

النفقات الجبائية في الجزائر بين إشكالية حصرها وتحديد أثرها في ظل القانون العضوي لقوانين المالية

Tax expenditures in Algeria between the problem of limiting them and determining their impact under the organic law of financial laws

زين الدين بلعطار، دكتور في القانون العام*1

¹ جامعة أكس مرسيليا (فرنسا)، belattar.zineddine65@gmail.com

تاريخ القبول : 2024-12-26

تاريخ الاستلام: 2024-10-13

ملخص:

ينص القانون الجبائي بالمفهوم الواسع على إعفاءات ضريبية بصفة دائمة أو مؤقتة بغية تحقيق الأهداف المرجوة، ومع دخول القانون العضوي لقوانين المالية حيز التنفيذ وإقرار محاسبة عامة للدولة قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات وضرورة تلبية القوائم المالية للدولة لشروط النظامية والمصادقية والصورة الصادقة لحسابات الدولة وممتلكاتها، أصبح من الأهمية بما كان تحديد نظام جبائي مرجعي كأساس لحصر وتقدير النفقة الجبائية لكل تدبير استثنائي تم إقراره من جهة وكذا تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي للتدابير الجبائية الاستثنائية للوقوف على التدابير منعدمة الأثر وتلك التي تستدعي استمرار العمل بها من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: القانون الجبائي؛ الإعفاءات الضريبية؛ النفقات الجبائية؛ إيرادات الدولة.

تصنيف Jel : K34.

Abstract:

The tax law, in the broad sense, provides for permanent or temporary tax exemptions in order to achieve the desired goals, and with the entry into force of the Organic Law of Finance Laws and the approval of a general accounting of the state based on an examination of rights and duties and the need for the state's financial statements to meet the conditions of regularity, credibility, and a true picture of the state's accounts and property, It has become extremely important to define a reference tax system as a basis for counting and estimating the tax expenditure for each exceptional measure that has been approved, on the one hand, as well as determining the economic and social impact of the exceptional tax measures, in order to identify measures that have no effect and those that require continuing their implementation, on the other hand.

Keywords : Tax law; Tax exemptions; Tax expenditures; State revenues.

Jel classification code : K34.

مقدمة:

تتصب جميع الاهتمامات في مجال الإيرادات العامة للدولة بصفة عامة والإيرادات الجبائية بصفة خاصة حول مردودها المالي ومدى قدرتها على تغطية الأعباء العمومية في حين أن المترتبات المالية لمختلف الإعفاءات والتحفيزات الجبائية المتضمنة في القوانين الجبائية وقوانين المالية السنوية لم تأخذ بعد حقها من الاهتمام وهذا بالرغم من إدراج ملحق في قوانين المالية السنوية متعلق بالنفقة الجبائية طبقاً لما تقتضيه أحكام المادة 73 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية.

في إطار تنفيذ السياسة الميزانية للدولة تعتبر الضريبة عنصراً فعالاً في تحقيق أهدافها سواء على الصعيد الاقتصادي من خلال توجيه النشاط الاقتصادي نحو قطاعات ومناطق معينة بهدف خلق الثروة ومناصب الشغل أو على الصعيد المالي من خلال تغطية الأعباء العمومية وحتى على الصعيد الاجتماعي من خلال الحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن وحماية الفئات الهشة.

ينص القانون الجبائي بالمفهوم الواسع على إعفاءات ضريبية بصفة دائمة أو مؤقتة وهذا بغية تحقيق الأهداف المرجوة ومع دخول القانون العضوي لقوانين المالية حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2023 وإقرار محاسبة عامة للدولة قائمة على مبدأ معانة الحقوق والواجبات وضرورة أن تلبى القوائم المالية للدولة شروط النظامية والمصادقية والصورة الصادقة لحسابات الدولة وممتلكاتها، أصبح من الأهمية بما كان تحديد نظام جبائي مرجعي كأساس لخصر وتقدير النفقة الجبائية لكل تدبير استثنائي تم إقراره باعتبارها تساهم في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للدولة من جهة وكذا تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي للتدابير الجبائية الاستثنائية للوقوف على التدابير منعقدة الأثر وتلك التي تستدعي استمرار العمل بها من جهة أخرى.

انطلاقاً مما سبق وقصد الإلمام بموضوع النفقات الجبائية في الجزائر لا سيما في ظل القانون العضوي لقوانين المالية، يتمحور هذا المقال حول الإشكالية التالية:

ما هو مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري وما مدى إمكانية تقييم ومتابعة أثرها وانعكاساتها؟

للإجابة عن هذه الإشكالية سيتم التطرق للنفقات الجبائية باعتبارها أداة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة (1) وكذا مترتباتها المالية وانعكاساتها على الإيرادات الجبائية وأثرها الاقتصادي والاجتماعي من خلال مدى تحقيقها للأهداف المرجوة بعد مرور سنوات عديدة على إقرار العديد منها (2).

