

## محاولة تقييم سياسات الإنفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية An Attempt to Evaluate the Tax Expenditure Policies in Algeria in the Light of Tax Governance Principles

أ.د. قدي عبد المجيد  
جامعة الجزائر 3، الجزائر  
phdkeddi@gmail.com

أ. بلهادي محمد  
جامعة الجزائر 3، الجزائر  
belhadi64@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2018/06/17.

تاريخ الاستلام: 2018/05/01.

### الملخص:

وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عشرة مبادئ توصي بإتباعها للوصول إلى حوكمة سليمة للنفقات الضريبية. وتعد الشفافية من أهم عناصر الحوكمة الجيدة للنفقات الضريبية التي تضمن فعاليتها إلى حد كبير كأداة للتدخل الحكومي، بالإضافة إلى ذلك فهي تولد المعلومات المطلوبة لأغراض التقييم. في الجزائر، يتم إقرار النفقات الضريبية أو تجديدها أو تمديدتها دون أي تقييم لمدى ملاءمتها وفعاليتها. يهدف هذا البحث إلى محاولة تقييم شفافية سياسات الإنفاق الضريبي في الجزائر من الجوانب القانونية، الاقتصادية والإدارية وفقا لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

**الكلمات المفتاحية:** النفقات الضريبية، النفقات الضريبية في الجزائر، التحفيزات الضريبية، الحوكمة الضريبية، السياسة الضريبية.

### Abstract:

The OECD has put ten recommended principles in order to achieve the right tax expenditure governance. Transparency is considered as one of the pillars of the well tax governance which ensures its efficiency as one of the government intervention means. Moreover, Transparency generates information that is used for evaluation purposes. In Algeria, the process of tax expenditure determination, resumption and extension does not depend on its relevance and efficiency.

This study tries to evaluate the transparency of tax expenditure in Algeria through legal, economic and administrative demotions that are based on OECD principles.

**Key Words:** Tax expenditure, Tax expenditure in Algeria, Tax Incentives, Tax Governance, Tax Policy.

**JEL Classification:** H22, H71.

\* مرسل المقال: بلهادي محمد (belhadi64@yahoo.fr).

## مقدمة:

عند إرساء أي نظام ضريبي، تعتمد السياسة الضريبية على التوفيق بين معدلات الإخضاع من جهة، ورفع المردودية المالية بالإضافة إلى تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى، من خلال الإجراءات الضريبية التفضيلية التي تسمى "النفقات الضريبية". وقد أثار استخدام النفقات الضريبية ضمن السياسة الضريبية جدلا بين المفكرين، جعلها محل تحليل وتقييم ونقد، مما دفع بالمنظمات الدولية إلى مطالبة الحكومات بنشر كافة المعلومات التي تساعد في قياس وتحليل أثر النفقات الضريبية وتقييم مدى فاعليتها.

في الجزائر، وفي سياق الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها سنة 1991، تم تبني سياسة ضريبية تهدف إلى تبسيط النظام الضريبي وجعله خادما للتنمية الاقتصادية باستخدام النفقات الضريبية. وبعد مرور أكثر من عقدين من تطبيق هذه السياسة، فقد أصبحت بحاجة إلى تقييم مدى ملاءمتها وفعاليتها بالنسبة للاقتصاد الجزائري لجعلها أكثر رشادة. الإشكالية: يتطلب ترشيد سياسة النفقات الضريبية في الجزائر اعتماد مبادئ الحوكمة لضمان أكبر قدر من الشفافية وتوفير المعلومات الضرورية. ومن هنا تبرز معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي: **ماهي المعايير**

**الواجب اعتمادها في الجزائر لإرساء سياسة إنفاق ضريبي أكثر شفافية وفاعلية؟**

للإجابة على إشكالية البحث، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى أهمية النفقات الضريبية ضمن السياسة الضريبية؟
  - ماهي التوجهات المعاصرة لسياسات الإنفاق الضريبي؟
  - هل تنسجم سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر مع التوجهات العالمية في هذا المجال؟
- فرضيات البحث:** لمناقشة الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية:
- تستخدم الدول المتقدمة والنامية النفقات الضريبية كأداة رئيسية للسياسة الضريبية.
  - لا تخضع سياسة الإنفاق الضريبي لقواعد موحدة؛
  - تتميز سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر بعدم الشفافية.

**أهمية البحث:** يشكل استخدام النفقات الضريبية تحديا بالنسبة للسياسة الضريبية في الجزائر، ففي الوقت الذي تواجهه الميزانية العامة للدولة عجزا نجد أن النفقات الضريبية تخفض من الحصيلة الضريبية على أمل توسيع الوعاء الضريبي في المستقبل. لذا من الضروري توضيح الأطر النظرية والتطبيقات العملية الممارسة في مجال الإنفاق الضريبي، للوصول إلى سياسة إنفاق ضريبية أكثر عقلانية.

**أهداف البحث:** يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على المعايير المعتمدة دوليا في مجال النفقات الضريبية؛
- محاولة الوقوف على مدى توافق سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر مع المعايير الدولية في هذا المجال؛
- تقديم اقتراحات لترشيد سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر.

أدوات البحث: لإنجاز البحث تم الاعتماد على عدد من التقارير الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، صندوق النقد الدولي، وعدد من الدراسات الأخرى المتعلقة بالموضوع؛ تقارير وإحصائيات المديرية العامة للضرائب، فضلا عن تقارير مجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني.

### 1. محاولة تحديد ماهية وطبيعة السياسة الضريبية

إذا كانت السياسة المالية تتمثل في مجموع الإجراءات ذات الطابع المالي التي تتخذها الحكومة سواء ما تعلق منها بالإيرادات أو النفقات، فإن السياسة الضريبية هي إحدى جوانب تلك الإجراءات.

**1.1 تعريف السياسة الضريبية:** يعرف (تورنييه) السياسة الضريبية على أنها "مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الضريبية طبقاً لأهداف السلطات العمومية" (Tournier .G, 1985, P 14)؛ في حين يعرفها عبد المجيد قدي على أنها "مجموع التدابير والإجراءات ذات البعد الضريبي التي تنتهجها الحكومة الوطنية و/أو تحت الوطنية قصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، سعياً لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" (قدي، 2011، ص 109).

تعتبر السياسة الضريبية نتاج الخيارات الضمنية وغير الضمنية للسلطات العمومية في المجالات الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تحدد الخصائص العامة للاقتطاعات الإجبارية، وبالتالي فإنها توضح الجوانب الاقتصادية والأبعاد القانونية للاقتطاعات الإجبارية. ومنه فإن السياسة الضريبية لحكومة ما تهدف أساساً لاختيار نموذج التمويل الأمثل والملائم لتحقيق التزاماتها، وكذا التوفيق بين أهدافها المالية، الاقتصادية والاجتماعية.

