

قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها

أ. سناطور خالد

أ. حمر العين محمد

ملخص

عرفت الجزائر في إطار الإصلاحات الجبائية الشاملة لسنة 1991 نظاما جديدا لإخضاع الأشخاص الطبيعية حيث تم اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي، وخلال العشرين سنة التالية ظهرت العديد من الاختلالات أدت بالمشروع الجزائري إلى التراجع تدريجيا عن الأسس التي أقرها في البداية، ولم تعد هذه الضريبة شاملة لمجموع أصناف الدخل وإنما أصبحت "انتقائية" تقتصر فقط على البعض منها، وهو ما يذكرنا بنظام الضريبة على مختلف أصناف الدخل الذي كان سائدا، وكأن الإصلاحات قد فشلت وأن هناك نزعة للرجوع إلى النظام السابق بكل ما يتضمنه من عيوب وتناقضات.

كلمات مفاتيح: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، محرر من الضريبة، جدول تصاعدي، عدالة جبائية.

Résumé

Depuis l'adoption de l'impôt sur le revenu global (IRG) en 1991, on a constaté que le législateur algérien a institué des dispositions fiscales ayant pour objet de limiter le champ d'application de l'impôt sur le revenu global en ouvrant la voie à l'impôt cédulaire. C'est pourquoi, l'impôt sur le revenu global est devenu sélectif au lieu de global.

Mots clés : impôt sur le revenu global, impôt cédulaire, libérateur d'impôt, barème progressif, justice fiscale.

المقدمة

تعرض نظام إخضاع الأشخاص الطبيعيين إلى إعادة هيكلة شاملة منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1991 بهدف تبسيط الإجراءات وتخفيض الضغط الجبائي، حيث تم اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تحتل مكانة هامة نسبيا باعتبارها أهم ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعية.

دون الرجوع إلى الخلف، وحتى لا نضطر لإعادة سرد الوقائع التاريخية التي أدت بالمشروع الجزائري، خلال وضع الترسنة القانونية للدولة، للاستلها من التجربة الفرنسية في الكثير من الأحيان، فإن الأمر يصبح أكثر وضوحا بصدد النظام الجبائي المستلهم "بشكل كبير جدًا" من نظيره الفرنسي، الذي يقدم نموذجًا يميز، في إطار الضرائب على الدخل، بين الضريبة المفروضة على الشركات والضريبة على الأشخاص الطبيعية. نفس النموذج الفرنسي اعتمده المشروع الجزائري مع بعض التعديلات المرتبطة أساسًا بالوضعية الخاصة التي تعيشها الجزائر والتي تعكس صورة الضرائب لدى عامة المواطنين وعدم معرفة الكثير من المكلفين لحقوقهم وواجباتهم في هذا الإطار ومدى أهمية الضرائب كمصدر لتمويل النفقات العمومية، أما الفرق الأهم فيظهر في التقليل المتتالي الذي يتعرض له مجال الضريبة على الدخل الإجمالي منذ اعتماده.

وبعد أكثر من عشرين سنة من اعتماد هذه الضريبة، بدا جليا عدم قدرة النظام الجبائي الجزائري بآلياته وإمكانياته على التحكم فيها، وتم إدخال جملة من التعديلات المتتالية تضمنت إقرار جملة من الاستثناءات التي مست أسسها وأثرت عليها كضريبة شاملة لكل أصناف الدخل الإجمالي للمكلف، والذي يفترض أن يشمل كل أصناف الدخل بهدف تحقيق الحد الأقصى من العدالة الجبائية.

أولاً-إشكالية الدراسة

انطلاقاً من المعطيات السابقة، تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية التالية:
هل هناك نزعة لدى المشرع الجبائي الجزائري للتخلي عن الضريبة على الدخل
الإجمالي

والعودة إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها؟
ويمكن أن يتفرع على هذه الاشكالية التساؤلات الرئيسية التالية:

- كيف تم التراجع عن تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل
الإجمالي والدخل الخاضع لها والمفاهيم المرتبطة بهما؟ وما هي مبررات
ذلك؟

- وما هي العناصر التي بقيت مشمولة بالضريبة على الدخل الإجمالي في
وضعيتها الحالية؟

- وما هو مصير الضريبة على الدخل الإجمالي إذا استمرت في التطور
بنفس الوتيرة؟

ثانياً-أهمية الدراسة

تأتي هذه الدراسة بعد أكثر من عشرين سنة من اعتماد الضريبة على الدخل
الإجمالي والتي عرفت تعديلات متتالية شملت كل عناصرها الأساسية، بما في
ذلك الأشخاص الخاضعين لها وقواعد تحديد الدخل الخاضع لها وكيفية حسابها
وتصفيتها، بل وحتى طريقة تحصيلها، وهو ما أدى إلى تبلور تساؤلات حادة حول
مصيرها والجدوى من استمراريتها سواء لدى المكلفين أو الدارسين الاقتصاديين
وحتى لدى موظفي إدارة الضرائب.

ثالثًا-أهداف الدراسة

يتناول هذا البحث التطورات التي مست نظام الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر، والتي أدت إلى مراجعة المفاهيم الأساسية التي تحكمها، ومن ذلك مفهوم الدخل الإجمالي وكيفية حساب الضريبة ذاتها، وهذا للتأكد مما إذا كانت هذه التطورات ستصل إلى حد التخلي عنها والرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها والذي كان سائدا قبل اعتماد هذه الضريبة.

رابعًا-منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف هذا البحث، سنعمد المنهج التحليلي المقارن، حيث سنعمل على المقارنة بين الوضعية الحالية للضريبة على الدخل الإجمالي مع وضعيتها الأصلية عند اعتمادها، وسنقارن كل ذلك مع الضريبة التحليلية على مختلف أصناف الدخل التي كانت سائدة قبل ذلك، وهذا للتأكد من نزعة المشرع الجبائي للرجوع إلى نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها والذي كان سائدا حتى سنة 1991.

