

إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي أحد أهم محاور الإصلاح الجبائي  
في الجزائر

أ.عبد الهادي مختار، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير، جامعة تيارت

د.سماحي أحمد، جامعة - تلمسان

**الملخص:** شهد المجتمع الجزائري عملية إصلاح إقتصادي واسع و يعد الإصلاح الجبائي أحد أهم برامج الإصلاح الإقتصادي الذي إنتهجها الجزائر بداية من تسعينيات القرن الماضي، إذ أنه لا يمكن أن يكون إصلاح إقتصادي بمنأى عن الإصلاح الجبائي ومن بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر هو إصلاح الضرائب المباشرة بصفة عامة والضريبة على الدخل الإجمالي بصفة خاصة إذ أنه لا جدوى من الإصلاحات بدون إصلاح الضرائب على الدخل لذا سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية التطرق لأهم التعديلات التي مست الضريبة على الدخل الإجمالي منذ بداية الإصلاحات

**كلمات مفتاحية:** الضريبة على الدخل الإجمالي، الإصلاحات الجبائية، الضرائب المباشرة، الجباية العادية

**Summary:** The Algerian state Experienced a economic reform and a broad process, is reform fiscal One of the most important economic reform pursued by Algeria beginning of the nineties of the last century programs, since it can not be economic reform immune to fiscal reform Among the main points of its tax system reform in Algeria is tax reform direct in general, and the tax on gross income, in particular, since it would be futile without the reform of the reform of income taxes, so we will try through this paper the most important amendments which touched the tax on gross income since the beginning of reforms addressed

**Keywords:** Tax on the aggregate income, Tax reforms, Direct taxes, The normal receipt of custom

مقدمة: تعتبر الضرائب المباشرة بصفة عامة والضريبة على الدخل الإجمالي بصفة خاصة من بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر إذ أنه لاجدوى من الإصلاحات بدون إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي. فقد شهد النظام الضريبي الجزائري تغييرات جوهرية بغرض النهوض بالإقتصاد الجزائري من خلال إزالة الفوارق الإقتصادية والإجتماعية بين طبقات المجتمع، وتشجيع الإستثمارات الأجنبية والمحلية وإعادة توزيع الدخل الوطني والثروة بما يحقق العدالة الضريبية والتي تعد الطريق إلى العدالة الإجتماعية، وطبعاً كل ذلك من خلال إدخال تعديلات على المنظومة الجبائية كإعادة النظر في بعض القوانين الضريبية أو كإستحداث ضرائب جديدة. وهو ما يدفعنا إلى طرح الإشكالية التالية: **ما مضمون التعديلات الجبائية التي مست تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي؟** ومن خلالها سنحاول الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية: **ماهي طبيعة النظام الإقتصادي الجزائري قبل الإصلاحات الجبائية؟** **ماهي الأسباب التي أدت بالجزائر إلى إصلاح منظومتها الجبائية؟** **و ما هي طبيعة ومعالم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح؟**

انطلاقاً من التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية :

\* طبيعة التحولات والتطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي شهدتها الجزائر أملت ضرورة دخول الجزائر في إصلاحات جوهرية على منظومتها الجبائية.  
 \* إصلاحات الضريبة على الدخل الإجمالي لم تستقر على تعديل معين منذ بداية التسعينيات وذلك كونها لم تستوعب التطورات السريعة للإقتصاد الجزائري.  
 \* غياب إستراتيجية واضحة ورؤية شاملة لإصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي أدى إلى تغيرها من قانون مالية لآخر.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى التمكين من الإحاطة بالمشكلة المطروحة، فعمل هذا البحث على إزالة الغموض عن مفهوم الإصلاح الضريبي وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي، وتبسيط الضوء على أهم التعديلات التي مست الضريبة على الدخل الإجمالي منذ 1992.

**أهمية الدراسة:** ترتبط أهمية هذا البحث بأهمية و مكانة النظام الجبائي في اقتصاد أي بلد فيعد الركيزة الأساسية في تمويل مشاريعه، فبفعالية أدواته يتطور الاقتصاد، لهذا أردنا دراسة مكون من مكونات النظام الجبائي الجزائري ألا وهي الضريبة على الدخل الإجمالي ودورها في الإقتصاد الجزائري لأنها تساعد في إعادة توزيع الدخل الوطني بما يحقق العدالة الإجتماعية وتساهم في دفع عجلة التنمية

المنهج المستخدم: أدى بنا هذا البحث إلى الإعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي و التاريخي حيث يظهر المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية و اعتمدنا المنهج التاريخي باستعراض التعديلات التي مست الضريبة على الدخل الإجمالي بصدور قوانين المالية المتعاقبة.