**2.1 وظائف السياسة الضريبية:** تعتبر السياسة الضريبية أداة في يد الحكومة للقيام بوظائف الدولة التي حددها Musgrave 1959 في تعبئة الموارد، إعادة توزيع الدخل، الحفاظ على استقرار السياسات الاقتصادية الكلية (الضبط الاقتصادي) (COLLIAT.R, 2012, P 51). إذ يمكن للدولة التأثير على النشاط الاقتصادي من خلال حجم الموازنة بتغيير مستوى الاقتطاعات الإجبارية، من هنا تصحح السياسة الضريبية أداة للضبط الاقتصادي، وكذلك عندما ترغب الحكومة في تحفيز أو تثبيط النشاط الاقتصادي فإنها تخفض أو ترفع مستوى الضرائب والرسوم، والتي بدورها تؤثر على الدخل المتاح والنتيجة على الاستهلاك. وبنفس الطريقة تستخدم التحفيز الضريبية لتعبئة الموارد، فالإجراءات الضريبية يمكنها أن تؤثر إيجاباً أو سلباً على بعض قرارات الأفراد أو المؤسسات وبالنتيجة التأثير على بعض السلوكيات ذات البعد المالي. كما تحقق السياسة الضريبية وظيفة إعادة توزيع الدخل، حيث بإمكان الدولة توجيه بعض الاقتطاعات التي تحصلها إلى بعض الفئات من المواطنين بهدف معالجة إختلالات توزيع الدخل التي تظهر في الاقتصاد. (الناجمة عن أداء اقتصاد السوق). وعليه يمكن تحديد ثلاثة مهام أساسية للسياسة الضريبية:

(Godbout.L, 2004, P 42)

- إقتطاع الإيرادات الحكومية؛

- إنعاش النمو الاقتصادي؛

- تقليص الفوارق الاجتماعية والاقتصادية بين المكلفين.

**2.1. التوجهات المعاصرة للسياسة الضريبية:** تتطور السياسة الضريبية بفعل التغيرات في المحيط الاقتصادي والاجتماعي بحيث يجب التكيف مع تلك التغيرات بسرعة حتى تستطيع تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية. في ظل العولمة، تزايدت وتيرة انتقال رأس المال والعمل بفعل عمليات إعادة التنظيم وإعادة تمركز الأنشطة التي باشرتها الشركات متعددة الجنسيات. في هذا السياق باشرت العديد من الدول الصناعية منذ نهاية القرن العشرين في تكييف سياساتها الضريبية في عدة اتجاهات منها: (Cliche. P, 2012)

- خفض مستوى الإخضاع لعوامل الإنتاج القابلة للانتقال (رأس المال والعمل) بشكل يحمي المزايا التنافسية للاقتصاديات الوطنية باستخدام الإعفاءات والتخفيضات المختلفة؛

- خفض حدود ومستوى إخضاع المداخل المرتفعة بما يسمح بارتفاع الدخل المتاح للأفراد؛

- الاعتماد بشكل أكبر على الضرائب والرسوم على الاستهلاك، باعتبارها أقل ضرراً على الاقتصاد من الضرائب على الدخل. فالوعاء الضريبي الذي يحدد على أساس الإنفاق الفعلي (الاستهلاك) يعبر عن القدرة التكليفية الحقيقية بشكل أفضل مما يعبر عنه الوعاء الذي يحدد على أساس الدخل، حيث أن الدخل يعبر عن المقدرة النظرية على الإنفاق؛

- إدخال الجباية البيئية للتأثير على بعض السلوكيات ذات البعد البيئي أو الصحي؛

- خفض عدد الضرائب التي يخضع لها الأفراد، فتعدد الضرائب بالإضافة إلى الاشتراكات الاجتماعية تشعر المكلفين بارتفاع العبء الضريبي.

## 2. محاولة تحديد ماهية وطبيعة النفقات الضريبية

بالنظر للنقص الذي تحدته الاستثناءات الضريبية في الميزانية العامة للدولة، فإن انعكاساتها على هذه الأخيرة

تكون مشابهة للآثار التي تخلفها النفقات العمومية المباشرة على هذه الميزانية، لذا سميت بالنفقات الضريبية.

**1.2. تعريف النفقات الضريبية وخصائصها:** يعرف (Anderson, 2008) النفقات الضريبية على أنها "أحكام من القانون الضريبي أو لوائح أو ممارسات، تخفض أو تؤجل الضريبة المفروضة على فئة من المكلفين بالنسبة للنظام الضريبي المرجعي". (OCDE, 2010, P 12). كما عرفها المجلس الأعلى للمالية في بلجيكا على أنها "نقص الإيرادات الناجم عن الحوافز الضريبية المتأتية من عدم التقيد بالنظام العام للضريبة، المقررة لفائدة بعض المكلفين أو بعض الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية أو الثقافية، والتي يمكن أن تستبدل بإعانات مباشرة" (VALENDUC.C, 2004, pages 87 à 104).

ومنه يمكن أن نستنتج أهم خصائص النفقات الضريبية:

ذات بعد تحفيزي: تهدف النفقات الضريبية إلى التأثير على سلوكيات بعض المكلفين، إذ في الواقع للضريبة في حد ذاتها تأثير على سلوكيات المكلفين، فالنظام الضريبي يؤثر مثلاً على قرارات الاستثمار والادخار لما يتضمنه من قواعد

عامة تجعل كل مكلف يجد له إجراء أو تدبيراً يلائم وضعيته، واستخدام النفقات الضريبية سيحدث أثراً ثانياً على سلوكياتهم؛ فالنفقات الضريبية هي تحفيزات من الدرجة الثانية بالنسبة لأثر السياسة الضريبية على سلوكيات المكلفين.

(VALENDUC.C, 2004)

- تشكل بديلاً للإعانات المباشرة: يمكن للحكومة تقديم إعانات للأعوان الاقتصاديين بطريقتين: الأولى تحصيل مبلغ الضريبة من المكلف ثم تقديم جزء من هذا المبلغ لنفس المكلف على شكل إعانة مباشرة عن طريق النفقات العامة، الطريقة الثانية تخفيض مقدار الإعانة من مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف، وفي كلا الحالتين نجد أن الأثر المالي على المكلف هو نفسه.

- استثناءات من النظام الضريبي المرجعي: يعتبر تحديد النظام الضريبي المرجعي نقطة البداية لتحديد النفقات الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة تتمثل في مختلف الإجراءات الجبائية التي تخرج عن نطاق النظام الضريبي المرجعي الذي يشمل مختلف المعايير والقواعد العامة للضرائب التي تطبق على كافة المكلفين.

**2.2. النظام الضريبي المرجعي:** يرى (Kraan, 2004) أن النظام الضريبي المرجعي يشمل: هيكل المعدلات الضريبية، الاتفاقيات المحاسبية، تخفيض الاقتطاعات الإلزامية، الأحكام المتعلقة بتسهيل تسيير الضريبة، والأحكام المتعلقة بالالتزامات الضريبية الدولية (OCDE, 2010, P 12). فالنظام الضريبي المرجعي يبنى وفق معايير ضريبية تؤدي إلى تحقيق الأمثلية الضريبية التي تطبق على قاعدة واسعة، بحيث لا تفضل أنشطة على أخرى أو مجموعة عن مجموعات أخرى.

يتحدد هيكل المعيار الضريبي وفق العنصرين التاليين: (مكتب النمو الاقتصادي بالأردن، 2011، ص5)

- أن يكون المعيار بمثابة معالجة ضريبية ثابتة للأنشطة المتشابهة أو فئات المكلفين ولا يفضل أو يضر بالأنشطة المتشابهة أو فئات المكلفين؛

- أن يتضمن المعيار أحكاماً ضريبية محددة (إعفاءات، خصومات...) لتعديل الدخل الخاضع للضريبة من أجل: التقييد بمبدأ القدرة على الدفع، تحسين الكفاءة الاقتصادية وكفاءة التحصيل الضريبي بتبسيط الإدارة الضريبية أو جعل الإدارة الضريبية ذات جدوى لفئة ما من المكلفين أو لنشاط ما من الأنشطة.