ولذلك فقد تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين؛ حيث سيتناول المبحث الأول تحليل القواعد الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي وقواعد تحديد الدخل الإجمالي، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه إبراز مظاهر الاختلالات المتعلقة بتحديد الدخل الإجمالي والإقصاءات المتتالية للأشخاص الخاضعين لها وأصناف الدخل المكونة لها، لننتهي إلى تحديد باقي فئات الدخل والمكلفين الذين يخضعون لها إلى حد الآن، والوصول بالتالي إلى تحديد مصيرها.

المبحث الأول: اضطراب القواعد الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي

قبل اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي، عرفت الجزائر نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها (Les impôts cédulaires)، حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل، لذلك فإن الشخص الواحد عندما يقوم بنشاطات متعددة، فإن الضرائب المفروضة عليه بعنوان الضريبة على الدخل تتعدد تباعا، وقد أصبح هذا النظام موضوع انتقادات حادة نظرا لصعوبة التحكم فيه ونقص مردوديته وكثرة النفقات المرتبطة به، ولذلك فقد اعتبر اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي "ثورة" في مجال إخضاع الأشخاص الطبيعية، باعتبارها آلية للمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية¹ وتبسيط الإجراءات التي ستطبق فيما يخص فرض الضريبة وتحصيلها والمنازعات المتعلقة بها، مما يسمح بتخفيض النصوص التي تحكمها، ومن ثمة العمل على استقرار النظام الضريبي في جانبه التنظيمي والقانوني. لكن هذه الثورة لم تستمر طويلا، فقد شهدت السنوات العشر القادمة إدخال تعديلات جوهرية، بموجب قوانين المالية (السنوية والتكميلية)،² مست الأسس والقواعد الجوهرية التي يفترض أنها قد

¹ هذا المبدأ يكرسه الدستور الجزائري وفق للمادة 64 منه والتي تنص: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جبائية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"

² والذي يعتبر الإجراء القانوني العادي لتعديل قوانين الضرائب وأي حكم ذو طابع جبائي، حسب ما تنص عليه المادة الأولى من القانون 84-17 المؤرخ في 07 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية: "تحدد قوانين المالية... طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها" والمادة 13 من نفس القانون: "... يمكن لقوانين المالية، دون سواها، النص على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل مختلف أنواع الضرائب وكذا بالإعفاء الجبائي".

قامت عليها هذه الضريبة، حتى أصبحت هي ذاتها مهددة في وجودها واستمراريتها.

المطلب الأول: التحديد غير المستقر للمكلفين الخاضعين للضريبة

لقد وضع قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القواعد الأساسية لتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، وقد اتسمت عند إقرارها بالشمولية التي وسعت مجال تطبيقها،¹ لكن التعديلات المتتالية التي شهدتها أدت إلى المساس بها وهو ما أدى إلى نوع من الارتباك عند تحديد مجال تطبيقها. مبدئياً، تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل السنوي للأشخاص الطبيعيين، وتحسب على أساس الإيرادات الصافية المحققة والتي تتكون من مجموع عدة مداخيل نوعية صافية،² وقد تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القواعد الأساسية لتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والتي شهدت تراجعاً كبيراً منذ اعتمادها،³ حيث تم التراجع على الأسس التالية:

التراجع عن أسس تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الطبيعيين، كقاعدة عامة، حسب ما تنص عليه المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تنص: "تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي"، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة...".⁴ ومع هذا فإن هذه القاعدة تتحمل استثناء أساسياً،⁵ حيث

¹La Direction Générale des Impôts, Le Système Fiscal Algérien, Algérie, Edition 2008. P : 03

² KPMG, Guide investir en Algérie 2006, Algérie, Edition 2006, P : 106

³Paul Marie Gaudemet, Finances Publiques (Impôts – Emprunt), Edition Montchrestien, Paris 1981. P : 108

⁴المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1، الجزائر، 2014.

⁵La Direction Générale des Impôts, Le Système Fiscal Algérien, Edition 2008, Algérie. P : 03

تخضع لهذه الضريبة شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.¹

المساس المتكرر بقاعدة إقليمية الضريبة على الدخل الإجمالي

تطبيقا لقاعدة إقليمية الضريبة، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المكفون الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر والدخل الذي مصدره جزائري والمحقق من طرف أشخاص موطن تكليفهم خارج الجزائر، بالإضافة إلى الأشخاص الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل تخضع جبائيا للجزائر حسب اتفاقية جبائية مبرمة في هذا الإطار وهذا بغض النظر عن موطن تكليفهم وجنسييتهم.² وتحظى مسألة المكان أو الإقليم بأهمية خاصة، حيث أنه وبخلاف باقي الضرائب والرسوم التي تفرض بصفة عامة في مكان ممارسة النشاط، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض ويتم تحصيلها في موطن المكلف بالضريبة كقاعدة عامة³، وهذا بهدف ضبط مجموع دخول المكلفين بالشكل الذي يسمح بحسابها بالدقة الضرورية وتجنب أي تلاعب أو تهرب من دفع الضريبة بالاستفادة من الإعفاءات من خلال ممارسة النشاط في أكثر من موطن.

تعرضت هذه القاعدة منذ البداية إلى التراجع ولم تطبق بالشكل الدقيق، وهو ما أدى إلى القبول بالكثير من الاستثناءات التي سمحت بفرض الضريبة في مكان ممارسة النشاط أو باقتطاعها من المصدر، حيث تم إقصاء صنف المرتبات والأجور من القاعدة العامة والتي أصبحت تستحق في مكان دفعها، كما أن

¹ على أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعة فيه مدى حياة الشركة. المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 3

³ ومع هذا، تتحمل هذه القاعدة العديد من الاستثناءات، حسب ما تنص عليه المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره.

