      | 26 |
| 1990/01/23 | قرار إنشاء اللجان الوزارية المتخصصة                                                                                        | 27 |

## الاتفاقيات المغربية التي دخلت حيز التنفيذ

| التاريخ    | الاتفاقيات                                                                                                                | تاريخ التنفيذ |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 2002/04/23 | اتفاقية إنشاء المصرف المغربي للاستثمار والتجارة الخارجية بين دول اتحاد المغرب العربي                                      | 1991/03/11    |
| 1993/07/14 | اتفاقية خاصة بتبادل المنتجات الفلاحية بين دول اتحاد المغرب العربي                                                         | 1990/07/23    |
| 1993/07/14 | اتفاقية لتشجيع وضمان الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                | 1990/07/23    |
| 1993/07/14 | اتفاقية خاصة بالنقل البري للمسافرين والبضائع والعبور بين دول اتحاد المغرب العربي                                          | 1990/07/23    |
| 1993/07/14 | اتفاقية خاصة بالحجر الزراعي بين دول اتحاد المغرب العربي                                                                   | 1990/07/23    |
| 1993/07/14 | اتفاقية خاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي | 1990/07/23    |
| 1996/09/18 | قرار تعديل المادة الثانية عشر من معاهدة انشاء اتحاد المغرب العربي بخصوص عدد اعضاء مجلس الشورى                             | 1989/02/17    |

المصدر: موقع اتحاد المغرب العربي <http://www.umaghrebarabe.org>

**Table 5 – Empirical studies on economic integration and the size of taxation**

|   | Author(s)                        | Countries               | Period               | Dependent variable                                                        | Trade openness measure                       | Capital openness measure                                                                                                                                                                                                               | Sign of the relation with trade integration                                                                               | Sign of the relation with capital integration                                           | Additional issues                                                                                             | Main estimation methods                                                       | Trade integration mainly consistent with ... | Capital integration mainly consistent with ... |
|---|----------------------------------|-------------------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 1 | Cameron (1978)                   | 18 countries            | 1960-1975            | Increase of govt revenues as a % of GDP                                   | Exports plus Imports divided by GDP          |                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                                                  |                                                                                         |                                                                                                               | OLS (?)                                                                       | CH                                           |                                                |
| 2 | Huber, Ragin and Stephens (1993) | 17 advanced democracies | 1956-1988            | Current government receipts as a % of GDP                                 | Exports plus imports over GDP                |                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                                                  |                                                                                         | Significant in two out of four regressions (significant using OLS and GLS adjusting for time-specific errors) | OLS/GLS                                                                       | CH                                           |                                                |
| 3 | Garrett (1995)                   | 15 OECD countries       | 1967-1990            | Capital taxes over GDP                                                    | Exports plus imports over GDP                | Measure of govt restrictions on cross-border financial flows (AREAR by IMF - multiplied by minus one - higher number higher mobility)                                                                                                  | Positive                                                                                                                  | No relation                                                                             | Negative relation with trade interacted with left-labour power                                                | Cross-sectional heteroskedastic and time-wise autoregressive panel regression | CH                                           | No relation                                    |
| 4 | Quinn (1997)                     | 58-64 countries         | 1960-1989; 1974-1989 | CG Corporate tax revenue over GDP                                         | Trade balance over GDP                       | 0-14 index of financial openness: a) inward and outward capital account transactions on a 0-4 scale; b) inward and outward current account transactions on a 0-8 scale; c) international legal agreements on a 0-2 scale               | No relation                                                                                                               | Positive                                                                                |                                                                                                               | OLS with heteroskedastic-consistent covariance matrix (White, 1984)           | No relation                                  | CH                                             |