ومنه يمكن القول أن كل نفقة ضريبية هي تحفيز ضريبي، أما العكس فليس صحيحاً في كل الحالات، (Ministère de l'économie et des finances, 2010, P12) فالنظام الضريبي المرجعي قد يتضمن تحفيزات معينة لا تعد نفقات ضريبية. وفي الممارسة العملية تختلف المعايير التي تعتمدها كل دولة في تصنيف الإجراءات الضريبية بين النظام الضريبي المرجعي والنفقات الضريبية. (OCDE, 2010, P 16) وبسبب هذه الصعوبة لم يحظ تعريف النفقات الضريبية بإجماع على المستوى الدولي. (Kraan. D.J, 2004, P158)

3.2. أشكال النفقات الضريبية: تصنفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في خمس فئات: (قدي، 2003، ص 172)

- **التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدل:** ويعني ذلك إخضاع المكلف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات العادية المستخدمة في النظام الضريبي، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلا من المعدل العادي على أرباح الشركات؛

- **الإعفاءات الضريبية:** تتمثل في إسقاط حق الدولة في مبلغ الضرائب الواجبة السداد عن بعض الممولين مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف محددة.

- **الخصومات الضريبية:** وهي إجراءات تسمح بتخفيض بعض المبالغ من الدخل، أي أنها تتعلق بكل عمليات الخصم التي تتم على المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن أن تتركز على نفقات حقيقية وواقعية، أو جرافية.

- **تأجيل الضريبة:** وهي عبارة عن مبالغ لا تدخل في حساب المادة الخاضعة للضريبة للفترة الزمنية المعنية بالضريبة، وإنما تدخل في المادة الخاضعة للضريبة في الفترات اللاحقة.

- **القرض الضريبي:** هو حق ضريبي قابل للتحميل على ضريبة أخرى، وهو عبارة عن امتياز ضريبي يتعلق بفئة الممولين الذين يتمتعون بشروط خاصة. ويتمثل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع أخذا بعين الاعتبار لقواعد الضريبة السارية المفعول، فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة.

4.2. **مبررات استخدام النفقات الضريبية:** هناك ثلاث مبررات تجعل الحكومة تستخدم النفقات الضريبية كشكل مفضل لتقديم الإعانات للأعوان الاقتصاديين بدلا من الإعانات المباشرة: (OCDE, 2010, P 19)

- عندما ترغب الحكومة في تقديم امتياز ما لشريحة واسعة من المكلفين دون دراسة حالة كل منهم، فالتسهيلات الضريبية تعد أداة أقل تكلفة للحكومة وأكثر ملائمة للمكلف؛

- إذا رغبت في تقديم الإعانة لفئة معينة فإنها تطلب منهم عند تقديم التصريحات الضريبية تبرير توافر الشروط الضرورية للاستفادة من تلك الإعانة، وبالتالي تضمن الحكومة وصول تلك المساعدات للنفقات المستهدفة؛

- تحول النفقات الضريبية دون تضخيم الإيرادات والنفقات ويجنب الحكومة تكاليف التحصيل والإنفاق.

كما تستخدم النفقات الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: (مسيحي، 2006، ص 33)

- استقطاب الاستثمار الأجنبي في سياق منافسة دولية في منح الامتيازات الضريبية للمستثمرين؛

- تشجيع الإنتاج والصادرات من أجل خفض العجز في الحساب الجاري؛ ويمكن المساهمة في معالجة عجز الحساب الرأسمالي لميزان المدفوعات باستخدام النفقات الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي الذي يمكن أن يساهم في توفير العملة الصعبة؛

- توجيه الاستثمارات لقطاعات اقتصادية معينة ذات أهمية اقتصادية في خلق الثروة أو تشغيل اليد العاملة أو التطوير والنقل التكنولوجي؛

- تحقيق توازن جهوي من خلال توجيه الاستثمارات إلى مناطق محددة يراد ترقيةها؛ معالجة التقلبات الاقتصادية الدورية. عند حدوث تقلبات دورية في الاقتصاد (كالبطالة مثلا)، يمكن استخدام النفقات الضريبية لزيادة الاستثمار على المدى القصير، حيث يباشر المستثمرون تنفيذ خططهم الاستثمارية للاستفادة من المزايا الضريبية. فمثلا تتركز النفقات الضريبية لضريبة أرباح الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في عنصرين: تخفيض أسعار الضرائب الحدية لهذه الشركات، وتطبيق فكرة الاهتلاك المتسارع، من اجل تشجيع الاقتصاد القومي على زيادة حجم الاستثمارات والعمالة والإنتاج لمحاربة الانكماش والبطالة وتشجيع التوظيف والاستخدام الأكثر كفاءة للموارد الاقتصادية؛ (برنامج الأمم المتحدة للبيئة، 2009 ص 15)

- معالجة آثار التضخم. في أوقات التضخم، يكون الدخل الخاضع للضريبة أكبر من الدخل الحقيقي (المعدل حسب التضخم)، وفي غياب نظام محاسبي يصحح آثار التضخم، غالبا ما يفضل استخدام الاهتلاك المتزايد لمعالجة آثار التضخم. كما يمكن في أوقات التضخم تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة للحفاظ على استقرار الأسعار؛ مساعدة المشاريع التجارية للطاقة المتجددة وغيرها من المشاريع البيئية لأغراض حماية البيئة، كالحد من استهلاك الطاقة والتحول نحو الاقتصاد الأخضر. (OCDE, P01)

**5.2. حدود فاعلية النفقات الضريبية:** في دراسة قام بها Van Parys, Stefan et Sebastian James على 12 بلدا من بلدان غرب ووسط أفريقيا خلال الفترة 1994-2006 نشرت سنة 2010، لم تكشف عن وجود علاقة بين الإعفاءات الضريبية والاستثمار. (Enquête 2011 sur les investisseurs en Afrique) وأظهرت دراسة منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (ONUDI) نشرت سنة 2011 (Enquête 2011 sur les investisseurs en Afrique) شملت 7000 شركة في 19 بلدا أفريقيا، أن الحوافز الضريبية احتلت المرتبة الحادية عشرة من بين العوامل الإثني عشر التي أثرت في اختيار وجهة الاستثمار. وتظهر دراسات استقصائية للبنك الدولي نشرت سنة 2013 (Tax and non tax incentives and investment: evidence and policy 2013 implication) أجريت في كل من تنزانيا ورواندا وأوغندا وبوروندي أن أكثر من 90% من المستثمرين لم تؤثر الحوافز الضريبية في قراراتهم الاستثمارية. (Tax and non tax incentives and investment: evidence and policy implication)