عائدات كراء المنازل السكنية والمحلات التجارية تستحق في مكان تواجد العقار، وتبعثها مختلف أصناف الدخل التي أصبحت تستحق وتسدد في مكان ممارسة النشاط ولا تهتم لمكان إقامة المكلف بالضريبة.¹

إمكانية فرض ضريبة مشتركة على الدخل الإجمالي

القاعدة أن الضريبة على الدخل الإجمالي شخصية وتفرض على كل مكلف بصفته الشخصية بالنظر فقط إلى نشاطه ودخله، ومع هذا فإنه يمكن فرضها بشكل مشترك على كل أفراد الأسرة الواحدة، حيث تفرض على الدخل الخاص للمكلف ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتهم، وهم أولاده الذين يأويهم في بيته والذين يقل عمرهم عن 18 سنة أو 25 سنة إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو نسبة العجز المحددة. ومع هذا يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب فصل الضريبة المفروضة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة، وفي هذه الحالة يفقد الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة المخصصة لفرض الضريبة بشكل مشترك.²

المطلب الثاني: التخلي عن بعض قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على دخل المكلف الذي يأخذ مفهوما دقيقا يرتبط بخصوصية القانون الجبائي، والتي تجعله متميزا عن باقي المفاهيم المعتمدة في العلوم الاقتصادية أو المحاسبية،³ حيث يتم الاستناد في حسابه على النتيجة المحاسبية بعد إضافة بعض الأعباء التي يمكن حسمها محاسبيا ولا تقبل جبائيا لكونها لا تدخل مباشرة في دورة الاستغلال، وعلى هذا الأساس، لجأ المشرع إلى

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 44 (معدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 1996، ومحينة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 1997)، سبق ذكره.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 06 الفقرة 03.

³ للمزيد من التفاصيل حول مسألة استقلالية القانون الجبائي أنظر: خالد سناطور ومحمد حمر العين، محاضرات في التشريع الجبائي، مطبوعة غير منشورة، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2011، ص 09.

التخلي عن العديد من القواعد التي تحكم الدخل المعتمد لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا استنادا لما يلي:

محدودية القدرة على ضبط الدخل الحقيقي للمكلف

بمعنى أن إدارة الضرائب تسعى لأن تفرض الضريبة على المبلغ الدقيق للدخل الذي حققه المكلف بأقصى درجة ممكنة من الدقة وبالاستناد أساسا إلى تصريحاته والمعلومات المتوفرة لديها، لكن المشكلة أن إدارة الضرائب لا تمتلك الوسائل الضرورية لتحديد الدخل الحقيقي للمكلف ولا حتى الاقتراب منه، ومن الصعوبة الاستناد بشكل مطلق على تصريحات المكلف التي لا تكون بالضرورة صحيحة، كما أن آليات الرقابة المعمول بها لا تؤدي إلى تحقيق نتائج كبيرة بالضرورة، بالنظر إلى قلة وسائل إدارة الضرائب وارتفاع عدد المكلفين، إضافة إلى العيوب التي تطبع النظام الجبائي ذاته.¹

نسبية قاعدة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف

يتم الحصول على الدخل الإجمالي بجمع مختلف الدخول التي حصل عليها المكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار الاعفاءات المقررة لكل صنف من أصناف الدخل، حيث تفرض على مجموع الأصناف التالية:²

- مداخيل الأرباح التجارية والصناعية
- أرباح المهن الحرة لضريبة خاصة
- الإيرادات الفلاحية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية
- عائدات رؤوس الأموال لمنقولة لضريبة خاصة

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر 2003، ص 161.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المواد 11 إلى 84.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية

- الأجور والمعاشات والريوع العمرية

وتتحمل هذه القاعدة الكثير من الاستثناءات التي توسعت كثيرا بالمقارنة مع النص الأول الذي تم اعتماده لتأسيس هذه الضريبة، حيث تستفيد العديد من الأنشطة من أنظمة خاصة لحساب الضريبة وتسديدها بما يخالف القاعدة العامة، كما أن بعض الأنشطة تستفيد من إعفاءات مؤقتة أو دائمة،¹ وهو ما يتعارض مع نظرية الدخل الإجمالي الذي تقوم عليه هذه الضريبة.

أزمة الدخل السنوي الصافي للمكلف

يتم الحصول على الدخل الصافي من خلال خصم الأعباء التي تحملها المكلف، والتي تدخل مباشرة في دورة الاستغلال من الدخل الخام، لكن الكثير من المكلفين يستغلون هذه القاعدة لدفع أقل دخل ممكن من خلال تضخيم الأعباء وإنقاص الإيرادات، باستعمال كل الوسائل الممكنة، بما في ذلك تزوير الفواتير وإدراج أعباء غير مستحقة وهو ما يؤدي إلى تباين في ضبط الدخل الصافي للمكلف.

أما فكرة إخضاع الدخل سنويا فإنها مجرد تطبيق لمبدأ سنوية الضريبة، الذي يؤدي إلى فرض الضريبة على كل النشاطات المحققة خلال السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار فكرة الحدث المنشأ للضريبة، ولكن هذه القاعدة تتحمل استثناءات هامة، خصوصا في حالة اقتطاع الضريبة من المصدر أو التسديد الآني بموجب التصريحات الدورية المودعة لدى قابضي الضرائب.

المطلب الثالث: إقرار قواعد جديدة لحساب الضريبة

إن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة شخصية تضم عدة أنواع من مختلف أصناف الدخل، يخضع كل منها لطريقة خاصة لإدراجه في الدخل

¹ المرجع السابق، المادة 13.