**أولاً: مفهوم الإصلاح الجبائي:** الإصلاح الجبائي ضرورة أملتها الظروف المحيطة و البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار و سنتطرق فيما يلي لتعريف الإصلاح الجبائي.

**1-تعريف الإصلاح الجبائي:** ويقصد بالإصلاح الجبائي هو إدخال تغييرات نحو الأحسن، وعليه هو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق من أجل الرفع من مردوديته، ومحاولة زيادة فعاليته، بما يخدم الإقتصاد الوطني العام والخاص<sup>(1)</sup> و يمكننا أن نقصد بالإصلاح بأنه الإنتقال من وضعية غير مرغوبة إلى وضعية أخرى أحسن وتكون مرغوبة.

والمقصود به أيضا هو إصلاح النظام الجبائي لأي دولة بشكل يجعله ينسجم مع سياستها العامة ومع حاجة الإقتصاد، وذلك بإدخال ضرائب أكثر تطوراً والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الإجتماعية، وإعادة توزيع الدخل والثروة، وإلغاء الضرائب التي تشوه صورة الإقتصاد، واختيار أشخاص مؤهلين علميا وفتيا وأخلاقيا يشكلون الجهاز الضريبي، وهو ما يمكن الدولة من القضاء على التهرب الضريبي، بحيث تصبح الإيرادات الضريبية كافية لتغطية النفقات بما يضمن لها القدرة على النهوض بمشاريعها التنموية<sup>(2)</sup> مما سبق يمكننا أن نعتبر الإصلاح الجبائي حزمة من الإصلاحات أو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تعتمدها الدولة و تمس المنظومة الجبائية، والهادفة إلى إزالة الاختلالات الجبائية من خلال إستحداث ضرائب جديدة وإزالة ضرائب أخرى قديمة، لالتواء التغيرات الحاصلة، وتبسيط قوانين الضرائب ورفع كفاءة الجهاز الإداري، من أجل ضمان وفرة في الحصيلة الضريبية تضمن للدولة الوفاء بإلتزاماتها اتجاه مواطنيها وتلبية احتياجاتهم، ومن أجل ضمان التوزيع العادل للدخل بما يضمن تحقيق العدالة الإجتماعية.

### ثانياً: أسباب عملية الإصلاح الجبائي:

**1-تنتشار أنشطة الإقتصاد غير الرسمي:** يعتبر انتشار الأنشطة غير الرسمية في الدول النامية أحد أهم الأسباب الداعية لعملية الإصلاح الجبائي إذ لا يخلو أي إقتصاد في العالم سواء كان متقدما أو متخلفا رأسمالي أو اشتراكي من مظاهر الإقتصاد غير الرسمي وإن اختلف الحجم من دولة لأخرى تبعا لتقدمها

1 - جام محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الإقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 31، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، جوان 2009، ص 252

2 - عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنتظم دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 27

الإقتصادي والسياسي والاجتماعي<sup>(1)</sup> وفي هذا المجال فإنه من المفيد أن نشير إلى معنى الإقتصاد غير الرسمي والذي يعبر عنه بمصطلحات عديدة كالإقتصاد الخفي وإقتصاد الظل والإقتصاد غير المنظم وبالرغم من تعدد المصطلحات إلا أن كلها تصب في تعريف واحد فيعرف الإقتصاد غير الرسمي على أنه تلك الموارد المالية غير المعلن عنها أو غير المسجلة في الناتج الوطني<sup>(2)</sup> وعُرف أيضا بأنه مجموع الدخول غير المعلن عنها والمصرح بها لدى سلطة فرض الضرائب، أو مجموع الدخول غير الداخلة في حساب الناتج الوطني<sup>(3)</sup>.

**2- ضعف الهيكل الضريبي** إن إختلال الهياكل الضريبية في الدول النامية راجع إلى اعتمادها على الضرائب غير المباشرة بنسبة كبيرة وذلك راجع كون الأخيرة لا تحتاج إلى كفاءة عالية في الجهاز الإداري وهو ماتعاني منه الدول النامية ويرجع أيضا اعتمادها على الضرائب غير المباشرة نظرا لضعف دور الضرائب على الدخل ونقص الدخول الفردية<sup>(4)</sup>.

**3- لامرونة الأنظمة الضريبية في الواقع** فإن النظم الضريبية في الدول النامية تعاني من الجمود، حيث أنها لاتساير التطورات الحاصلة في البيئة المحيطة بها، حيث أن الزيادة في الناتج الوطني والدخول الفردية لاتواكبها بالضرورة زيادة في الحصيلة الضريبية، وهو الشيء الذي يحتم أن يكون النظام الضريبي على قدر معين من المرونة مواكبا بذلك كل التطورات الحاصلة.