يرى Vito Tanzi و Howell Zee أن اعتماد النفقات الضريبية كأداة لتحفيز الاستثمار مشكوك في مردوديتها، وأن أفضل طريقة لتشجيع الاستثمار هو إقامة إطار قانوني وتنظيمي شفاف وواضح ومستقر، وإقامة نظام ضريبي مطابق للمعايير الدولية. ذلك أن فعالية التحفيزات الضريبية تختلف من نوع لآخر. وكقاعدة عامة ينبغي تجنب التحفيزات غير المباشرة، والحد من السلطة التقديرية عند تحديد المستفيدين من تلك الإجراءات. (Tanzi. V et Zee.H, 2001, P18) تفضل البلدان النامية النفقات الضريبية كأداة للسياسات الاقتصادية، بينما تلجأ البلدان المتقدمة أساسا إلى الحوافز المالية، ومنها المنح النقدية (التي تتجاوز أحيانا نسبة 50% من تكاليف الاستثمار). (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2004، ص ص 5-6)

### 3. حوكمة النفقات الضريبية

1.3. مفهوم الحوكمة الضريبية : يعرفها Sandrine Groult بأنها " الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الضريبية لتحقيق الصلابة في الرقابة الضريبية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الضريبية للجمهور ". (مليكاوي، 2015، ص 146)

طرح ربط مفهوم الحوكمة بالضريبة لأول مرة سنة 1991 من قبل Deborah Brautigam ثم سنة 1992 من طرف Charles Tilly ثم تم تطوير هذا المفهوم سنة 1997 من طرف Kiren Chaudhry. وفي سنة 2011 (European Parliament, 2015, P 4) طرحت مسألة حوكمة النفقات الضريبية من قبل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة والبنك الدولي في تقرير مشترك موجه لمجموعة العشرين (G20) مخصص لدعم وضع أنظمة ضريبية أكثر كفاءة في البلدان النامية. فمن بين توصياته: " ضرورة تكاثف الجهود لتحديد وتقييم النفقات الضريبية وجعلها أكثر شفافية، وطلب من المنظمات الدولية وضع إطار تحليلي لتقييم تكلفة ومنافع المعاملات الضريبية الخاصة، ووضع توجيهات للبلدان التي تستخدم الحوافز الضريبية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر". (IMF, (2011), P 13)

تتطلب الحوكمة السليمة أن تخضع النفقات الضريبية للشفافية والرصد والتقييم. فشفافية النفقات الضريبية تساهم في زيادة الوعي بسياسات النفقات الضريبية لدى المكلفين والجمهور، وتوفر المعلومات المطلوبة للتقييم. وبصفة عامة، فإن الشروط الأساسية للحوكمة السليمة هي: (OCDE, 2015, P 28)

- إخضاع منح الحوافز ورصدها لسيادة القانون، إستنادا إلى معايير محددة بوضوح؛
  - تَوَلِي سُلْطَة منح الحوافز الضريبية على المستوى الوطني لجهة مسؤولة واحدة (وزارة المالية)، على أن تأخذ بعين الاعتبار، حسب الاقتضاء، آراء الجهات الأخرى ذات العلاقة؛
  - وجود آليات فعالة وشفافة للإدارة والتقييم.
- تساهم شفافية النفقات الضريبية في زيادة الوعي بسياسات الحوافز الضريبية لدى المكلفين والجمهور، وتوفر المعلومات المطلوبة للتقييم.

يجب ضمان الشفافية في ثلاثة مجالات: (OCDE, 2015, PP 29-33)

- المجال القانوني: يجب أن يكون للحوافز الضريبية أساسا قانونيا في التشريعات الضريبية السارية، وينبغي أن تدرج في تشريع واحد لضمان أكبر قدر من التجانس؛
- المجال الاقتصادي: يجب شرح أسباب الحوافز الضريبية بشكل واضح للسماح بإجراء نقاش عام حولها. ويجب القيام بتقييم مسبق ولاحق لتكاليف ومزايا الحوافز الضريبية؛
- المجال الإداري: ينبغي تحديد معايير وشروط واضحة وبسيطة وملموسة وموضوعية للاستفادة من الحوافز الضريبية، وذلك للحد من السلطة التقديرية للإدارة، مع نشر قائمة التحفيزات الضريبية؛ وأن تقع مسؤولية التنفيذ والتطبيق على عاتق السلطات الضريبية، لأنها تتمتع بالمهارات والخبرات اللازمة.



### 2.3. مبادئ حوكمة النفقات الضريبية: وفقا لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هناك 10 مبادئ يعمل وفقها إلى

- الوصول إلى تسيير شفاف ومحكم ومتجانس على المستوى الدولي للنفقات الضريبية. وهي: (OCDE, PP 3-6)
- ضرورة نشر قائمة بجميع النفقات الضريبية الاستثمارية وتحديد أهدافها بدقة والإشارة إلى النتائج المتوقعة، قصد استخدامها لاحقا في تقييم القرارات المتعلقة بالتحفيز الضريبي؛
  - العمل على منح النفقات الضريبية في إطار التشريع الضريبي فحسب والابتعاد قدر الإمكان عن منحها في إطار قوانين أخرى (قانون الاستثمار مثلا)، بهدف تعزيز الشفافية والقدرة على إدارتها بشكل أفضل؛
  - العمل على أن تكون النفقات الضريبية الاستثمارية تحت مسؤولية هيئة إدارية واحدة، لزيادة الشفافية واتساق السياسة التحفيزية، والتمكين من معالجة المشاكل الناجمة عند التطبيق؛
  - التأكد من أن جميع النفقات الضريبية تمر على البرلمان بعيدا عن القرارات والمراسيم الفردية؛
  - أن تمنح النفقات الضريبية بصورة شفافة بحيث يمكن الاستفادة منها بمجرد توفر شروط معينة دون الحاجة إلى التفاوض مع الدوائر المعنية، ما لم ينص التشريع الضريبي على خلاف ذلك؛
  - تقدير تكلفة النفقات الضريبية ونشر تقرير دوري (سنوي) بشأنها لكونها لا تظهر في الموازنة العامة للدولة؛
  - إجراء تقييم دوري كل ثلاث أو أربع سنوات للنفقات الضريبية من حيث تكلفتها ومن حيث تحقيقها للأهداف المخطط لها والمعلن عنها سابقا؛
  - إعداد قائمة للمستفيدين الرئيسيين أو للقطاعات الرئيسة المستفيدة من النفقات الضريبية إن أمكن، لتحسين الشفافية ولمساعدة الحكومة في تقييم الأهداف؛
  - يتطلب تحليل النفقات الضريبية الكثير من البيانات، لذلك يجب جمع البيانات بصورة منتظمة لإثراء التقرير المتعلق بالنفقات الضريبية الاستثمارية ورصد الآثار العامة وتقدير فعالية كل نفقة ضريبية؛
  - تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول لتجنب المنافسة الضريبية المضرة.

### 4. محاولة تقييم سياسة النفقات الضريبية في الجزائر

- 1.4 **تكلفة النفقات الضريبية في الجزائر:** في غياب نظام موحد شامل لإحصاء النفقات الضريبية في الجزائر، وغياب تقييم لفعالية تلك الإجراءات على الاقتصاد الوطني من حيث مساهمتها في خلق القيمة المضافة وتحقيقها للأهداف التي منحت من أجلها، قام مجلس المحاسبة في تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنتي 2013 و2014، بمحاولة إحصاء شاملة للنفقات الضريبية بالاعتماد على معطيات تم الحصول عليها من مختلف المصالح: المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك، مديرية كبريات المؤسسات، المركز الوطني للإعلام والإحصاءيات للجمارك، الديوان الوطني للإحصاء والمركز الجهوي للإعلام والتوثيق بالجزائر.