الإجمالي، وباعتبارها تهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة الاجتماعية، فإن حسابها يتم وفق طريقة معقدة، بالنظر إلى قاعدة التصاعد بالشرائح التي تميزها بالمقارنة مع باقي الضرائب والرسوم، ويتم تقييم الدخل الخاضع للضريبة من خلال التصفية التي تعني التحديد الدقيق للمبلغ الواجب دفعه من طرف المكلفين وهذا على أساس وعاء الضريبة وتطبيق المعدلات المحددة مسبقا من طرف المشرع الجبائي.¹

ومنذ سنة 2008 أصبح هذا السلم يشمل أربعة شرائح فقط، تتراوح نسبة الاخضاع التي تتضمنها بين 10% و35%، بعدما كان يضم 12 شريحة عند اعتماده في سنة 1992، حيث تتراوح نسبة الاخضاع التي تتضمنها بين 12% و70%، بالإضافة إلى الحد الأدنى للدخل الخاضع للضريبة،² وهذا ما بينه الجدول التالي:

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120.000	0	لا يتجاوز 25.200
10	من 120.001 إلى 360.000	12	من 25.201 إلى 37.800
20	من 360.001 إلى 1.440.000	15	من 37.801 إلى 63.000
35	أكثر من 1.440.000	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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 17 القانون 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35 الصادرة بتاريخ في 15 أغسطس 1990، الجزائر، ص 1131.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 17 من القانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992. العدد 65 الصادرة بتاريخ في 18 ديسمبر 1991، الجزائر، ص 2440.

	70	ما زاد عن 718.201
منذ سنة 2008		خلال سنة 1992

جدول رقم 1-1: مقارنة بين معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي عند اعتمادها سنة 1992 ووضعتها منذ 2008 المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لسنة 1992 وتعديلاتها حتى سنة 2014

هذا التراجع يدخل في إطار "التنازلات الخفية"، التي تعرضت لها الضريبة على الدخل الإجمالي، وهي الأكثر خطورة كونها قد أثرت على مداها وجدواها وتسببت في تراجع مفهوم العدالة الاجتماعية التي تعتبر أساس اعتمادها، كما أن التباين بين مختلف الشرائح ضعيف جدا، لأن نسبة 35% هي نسبة صغيرة بالمقارنة مع ما كان سائدا عند اعتماد هذه الضريبة في بدايتها، أين كان أقصى حد لمعدل الإخضاع يصل إلى 70% بالنسبة لأصحاب الدخل العالية، وبالإضافة إلى ما سبق ذكره، فإن ما يلاحظ على هذه المعدلات أنها بطيئة التعديل ولا تأخذ الكثير من المستجدات، فمثلا ارتفع الحد الأدنى للأجور عدة مرات ولكن هذه المعدلات لم تخضع للتعديل بنفس الطريقة وهو ما أوقعها في شبه تناقض، لأن الأجر الوطني الأدنى المضمون يفترض أن يكون معفى من الضريبة،¹ في حين أن الوضعية الحالية تجعلها دوما خاضعة للضريبة.

المبحث الثاني: مظاهر التراجع عن نظام الضريبة على الدخل الإجمالي

عند اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي، كانت القاعدة أن يخضع مجموع الدخل إلى الجدول التصاعدي بالشرائح الذي تنص عليه المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولم يتضمن ذلك الأمر إلا بعض الاستثناءات الصغيرة المتعلقة بالأجانب، والتي تهدف إلى الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، حيث يتم اقتطاعها من المصدر، وبتطبيق معدل استثنائي قدره 25%، وخلال العشرين سنة التالية لاعتماد هذه الضريبة، شهدت المادة 104 تقلبات

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم رئاسي 11-407 ماضي في 29 نوفمبر 2011 يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، العدد 66 الصادرة بتاريخ في 04 ديسمبر 2011، الجزائر، ص 4

عديدة أدت إلى التراجع عن تطبيق الجدول التصاعدي بصدد أغلب أنواع الدخول وفرض معدلات استثنائية خاصة لكل منها، مما قلب الأمر رأساً على عقب، فأصبحت القاعدة هي الاستثناء وهو ما تسبب في انهيار مفهوم الدخل الإجمالي وهدد بانهيار الضريبة على الدخل الإجمالي ذاتها.¹

المطلب الأول: التقليل التدريجي لمجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

تجدر الإشارة إلى أن التراجع عن نظام الضريبة على الدخل الإجمالي لم يتم دفعة واحدة، وإنما استغرق مدة طويلة نسبياً، وخلال العشرين سنة منذ اعتمادها، شهدت كل سنة تقريباً إخراج نوع من أنواع الدخول المكونة لها من القاعدة العامة وإخضاعه لنظام خاص ومعدل إخضاع خاص، يجعله "محرراً من الضريبة"، وهو ما قلص من مجال تطبيق الجدول التصاعدي الذي أصبح هو الآخر تصاعدياً من الناحية الشكلية أكثر منه من الناحية الجبائية. وقد شمل هذا التقليل عناصر الدخل الإجمالي التالية:

-
- 1- تم تعديل المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب:
- المادة 10 من الأمر 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994 يتضمن قانون المالية لسنة 1995.
 - المادة 10 من الأمر 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 يتضمن قانون المالية لسنة 1996.
 - المادة 09 من الأمر 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997.
 - المواد 06 و 10 و 11 من القانون 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999.
 - المادة 10 من القانون 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001.
 - المواد من 14 إلى 17 من القانون 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003.
 - المادة 05 و 07 من القانون 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 يتضمن قانون المالية لسنة 2005.
 - المادة 03 من القانون 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006.
 - المادة 04 من القانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007.
 - المادة 05 من القانون 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008.
 - المادة 07 من القانون 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009.
 - المادة 02 من الأمر 10-01 المؤرخ في 26 أغسطس 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

الإيرادات العقارية المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني للأملك العقارية ذات الاستعمال السكني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7% محررة من الضريبة يتم تطبيقها على مبلغ الإيجار الإجمالي دون الحق في تخفيض، على أن الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة يكون معفى¹، أما المداخل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني فتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة، أي أنها لا تتضمن أي حد أدنى للإخضاع، كما أنها لا تمنح صاحبها الحق في تطبيق أي تخفيضات للأعباء والمصاريف المحتملة (بما في ذلك مصاريف الترميم والبناء)، عكس ما هو متعارف عليه بصدد إخضاع الأشخاص الطبيعية حيث يؤخذ بعين الاعتبار دخلهم الحقيقي الصافي².