1. النفقات الجبائية كأداة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة

تعتبر النفقات الجبائية نظاماً جبائياً استثنائياً يخص أنشطة أو قطاعات أو فئات من المجتمع، تهدف من خلالها الدولة إلى دعم النشاط الاقتصادي وبعثه أو المحافظة على القدرة الشرائية للمواطن وحماية الفئات الهشة وبالتالي فهي تعتبر في الغالب خسائر في الإيرادات ذات الطابع الجبائي والمرتبطة بسياسة ميزانية معينة (BOMMIER, 2020, p. 239). أي أنها تعتبر استثناء للمبادئ العامة التي تحكم القانون الجبائي (1.1) لكنه بالرغم من اتساع رقعة الإعفاءات والتحفيزات الجبائية يبقى من الضروري تحديد مفهوم النفقات الجبائية في النظام الجبائي الجزائري (1.2).

1.1. النفقات الجبائية كاستثناء لمبادئ القانون الجبائي

لقد كرست الدساتير الجزائرية عددا من المبادئ الكبرى التي تحكم القانون الجبائي بما فيها دستور 2020 نذكر منها مبادئ المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية والشرعية الضريبية وعدم رجعية الضريبة والسنوية وهي من بين أهم مبادئ المكرسة القانون الجبائي (BOUVIER, ESCLASSAN, & LASSALE, 2010, pp. 719-725).

فطبقا للمادة 82 من الدستور لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون وكل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة. وفي نفس السياق وبغية حماية المراكز القانونية للمكلفين بالضريبة فلقد نصت نفس المادة على أنه لا يمكن إحداث أية ضريبة، أو جبائية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه، بأثر رجعي. أما فيما يتعلق بالإعفاءات فلقد أشار الدستور أيضا إلى أن تحديد حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب لا يكون إلا بقانون.

وهو ما تم تأكيده من خلال المادة 18 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية والتي نصت على أن قوانين المالية دون سواها هي التي تتضمن الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا في مجال الإعفاء الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 المتعلق بالاستثمار قد أقر حزمة من الأنظمة التحفيزية المطبقة على الاستثمارات في الأنشطة الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات المنجزة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، الوطنيين أو الأجانب، مقيمين كانوا أو غير مقيمين والتي هي تحت إشراف الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.

إن مختلف المبادئ التي تحكم القانون الجبائي تعتبر ضمانات دستورية للمكلفين بالضريبة تمكنهم من الدفع بعدم الدستورية ضد أي إجراء تبادر به الإدارة الجبائية في إطار نزاع أمام الجهات القضائية المختصة وهو الإجراء الذي تم تكريسه في الجزائر من خلال المادة 195 من دستور 2020 والنصوص التطبيقية التي تلتها (القانون العضوي رقم 22-19، قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية).

إن إجراء الدفع بعدم الدستورية لا سيما في إطار القانون الجبائي من شأنه ضمان حقوق المكلفين بالضريبة وحمايتهم من أي تعسف في استعمال السلطة وبالتالي يعتبر حاميا للمبادئ الدستورية للقانون الجبائي لا سيما تلك المتعلقة بالمساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية (BELTRAME, 2011, p. 147).

وعليه فإن مختلف الإعفاءات المنصوص عليها في القوانين ذات الصلة بالرغم من أنها استوفت شرط الشرعية الضريبية باعتبار أنه تم إقرارها بموجب قوانين إلا أنها تعتبر استثناء لمبادئ أخرى لا سيما المساواة أمام الضريبة.

قد تختلف درجة حدة هذه الاستثناءات حسب طبيعة الإعفاء فيمكن اعتباره أقل حدة عندما يتعلق الأمر بعمليات أو سلع بذاتها بالإعفاء في هذه الحالة لا يتجه لفئة معينة بقدر ما يتجه لتحقيق شروط مسبقة (تصدير سلع، الدخول في البورصة، تجارة السلع ذات الاستهلاك الواسع، التأمين على الأشخاص ...) وبالتالي ما إن تتحقق هذه الشروط سنكون أمام عمليات معفاة من الضريبة جزئيا أو كليا بقوة القانون.

عكس ذلك فإن استثناءات مبادئ القانون الجبائي تكون أكثر حدة عندما تكون تلك الإعفاءات موجهة بصفة مباشرة لفئة من المكلفين بالضريبة بغض النظر عن طبيعة العمليات المحققة وهنا يمكن الإشارة إلى مختلف الإعفاءات والمعدلات المخفضة في إطار أجهزة دعم التشغيل والمقاولاتية والمؤسسات الناشئة والمقاول الذاتي والتي أقرتها مختلف التشريعات. وبالتالي فإنه بالرغم من أن هذه الإعفاءات تكتسي طابع الشرعية باعتبار أنه تم إقرارها بقوانين طبقا للدستور إلا أن الأمر لا يُذهب عنها صفة الاستثناء عن مبادئ القانون الجبائي وبالمقابل لا يُنقص من درجة ملائمتها بالنظر إلى الأهداف الاقتصادية المرجوة من خلالها.