|   |                                  |                         |                      | CG Corporate tax revenue over total taxes                                 |                                              |                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                                                               | (neither in levels nor in changes)                                                      |                                                                                                               |                                                                               | No relation                                  | No relation                                    |
|   |                                  |                         |                      | CG Corporate/ CG individual tax ratio                                     |                                              |                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                                                  | Positive                                                                                |                                                                                                               |                                                                               | CH                                           | CH                                             |
| 5 | Rodrik (1997)                    | 18 OECD countries       | 1965-1992            | Effective tax rates on capital                                            | Exports plus Imports divided by GDP(-1)      | Dummy for restrictions on capital mobility (AREAR by IMF)                                                                                                                                                                              | Negative. Relation disappears when dummy for restrictions on capital mobility and its interaction with trade is included. | Positive (a negative sign in the regression but a high AREAR means higher restrictions) |                                                                                                               | FE                                                                            | SH                                           | CH                                             |
|   |                                  |                         |                      | Effective tax rates on labour                                             |                                              |                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                                                  | Positive                                                                                |                                                                                                               |                                                                               | SH                                           | SH                                             |
| 6 | Hallerberg and Basinger (1998)   | OECD countries          | 1986-1990            | Changes in top marginal tax rates for corporate and personal income taxes | Imports plus exports over GDP                | Number of capital controls (AREAR)                                                                                                                                                                                                     | No relation (neither for corporate nor for income tax rates)                                                              | No relation (neither for corporate nor for income tax rates)                            |                                                                                                               | Cross-sectional methods                                                       | No relation                                  | No relation                                    |
| 7 | Swank (1998)                     | 17 advanced countries   | 1966-1993            | Corporate profit taxation as a % of operating income                      | Real imports plus real exports over real GDP | 1) Total capital inflow and outflow as a % of GDP; 2) National restrictions on the cross-border movement of capital (0-4 scale); 3) National and international agreement restrictions on payments and receipts of capital (0-14 scale) | Negative                                                                                                                  | Positive relation with capital measures 1 and 3)                                        |                                                                                                               | OLS with panel-corrected standard errors                                      | SH                                           | CH                                             |
|   |                                  |                         |                      | Employer social security and payroll taxation as a % of operating income  |                                              |                                                                                                                                                                                                                                        | Negative                                                                                                                  | Positive relation with capital measure 3)                                               |                                                                                                               |                                                                               | SH                                           | CH                                             |