وتصبح هذه الضريبة مستحقة عند تاريخ إبرام العقد الإيجاري في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسجيل العقد لدى مصالح الضرائب، ويتم تسديدها في مكان تواجد العقار، وهو ما يجعلها سنوية حسب معايير "خاصة جد"، ولا تتطابق مع المبدأ الأساسي للضريبة على الدخل الإجمالي التي تكون واجبة السداد في موطن إقامة المكلف بالضريبة³.

ريوع رؤوس الأموال المنقولة

تخضع ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة بالنسبة للمقيمين، وبمعدل 10% محررة من الضريبة بالنسبة لغير المقيمين⁴، وتخضع عوائد الديون والودائع والكفالات إلى الاقتطاع من المصدر بنسبة 10%، في حين تخضع حواصل

¹المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 42.

²المرجع السابق، المادة 42.

³المرجع السابق، المادة 8.

⁴المرجع السابق، المواد 45 إلى 48 والمادة 54 فقرة 02.

السندات غير الاسمية أو لحاملها للاقتطاع من المصدر بنسبة 50% محررة من الضريبة.

إخضاع هذه المداخل بهذه الطريقة كان معروفا في ظل نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل، مع اختلاف معدلات الإخضاع، حيث كان خاضعا للضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات التي تطبق على الفوائد وفوائد الدخل المستحقة وجميع المنتجات الأخرى الخاصة بالديون العقارية، والديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول، كما تطبق على الودائع لمبالغ النقود عند الطلب أو لأجل محدد، وتتوسع لتشمل الكفالات النقدية والحسابات الجارية¹، حيث تحسب على أساس معدل 18%، لكنها تتحمل مجموعة معتبرة من الاعفاءات ترتبط أساسا بنوع القرض وتخصيصه.

أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة)

لم تعرف مداخل المهن غير التجارية أي استقرار بالمقارنة، حيث أصبحت، خلال الفترة 2010 إلى 2014 تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 20% محررة من الضريبة²، وهي لا تختلف هكذا كثيرا للضريبة السنوية التي تفرض على أرباح المهن الحرة والتي كانت معروفة في ظل نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل، خصوصا وأنها تتوسع لتشمل كل المهن التي ليس لأصحابها صفة التاجر وجميع الأعمال والاستغلالات التي تدر ربحا ومصادر الأرباح غير الخاضعة لضريبة خاصة على الإيرادات³. غير أنه وبموجب قانون

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 35 (ملغاة)، العدد 102 الصادرة بتاريخ في 22 ديسمبر 1976، الجزائر، ص 1432.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 26.

³ الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 54 إلى 58 (ملغاة).

المالية لسنة 2015 تم دمج أرباح المهن غير التجارية مع الأرباح الصناعية والتجارية وأصبح الخاضعون لها يتبعون إما لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو للنظام الحقيقي حيث يسددون الضريبة على مداخيلهم بصفتها أرباح تجارية وصناعية.

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين لإخضاع ضريبي بمعدل 15% محررة من الضريبة، ولكنها تستفيد من الاعفاء عندما يعاد استثمار مبلغها، من خلال اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات، ويتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية.

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية (للتذكير)

تعرضت للإلغاء بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2009 وقد كانت معروفة أيضا في ظل نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل، فهي تشبه الرسم الخاص على الزيادات في القيمة المحققة بمناسبة البيع لقاء عوض لعقارات مبنية أو غير مبنية أو لمحلات تجارية أو لكل استغلال.

المطلب الثاني: إقصاء صغار المكلفين من مجال تطبيق الضريبة على الدخل

الإجمالي

لا تشكل جباية صغار الممولين أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري رغم العدد الكبير للمكلفين بالضريبة الذين يتجاوز تعدادهم مليون مكلف، وهذا ما يبينه مسار الإصلاحات الجبائية منذ الانتقال من النظام الاقتصادي المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، حيث ركز الجيل الأول للإصلاحات على المفاهيم الكبرى، وعمل على التماشي مع الأنظمة الجبائية العالمية، أما الجيل الثاني للإصلاحات قد حاول إدخال مفاهيم جديدة مثل تبسيط الإجراءات وإعادة تنظيم الإدارة الجبائية

حسب الطريقة التي تسهل أداءها.¹ ولهذا تأخرت الإصلاحات الخاصة بفئة صغار الممولين، حيث تم اعتماد التنظيم الجديد للمصالح الجبائية على أساس القدرة التساهمية، من خلال إنشاء هيكل إداري خاص بهم (المراكز الجوارية للضرائب)، وإخضاعها لنظام مبسط وموحد يتماشى ومستوى الثقافة الجبائية التي تتسم بها، تم إقراره بموجب قانون المالية لسنة 2007، وأطلق عليه اسم الضريبة الجزائرية الوحيدة.²

لقد كان المكلفون التابعون للنظام الجزافي يخضعون أيضا إلى الضرائب والرسوم العامة التي تفرض على باقي المكلفين، ورغم أن دخلهم كان يتحدد بطريقة جزافية، إلا أنه كان يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب قاعدة الجدول التصاعدي، ومع اعتماد الضريبة الجزائرية الوحيدة أصبح خاضعا لمعدل نسبي ثابت حسب نوع النشاط، وهو ما يشكل مساسا "كبيراً" بمجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي.

أما التبريرات التي أوردتها المديرية العامة للضرائب، والتي ترمي إلى أن الضريبة الجزائرية الوحيدة تضم كلا من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (إن وجد)، إضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإنها تبقى تأويلات "غريبة" لأن هذه الأخيرة تطبق باستعمال الجدول التصاعدي الذي يمكن من تحقيق درجة أعلى من العدالة الاجتماعية وهو ما لا توفره الضريبة الجزائرية الوحيدة التي تطبق باستخدام نسبة ثابتة.