إن إدراج الإعفاءات والتخفيضات الضريبية بما فيها التحفيزات الجبائية في إطار مختلف أجهزة الدعم في خانة النفقات الجبائية يستند إلى ما جاء به القانون العضوي لقوانين المالية لسنة 2018 وكذا قوانين المالية التي جاءت في ظله للسنوات 2023 و2024 وهنا تجدر الإشارة إلى أن القانون العضوي لم يعط أي تعريف للنفقات الجبائية وهو ما يدفعنا للتساؤل عن مفهومها وعن إمكانية حصرها.

2.1. ماهية النفقات الجبائية وإشكالية حصرها

في الحقيقة إن مصطلح النفقات الجبائية لم يظهر في القانون المالي العام في الجزائر إلا مع صدور القانون العضوي لقوانين المالية في سنة 2018 (المادة 73) وهذا بالرغم من أن تطبيق الإعفاءات الجبائية والمعدلات المخفضة والتحفيزات الجبائية بصفة عامة ليس بالجديد في القانون الجبائي الجزائري.

مع صدور قانون المالية لسنة 2023 والذي يُعتبر أول قانون مالي في ظل القانون العضوي الجديد، تم إدراج لأول مرة في ملاحقه الجدول "ح" "تقديرات النفقات الجبائية" للسنة المعنية والتي أعطتنا نظرة عن مفهوم النفقات الجبائية بمنظور المشرع الجزائري. طبقا لذات الجدول تم توزيع النفقات الجبائية على المحاور الآتية كما يبينه الجدول أدناه:

الجدول (01): توزيع طبيعة النفقات الجبائية حسب القطاعات

القطاع	طبيعة النفقات الجبائية
الأموال الوطنية	1- الامتيازات الممنوحة على الأراضي التابعة لأموال الدولة الموجهة للاستثمار
	2- التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للقطاع العام
	3- الامتيازات الممنوحة على الأراضي التابعة لأموال الدولة في إطار إنشاء برامج السكنات المدعمة
الجمارك	1- الحقوق الجمركية
	2- الرسم على القيمة المضافة المطبق على الواردات
الضرائب	أجهزة ترقية الاستثمار وتشجيع التشغيل

المصدر: قوانين المالية 2023 و2024

يظهر جليا أن قانون المالية تبنى معيارا عضويا في تحديد النفقات الجبائية وذلك من خلال توزيعها على القطاعات المعنية، إلا أنه لم يفصل في طبيعة الضرائب والرسوم المعنية بالإعفاءات أو التخفيضات الضريبية لا سيما بالنسبة لقطاعي الأملاك الوطنية والضرائب وإنما اكتفى بذكر السياق العام لهذه النفقات الجبائية كما

أنه لم يحدد طبيعتها إن كان الأمر يتعلق بإعفاءات مؤقتة أو دائمة، تخفيضات في معدلات الإخضاع أو الوعاء الضريبي.

على كل فإن القانون العضوي لقوانين المالية في مادته 73 لم يعط تفصيلا حول الجدول الذي سيتضمن تقديرات النفقات الجبائية ولم يقدم تعريفا قانونيا للنفقات الجبائية وهو ما يفتح المجال للبحث عن مصادر أخرى لتعريف النفقة الجبائية.

إن مفهوم النفقات الجبائية الذي يعتبر ترجمة لمصطلح "Dépenses fiscales" الذي تم إدراجه في القانون الفرنسي بموجب المادة 32 الفقرة IV من قانون المالية لسنة 1980 (PERROTIN, 2021, p. 4)، تم استعماله لأول مرة بألمانيا "Subventionbericht" والولايات المتحدة الأمريكية "Tax expenditure" في أواخر ستينيات القرن الماضي (1967 و 1968 على التوالي) (BOMMIER, 2020, p. 341). تعتبر النفقة الجبائية نظير النفقة الميزانية التي تهدف إلى تمويل نفقة عمومية وفي نفس الوقت هي نقيض الإيراد الجبائي (ORSONI, Finances publiques - Dictionnaire encyclopidique, 2017, p. 302).

في الجزائر، وفي ظل غياب تعريف قانوني واضح لمفهوم النفقة الجبائية نجد أن مجلس المحاسبة قد أخذ بالتعريف الذي جاءت به وزارة المالية في تقرير عرض المشروع التمهيدي للقانون المتضمن تسوية الميزانية لسنة 2011، والذي عرف النفقات الجبائية على أنها "امتيازات ضريبية تمنحها الدولة بقصد تشجيع الأنشطة والمناطق والمؤسسات أو الفئات الاجتماعية، وذلك عن طريق الإعفاء الطوعي لجزء من عائدات الضرائب" (مجلس المحاسبة، 2022، صفحة 42). تجدر الإشارة هنا إلى أن مجلس المحاسبة سلب الضوء لأول مرة على النفقات الجبائية في تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 (مجلس المحاسبة، 2015، الصفحات 32-39).