Table 5 (continued)

| Author(s)                                 | Countries                              | Period                              | Dependent variable                                                       | Trade openness measure                                                                        | Capital openness measure                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Sign of the relation with trade integration                                             | Sign of the relation with capital integration | Additional issues                                                                                                          | Main estimation methods                                        | Trade integration mainly consistent with ... | Capital integration mainly consistent with ... |
|-------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 8<br>Heinemann (1999)                     | 21 OECD countries                      | 1970-1997                           | Taxes on corporate income over total taxation                            | Exports plus imports over GDP                                                                 | Legal restrictions on international capital transactions                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Some support to the hypothesis that taxes shift away from mobile to immobile tax bases. |                                               |                                                                                                                            | Cluster analysis                                               | SH                                           |                                                |
|                                           |                                        |                                     | Taxes on goods and services over total taxation                          |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Support to the hypothesis that globalization restricts the size of public sector        |                                               |                                                                                                                            |                                                                | SH                                           |                                                |
|                                           |                                        |                                     | Total tax revenues over GDP                                              |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                         |                                               |                                                                                                                            |                                                                | SH                                           |                                                |
| 9<br>Garrett and Mitchell (2001) - (1999) | 16 OECD countries with gaps            | 1961-1992                           | Effective tax rate on capital                                            | 1) Exports + Imports over GDP; 2) Share of imports from low-wage countries over total imports | 3) FDI inflows and outflows over GDP; 4) International financial openness index                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | Positive relation with 3)                     |                                                                                                                            | GLS with panel corrected standard errors                       | No relation                                  | CH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rate on labour                                             |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | Negative relation with 3) and 4)              |                                                                                                                            |                                                                | No relation                                  | CH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rate on consumption                                        |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Negative relation with 1) and 2) (10%)                                                  |                                               |                                                                                                                            |                                                                | CH                                           |                                                |
| 10<br>Breschger and Herlich (2002)        | 14 OECD countries                      | 1967-1996                           | Effective average corporate tax rates                                    | Exports plus imports divided by GDP                                                           | 1) Restrictions on payments and receipts of capital (index ranging 0-14); 2) Investment abroad as a share of GDP                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Negative                                                                                | Negative                                      | The negative relation with capital disappears when using FE instead of PCSE or when using a partial adjustment model (10%) | PCSE, FE                                                       | SH                                           | SH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Ratio between labour effective tax rate and corporate effective tax rate |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                | Positive                                      | The positive relation with capital disappears when using FE instead of PCSE                                                |                                                                | SH                                           | SH                                             |
|                                           |                                        |                                     |                                                                          |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | No relation                                   |                                                                                                                            |                                                                | No relation                                  | No relation                                    |
| 11<br>Swank (2002)                        | 15 developed democracies in some cases | 1965-1993 (1979-1993 in some cases) | Effective tax rates on labour                                            | Real imports plus real exports as a % of real GDP                                             | 1) Average (lagged 1 to 3 years) of total capital inflows and outflows as a % of GDP; 2) Average (lagged 1 to 3 years) of FDI inflows and outflows as a % of GDP; 3) Average (lagged 1 to 3 years) of international capital borrowing on markets as a % of GDP; 4) Index (scale 0-4) of the absence of national restrictions on the cross-border payments and receipts of capital; 5) Absolute value of covered interest rate parities | Positive                                                                                | No relation                                   |                                                                                                                            | OLS with panel-corrected standard errors                       | SH                                           | No relation                                    |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rates on consumption                                       |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | Positive with measure 4)                      |                                                                                                                            |                                                                | No relation                                  | CH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rates on capital                                           |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Positive                                                                                | Negative with measure 2)                      |                                                                                                                            |                                                                | CH                                           | SH                                             |
| 12<br>Swank and Steinmo (2002)            | 14 developed democracies               | 1981-1995                           | Statutory corporate tax rate                                             | Exports plus imports over GDP                                                                 | 0-14 index of financial openness: a) inward and outward capital account transactions on a 0-4 scale; b) inward and outward current account transactions on a 0-8 scale; c) International legal agreements on a 0-2 scale                                                                                                                                                                                                               | Negative (disappears with FE)                                                           | Negative                                      |                                                                                                                            | OLS panel-corrected for heteroskedasticity and correlation; FE | SH                                           | SH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rate on capital                                            |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | No relation                                   |                                                                                                                            |                                                                | No relation                                  | No relation                                    |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rate on labour                                             |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | No relation                                                                             | Negative                                      |                                                                                                                            |                                                                | No relation                                  | CH                                             |
|                                           |                                        |                                     | Effective tax rate on consumption                                        |                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Positive (disappears with FE)                                                           | No relation                                   |                                                                                                                            |                                                                | SH                                           | No relation                                    |

Table 5 (continued)