¹ La Direction Générale des Impôts, Instruction Générale N° 01 MF/DGI/DG/07 du 09 Janvier 2007, Relative à l'Impôts Forfaitaire Unique, et la Direction Générale des Impôts, Régime de l'Impôts Forfaitaire Unique (IFU 2009/2010), note N° 208 MF/DGI/DOFR du 03 février 2009.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، قانون 06-24 ممضى في 26 ديسمبر 2006

يتضمن قانون المالية لسنة 2007، العدد 85 الصادرة بتاريخ في 27 ديسمبر 2006، الجزائر، ص 3

تحديد المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

استناداً لأحكام المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2015)، يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بما في ذلك الشركات والتعاونيات الذين يمارسون نشاطات تجارية أو نشاطات أخرى أو نشاطين معا على أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دج، وتوجد بعض النشاطات مستثناة من مجال تطبيقها بقوة القانون، مثل الشركات التي تنشط في مجال المحروقات، وهذا عكس ما كان معمول به سابقا حيث لم تكن خاضعة لمجال تطبيقها كل الشركات مهما كان نوعها، والكثير من النشاطات مثل البيع بالجملة، عمليات البيع التي ينجزها الوكلاء التجاريون، عمليات التوزيع بمحطات البنزين، عمليات التصدير.

إجراءات فرض الضريبة الجزافية الوحيدة

تختلف إجراءات تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة عن المعايير المعمول بها بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي، فهي لا تخضع، بصفة عامة لتصريح المكلف،¹ وإنما تقوم المفتشية المختصة بإرسال بلاغ للمكلف المعني تعلمه من خلاله برقم الأعمال المقترح لكل سنة نشاط ولمدة سنتين، وهذا بناء على التصريحات التي قدمها منذ بداية نشاطه، والمعلومات الموجودة لدى المصلحة، وبعد استنفاد

¹ ومع هذا فإنه يتعين على المكلفين إيداع تصريحات سنوية قبل الفاتح من فبراير من كل سنة، تحت طائلة لجوء الإدارة إلى التحديد التلقائي لرقم أعمالهم، ويتعين عليهم امتلاك سجل سنوي مرقم ومؤشر عليه لمجموع مبيعاتهم ومشترياتهم، مع كل الوثائق الثبوتية اللازمة، تحت طائلة الخضوع لعقوبة جنائية وفي حالة التوقف عن النشاط يتعين على المكلف إبلاغ إدارة الضرائب في خلال أجل 10 أيام. ويتعين على المكلفين الذين يشغلون عمالاً أن يقدموا تصريح الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بهم بناء على نموذج G50A، تحت طائلة تطبيق العقوبات الجبائية المعمول بها في حالة عدم إيداع التصريحات.

الاجراءات التناقضية المنصوص عليها، ترسل الإدارة للمكلف التبليغ النهائي لرقم الأعمال الذي سيتم اعتماده خلال السنتين القادمتين.¹

يمكن إلغاء النظام الجزافي وهذا بناء على طلب المكلف، وهذا قبل 30 أبريل من السنة الثانية لاعتماده، أو من طرف الإدارة الجبائية خلال الثلاثة أشهر الأولى من السنة الثانية لاعتماده، كما يمكن الإدارة الجبائية إعادة النظر في الأسس المعتمدة عندما يتبين أن رقم الأعمال الخاص بسنة من سنتي الفترة الجزافية يتجاوز نسبة 30% من رقم الأعمال المعتمد من دون أن يتجاوز الحدود المقررة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا. وفي حالة توقف المكلف عن النشاط خلال السنة التي يكون فيها خاضعا للضريبة الجزافية الوحيدة، فإنه يتم حساب المبلغ الواجب دفعه على أساس الفترة التي مارس فيها نشاطه فعلا.²

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة

لقد ميز المشرع الجزائري بين نوعين من النشاطات عند تحديد معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

- 05% بخصوص نشاطات الإنتاج وبيع السلع،
- 12% بخصوص باقي النشاطات.

هذه المعدلات نسبية تختلف عما هو متعارف عليه بصدد إخضاع الأشخاص الطبيعية، والقائم على أساس التصاعد النسبي بالشرائح، كما أنها تبقى مرتفعة بالمقارنة مع ما نظام إخضاع الأشخاص الطبيعية، خصوصا وأن المكلفين لا يملكون حق خصم الأعباء وإنما يتم حسابها على أساس رقم الأعمال مباشرة. ومن جهة أخرى فإن التحديد الجزافي لرقم الأعمال يعطي صلاحيات واسعة لإدارة الضرائب في مواجهة المكلف وهو ما يحد من فكرة العدالة الجبائية.

¹Voir aussi :La Direction Générale des Impôts, Instruction Générale N° 01 MF/DGI/DG/07 du 09 Janvier 2007, Relative à l'Impôts Forfaitaire Unique, Algérie, 2007.

²المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 282 مكرر 2.

المطلب الثالث: بقايا الضريبة على الدخل الإجمالي

رغم أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تعرضت إلى استثناءات هامة مست حتى القواعد والمفاهيم الأساسية التي تحكمها، إلا أنها لم تتعرض للإلغاء النهائي، بل مازالتتشمّل أجزاء من مجال تطبيقها وتحفظ ببعض المداخل التي كانت تشملها منذ البداية، رغم أن هذا المجال يبقى "محتشماً" بالنظر، ليس فقط إلى اتساع مجال تطبيق الاستثناءات التي تحدثنا عنها فيما سبق، وإنما لطريقة الحساب والتناقضات التي تميز تطبيق الجدول التصاعدي، أهم خاصية تميزها،¹ وبناء على ذلك فهي تشمل الآن المداخل والإيرادات التالية:

مداخل الأرباح التجارية والصناعية

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بمداخل الأرباح التجارية والصناعية على أساس الجدول التصاعدي المقسم إلى شرائح من الدخول تخضع كل شريحة منها لمعدل محدد، وهو لا يختلف كثيراً عما كان سائداً في ظل النظام السابق، حيث عرف الضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، والتي تفرض سنوياً على أرباح المهن التجارية والصناعية والحرفية، باستثناء البحارة والصيادين، وتطبق أيضاً على الأرباح المحققة على النشاطات المنجمية بما فيها الأرباح المحققة على الوقود السائل والغازي أو الناتجة عنهما، وتؤسس باسم كل مستغل حسب الأرباح المحصل عليها في كل من المؤسسات أو الاستغلالات أو الوحدات التي يستغلها في كل بلدية لمكان وجودها²، أما معدلات الإخضاع فإنها متباينة، وتبقى بصفة عامة معدلات نسبية ثابتة³.