على الصعيد الدولي، تبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) تعريفا للنفقات الجبائية ينص على أنها "أحكام للقانون الجبائي وتنظيمات أو ممارسات تهدف إلى تخفيض أو تأجيل الضريبة المستحقة لفئة صغيرة من المكلفين بالضريبة بالمقارنة مع النظام الجبائي المرجعي" (OCDE, 2010, p. 12).

في حين أن صندوق النقد الدولي (FMI) يرى بأن النفقات الجبائية هي امتيازات أو إعفاءات من النظام الجبائي "العادي" والتي تؤدي إلى التخفيض من تحصيل الإيرادات الجبائية من طرف الإدارات العمومية، بحيث أن الأهداف المراد تحقيقها يمكن الوصول إليها بوسائل غير جبائية مثل برامج الانفاق المباشر. وفي هذا السياق يرى صندوق النقد الدولي أن النفقات الجبائية مماثلة للنفقات العامة المباشرة (FMI, 2015, p. 18).

أما البنك الدولي (BM) فيرى أن النفقات الجبائية هي خسائر في الإيرادات منصوص عليها في أحكام خاصة في القانون، مثل الإعفاءات والحسومات والديون الضريبية ومعدلات الضرائب التفضيلية، والتي تستخدم كأدوات لتعزيز الأنشطة الاقتصادية ودعم السياسات الاجتماعية ومعالجة إخفاقات السوق. كما يشير البنك الدولي إلى أن مصطلح "النفقات الجبائية" يبدو وكأنه تناقض لفظي إلى حد ما حيث يشير مصطلح "الضريبة" إلى التحصيل بينما يشير مصطلح "النفقات" إلى الإنفاق. وفي هذا الشأن يوضح البنك أن هذه النفقات تمثل إنفاق حكومي من خلال النظام الضريبي للأنشطة أو المجموعات المفضلة (Banque Mondiale, 2024, p. 13).

من خلال هذه التعاريف فإن التخفيضات مهما كانت طبيعتها سواء تعلق الأمر بالمعدلات المطبقة أو الأوعية الضريبية فإنها تعتبر نفقات جبائية حتى وإن كانت تهدف فقط إلى تأخير تاريخ الاستحقاق إلى أجل لاحق. إن إسقاط هذا التعريف على ما تم إدراجه في قانوني المالية لسنتي 2023 و 2024، في غياب نظام جبائي مرجعي للنفقات الجبائية بالجزائر، يُظهر لنا أن العديد من الأحكام المتعلقة بالإعفاءات والتخفيضات الجبائية لم يتم إدراجها في جدول تقديرات النفقات الجبائية (إعفاءات الرسم على القيمة المضافة (TVA) لا سيما بالنسبة للسلع واسعة الاستهلاك، إعفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، إعفاءات الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والمعدلات المخفضة للرسم على القيمة المضافة (9%) والرسوم الجمركية (5%) والضريبة الجزائية الوحيدة (0,5%)).

وفي هذا الصدد، قد يُفهم من تعريف البنك الدولي أنه حتى فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة التي لا تدخل في الربح الخاضع للضريبة طبقا للمادة 1-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (30%) بالنسبة لفوائض القيم القصيرة الأمد و65% بالنسبة لفوائض القيم الطويلة الأمد) تعتبر نفقات جبائية باعتبارها حسومات من الربح الخاضع للضريبة وبالتالي خسارة في الإيرادات.

من جهة أخرى، نصت المدة 1-151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على وجود ثلاثة (3) معدلات للضريبة على أرباح الشركات حسب طبيعة النشاط (19%)، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع و23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار و26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى)، في هذه الحالة هل يتم اعتبار معدل 26% هو المعدل العادي واعتبار المعدلات الأخرى (19% و23%) معدلات مخفضة وبالتالي يتم احتساب الأثر المالي للنفقة الجبائية المترتب عن تطبيق هذه المعدلات أم لا. في نفس السياق، نص قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 21 منه على أن المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة هو 19% وفي المادة 23 منه على أن المعدل المخفض هو 9%، وبالتالي فلقد نص صراحة على أن معدل 9% هو معدل مخفض وبالتالي فهو يدخل في إطار النفقات الجبائية من منظور التعريف الذي تبنته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