| Author(s) | Countries                             | Period                                   | Dependent variable                          | Trade openness measure                                                                                                                                                                                               | Capital openness measure                                                                                                                                                        | Sign of the relation with trade integration                                                                                                                           | Sign of the relation with capital integration            | Additional issues                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Main estimation methods                           | Trade integration mainly consistent with ... | Capital integration mainly consistent with ... |    |           |
|-----------|---------------------------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------|----|-----------|
| 13        | Krogstrup (2003)                      | 14 European countries                    | 1970-2001                                   | Implicit capital tax rate                                                                                                                                                                                            | Change of exports+ imports over GDP (lagged one period)<br><br>1) Index of capital restrictions (Quinn, 1997); 2) FDI stocks over GDP; 3) covered interest parity differentials | Positive (10%) when using 1) and 2).<br>Negative when using 3).                                                                                                       | Negative with 3)                                         | Using an interaction with country size: negative relation with 1) and 3) (10%). The interaction term is positively related to 1) and negatively related to 2). Using an interaction term with agglomeration: negative relation with 1) only. Positive relation with the interaction term with 1). | FGLS with FE                                      | Uncertain                                    | SH                                             |    |           |
|           |                                       |                                          |                                             | Corporate tax revenues over GDP                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                       |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                   |                                              |                                                |    |           |
|           |                                       |                                          |                                             | Implicit capital tax rate over implicit labour tax rate                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                 | Negative using any capital indexes.                                                                                                                                   | Positive relation with 1).<br>Negative relation with 3). | Using an interaction with country size: negative relation with 2) and 3).                                                                                                                                                                                                                         |                                                   |                                              |                                                | SH | Uncertain |
|           |                                       |                                          |                                             | Corporate tax revenues over total tax revenue                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                       |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                   |                                              |                                                |    |           |
| 14        | Stewart and Webb (2003)               | 19 OECD countries (with some exceptions) | 1950-1999; 1965-1999 (with some exceptions) | A) Corporate taxation over GDP (CIT/GDP); B) Corporate taxation over total taxes (CIT/GTR); C) Corporate+social security+payroll over GDP (ALL/GDP); D) Corporate+social security+payroll over total taxes (ALL/GTR) | Convergence of CIT/GDP; CIT/GTR; ALL/GDP; ALL/GTR                                                                                                                               | Only modest evidence that corporate tax burdens move together in the long run across countries                                                                        |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Bivariate and multivariate cointegration analysis | No relation                                  | Uncertain                                      |    |           |
|           |                                       |                                          |                                             |                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                       |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                   |                                              |                                                |    |           |
| 15        | Devereux, Lockwood and Redoano (2004) | 21 OECD countries                        | 1982-1999                                   | Statutory corporate tax rate                                                                                                                                                                                         | a) Sum of inward and outward FDI over GDP, lagged one year; b) average global tax rate (statutory or effective)                                                                 | Tax rates tend to move together where the home country and the other countries have no capital controls. This relation disappears in countries with capital controls. | No relation with a).<br>Positive relation with b)        | Weighted OLS corrected by heteroskedasticity and correlation                                                                                                                                                                                                                                      | Uncertain                                         | Uncertain                                    |                                                |    |           |
|           |                                       |                                          |                                             | Effective tax wedge (cost of capital minus the real interest rate)                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                       |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                   |                                              |                                                |    |           |
| 16        | Slemrod (2004)                        | 1980-1995                                | Statutory corporate tax rate                | 1) Exports plus imports over GDP; 2) Sachs-Werner measure of openness                                                                                                                                                | Negative with 2) in one out of two regressions<br>Positive with 1) in one out of two regressions                                                                                |                                                                                                                                                                       |                                                          | Pooled cross-sectional, FE                                                                                                                                                                                                                                                                        | SH                                                | CH                                           |                                                |    |           |
|           |                                       |                                          | Average corporate tax rate                  |                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                       |                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                   |                                              |                                                |    |           |
| 17        | Beauchamp and Montero (2005)          | 13 advanced industrial economies         | 1981-2004 (?)                               | Corporate tax rate                                                                                                                                                                                                   | No measure                                                                                                                                                                      | Average global tax rate lagged 5 years (proxy of tax competition)                                                                                                     | Positive                                                 | OLS (?)                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                   |                                              | CH                                             |    |           |