في هذا التقرير قام مجلس المحاسبة بإحصاء 490 إجراء ضريبي سنة 2014، العدد الأكبر منها يتعلق بالضرائب والرسوم المباشرة التي تحصل لفائدة الدولة (303 إجراء أي بنسبة 61.68%)، وأن 126 إجراء يتعلق بضرائب ورسوم تعود حصيلتها كلياً لميزانيات الجماعات المحلية وهو ما يؤدي إلى توترها بهذه الإجراءات. (الجدول 01)

### الجدول 1 : "توزيع النفقات الضريبية حسب الضرائب والرسوم لسنة 2014"

التدابير الاستثنائية		الضريبة / الرسم	التدابير الاستثنائية		الضريبة / الرسم
النسبة %	العدد		النسبة %	العدد	
4.69	23	الرسم العقاري ورسم التطهير	6.94	34	الضريبة على الدخل الإجمالي
20.20	99	الرسم على القيمة المضافة	3.65	15	الضريبة على أرباح الشركات
0.20	1	قسمة السيارات	25.71	126	التسجيل
0.61	3	الضريبة على الأملاك	25.10	123	الطابع
25.71	126	مجموع الرسوم لفائدة الدولة و الجماعات المحلية	0.61	3	حقوق المرور
92.86	455	مجموع الضرائب والرسوم	0.41	2	رسم التوطين البنكي
7.14	35	الرسوم الجمركية	61.84	303	مجموع الرسوم المحصلة لفائدة الدولة
100.00	490	المجموع العام	4.08	20	رسم على النشاط المهني
			1.22	6	الضريبة الجزافية الوحيدة
			5.31	26	إجمالي الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية

المصدر: مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، ص 25. كما تضمن نفس التقرير بيان توزيع تكلفة النفقات الضريبة وفقاً للأتماط الضريبية (الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الرسم على النشاط المهني TAP)، وعدد المشاريع المستفيدة وفقاً للهيئات المناحة (الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI، الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC).

## الجدول 2: "تكلفة الإعفاءات الضريبية وعدد المشاريع المستفيدة منها لسنة 2014"

التعيين	عدد المشاريع المستفيدة	الرسم على القيمة المضافة (مليار دج)	الضريبة على أرباح الشركات (مليار دج)	الرسم على النشاط المهني (مليار دج)	المجموع (مليار دج)
ANDI	20 167	54 214 536	6 121 300	3 145 732	63 481 568
ANSEJ	121 602	33 950 458	593 328	500 909	35 044 695
ANGEM	7 087	949 784	1 941	10 101	961 826
CNAC	18 235	6 393 752	25 490	64 489	6 483 731
المجموع	167 091	95 508 530	6 742 059	3 721 231	105 971 820

- ANDI : الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANSEJ : الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.

- ANGEM : الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر CNAC : الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

المصدر: مجلس المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

يبين الجدول حجم النفقات الضريبية الممنوحة سنة 2014، حيث بلغت أكثر من 105 مليار دينار، 60% منها استفادت من المشاريع المعلن عنها في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار. وهي في أغلبها تتعلق بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة خلال فترة انجاز المشاريع، ويعكس هذا رغبة المستثمرين في الاستفادة من الإعفاء بسبب التأثير الكبير لمبلغ الرسم على القيمة المضافة على تكلفة الاستثمار، أما النفقات الضريبية المترتبة بالضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني فيتعلق بمشاريع في مرحلة الاستغلال، وانخفاض حصيلتها يعكس انخفاض حجم النشاط. وهذا ما يؤكد الجدول رقم 3 الموالي، الذي يبين عدد مناصب الشغل المستحدثة من المشاريع المستفيدة من الإعفاء في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار لسنة 2014، حيث بلغ عدد مناصب العمل المستحدثة 49.637 منصب عمل من بين 370.848 منصب عمل مستهدف أي بنسبة انجاز 13.38% وهي نسبة جد ضئيلة.

## الجدول 3: "مناصب العمل المستحدثة حسب القطاعات (الوكالة الوطنية للاستثمار)"

قطاع النشاط	مناصب الشغل		البنية
	المصرح به	المنجز	
الزراعة	6 170	486	0,98
البناء و الاشغال العمومية	95 001	18 103	36,47
الصناعة	162 830	17 400	35,05
الزراعة	5 936	536	1,08
النقل	45 229	7 247	14,60
السياحة	19 795	756	1,52
الخدمات	35 089	4 220	8,50
الاتصالات	798	889	1,79
المجموع	370 848	49 637	100,00

المصدر: مجلس المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

منذ بداية الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1991، استخدمت النفقات الضريبية كأداة لبلوغ أهداف اقتصادية، غير أن هذه السياسة لم تحقق الأهداف المتوخاة و بقيت النتائج متباينة، سواء فيما يخص عدد المؤسسات التي تم إنشاؤها، التشغيل، تقليص حجم الواردات، رفع مستوى الصادرات النقل التكنولوجي أو إدماج الإنتاج الوطني. (وزارة المالية، 2016، ص 118)

**2.4. محاولة تقييم شفافية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر:** نحاول في هذا الجزء تقييم شفافية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر باعتبار أن الشفافية من أهم متطلبات الحوكمة السليمة للنفقات الضريبية بالإضافة إلى الرصد والتقييم. فالشفافية تعمل على تنمية الوعي بمسألة النفقات الضريبية لدى كل الأطراف ذات الصلة، وتوفر المعلومات اللازمة للتقييم. كما تمت الإشارة إليه سابقا يجب ضمان الشفافية في ثلاث مجالات القانونية، الاقتصادية والإدارية. **أ. المجال القانوني:** تتحقق الشفافية من الجانب القانوني بوحدة التشريع المتضمن التحفيز الضريبي وتجانسه. وفي هذا الجانب نسجل الملاحظات التالية:

- غياب تعريف رسمي للنفقات الضريبية؛
- يتسم التشريع الجزائري بعدم الشمولية وعدم التجانس فيما يخص الامتيازات الضريبية، حيث تتعدد القوانين التي تمنح بموجبها الامتيازات الضريبية وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون الاستثمار، قانون المحروقات ومختلف اتفاقيات الشراكة (مع الاتحاد الأوروبي، المنظمة العربية للتبادل الحر) بالإضافة إلى العديد من الأحكام الضريبية غير المدرجة في التشريع الضريبي الصادرة في قوانين المالية السنوية والتكميلية في الفصل الثالث القسم الرابع تحت عنوان أحكام مختلفة؛ لا يصادق البرلمان على الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ولا على الشروط التي بموجبها تمنح امتيازات ضريبية استثنائية للاستثمارات المصنفة ذات أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، حيث تمنح في إطار اتفاقية يتم التفاوض عليها وفقا لقانون ترقية الاستثمار (القانون 16/09). (القانون رقم 09-16 المؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق 03 غشت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار) وبالتالي فالشروط التي منحت على أساسها الامتيازات الضريبية الاستثنائية تفتقد للقوة القانونية؛

- لا يقدم للبرلمان تقرير سنوي عن النفقات الضريبية عند تقديم قانون المالية.