إن غياب نظام جبائي مرجعي للنفقات الجبائية في الجزائر أدى إلى وجود تضارب في الآراء حول طبيعة بعض التدابير الجبائية الاستثنائية على غرار نظام الشراء بالإعفاء (Achat en franchise) في إطار نظم المزايا الجبائية الممنوحة، والتي تراها الإدارة الجبائية مجرد تسهيلات للخرينة بالرغم من أنها تُعتبر إعفاءات جبائية من منظور مجلس المحاسبة (مجلس المحاسبة، 2022، صفحة 44). في هذا الصدد، يعتبر نظام الشراء بالإعفاء إجراء يسمح للمكلف بالضريبة بعدم تسديد أية ضريبة أو رسم في مرحلة الإنجاز من خلال الأشغال والخدمات واللوازم المرتبطة بها إلا أنه بمجرد الدخول في مرحلة الاستغلال، بالنسبة للأنشطة التي تدخل في نطاق اختصاص ضريبة ما لا سيما الرسم على القيمة المضافة، فإن المكلف بالضريبة سيكون ملزما بتسديد المبلغ الإجمالي للرسم على القيمة المضافة على عمليات الاستغلال التي تم جمعها لعدم إمكانية الاستفادة من إجراء الحسم المنصوص عليه في المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كونه استفاد في البداية من نظام الشراء بالإعفاء. وبالتالي فإن المكلف بالضريبة استفاد من تأجيل دفع الضريبة المستحقة في مرحلة الإنجاز وهذا التأجيل يدخل في خانة النفقات الجبائية من منظور التعريف الذي تبنته منظمة

التعاون الاقتصادي والتنمية وكذا مساهمات العديد من الباحثين في ضبط مفهوم النفقات الجبائية (كشاي، 2019، الصفحات 79-81).

في هذا السياق، إن تأجيل دفع الضريبة المستحقة يؤدي إلى نقص في المردود الجبائي للسنة المالية المعنية وهو ما يدفع الدولة إلى اللجوء إلى الاستدانة الداخلية في حالة العجز كما هو عليه الحال بالنسبة للميزانية العامة في الجزائر. إن اللجوء إلى الاقتراض لسد عجز الخزينة تترتب عنه نفقات مباشرة في إطار أعباء الدين وبالتالي فإنه من غير المعقول أن تترتب عن تدابير جبائية معينة (نظام الشراء بالإعفاء) نفقات مباشرة للدولة ولا يتم تصنيفها في خانة النفقات الجبائية.

من خلال ما سبق يتضح جليا الاختلاف في تحديد مفهوم النفقات الجبائية من منظمة إلى أخرى ومن بلد إلى بلد آخر، فإن كان صندوق النقد الدولي يعتبرها جملة الإعفاءات بغية تحقيق أهداف يمكن الوصول إليها بوسائل غير جبائية كالنفقات العمومية فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعتبرها تدابير استثنائية بالمقارنة مع نظام جبائي عادي أو مرجعي في حين أن البنك الدولي يراها خسائر في الإيرادات منصوص عليها في أحكام خاصة من القانون مهما كان شكلها. بين هذه التعاريف نجد أن العديد من الدول حاولت إعطاء تعاريف تتماشى وسياساتها الجبائية (PERROTIN, 2021, pp. 4-5).

إن تحديد مفهوم النفقات الجبائية يعتبر عنصرا مهما من أجل حصر التدابير الجبائية الاستثنائية والتي أحصى منها مجلس المحاسبة 490 إجراء إلى غاية سنة 2013، حيث تضمنت هذه التدابير مختلف الإعفاءات الجبائية والمعدلات المخفضة والتخفيضات في الأوعية الضريبية سواء تعلق الأمر بالأجهزة التفضيلية لدعم التشغيل والاستثمار أو تلك المتعلقة بالنظام العام، صف إلى ذلك مختلف اتفاقيات الشراكة الموقعة من طرف الجزائر في إطار تشجيع التجارة الخارجية مع بعض المناطق، لا سيما المنطقة العربية والاتحاد الأوروبي، حيث شملت هذه التدابير مختلف الضرائب والرسوم (حقوق التسجيل والطابع، الرسم على القيمة المضافة، حقوق الجمارك، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم العقاري ورسم التطهير ...) (مجلس المحاسبة، 2015، صفحة 33).

على العموم، إن إدراج النفقات الجبائية في القانون المالي العام في الجزائر من خلال القانون العضوي لقوانين المالية يعتبر خطوة جد مهمة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي والتقديرات السنوية وهو الأمر الذي من شأنه المساهمة في ضبط مفهوم النفقات الجبائية وفقا للسياسة الجبائية للدولة وبالتالي حصر مختلف التدابير الجبائية الاستثنائية بالمقارنة مع نظام جبائي مرجعي محدد مسبقا وهو ما سيسمح بالمرور إلى مستوى آخر من التحليل يدور حول مدى جدوى هذه التدابير وأثرها المالي والاقتصادي والاجتماعي.