Table 5 (continued)

| Author(s) | Countries     | Period                               | Dependent variable                   |                                                                    | Trade openness measure                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                   | Capital openness measure |             | Sign of the relation with trade integration |                                | Sign of the relation with capital integration |                                                                                                                                                               | Main estimation methods | Trade integration mainly consistent with ... |             | Capital integration mainly consistent with ... |
|-----------|---------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------|---------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------------------------------|-------------|------------------------------------------------|
|           |               |                                      | Average effective tax rate on labour | Average effective tax rate on consumption                          | Index of globalization using 23 variables or sub-index of economic integration. On the trade side a) % of GDP; b) FPI in hidden import barriers; c) mean tariff rate; d) taxes on international trade | Index of globalization using 23 variables or sub-index of economic integration. On the capital side a) FDI in % of GDP; b) FPI in % of GDP; c) income payments to foreign nationals in % of GDP; d) capital account restrictions. | No relation              | No relation | No relation                                 | It holds with both OLS and GMM | It holds with both OLS and GMM                | Additional issues                                                                                                                                             |                         | No relation                                  | No relation |                                                |
| 18        | Dreher (2005) | 30 OECD countries (unbalanced panel) | 1970-2000 (variable)                 | Average effective tax rate on capital                              | Positive                                                                                                                                                                                              | Positive                                                                                                                                                                                                                          | Positive                 | Positive    | Positive                                    | Positive                       | Positive                                      | Positive relation with economic integration with both OLS (10%) and GMM. Positive relation with the measure of ETR developed by Volkerink and de Haan (2001). | OLS and GMM             | CH                                           | CH          |                                                |
|           |               |                                      |                                      |                                                                    |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      |                                                                    |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      |                                                                    |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
| 19        | Winner (2005) | 23 OECD countries                    | 1965-2000                            | Average effective tax rate on capital                              | Negative and robust to GMM                                                                                                                                                                            | Negative                                                                                                                                                                                                                          | Negative                 | Negative    | Negative                                    | Negative                       | Negative                                      | Sensitivity analysis: a) using trade openness gives negative relation at 10%; b) using the Quinn-index of capital mobility gives no relation                  | FGLS, GMM               | SH                                           | SH          |                                                |
|           |               |                                      |                                      | Average effective tax rate on labour                               |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      | Average effective tax rate on extended labour (labour+consumption) |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      | Capital to labour tax ratio                                        |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      | Capital to extended labour tax ratio                               |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |
|           |               |                                      |                                      |                                                                    |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                   |                          |             |                                             |                                |                                               |                                                                                                                                                               |                         |                                              |             |                                                |



Table 5 (continued)