¹Jean-Claude MAITROT, Impôt Progressif sur le Revenu, Encyclopaedia Universalis, Paris, 2011. P 11

²المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 26.

³ حسب ما تنص عليه المادة 29 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ملغى). سبق ذكره.

ما يلاحظ أن المشرع لم يفرق هنا بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية، وإنما أخذ بعين الاعتبار طبيعة الربح فقط، وهو ما يمكن أن يعتبر مساساً بمبدأ المساواة، وهو مبدأ أساسي للجباية، رغم أنه ميز في تحديد الربح بين طريقتين، التحديد شبه الحقيقي، والتحديد الحقيقي الموجه أساساً للشركات بمفهوم القانون التجاري.

الإيرادات الفلاحية

تبقى عائدات المزارع قليلة الأهمية، وهي تتحمل مجموعة كبيرة من الاعفاءات، بعضها دائم يتعلق بالإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، والمداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على طبيعته، وبعضها مؤقت تصل مدته إلى عشر (10) سنوات بالنسبة للنشاطات الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً وفي المناطق الجبلية المحددة عن طريق التنظيم¹.

يشبه هذا الصنف الضريبة الجرفية الفلاحية التي تفرض على المداخيل الفلاحية وهي ترتبط بنوع الزراعة أو الانتاج، والمردود والقيمة الإجمالية للغلة التي تم جنيهاً أو الإنتاج المحقق، وتطبق على أساس الهكتار الواحد أو الوحدة المعمول بها².

المرتبات والأجور والمنح والمعاشات والريوع العمرية

تخضع المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية إلى الاقتطاع شهرياً من المداخيل على أساس الجدول التصاعدي، سواء تعلق الأمر بالمقيمين أو الأجانب³، أما المكافآت والتعويضات والمنح التي تدفع بطريقة غير شهرية، والاستدراكات الخاصة بها، فإنها تعتبر شهرية مستقلة وتخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 36.

² حسب ما تنص عليه المادة 219 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ملغاة). سبق ذكره.

³ Ecole Nationale des Impôts, Fiscalité des Traitements, Salaires, Pensions et Rentes Viagères, Edition 2008. P : 127

10% دون تطبيق أي تخفيضات¹، ويعتبر هذا الاقتطاع محررا من الضريبة بصفة عامة.

لكن هذا الإخضاع يتم وفق جدول تصاعدي شهري "خاص" تصدره المديرية العامة للضرائب على أساس الجدول العام² الذي تنص عليه المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، يحاول أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصية التي تميز طريقة إخضاعهم، باعتبارهم الفئة الوحيدة العاجزة على الغش الجبائي وهو ما يستدعي مكافأتهم.

عرف النظام الجبائي الجزائري في ظل نظام الضرائب النوعية على مختلف أصناف الدخل ضريبة تشبهها، حيث طبقت الضريبة على المرتبات العمومية والخاصة والتعويضات والرواتب والأجور والمعاشات والمرتبات العمومية المقبوضة عن طريق الاقتطاع من المصدر، والتي يتم فرضها على المرتبات العمومية والخاصة والتعويضات والرواتب والأجور بما فيها مكافآت المردود والهبات والإكراميات والمعاشات والمرتبات الممنوحة على شكل منافع عينية، ويتم اقتطاعها من المصدر بتطبيق الجدول الشهري المعتبر على كل شهر على حدى، حيث يتولى تصفيته وتسديدها رب العمل³.

الخاتمة

لقد تم اعتماد الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس تجاوز الاختلالات التي ظهرت في نظام الضريبة على مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها، وكانت الفكرة السائدة آنذاك أنها ستكون وسيلة فعالة لضبط كل دخول المكلف وإعادة توزيع الدخل الوطني بما يحقق مستوى أعلى من العدالة والمساواة بين الأفراد

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سبق ذكره، المادة 67.

² للاطلاع على هذا الجدول، أنظر: موقع المديرية العامة للضرائب-الجزائر: www.mf-dgi.dz

³ حسب ما تنص عليه المادة 141 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ملغاة). سبق ذكره.

والقطاعات الاقتصادية المختلفة للمساهمة في الحفاظ على التوازن الاجتماعي، لكن التعديلات المتتالية التي تعرضت لها أدت إلى إقصاء أجزاء متتالية من الدخل الذي يفترض أن يخضع لها وتم إدخال مصطلح "محرر من الضريبة" الذي أدى إلى إحداث تراجع كبير عن أساسها المفاهيمي ولم يعد الدخل الإجمالي إلا "شعاراً"، ولهذا يفترض مراجعة تسميتها لتصبح "الضريبة على الدخل"، على غرار ما هو معمول به في باقي البلدان مثل فرنسا وتونس والمغرب.

ومن خلال الوقوف على الجانب النظري لهذه الدراسة واسقاطه على الجانب التطبيقي، خصوصاً بالنظر إلى كيفية تطور مفهوم الدخل الإجمالي والضريبة عليه والتبريرات التي قدمتها الحكومة لإدراج التعديلات المتتالية وموقف مختلف الفاعلين من ذلك، نستطيع الخروج بالنتائج والتوصيات التالية:

أولاً-النتائج:

- التعديلات المتتالية للضريبة على الدخل الإجمالي تذكرنا بالضريبة على مختلف أصناف الدخل، وكأن النظام الجبائي الجزائري يعود خمسة وعشرين سنة إلى الوراء، ويتراجع عن أساس الإصلاحات التي تبنت قاعدة إخضاع كل دخول المكلفين إلى الجدول التصاعدي، واعتماد ضريبة وحيدة يتم فرضها وتحصيلها في موطن إقامة المكلف.