2. تعقيدات تحديد أثر النفقات الجبائية

في إطار السياسة الميزانية للدولة يلعب النظام الجبائي دورا مهما في تحقيق التوازنات الكبرى للاقتصاد سواء من حيث مساهمته في تغطية الأعباء العمومية أو من خلال تدابير الاستثنائية التي تهدف إلى دعم التشغيل والاستثمار وحتى المحافظة على القدرة الشرائية للمواطن وحماية الفئات الهشة من خلال الأخذ بعين الاعتبار القدرات الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية جاء نتيجة الأزمات الاقتصادية التي عاشها العالم والتي أفضت إلى ضرورة تدخلها من أجل محاربة الركود الاقتصادي وبعث الدورة الاقتصادية من جديد ومن أهم الوسائل المستعملة في هذا الجانب نجد الانفاق العمومي والسياسة الجبائية مع ضرورة الإشارة إلى وجود نظريات

ليبرالية جديدة تدعو إلى الحد من هذا التدخل (ORSONI, SCIENCE ET LEGISLATION FINANCIERES, 2005, pp. 20-45).

إن تحديد مفهوم النفقات الجبائية في القانون الجزائري وكذا حصر مختلف التدابير الاستثنائية بالمقارنة مع النظام الجبائي المرجعي يكتسي أهمية بالغة، لكن الأهم من هذا كله هو تحديد انعكاسات النفقات الجبائية على المردود الجبائي للدولة (1.2) وكذا مدى تحقيق هذه التدابير للأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرجوة (2.2).

1.2. الأثر السلبي للنفقات الجبائية على المردود الجبائي للدولة

تشكل الموارد الجبائية المصدر الأساسي لتمويل أعباء الميزانية العامة للدولة وبالتالي فإن أية خسارة أو نقص في هذه الموارد يتطلب توفير موارد إضافية لتمويل العجز المفترض وبالتالي فإن النفقات الجبائية باعتبارها خسارة في إيرادات الدولة فهي تؤثر بصفة مباشرة في المردود الجبائي لذا وجب إيلاء اهتمام كبير للمترتبات المالية الناجمة عن تطبيق مختلف الإعفاءات والتحفيزات الجبائية.

نص القانون العضوي رقم 15-18 على إلزامية إدراج ملحق في قوانين المالية يتضمن تقديرات النفقات الجبائية، حيث ابتداء من سنة 2023 عمدت الحكومة إلى وضع هذه التقديرات في قوانين المالية حسب المجمعات الكبرى للتحفيز الجبائية موزعة على قطاعات الأملاك الوطنية والجمارك والضرائب كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول (02): تطور تقديرات النفقات الجبائية حسب القطاعات 2023 - 2024

القطاع	النفقات الجبائية (دج)		النسبة المئوية		التطور (%)
	2023	2024	2023	2024	
الأملاك الوطنية	56 462 173 000	23 003 599 676	12,59	4,64	- 59
الجمارك	307 650 000 000	369 940 849 879	68,60	74,66	20
الضرائب	84 377 215 000	102 578 517 379	18,81	20,70	22
المجموع	448 489 388 000	495 522 966 934	100	100	10

المصدر: قوانين المالية 2023 و 2024

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن تقديرات الإعفاءات المسجلة على مستوى إدارة الجمارك تمثل 74.66% من مجموع تقديرات النفقات الجبائية بعنوان سنة 2024 والتي تتوزع أساسا على الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة المطبق على الواردات. لكن ما يمكن التنويه إليه هو أن قانون المالية لم يوضح الأحكام المعنية بهذه التقديرات لوجود عدة تدابير استثنائية في هذا الإطار سواء تعلق الأمر بأجهزة ترقية الاستثمار وتشجيع التشغيل أو اتفاقات الشراكة السارية المفعول أو أحكام النظام العام للجباية الاستثنائية، نذكر على سبيل المثال: الامتيازات الممنوحة في إطار قانون المحروقات، الامتيازات الممنوحة لمعطوبي حرب التحرير الوطني، الامتيازات الممنوحة للجزائريين المقيمين بالخارج عند تغيير الإقامة، الإعفاءات المتعلقة باستيراد الطاقات ومواد التشحيم والمواد الغذائية وغير الغذائية والمواد نصف المصنعة ومواد التجهيزات الصناعية.

إذا كانت النفقات الجبائية لقطاع الجمارك قد تم تفصيلها حسب الحقوق والرسوم المعنية فإنه في قطاع الضرائب تم الاكتفاء بالإشارة إلى الامتيازات الممنوحة في إطار مختلف أجهزة ترقية الاستثمار وتشجيع التشغيل دون الإشارة للضرائب المعنية هذا من جهة كما أنه لم يتم الإشارة للإعفاءات الخاصة بالنظام العام للجباية الاستثنائية من جهة أخرى.