**ثالثا: طبيعة ومعالم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح** عرفت الجزائر بعد الإستقلال مرحلة إنتقالية فمن دولة مستعمرة أمهكها الإستعمار وورثت ما ورثت منه إلى دولة مستقلة تسعى إلى بسط سيادتها في شتى المجالات والجزائر كغيرها من الدول النامية واجهت جملة من المشاكل الإقتصادية كارتفاع معدلات البطالة وارتفاع معدلات التضخم وانخفاض معدلات النمو بالإضافة إلى معدلات فقر مرتفعة وتدهور في القدرة الشرائية، وهو ما ألزمها اللجوء إلى مؤسسات النقد الدولية للحد من هذه المشاكل، واتجهت الجزائر في هذا الإطار النهج الإشتراكي حتى أواخر الثمانينات والذي يركز على التخطيط الشامل، كنهج لتحقيق التنمية الإقتصادية، وتخطي كل مخلفات الإستعمار الفرنسي، فسعت الحكومات المتعاقبة على تخفيف المعاناة على مواطنيها المتضررين من ندرة السلع الضرورية، وضعف الجهاز الصناعي

1 - عمار السيد عبد الباسط نصر، مرجع سبق ذكره، ص 84

2- Dilip K, Bhattacharyya, **On The Economic rationale Of Estimating The Hidden Economy**, The Economic journal, Vol,109, n° 456, June 1999, p 348

3- Vito Tanzi, **The Underground Economy**, Causes of this global phenomenon and its implication, Finance and Development A Magazine Published In December, 1983, p 10

4 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 56

الإنتاجي، وهو ما استدعى تدخلا قويا للدولة في الحياة الاقتصادية فقامت بكل أمور التسيير والإدارة للمؤسسات الاقتصادية وتوليا لعمليات التوظيف وكان الغرض إمتصاص معدلات البطالة وتحسين مستويات المعيشة وتحسين القدرة الشرائية بما يحقق العدالة الإجتماعية، كل ذلك بإتباع برامج تنموية هدفها توفير مناصب الشغل وتوفير ضروريات الحياة من تعليم مجاني وصحة وغيرها<sup>(1)</sup>، وفي هذا السياق باشرت الجزائر تأميم ثرواتها الوطنية وكانت البداية بتأميم جميع المناجم في ماي 1966، وشركات التأمين والبنوك الأجنبية أيضا في نفس السنة وكذا تأميم رأس المال الأجنبي في مجال الغاز في الواحد والعشرين فيفري 1971<sup>(2)</sup>. وعليه فقد تبنت الجزائر طرعا تنمويا شاملا يعطي الصدارة للقطاع الصناعي، واعتمد في ذلك على برامج تنموية ضخمة خصصت لها مبالغ مالية معتبرة وهو ما عبر عنه بالإرتفاع الملحوظ في الإنفاق الحكومي في هذه الفترة، إذ ارتفع من 30.96% من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 1975 إلى 36.28% من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 1983، وانتقل الإنفاق الحكومي من 19.068 مليار دج إلى 84.825 مليار دج خلال نفس الفترة وهو ما سنوضحه من خلال الجدول رقم 1. ومن خلاله نلاحظ إتجاها عاما نحو الإرتفاع بالنسبة للنفقات العامة شهدت تطورا ملحوظا في كافة السنوات على الرغم من إختلاف قيمة التطور بين الإنخفاض والإرتفاع بين مختلف سنوات الدراسة، فارتفعت من 44.016 مليار دج سنة 1980 إلى 84.825 مليار دج سنة 1983 أي بزيادة تقدر 40.809 مليار دج ونسبة زيادة تقدر بـ 92.71% خلال نفس الفترة والسبب في ذلك مردّه الإبتعاش الذي عرفته أسواق النفط، لتقفز إلى ما يقارب 101.817 مليار دج سنة 1986 أي بزيادة تقدر بـ 16.992 مليار دج مقارنة بسنة 1983 ونسبة زيادة تقدر بـ 20.03% خلال نفس الفترة وهي نسبة ضئيلة فيما لو قورنت بالنسبة السابقة والسبب في ذلك هو تهاوي أسعار النفط سنة 1986 ليصل سعر البرميل الواحد إلى 13.5 دولار أما سنة 1991 فعرفت إبتعاشا كبيرا وقدرت النفقات العامة لهذه السنة بحوالي 212.1 مليار دج ، أي بزيادة قدرت بـ 108.123 مليار دج مقارنة بسنة 1987 ونسبة زيادة خلال نفس الفترة (1987-1991) قدرت بـ 103.98% أما ما تعلق بالناتج المحلي الإجمالي لهذه الفترة فهو الآخر عرف تطورا واضحا خلال هذه الفترة فارتفع من 61.573 مليار دج إلى 162.507 مليار دج سنة 1980 بزيادة تقدر بـ 100.934 مليار دج، ليصل إلى أعلى مستوى له سنة 1991 ليصل إلى

1- كبداني سيد أحمد اثر النمو الاقتصادي على عدالة توزيع الدخل في الجزائر مقارنة بالدول العربية دراسة تحليلية وقياسية مأطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013/2012، ص 211

2 - محمد بلقاسم حسن بهلول سياسة تخطيط التنمية وإعادة مسارها في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص 35

862.132 مليار دج، ويعتبر الناتج المحلي من العوامل المؤثرة على النفقات العامة إذ تربطه بها علاقة طردية، فزيادة الناتج تؤدي بالضرورة إلى زيادة النفقات العامة.