نلاحظ في هذا المجال مخالفة للمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE المشار إليها سابقا، والتي توصي ب :

- وحدة التشريع الضريبي؛
- عدم اللجوء إلى التفاوض للاستفادة من النفقات الضريبية؛
- تقديم تقرير سنوي يتضمن تقدير لتكلفة النفقات الضريبية للبرلمان.

لا بد من الإشارة في هذا الصدد إلى تجربة الجمهورية التونسية، التي قامت بإعداد قانون يتضمن مراجعة منظومة الامتيازات الضريبية، بإدراج مجمل التحفيزات ضمن قانون الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات، مبوبة حسب مراحل النشاط وقطاعات النشاط.

**ب. المجال الاقتصادي:** تتحقق الشفافية من الناحية الاقتصادية بشرح أسباب اللجوء إلى الحوافز الضريبية وبإجراء تقييم مسبق ولاحق لتكاليفها ومزاياها. في هذا الصدد نسجل الملاحظات التالية:

- تقدم الحكومة من خلال مشاريع قوانين المالية المقدمة للبرلمان (دون نشرها للجمهور) مبررات اللجوء إلى اعتماد تدابير خاصة بالتحفيزات الضريبية، حيث تقدم عرضا مختصرا للقطاع أو النشاط المستهدف بالإجراء التحفيزي مع تحديد الأهداف المتوخاة والانعكاسات المحتملة لتلك الإجراءات. غير أن هذا التبرير لا يحدد أفقا زمنيا لتحقيق تلك الأهداف، ولا يتضمن تقديرا كميا مسبقا لتكلفة التحفيز، ولا يقدم معايير وأطر على أساسها يمكن تقييم فعالية هذا التحفيز لاحقا؛

- يتميز نظام نشر البيانات والإحصاءات بالنقص، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتقييم تكلفة النفقات الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لتطوير القرض المصغر، صندوق التامين على البطالة، صندوق دعم وتشغيل الشباب فحسب، ولا تقوم بتقييم تكلفة الامتيازات الممنوحة في إطار القوانين الضريبية الأساسية واتفاقيات الشراكة. وهو ما يحول دون إحصاء شامل للنفقات الضريبية وإعطاء معلومات ذات مصداقية وموثوقة؛

- يسجل تأخر كبير في تبليغ المعطيات من المصالح الخارجية للإدارة الضريبية إلى الإدارة المركزية، وفي بعض الأحيان تكون البيانات المبلغة غير مطابقة للنماذج المعدة مسبقا وغير مدعمة، مما يحول دون استغلالها بالشكل الأفضل ويؤثر على مصداقية النتائج، مما يتسبب في تأخر إعداد التقارير؛

- تتعدد المصالح التي توفر البيانات المرتبطة بالنفقات الضريبية وهي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك، مديرية كبيرات المؤسسات، المركز الوطني للإعلام والإحصائيات للجمارك، الديوان الوطني للإحصاء والمركز الجهوي للإعلام والتوثيق بالجزائر؛

- تقوم المديرية العامة للضرائب بإعداد إحصائيات بتجميع بيانات وإعداد جداول لتصنيف الإجراءات وفق عدة معايير ( شكل التحفيز، نمط الضريبة، قطاع النشاط، حسب الأهداف، حسب المستفيدين)؛

- يسجل غياب تام لأي تقييم لاحق لسياسية الإنفاق الضريبي، وهذا ما يحول دون معرفة آثار النفقات الضريبية على الاقتصاد الوطني ومدى تحقيقها للأهداف التي منحت من أجلها.

في المجال الاقتصادي، لا تتوافق سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر مع المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE المشار إليها سابقا، والتي توصي ب:

- تحديد الأهداف المراد بلوغها وتقديرها كميا؛

- توفير المعلومات الشاملة بصفة منتظمة؛

- إجراء تقييم دوري لفعالية النفقات الضريبية.

ج. الجانب الإداري: تتحقق الشفافية من الناحية الإدارية بوحدة الجهة المكلفة بإدارة الامتيازات الضريبية، ووضوح

إجراءات الاستفادة منها، نشر قائمتها ونشر قائمة المستفيدين. في هذا الجانب يمكن إبداء الملاحظات التالية:

- تعدد الهيئات المكلفة بإدارة الامتيازات الضريبية فبالإضافة إلى المديرية العامة للضرائب نجد: المديرية العامة للجمارك، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لتطوير القرض المصغر، صندوق التأمين على البطالة، صندوق دعم وتشغيل الشباب، وكل هيئة من هذه الهيئات تتبع وصاية معينة؛
- بسبب هذا التعدد سجلت عدة صعوبات في عملية المتابعة الجيدة لهذه الامتيازات منها:
  - عدم تبليغ قرارات المنح للهيئات القاعدية للتنفيذ؛
  - غياب معالجة قرارات الإلغاء التي تبلغها الوكالة الوطنية للاستثمار من قبل مديريات الضرائب؛
  - تبليغ قرارات المنح والإلغاء من الوكالة الوطنية للاستثمار إلى المصالح المركزية لإدارة الضرائب التي تقوم بتحويلها إلى المصالح الخارجية دون مراقبة ومطابقة؛
  - غالبا ما تسجل فوارق بين قرارات الاستفادة الملغاة من قبل الهيئات المانحة، وقرارات الاستفادة المقدمة إلى مصالح الضرائب ومصالح الجمارك.

- لم يحدد قانون ترقية الاستثمار شروط الاستفادة من الامتيازات الضريبية الاستثنائية الممنوحة للاستثمارات المصنفة ذات أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، ولم يحدد قائمة هذه الاستثمارات وأحالتها إلى التنظيم<sup>1</sup>.  
يمكن القول أن سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر، غير مطابقة للمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المشار إليها سابقا والتي منها:

- وحدة الجهة الإدارية المكلفة بتسيير النفقات الضريبية؛
- نشر قائمة تفصيلية للنفقات الضريبية وتكلفتها؛
- نشر قائمة بأهم المستفيدين؛

#### 3.4. نحو مراجعة آلية النفقات الضريبية في الجزائر

في ظل التحديات الراهنة للاقتصاد الوطني بشكل عام وللمالية العمومية بشكل الخاص المتمثلة أساسا في انخفاض حصيلة الجباية البترولية والمستوى المرتفع للنفقات، وبالنظر إلى النتائج المحدودة لسياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر نتيجة عدم ملائمة النظام التحفيزي، الذي بقي رهين تنافس اقتصادي تميز بغياب إطار مرجعي استراتيجي وآلية عملية من شأنها أن تطبع مسار صناعي مدروس يتمتعم للأنشطة الاقتصادية المختلفة، حيث اكتفى هذا النظام التحفيزي بالبحث عن مضاعفة الاستثمارات المختلفة المنشئة لمناصب الشغل، غير أنه استخدم مجرد مفاتيح عبور أو قابلية للمزايا دون تحقيق الأهداف التي وجد من أجلها.

لذا فإنه من الضروري إعداد إطار جديد مناسب للنفقات الضريبية، يتضمن تحديد الأهداف المراد تحقيقها ووضع قواعد بيانات مناسبة، تقدير تكلفة النفقات الضريبية وإدراجها في الموازنة العامة والتأكد من تحقيق النفقات الضريبية للنتائج المرجوة بكفاءة، بتحسين الشفافية والقيام الدوري بتحليل وتقييم نتائج سياسة الإنفاق الضريبي.