فيما يتعلق بالامتيازات الممنوحة في إطار مختلف أجهزة ترقية الاستثمار وتشجيع التشغيل سواء تعلق الأمر بمرحلة الإنجاز أو الاستغلال فهي تخص الاستثمارات تحت غطاء الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار بموجب القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 المتعلق بالاستثمار (المواد 24 إلى 33 منه)، أما فيما يتعلق بتشجيع التشغيل فهي الاستثمارات التي تكون تحت غطاء الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة والتي نص عليها قانون الرسوم على رقم الأعمال لا سيما المادة 42-4 منه وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا سيما المادة 13-1 بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي والمادة 138 بعنوان الضريبة على أرباح الشركات والمادة 252 بعنوان الرسم العقاري على الملكيات المبنية والمادة 282 مكرر 6 بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة .

تجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2024 قد أدخل تعديلا على المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أين أصبحت الأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي تخضع لمعدل 0,5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة. إن الاطلاع على جدول تقديرات النفقات الجبائية لا يمكننا من الجزم إن كانت النفقة الجبائية لهذا التدبير قد تم إدراجها في تقديرات سنة 2024 أو لا وكذا كيفية احتساب الأثر المالي هل يكون بالنسبة لمعدل 5% أو 12% باعتبارهما معدلين عاديي للضريبة الجزافية الوحيدة.

على العموم إن الاستثمارات المنجزة في إطار مختلف أجهزة الاستثمار وتشجيع التشغيل يمكن تحقيقها محليا أو عن طريق الاستيراد لهذا ذكر الامتيازات الممنوحة لها فقط بالنسبة لقطاع الضرائب من شأنه أن يعطي صورة مصغرة عن الجهد المالي الذي تبذله الدولة من خلال النفقات الجبائية بالنسبة لهذه الأنشطة حيث أنه إن كانت هناك حقوق جمركية ورسم على القيمة المضافة مطبق على الواردات يخص مختلف أجهزة الاستثمار وتشجيع التشغيل لا بد أن يتم إظهارها في قطاع الجمارك تحت هذا العنوان حتى يكون هناك تناسق في المعلومة المقدمة من جهة وشمولية الجهد المالي للدولة في هذا الصدد من جهة أخرى.

دائما في جانب النفقات الجبائية لقطاع الضرائب والتي لم تدرج صراحة الإعفاءات والتخفيضات الجبائية للنظام العام (droit commun) نذكر على سبيل المثال: تقديرات النفقات الجبائية لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقضي بإعفاء الأجور أقل من 30.000 دج من الضريبة على الدخل الإجمالي أو تلك المتعلقة بالإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة لا سيما بالنسبة للسلع واسعة الاستهلاك (الدقيق العادي والممتاز، السميد، الخبز، الحبوب الموجهة لصناعة السميد، الحليب، الذرة والشعير، أغذية المواشي والواجن المنتجة محليا...) أو تطبيق المعدل المخفض 9% عملا بأحكام المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والأحكام الجبائية المختلفة لقوانين المالية السنوية. إن التحديد الشامل لتقديرات النفقات الجبائية وأثرها المالي الفعلي من شأنه أن يساعد السلطات العمومية على اتخاذ القرارات الأكثر ملاءمة فيما يتعلق بالسياسة الجبائية الاستثنائية.

بالنسبة للأمولاك الوطنية تم توزيع النفقات الجبائية على الامتيازات الممنوحة على الأراضي التابعة لأمولاك الدولة الموجهة للاستثمار وبرامج السكنات المدعمة والتنازل عن الأملاك العقارية التابعة للقطاع العام، إلا أنه على غرار قطاع الضرائب لم تتم الإشارة إلى الضرائب والرسوم المعنية بهذه النفقات الجبائية والتي قد نجد جزء هاماً منها مرتبط بأجهزة الاستثمار وتشجيع التشغيل، لا سيما حقوق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقننات العقارية التي تتم في إطار الاستثمارات المعنية بهذه الأجهزة. إلى جانب ذلك نجد أن النفقات الجبائية لقطاع الأملاك الوطنية لم تأخذ بعين الاعتبار إعفاءات النظام العام لا سيما الإعفاءات من الرسم على الإشهار العقاري المنصوص عليها في المواد 353-5 و6 من قانون التسجيل.

انطلاقاً مما سبق يتضح أن الجدول "ح" المتضمن لتقديرات النفقات الجبائية يفقر للتفصيل حسب طبيعة الضريبة أو الرسم موضوع النفقة الجبائية وهو ما يؤثر على شمولية هذه الوضعية وما يجعل خطر الاستعمال المزدوج للمعطيات قائماً بين مختلف القطاعات (الأموالك الوطنية والجمارك والضرائب) لا سيما فيما يتعلق بالامتيازات الممنوحة لأجهزة الاستثمار وتشجيع التشغيل، وهذا في انتظار قانون تسوية الميزانية للسنتين 2023 و2024 الذي من شأنه إعطاءنا أكثر تفاصيل عن الإنجازات المحققة في إطار الرخصة البرلمانية الممنوحة من خلال الجدول "ح". وفي هذا السياق، يمكن التساؤل عن ما إذا كانت تقديرات النفقات الجبائية المتضمنة في قانون المالية حصرية ومسقة أي لا يجب تجاوزها كما هو الحال بالنسبة للاعتمادات المفتوحة ومن هي الجهة المسؤولة عن تتبع هذه التقديرات ومدى احترامها للرخصة البرلمانية باعتبار أنها موزعة على ثلاثة قطاعات تابعة إدارياً لوزارة المالية لكنها تتلقى معلوماتها من وكالات تابعة لدوائر وزارية مختلفة.