رابعاً: الإصلاح الجبائي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي يقدّم مسدّ الإصلاحات الجبائية في الجزائر الضرائب على الدخل، إذ تمثل هذه الضرائب أحد أهمّ الضرائب التي يتشكل منها الهيكل الجبائي لأي دولة، وذلك لما لها من عبء مباشر وثقيل على أي اقتصاد، وما هو جدير بالإشارة هو أن الحد من آثارها السلبية والهجّة يستلزم إصلاحاً جوهرياً وعميقاً في التنظيم الفني لها، إذ تعدّ هذه الضرائب أداة مهمّة في التقليل من الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع بإعادة توزيع الدخل والثروة بما يحقق العدالة الاجتماعية ومكافحة كل أشكال الفقر والحرمان.

**1- الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً للقانون الجبائي الجزائري:** جاءت الضريبة على الدخل الإجمالي لتضع حداً للعديد من الضرائب النوعية والتكميلية والتي كانت معتمدة في النظام الجبائي السابق، والتي كانت مفروضة على كل نوع من أنواع الدخل على حدى لذا جمعت هذه الضرائب في وعاء ضريبي واحد هو الضريبة على الدخل الإجمالي وأسست هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991<sup>(1)</sup>.

**1-1 تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:** وتضمنت المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"<sup>(2)</sup>.

ويحدّد الدخل الإجمالي الصافي السنوي والذي يعتبر كوعاء أو كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بجمع الأرباح والمداخيل الصافية المبيّنة في المواد من 11 إلى 76 والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(3)</sup>.

يتضح من خلال ما سبق أن الضريبة على الدخل الإجمالي جاءت لتكون أكثر عدالة ووضوحاً وسهولة، فالمكلف بهذا النوع من الضرائب مطالب بتقديم تصريح واحد إلى إدارة الضرائب يتضمن دخله الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة والمتحصل عليه من مصادر متنوعة عكس مكان عليه الحال في السابق أين كان يقدم المكلف بالضريبة مجموعة من التصريحات لمداخيله الخاضعة للضريبة، فهي بهذا جاءت لتبسيط الإجراءات على المكلف بهكماً أنها جاءت أيضاً لتكون أكثر عدالة كونها ضريبة شخصية تراعي المقدرة التكلفية والوضعية الشخصية للمكلف بها، كما أنها تتضمن في طياتها إعفاء شريحة

1 - القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية 1991، المادة 38، مرجع سبق ذكره، ص 1842

2 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة

للضرائب، 2015، ص 15

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 10 الفقرة الثانية، المرجع السابق، ص 18

واسعة من الضريبة وهو مبدأ من مبادئ العدالة الاجتماعية إذ أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل والثروة، وهي بهذا حددت حد أدنى من مجموع المداخيل معفى من الضريبة، كما أنها أيضاً اعتمدت في طريقة حسابها على لظرائب التصاعدية بالشرائح وهي أكثر عدالة إذ أن دخول المكلفين تقسم إلى شرائح بحيث أن كل شريحة تكون خاضعة لمعدل ضريبي معين وهو ما يحقق نوعاً من العدالة.

**2- مجالات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي** إن من الصفات المميزة لخضوع أي شخص للضريبة بصفة عامة هو أن يكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وأن يكون له مقر إقامة جبائية بالجزائر أو مكان تكليفه بالضريبة في الجزائر أو له مداخيل وإيرادات مصدرها جزائري وعليه فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمداخيل وقد بين المشرع الجبائي الجزائري الأشخاص والمداخيل المطلقة لهذا النوع من الضرائب ووضح<sup>1</sup> أيضاً الأشخاص والمداخيل المعفاة منها كما يلي:

**1-2- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:** حددت المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما بينت المواد من 11 إلى 76 من هذا القانون بالتفصيل كافة أنواع المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية<sup>(1)</sup>:

**1-2- الأرباح المهنية:** وجاء ذكرها في المواد من 11 إلى 34 من قانون الضرائب المباشرة  
**2-2- إيرادات المستثمرات الفلاحية:** وجاء ذكرها في المواد من 35 إلى 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**3-1-2- الإيرادات المحققة من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية:** وجاء ذكرها في المواد من 42 إلى 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**4-1-2- عائدات رؤوس الأموال المنقولة:** وجاء ذكرها في المواد من 45 إلى 65 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**5-1-2- المرتبات والأجور والمعاشات والربيع العمرية:** وجاء ذكرها في المواد من 66 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خامساً: آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: وما هو جدير بالإشارة في هذا السياق هو أن كل صنف من أصناف المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة خاضع لطريقة أو نظام دفع و تحصيل معين لهذه الضريبة، كما أن هناك إستثناءات أيضاً فيما تعلق بآلية حساب هذا النوع من الضرائب، فنجد بعض أصناف المداخيل السابقة لها نسب معينة محددة وفقاً لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 02، مرجع سبق ذكره، ص 15

وعموما تتلخص طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي متى تم التوصل إلى تحديد الدخل الصافي الإجمالي السنوي وتحسب ضريبة الدخل الإجمالي حسب جدول تدريجي تحدد فيه شرائح الدخل والنسب الضريبية الخاضعة لها وهذه النسب و أقساط الدخل قابلة للتغيير والتعديل في كل قانون مالية لكل سنة إن كان في ذلك ضرورة. والجدول التصاعدي الذي يحدد طريقة الحساب محدد في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و سنستعرض أهم التعديلات التي مست هذا الجدول التصاعدي منذ سنة 1992 إلى غاية آخر تعديل كما يلي:

**1-تعديل سنة 1992<sup>(1)</sup>:** وعُدلت المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحديد الجدول التصاعدي لحسابها، حيث كان الحد الأدنى لقسط الدخل المعفى من الضريبة 25.200 دج وتضمن الجدول على إثني عشر معدل للضريبة حيث أن كل شريحة من الدخل خاضعة لمعدل معين وتراوح المعدلات ما بين (12% و 70%)، حيث أن أعلى معدل بلغ 70 % وكان يفرض على شريحة الدخل التي تزيد عن 718.200 دج. وهو ما يوضحه الجدول 2.

**2-تعديل سنة 1992-1<sup>(2)</sup>:** شهد قانون المالية التكميلي لسنة 1992 تعديلا طفيفا مس الجدول التصاعدي لحساب الضريبة، وبالتحديد فإن التعديل مس أقساط الدخل الخاضع للضريبة حيث أن أعلى شريحة أصبحت تعادل 3.024.000 دج بدلا من 718.200 دج سابقا وبقيت نسب الضرائب كما هي حيث تخضع أعلى نسبة لمعدل ضريبة يساوي 70 %، والجدول 3 يبين كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 1992.

**3-تعديل سنة 1994<sup>(3)</sup>:** شهد قانون المالية لسنة 1994 تعديلات جوهرية مست الجدول التصاعدي وتحديد أقساط الدخل والنسب المتوية للضريبة والسبب وراء إحداث هذه التعديلات هو قناعة صانعي القرار ومصممي النظام الجبائي بضرورة المضي قدما في الإصلاحات نتيجة لكثرة معدلات الضريبة لهللتنوع بالإضافة إلى تعدد شرائح الدخل مما أدى إلى إفتقادها إلى عنصر- البساطة والشفافية واللاعادلة بسبب إتساع الهوة بين شرائح الدخل وهو الشيء الذي أدى بالملكفين بالضريبة إلى صعوبة استيعاب هذا النوع من الضرائب مما أدى إلى تهربهم من دفعها وعدم التصريح بالإيرادات الحقيقية، ونظرا

1 - القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18/12/1991، المتضمن قانون المالية 1992، المادة 17، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65، الصادرة، بتاريخ 18/12/1991، ص 2443

2 - المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 11/10/1992، المتضمن قانون المالية التكميلي 1992، المادة 15، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 73، الصادرة، بتاريخ 11/10/1992، ص 1874

3 - القانون رقم 18/93 المؤرخ في 29/12/1993، المتضمن قانون المالية 1994، المادة 09، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 88، الصادرة، بتاريخ 30/12/1991، ص 6.



لكل هذا فقد رأى المشرع الجبائي الجزائري ضرورة إدخال تعديلات على الجدول التصاعدي وهو ما جاء به قانون المالية لسنة 1994، حيث خفضت شرائح الدخل إلى ستة شرائح عكس ما كانت عليه سابقا إثني عشر شريحة، وتخفيض نسب الضريبة حيث تقدر أعلى نسبة بـ 50%، والتي تفرض على شريحة الدخل 1.920.000 دج والتي تم تقليصها بعدما وصلت إلى 3.024.000 دج سابقا. وتم أيضا التقليل من المعدلات المفروضة إلى خمسة معدلات، كما لوحظ أيضا زيادة الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة والذي ارتفع بـ 4.800 دج ليصل الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إلى 30.000 دج، وهو ما يوضحه الجدول التصاعدي المحدد في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والمعدلة وفقا لقانون المالية لسنة 1994 والجدول 4 يوضح ذلك.