أ. **التحديد الدقيق للأهداف:** تخضع السياسة الضريبية في الدول المتقدمة لتحليل مفاهيمي في إطار سياسة متكاملة بعيدة ومتوسطة المدى. وبالنسبة للجزائر يلاحظ كيف أن العديد من الإجراءات الضريبية جاءت في سياق ظروف اقتصادية معينة كضعف النسيج الصناعي وارتفاع معدل البطالة، أو بفعل تأثير جهة معينة أو لتجاوز أزمة قطاع معين، كمنح إعفاءات لشركات المناولة في قطاع الصناعات الميكانيكية والالكترونية والكهربائية التي تربطها عقود مناولة مع الشركات المصنعة للسيارات، ولم تسبق بدراسات شاملة محددة للأثر المالي. لذلك فإن سياسة تدخل ضريبي فعال تقتضي تجاوز تلك الممارسات، ووضع حد فاصل لما يمكن حله وما لا يمكن حله باستخدام السياسة الضريبية. من هنا تبرز أهمية التحديد الدقيق للأهداف المراد تحقيقها عن طريق سياسة الإنفاق الضريبي، وتحديد وسائل التطبيق، وهذا ينبغي أن يكون ضمن سياسة ملائمة ومحددة طويلة ومتوسطة المدى مبنية على دراسات متخصصة. حيث يجب أن تعتمد هذه السياسة على الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التوجهات: ضرورة تحديد القطاعات الإنتاجية القادرة على تحقيق الأهداف المتوقعة لتقتصر الامتيازات الضريبية على هذه القطاعات فقط، وعدم تمكين كل القطاعات دون استثناء من الاستفادة منها مجرد الاستفادة؛
- الواقعية في التصورات: يجب أن تكون الأهداف واقعية وقابلة للتحقيق وتتماشى والإمكانات المادية والبشرية المتوفرة؛
- دقة التوقعات: لا بد من الابتعاد عن المظاهر الخادعة التي تميز غالبا عملية تحديد الأهداف المتوقعة ولا جدوى من تحديد تصور نظري يعتمد على توقعات خيالية؛
- تحديد الوسائل التطبيقية: تحتاج أي سياسة لوسائل تطبيقها لذلك يجب إبراز كافة الوسائل التي تمكن من تحقيق أغلب الأهداف.

ب. **تصنيف التحفيز الضريبية:** يقتضي التدخل الضريبي الفعال تصنيفا للإجراءات الضريبية حسب أهميتها ومدى ملاءمتها للأهداف المنشودة، وهذا يسمح بتوجيه إجراءات محددة لتحقيق أهداف محددة، فغياب هذا التصنيف الإطار يحد من فعالية الإجراءات الضريبية التحفيزية. فالتصنيف الذي تعتمده المديرية العامة للضرائب يفتقر إلى الإطار القانوني الذي يحدد معايير التصنيف. الإطار القانوني الملائم للتصنيف هو القانون العضوي لقوانين المالية،<sup>2</sup> الذي يجب أن ينص على ضرورة إجراء تقدير مسبق لتكلفة التحفيز الضريبية وفق كل صنف، وإدراجها سنويا في قوانين المالية، من أجل تمكين البرلمان لتقدير مدى ملاءمتها.

ج. استهداف مشاريع محددة بالامتيازات: لا ينبغي أن تمنح الامتيازات إلا للمشاريع التي تساهم في تحقيق أهداف محددة كتأهيل اليد العاملة أو لنقل التكنولوجيا أو لتطوير قطاعات إستراتيجية، فربط منح الامتيازات الضريبية بتحقيق أهداف معينة يحقق هدفين: تحديد أنواع الاستثمارات التي ترغب الحكومة في تشجيعها وتخفيض تكلفة الإنفاق الضريبي. (Easson. A & Zolt. E.M, 2002, P15) والمبدأ الأساسي الذي يجب اعتماده في هذا الإطار هو منح الامتيازات الضريبية الضرورية والضرورية فقط.

د. إقرار آلية لترشيد النفقات الضريبية: تطالب منظمات المجتمع المدني في الدول الغربية وكذا المنظمات غير الحكومية والخبراء الحكومات بنشر كافة المعلومات التي تساعدهم في قياس وتحليل وتقييم أثر تلك النفقات الضريبية ومدى فاعليتها. في الجزائر، باستثناء بعض البحوث والدراسات الأكاديمية (منها المشار إليها في الدراسات السابقة)، لا توجد آلية لتقييم فعالية وأثر النفقات الضريبية على الاقتصاد الوطني من خلال خلق الثروة والتشغيل، وأثرها على الموازنة العامة للدولة من حيث تكلفتها ومدى مساهمتها في توسيع الوعاء الضريبي. فالتقارير التي تعدها المديرية العامة للضرائب لا تتضمن تقييماً لفعالية التحفيز الضريبية. كما تضمن التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنتي 2013 و2014، تقييماً مختصراً في بضع صفحات للنفقات الضريبية.

إن الشروع في إعداد هذه التقارير يعد خطوة إيجابية تنعكس على مجموع السياسة الضريبية من حيث:

- المساهمة في الوقوف على نقائص السياسة الضريبية وإصلاحها: إن العدد الكبير للإجراءات التحفيزية في الجزائر يتطلب الوقوف على مدى فعالية هذه الإجراءات في تحقيق أهدافها، من أجل التخلي عن الإجراءات التي فقدت مبررات وجودها. وهذا ما يساعد على رفع مستوى التحصيل الضريبي خاصة في ظل التحديات المالية التي تواجهها الموازنة العامة للدولة وكذا ميزانيات الجماعات المحلية؛
- إبراز صعوبات التطبيق: إن الوقوف على الصعوبات التي تواجه تطبيق الإجراءات التحفيزية يساهم في تقويم مسار السياسة الضريبية، وفي تحقيق أهدافها بفعالية أكبر.

## الخاتمة

أدى اعتبار النفقات الضريبية كأداة من أدوات السياسة الضريبية في كثير من البلدان إلى التوسع في استخدام هذه الأداة، بغية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، إلا أن هناك تباين في الآراء حول مدى فاعليتها. كما أن الممارسة العملية طرحت العديد من الإشكالات على المستوى القانوني الاقتصادي والإداري. فعلى المستوى القانوني مست النفقات الضريبية بمبدأ تجانس التشريع الضريبي، وعلى المستوى الاقتصادي لم تثبت النفقات الضريبية فاعليتها بشكل أكيد، وعلى المستوى الإداري فقد طرحت العديد من الصعوبات في تنفيذها ومتابعتها.

بسبب هذه الصعوبات، تقوم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بدراسات مستمرة حول هذا الموضوع، وهي توصي بضرورة أن تتسم سياسة الإنفاق الضريبي في أي دولة بالشفافية، وأن تتم ضمن القواعد التي تحكم الموازنة العامة، لهذا



وضعت مجموعة من المبادئ توصي باحترامها للوصول إلى هذا الهدف؛ منها ضرورة أن تكون النفقات الضريبية ضمن التشريع الضريبي، وأن تكون تحت مسؤولية إدارة الضرائب لا غير، وأن تخضع للتقييم القبلي والبعدي. في الجزائر، بلغ عدد النفقات الضريبية 490 إجراء سنة 2014، منها 303 إجراء يتعلق بالضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الدولة؛ كما بلغت تكلفة هذه الإجراءات لنفس السنة 105.9 مليار دينار، 60% منها استفادت منها المشاريع المعلن عنها في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. وفي المقابل بلغت نسبة مناصب العمل المستحدثة من خلال هذه المشاريع 13.38% من مجمل مناصب العمل المصرح بها.