- يبين هذا التراجع كيف عجزت إدارة الضرائب عن ضبط دخول المكلفين، ومدى ضعف نظام المعلومات الذي تعتمد عليه، والذي يرجع في جزء منه إلى الاختلالات التي تميز النظام المصرفي ونمط حركة الأموال، والتي تتم بطرق بدائية، بالإضافة إلى الاختلالات المتعلقة بدور باقي الإدارات في تنظيم ممارسة مختلف النشاطات في ظل انعدام التنسيق الضروري مع إدارة الضرائب.

ثانياً-التوصيات:

- رغم ما سبق ذكره من اختلالات وتناقضات، لا يجب التخلي على الضريبة على الدخل الإجمالي لأنها الأقدر على تحقيق العدالة الاجتماعية بالنظر

إلى خاصية الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي يفترض أن يشمل كل أصناف الدخل.

- من الضروري التخلي عن فكرة تطبيق معدلات نسبية "محررة من الضريبة" لأنها تقضي على فكرة العدالة الجبائية التي تقوم عليها الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالنتيجة، يجب العمل على إعادة إدراج أصناف المداخيل والمكلفين المقصيين منها إلى مجال تطبيقها.

- يتعين على إدارة الضرائب أن تركز على رفع أدائها بالشكل الذي يمكنها من ضبط دخول المكلفين وهذا من خلال تفعيل نظام معلومات وتعزيز التنسيق مع مختلف الإدارات بما فيها النظام المصرفي وإدارة الجمارك وكل الفاعلين في القطاع، بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أكبر فعالية ممكنة.

وأخيراً، نستنتج أن الفشل الذي تواجهه الضريبة على الدخل الإجمالي، يعلمنا أن تعديل النصوص يمكن فعلاً أن يحدث نوعاً من التغيير لكنه لن يؤدي بالضرورة إلى التجديد في السلوكات، كما أن التصرفات الجديدة يمكن تغطيتها لكنها قد تفشل عندما يتعلق الأمر بالثقافة الجبائية، ولهذا فإن أي تغيير عميق من هذا الحجم يتطلب دراسة دقيقة للسلوكات والمواقف السائدة وأن يتحقق من مدى توافقها مع ما سيتم تعديله وأن يحسب للتحديات والمقاومات التي يمكن أن تنتج عن ذلك وأن يأخذ بعين الاعتبار الوقت الكافي لاختبار النتائج المحققة بالمقارنة مع الأهداف المسطرة والوسائل المستعملة.

قائمة المراجع

أولاً- الكتب

1. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
2. Jean-Claude Maitrot, *Impôt Progressif sur le Revenu*, Encyclopedia Universalis, Paris 2011.
3. Paul Marie GAUDEMET, *Finances Publiques (Impôts – Emprunt)*, Edition Montchrestien, Paris 1981.

4. La Direction Générale des Impôts, *Le Système Fiscal Algérien*, Edition 2008, Algérie 2008

ثانيا-التقارير والمحاضرات

5. خالد سناطور ومحمد حمير العين، محاضرات في التشريع الجبائي، مطبوعة غير منشورة، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر 2011.
6. Ahmed SADOUDI, *Cours de Droit Fiscal*, Polycopie non publier, Institut d'Economie Douanière et Fiscal-Kolea, Algérie 2008.
7. Ecole Nationale des Impôts, *Fiscalité des Traitements, Salaires, Pensions et Rentes Viagères*, Edition 2008, Algérie 2008.
8. Khaled Senator, *La Modernisation du Système Fiscal Algérien*, Rapport de fin de stage, Institut d'Economie Douanière et Fiscal, Kolea, Algérie 2008.
9. KPMG, *Guide investir en Algérie 2006*, Edition 2006, Algérie 2006.

ثالثا- القوانين والمراسيم

10. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 1996 (معدل سنة 2002 و 2008).
11. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 يرمي إلى التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذة إلى غاية 31 ديسمبر سنة 1962، العدد 2 مؤرخة في 11 يناير 1963، الصفحة 18 (ملغى بموجب الأمر 73-29 ممضى في 05 يوليو 1973. جريدة العدد 62 مؤرخة في 03 أغسطس 1973).
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، الأمر 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ملغى)، العدد 102 مؤرخة في 22 ديسمبر 1976.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، قانون 84-17 ممضى في 07 يوليو 1984 يتعلق بقوانين المالية (معدل ومتمم)، العدد 28 مؤرخة في 10 يوليو 1984.
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، القانون 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35 مؤرخة في 15 أغسطس 1990.
16. قوانين المالية لسنوات: 1991، 1992، 1995، 1996، 1997، 1999، 2001، 2003، 2005، 2006، 2008، 2009، وقوانين المالية التكميلية لسنوات: 2008 و 2010.

17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المرسوم الرئاسي 09-416 المؤرخ في 16 ديسمبر 2009 الذي يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، العدد 75 مؤرخة في 20 ديسمبر 2009.

18. المديرية العامة للضرائب، المدونة العامة للضرائب، المملكة المغربية، إصدار 2009.

19. La Direction Générale des Impôts, *Code Général des Impôts*, République Française, Edition 2009, Paris 2009.

20. La loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, *Portant Promulgation du Code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et de l'Impôt sur les Sociétés*, République Tunisienne 2007.

رابعاً-التعليمات الإدارية

21. La Direction Générale des Impôts, *Relative à l'Impôts Forfaitaire Unique*, Instruction Générale N° 01 MF/DGI/DG/07 du 09 Janvier 2007, Algérie 2007

22. La Direction Générale des Impôts, *Régime de l'Impôts Forfaitaire Unique(IFU 2009/2010)*, Instruction N° 208 MF/DGI/DOFR du 03 février 2009, Algérie 2009.

خامساً-المواقع الإلكترونية

23. Le site web de la Direction Générale des Impôts (Algérie) : www.mf-dgi.dz en 10/09/2012.