**4-تعديل سنة 1999<sup>(1)</sup>:** وكان تعديل قانون المالية لسنة 1999 كسابقه فقد شهد الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي تعديلات أملت الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالهيكل الضريبي إذ أن هذه التعديلات جاءت مواكبة للظروف المحيطة بما كان على المشرع الجبائي إلا مسابقتها، فجاء قانون المالية لسنة 1999 بتعديلات شملت أقساط الدخل وكذا النسب الضريبية، حيث ارتفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من 30.000 دج إلى 60.000 دج وتغيرت معه باقي الشرائح الأخرى، كما أنه تم خفض المعدل الضريبي العالي من 50% إلى 40% أما شريحة الدخل العليا فبقيت مساوية لـ 1.920.000 دج وهو ما يوضحه الجدول التصاعدي التالي والمعدل في قانون المالية لسنة 1999 والجدول رقم 5 يوضح ذلك.

**5-تعديل سنة 2003:** جاء قانون المالية لسنة 2003 في مادته الرابعة عشر - هو الآخر بتعديلات على المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة ولو أنها كانت تعديلات طفيفة و مست خصوصا الجدول التصاعدي وتحديد شرائح الدخل منه<sup>(2)</sup>. وكانت التعديلات نتيجة تحسن مداخيل الدولة الجزائرية خاصة تلك المتعلقة بالموارد النفطية وهو ما جعل المشرع الجبائي الجزائري يخفض الضغط على الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك بتغيير في الشرائح نحو الارتفاع حيث كان القسط الأعلى الخاضع للضريبة سابقا هو 1.920.000 دج ويخضع لمعدل 40% بينما جاء هذا التعديل ليرتفع هذا القسط إلى

1 - القانون رقم 98/12 المؤرخ في 1998/12/31، المتضمن قانون المالية 1999، المادة 10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 98، الصادرة، بتاريخ 1998/12/31، ص 5.

2 - القانون رقم 02/11 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003، المادة 14، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 86، الصادرة، بتاريخ 2002/12/25، ص 5، ص 6.

3.240.000 دج ويخضع لنفس المعدل<sup>(1)</sup> والجدول 6 الخاص بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي يوضح ذلك.

**6-تعديل سنة 2008**<sup>(2)</sup>: كان قانون المالية لهذه السنة بمثابة آخر قانون شهد التعديلات التي تخص الجدول التصاعدي ، حيث مست التعديلات أقساط الدخل إذ بلغت الشريحة المعفاة من الدخل 120.000 دج وهي ضعف الشريحة المعفاة سابقا كما لوحظ أيضا تخفيض شرائح الدخل الخاضعة للضريبة إلى أربعة شرائح بإحتساب الشريحة لمظاة، كما أن القسط الأعلى الخاضع للضريبة إنخفض هو الآخر إلى 440.000 دج عكس ما كان عليه سابقا، كما مسّ التعديل أيضا معدلات الضريبة حيث إنخفض عدد المعدلات المفروضة على شرائح الدخل إلى ثلاث معدلات فقط أعلاها هو 35 % ومفروض على القسط الأعلى من الدخل والجدول 7 يبين طريقة حساب هذه الضريبة ، ووفقا للجدول فإن طريقة حساب الضريبة تكمن في أن دخل المكلف بالضريبة يقسم إلى شرائح، بحيث تخضع كل شريحة من هذا الدخل لمعدل ضريبي جديد، إضافة إلى الحد الأدنى للدخل والمقدر بـ 120.000 دج والذي يعد كشريحة غير خاضعة للضريبة.

كما أن الملاحظ من خلال الجدول 7 أن الحد الأدنى من الدخل غير الخاضع للضريبة يعتبر منخفضا خاصة مع تدهور مستوى القدرة الشرائية وارتفاع معدلات التضخم، بالإضافة إلى عدم مرونة التصاعدية المعتمدة بحيث نجد طول الشريحة الأولى 120.000 دج ، في حين نجد طول الشريحة الثانية 360.000 دج كما نجد طول الشريحة الثالثة 1.440.000 دج، وهو الشيء الذي قد يؤدي بالمكلف بالضريبة في حال وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع إلى التهرب والغش واستعمال كل أساليب التحايل لإلحاق دخله بشريحة ذات معدل منخفض<sup>(3)</sup>.

سادسا: النسب المطبقة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>(4)</sup>:

1- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية وتخضع مجمل المداخيل المحصلة من جراء هذه الأنشطة وبعد خصم جميع الأعباء (المداخيل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي) إلى الضريبة

1 - بن اعارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي ، مرجع سبق ذكره، ص 70

2 - القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30، المضمن قانون المالية 2008، المادة 5، مرجع سبق ذكره، ص 4، ص 5.

3- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25، العدد الثاني، سوريا، 2009، ص 182

4 - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2014، ص 49، ص 50

على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي المحدد في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما تخضع للمعدل النسبي 20% محرر من الضريبة:

\*المدخيل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط .

\*المدخيل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية.

الضريبة الجزافية الوحيدة ويتم تطبيق معدل الضريبة الجزافية الوحيدة على رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين بشرط أن لا يتجاوز 10.000.000 دج وتحدد النسب في:

• 5% ويفرض المعدل على رقم الأعمال المحقق من نشاطات الشراء لإعادة البيع، البيع وكذا نشاط الحيازة.

• 12% يفرض على رقم الأعمال المحقق من الأنشطة الأخرى و تأدية الخدمات.

2- الأرباح غير التجارية وتخضع لمعدلات الإقتطاع من المصدر وهي:

• 24% على المدخيل المدفوعة من قبل المدينين مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر

• 15% محررة من الضرائب تفرض على المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر.

3- مدخيل الأموال المنقولة: وتخضع لمعدلات الإقتطاع من المصدر وهي<sup>(1)</sup>:

• 15% يفرض على الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين بالجزائر.

• 10% تفرض على المدخيل المقبوضة من قبل الأشخاص الطبيعيين المقيمين.

• 15% تفرض على مدخيل القيم المنقولة.

• 10% تفرض على مدخيل الديون والودائع والكفالات .

• 50% تفرض على مدخيل سندات الصناديق مجهولة الإسم.

• 1% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي 50.000 دج.

• 10% بالنسبة لقسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج.

• 15% على الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من طرف فرعها المنشأ في الجزائر أو أي منشأة مهنية أخرى

1 - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 50، ص 51

- 20% فوائض قيم التنازل عن أسهم أو حصص شركة محققة من طرف أشخاص طبيعيين غير المقيمين.
- 15% فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من قبل الاشخاص الطبيعيين المقيمين، غير أنها تعفى من الضريبة في حال إعادة إستثمارها.
- 4- الرواتب والأجور<sup>(1)</sup> تخضع الرواتب والأجور والتعويضات المسددة من طرف أرباب العمل لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوب شهريا والمنصوص عليه لهذا الغرض. كما تخضع علاوات المردودية والمكافآت أو المنح الأخرى المدفوعة خلال دورية غير شهرية من طرف أرباب العمل لمعدل ضريبة يقدر بـ 10% كما تفرض أيضا ضريبة بنسبة 10% على المبالغ المدفوعة للأشخاص الذين يمارسون علاوة على نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس والبحث العلمي أو المراقبة أو كمساعدين جامعيين بصفة مؤقتة.

5- مداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية<sup>(2)</sup>: 07% تفرض على مداخيل إيجار العقارات بغرض السكن ونسبة 15% تفرض على مداخيل إيجار العقارات بغرض تجاري أو مهني.

كما سبق يتبين أنه وبالرغم من أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلا أن وعاء الضريبة يستثني بعض مصادر الدخل كالرواتب والأجور ومداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، وما هو جدير بالإشارة هو أن الواقع العملي يشير إلى إستمرارية التمييز بين مصادر الدخل في المعاملة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال تقسيم الأوعية الضريبية إذ يخضع كل وعاء ضريبي إلى معاملة ضريبية خاصة به وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الإخلال بمبدأ الضريبة الموحدة.

الخاتمة في نهاية هذة الورقة البحثية المقدمة نخلص إلى أن هناك إصلاح جوهري شمل النظام الجبائي الجزائري، تم من خلاله إستحداث مجموعة من الضرائب والتي من بينها الضريبة على الدخل الإجمالي والتي شهدت العديد من التعديلات منذ إستحداثها وكان الغرض من هذه التعديلات هو توفير الحصيلة المالية إلى أن جاء التعديل الأخير لقانون المالية 2008 والذي يعد آخر تعديل للجدول التصاعدي المخصص لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي والذي راعى البعد الإجتماعي برفعه لحد الإعفاء الضريبي ليصل إلى 120.000 دج لتستفيد منه غالبية فئات المجتمع الجزائري المسورة الحال، وكذا خفض الدخل الخاضع للضريبة، وبالرغم من كل الجهود المبذولة من الجهات الرسمية في التقليل من الفوارق

1 - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 51، ص 52

2 - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

الإجتماعية وإعادة توزيع الدخل، إلا أن ما تقدمت به يحسب لها لكنه يظل غير كاف، إذ أنه وانطلاقاً من الجدول التصاعدي لتعديل قانون المالية لسنة 2008 يلاحظ لامرونة التصاعدية بالشرائح، حيث نجد طول الشريحة الأولى 120.000 في حين نجد طول الشريحة الثانية 240.000 دج بينما كان طول الشريحة الثالثة 1.080.000 دج وهذا سيؤدي لاحتمالاً إلى التهرب الضريبي في حال ما إذا وقع دخل المكلف شريحة معدلها مرتفع، وعموماً تبقى هذه التعديلات التي جاءت بها الحكومة كبادرة للقضاء على مجموعة المشاكل التي عانت منها الجزائر في الفترة السابقة.