### نتائج اختبار الفرضيات:

- أثبت البحث عدم صحة الفرضية الأولى، فالدول المتقدمة لا تعتمد على النفقات الضريبية كأداة رئيسية في سياساتها الضريبية بل تفضل نظاما ضريبيا بسيطا وفعالاً، بينما تعتمد الدول النامية بشكل أساسي على النفقات الضريبية في سياساتها الضريبية.
- تبين من هذا البحث عدم صحة الفرضية الثانية. من خلال تقييم الممارسات العملية في العديد من الدول النامية والمتقدمة، وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عددا من المبادئ العملية توصي باحترامها (غير ملزمة) لإرساء سياسة إنفاق ضريبي أكثر شفافية، بما يضمن تحقيق أكبر قدر من الفعالية.
- بالنسبة للفرضية الثالثة، وبعد محاولة إسقاط المبادئ التوجيهية لمنظمة OCDE فيما يتعلق بشفافية سياسة النفقات الضريبية على حالة الجزائر، فقد تبين صحة هذه الفرضية.

### نتائج البحث:

- من خلال هذا البحث يمكن تسجيل الملاحظات التالية حول شفافية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر :
- عدم وجود إطار قانوني موحد في الجزائر بموجبه تمنح الامتيازات الضريبية؛
- هناك تعدد الهيئات المكلفة بمنح ومتابعة النفقات الضريبية؛
- غياب التحديد الدقيق للأهداف المراد تحقيقها من اعتماد النفقات الضريبية في الجزائر؛
- غياب تقدير مسبق للنفقات الضريبية في قوانين المالية السنوية؛
- عدم توفر معلومات واحصائيات شاملة حول طبيعة وتكلفة النفقات الضريبية، وعدم نشرها بانتظام؛
- غياب تقييم رسمي لاحق لفعالية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر.
- لوصول إلى أكبر قدر من الشفافية لسياسة النفقات الضريبية، وبناء على النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية.
- ضرورة إعداد إطار قانوني واحد يشمل النفقات الضريبية؛
- إصدار القانون العضوي لقوانين المالية، يتضمن أحكاما تلزم وزارة المالية بإعداد تقدير مسبق لتكلفة النفقات الضريبية وإدراجها في قوانين المالية؛

- تحديد الأهداف المراد تحقيقها من اعتماد النفقات الضريبية، والاستثمارات القادرة على تحقيق تلك الأهداف، والتحفيزات الملائمة لبلوغ كل هدف؛
- إعداد إطار مناسب للنفقات الضريبية من خلال إعداد قواعد بيانات مناسبة وتقدير تكلفة النفقات الضريبية وإدراجها في الموازنة والتأكد من تحقيق النفقات الضريبية للنتائج المرجوة بكفاءة؛
- إلغاء النفقات الضريبية غير الفعالة، بهدف تحسين التحصيل الضريبي الذي أصبح يشكل مسألة ذات أهمية كبيرة في ظل التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجهها الجزائر.

### قائمة المراجع

- Tournier.G, (1985), **La politique fiscale dans la 5em république**, Privat.
- قدي. عبد المجيد، (2011)، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان.
- COLLIAT.R, (2012) , **Intégration Economique Européenne et Système Fiscal Décentralisé: Darwinisme Institutionnel Ou Emergence D'un Polymorphisme Fiscal**, Thèse de Doctorat, Université de Grenoble, France.
- Godbout.L, (2004), **L'intervention gouvernementale par la politique fiscale**, thèse du doctorat en droit, Université de droit et de l'économie et des sciences d'Aix-Marseille, faculté de droit et de science politique.
- Cliche. P, (2012), **Politique fiscale**, dans L.cote et J-F Savard (Dir),Le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, www.dictionnaire.enap.ca
- OCDE, (2010), **les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE**.
- VALENDUC.C, (2004), **les dépenses fiscales**, De Boeck Supérieur «Reflets et perspectives de la vie économique » , 2004/1 - Tome XLIII.
- مكتب النمو الاقتصادي بالأردن، (2011)، تقييم النفقات الضريبية في الأردن التقرير النهائي، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية.
- Ministère de l'économie et des finances, (2010), **Rapport de l'étude portant sur l'évaluation des dépenses fiscales**, République du Sénégal.
- Kraan. D.J, (2004), **Dépenses hors budget et dépenses fiscales**, Revue de L'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 4, N°1, P158.
- قدي. عبد المجيد، (2003)، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- International budget Partenership (sans date), **Manuel sur la transparence des finances publiques Au-delà du budget principal 2-dépenses fiscales**, Washington, P5. sur site : www.openbudgetindex.org
- مسمي. دلال عيسى موسى، (2006)، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

- برنامج الأمم المتحدة للبيئة، (2009)، المشروع الأخضر العالمي الجديد موجز السياسات، ص 15.
- OCDE, **Fiscalité et développement, principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement.**
- Enquête 2011 sur les investisseurs en Afrique. Towards Evidence-Based Investment Promotion Strategies.
- Tax and non tax incentives and investment: evidence and policy implications. Investment Climate Advisory Services.
- Tanzi. V et Zee.H, (2001), **Une politique fiscale pour les pays en développement**, FMI, Édition française.
- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، (2004)، الحوافز، سلسلة دراسات الاونكتاد، جنيف.
- مليكاوي. ميلود، (2015)، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08.
- European Parliament, (2015), **Promoting Good Tax-Governance in Third-Countries: The Role of The EU.**
- IMF, (2011), **Supporting the development of more effective tax systems**, a report to the g-20, development working group by the IMF, OECD, un and World Bank, P 13.
- OCDE, (2015), **Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitions fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu**, rapport du FMI, de l'OCDE, des nations unies et de la banque mondiale au groupe de travail du g20 sur le développement, P 28.
- وزارة المالية، (2016)، مشروع قانون المالية لسنة 2017، الجمهورية الجزائرية.
- القانون رقم 09-16 المؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق 03 غشت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، الصادر بالجزيرة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 46.
- Easson. A & Zolt. E.M, (2002), **TAX INCENTIVES**, WORLD BANK, P15.
- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014.

#### الاحالات:

- 1 إلى غاية تاريخ إعداد هذا البحث لم تصدر المراسيم المبينة لكيفية تطبيق هذا الإجراء.
- 2 يشكل القانون العضوي لقوانين المالية دستور لمالية الدولة، وارتبط في معظم الدول بعصنة التسيير العمومي من جهة، وبتقوية الدور الرقابي للبرلمان من جهة أخرى؛ في الجزائر لم يصدر بعد قانون عضوي لقوانين المالية. أما القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07/07/1984، فلم يعد يواكب التطورات العميقة في الاقتصاد الجزائري، خاصة مع دخول إصلاحات النظام الموازي حيز التنفيذ.