| Author(s) | Countries                          | Period                                       | Dependent variable                                                                                | Trade openness measure                                                                                          | Capital openness measure                                                             | Sign of the relation with trade integration  | Sign of the relation with capital integration                                                               | Additional issues                                                                                         | Main estimation methods                  | Trade integration mainly consistent with ... | Capital integration mainly consistent with ... |
|-----------|------------------------------------|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 20        | Haufler, Klemm, Schjelderup (2006) | 23 OECD countries<br>1980-2001               | Ratio of statutory corporate tax rate and effective wage tax rate (average OECD worker) - Tax Mix | 1) Exports plus imports over GDP; 2) Share of value added in the service sector to value added in manufacturing | 3) Index of capital market restrictions (Quinn, 1997); 4) Outward FDI stock over GDP | No relation with 1). Positive with 2)        | Positive with 3) when using FE. Negative when removing FE. No relation with 4)                              |                                                                                                           | FE                                       | Uncertain                                    | Uncertain                                      |
|           |                                    |                                              | Effective corporate (C) income tax ratio                                                          | Exports plus imports over GDP, corrected by country size                                                        |                                                                                      | Negative                                     | No relation in corporatist countries. Negative relation (10%) in non-corporatist countries.                 | No relation in corporatist countries. Negative relation in both corporatist and non-corporatist countries |                                          | SH                                           | SH                                             |
| 21        | Adam and Kamas (2007)              | 17 OECD countries<br>1970-1997               | Effective labour (L1) income tax ratio                                                            |                                                                                                                 |                                                                                      | Positive                                     |                                                                                                             | Positive relation in corporatist countries. No relation in non-corporatist countries                      | OLS with panel-corrected standard errors | SH                                           |                                                |
|           |                                    |                                              | Effective social security contributions (SSC) ratio                                               |                                                                                                                 |                                                                                      | Positive                                     |                                                                                                             | Positive relation in corporatist countries. No relation in non-corporatist countries                      |                                          | SH                                           |                                                |
|           |                                    |                                              | Effective labour income tax ratio excluding SSC (L2)                                              |                                                                                                                 |                                                                                      | No relation                                  |                                                                                                             | No relation in both corporatist and non-corporatist countries                                             |                                          | No relation                                  |                                                |
|           |                                    |                                              | Ratio C/L1                                                                                        |                                                                                                                 |                                                                                      | Negative (10%)                               |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | SH                                           |                                                |
|           |                                    |                                              | Ratio C/L2                                                                                        |                                                                                                                 |                                                                                      | No relation                                  |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | No relation                                  |                                                |
| 22        | Schwarz (2007)                     | 20 OECD countries<br>1979-2000               | Ratio C/SSC                                                                                       |                                                                                                                 |                                                                                      | Negative                                     |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | SH                                           |                                                |
|           |                                    |                                              | Ratio SSC/L2                                                                                      |                                                                                                                 |                                                                                      | Positive                                     |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | No relation                                  |                                                |
|           |                                    |                                              | Corporate to labour tax ratio (EATR) (King-Fullerton, 1984 and Devereux and Griffith, 2003)       |                                                                                                                 |                                                                                      | Negative in 3 of 4 regressions               |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | SH                                           |                                                |
|           |                                    |                                              | Macro-corporate tax ratio (Mendoza et al., 1994; Volkerink and de Haan, 2001)                     |                                                                                                                 | Index of capital account restrictions (Quinn, 1997)                                  | Negative in 1 of 5 regressions               |                                                                                                             |                                                                                                           | OLS (?)                                  | Uncertain                                    |                                                |
|           |                                    |                                              | Microeconomic tax ratio (uses data on company accounts)                                           |                                                                                                                 |                                                                                      | No relation                                  |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          | No relation                                  |                                                |
| 23        | Bullmann (2008)                    | 18 OECD countries (as in Cameron); 1960-2006 | General govt receipts as a share of GDP (in differences)                                          | Exports plus Imports divided by GDP                                                                             | FDI net outflows as a share of GDP                                                   | Positive with levels. Negative with changes. | Negative (10%)                                                                                              | Levels of govt receipts are negatively related to trade when controlling for time and entity effects      | Pooled OLS, FE                           | Uncertain                                    | SH                                             |
|           |                                    |                                              | Effective tax rates on mobile capital (convergence)                                               |                                                                                                                 |                                                                                      | No relation                                  | Negative with a) in all specifications but one limiting the time period to before 1990. No relation with b) |                                                                                                           |                                          | No relation                                  | SH                                             |
| 24        | Gastaldi (2008)                    | 18 OECD countries (with gaps)                | Effective tax rates on immobile capital (convergence)                                             | Real exports plus imports divided by real GDP                                                                   | a) Outward FDI flows over GDP; b) outward FPI flows over GDP (assets)                | No relation                                  | No relation with either a) or b)                                                                            |                                                                                                           | FGLS                                     | No relation                                  | No relation                                    |
|           |                                    |                                              | Effective tax rates on labour (convergence)                                                       |                                                                                                                 |                                                                                      | Negative at 10%                              | Positive with a). No relation with b)                                                                       |                                                                                                           | FGLS                                     | No relation                                  | SH                                             |
|           |                                    |                                              | Effective tax rates on consumption (convergence)                                                  |                                                                                                                 |                                                                                      | No relation                                  | No relation with either a) or b)                                                                            |                                                                                                           | FGLS                                     | No relation                                  | No relation                                    |
|           |                                    |                                              |                                                                                                   |                                                                                                                 |                                                                                      |                                              |                                                                                                             |                                                                                                           |                                          |                                              |                                                |