ملخص الجداول:

الجدول لتسبة تطور النفقات العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر ما قبل الإصلاحات الجبائية: 1975-1991

المبيان السنة	النفقات العامة* مليار دج	نسبة تطورها %	الناتج المحلي الإجمالي** مليار دج	نسبة تطور النفقات العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي %
1975	19.068	-	61.573	30.96%
1976	20.118	5.50%	74.075	27.15%
1977	25.473	26.61%	87.240	29.19%
1978	30.106	18.18%	104.831	28.71%
1979	33.515	11.32%	128.222	26.13%
1980	44.016	31.33%	162.507	27.08%
1981	57.655	30.99%	191.468	30.11%
1982	72.445	25.65%	207.551	34.9%
1983	84.825	17.08%	233.752	36.28%
1984	91.598	7.98%	263.856	34.71%
1985	99.841	8.99%	291.597	34.23%
1986	101.817	1.97%	296.551	34.33%
1987	103.977	2.12%	312.706	33.25%
1988	119.700	15.12%	347.716	34.42%
1989	124.500	4.01%	422.043	29.5%
1990	136.500	9.63%	554.388	24.62%
1991	212.100	55.38%	862.132	24.6%

\* ONS; Retrospective statistique, chapitre 12, finances : المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على:

publiques ,1962-2011,p211

\*\* ONS;Retrospective statistique, chapitre 14,comptes économiques,1962-2011,p254

الجدول رقم 2: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 1992

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0%	لا يتجاوز 25.200
12%	من 25.201 إلى 37.800
15%	من 37.801 إلى 63.000
19%	من 63.001 إلى 100.800
23%	من 100.801 إلى 151.200
29%	من 151.201 إلى 214.200
35%	من 214.201 إلى 289.800
42%	من 289.801 إلى 378.000
49%	من 378.001 إلى 478.800
56%	من 478.801 إلى 592.200
63%	من 592.201 إلى 718.200
70%	كثير من 718.200

المصدر: المادة 17 من قانون المالية لسنة 1992 ، مرجع سبق ذكره ، ص 2443

الجدول رقم 3: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية التكميلي لسنة 1992

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0%	لا يتجاوز 25.200
12%	من 25.201 إلى 37.800
15%	من 37.801 إلى 63.000
19%	من 63.001 إلى 100.800
23%	من 100.801 إلى 151.200
29%	من 151.201 إلى 214.200
35%	من 214.201 إلى 289.800
42%	من 289.801 إلى 378.000
49%	من 378.001 إلى 882.000
56%	من 882.001 إلى 512.000
63%	من 512.001 إلى 3.024.000
70%	كثير من 3.024.000

المصدر: المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، مرجع سبق ذكره ، ص 1874

الجدول رقم 4: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 1994

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
%0	لا يتجاوز 30.000
%15	من 30.001 إلى 120.000
%20	من 120.001 إلى 240.000
%30	من 240.001 إلى 720.000
%40	من 720.001 إلى 1.920.000
%50	كثير من 1.920.000

المصدر: المادة 09 من قانون المالية لسنة 1994، مرجع سبق ذكره، ص 6

الجدول رقم 5: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 1999

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
%0	لا يتجاوز 60.000
%10	من 60.001 إلى 180.000
%20	من 180.001 إلى 360.000
%30	من 360.001 إلى 720.000
%35	من 720.001 إلى 1.920.000
%40	كثير من 1.920.000

المصدر: المادة 10 من قانون المالية لسنة 1999، مرجع سبق ذكره، ص 5

الجدول رقم 6: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 2003

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
%0	لا يتجاوز 60.000
%10	من 60.001 إلى 180.000
%20	من 180.001 إلى 360.000
%30	من 360.001 إلى 1.080.000
%35	من 1.080.001 إلى 3.240.000
%40	كثير من 3.240.000

المصدر: المادة 14 من قانون المالية لسنة 2003، مرجع سبق ذكره، ص 5، ص 6

الجدول رقم 7: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 2008

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
%0	لا يتجاوز 120.000
%20	من 120.000 إلى 360.000
%30	من 360.000 إلى 1.440.000
%35	كثير من 1.440.000

المصدر: المادة 05 من قانون المالية لسنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص 4، ص 5