كما يوضحه الجدول 2 أعلاه فإن النفقات الجبائية من شأنها أن تؤثر على المردود الجبائي بالنقصان بما يفوق 495 مليار دج بعنوان سنة 2024 أي ما يمثل نسبة 12.04 % من الإيرادات الجبائية خارج الجبائية البترولية ونسبة 5.44 % من مجموع الإيرادات وهي نسبة جد معتبرة خاصة بعد الاطلاع على الجدول "د" من قانون المالية الذي يعالج التوازنات الميزانية والمالية والاقتصادية الذي يشير بعنوان سنة 2024 إلى عجز في الرصيد الميزانياتي بمقدار 6.170 مليار دج أي أن النفقات الجبائية تساهم بصفة مباشرة في تقادم هذا العجز لذلك لا بد من تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي لمختلف الأحكام الجبائية الاستثنائية والوقوف على مدى تحقيقها للأهداف المرجوة.

يجدر التنويه إلى أن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) قد تطرقت للنفقات الجبائية من خلال المعيار 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية" والذي يُعرفها على أنها أحكام تفضيلية في قانون الضرائب توفر لبعض دافعي الضرائب امتيازات غير متاحة للآخرين ولقد حددت لها قواعد خاصة لتقييدها المحاسبي فهو يعتبرها إيرادات ضائعة لكنها ليست أعباء مباشرة ولا تساهم في زيادة الأصول أو الخصوم أو النفقات أو الإيرادات العمومية (IPSASB, 2022, p. 511;520). وعليه فإنه بمفهوم المعيار 23 النفقات الجبائية تعتبر في الحقيقة إعانات وجب إذا حسنها مباشرة من ناتج الضرائب سواء على مستوى التصريحات الضريبية أو المداخل (DES ROBERT & Colibert, 2008, p. 183).

إنطلاقاً من أن الإطار المرجعي للمحاسبة العامة في الجزائر الذي يستمد مبادئه من المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) طبقاً للرسم التنفذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024، وجب إذن وضع مكيانزمات لحساب القيمة الحقيقية للنفقات الجبائية حسب كل إجراء استثنائي معمول به باعتبار أن

حسابات الدولة لا بد أن تلبي شروط النظامية والمصادقية والصورة الصادقة للوضع المالية للدولة وممتلكاتها وفقا للمتطلبات الجديدة للمحاسبة العمومية التي أقرها القانون العضوي لقوانين المالية (المادة 65) ولعله الأمر الذي دفع إلى إقرار تعديل المادة 76-1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2024 والتي نصت على إلزامية التصريح برقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة أثناء القيام بالتصريح الشهري أمام قابض الضرائب المختص إقليميا (وزارة المالية، 2023، صفحة 55).

2.2. ضرورة تقييم أثر النفقات الجبائية من أجل سياسة ضريبية فعالة

تتضمن قوانين المالية السنوية غالبا إعفاءات ومعدلات مخفضة تخص مختلف الضرائب والرسوم بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تصبوا إليها السلطات العمومية. على صعيد السلع ذات الاستهلاك الواسع عمدت السلطات العمومية في السنوات الأخيرة إلى إقرار إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة من أجل مجابهة تقلبات الأسعار في الأسواق العالمية من جهة والحفاظ على القدرة الشرائية للمواطن من جهة أخرى (مثلا نصت المادة 91 من قانون المالية لسنة 2024 على الإعفاء من الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة، زيت الصوجا الخام إلى غاية 31 ديسمبر 2024 ونصت المادة 65 من نفس القانون على إعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى غاية 31 ديسمبر سنة 2024 عمليات استيراد وبيع البازلاء والحمص والفاصوليا والعدس والفول والبقول ذات قرون جافة أخرى والأرز المنتجة محليا والموجهة للاستهلاك البشري كما نصت على إعفاء عمليات البيع المتعلقة بالفواكه والخضر الطازجة وبيض الاستهلاك والدجاج اللحم والديك الرومي، المنتجة محليا).

إن تحديد الأثر المالي للإعفاءات الجبائية مهما كان هدفها يبقى ضروري وهو ما أكدته القانون العضوي لقوانين المالية، إلا أنه تبقى مسألة تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي ومدى نجاعة هذه الإعفاءات في تحقيق الأهداف المرجوة وجدوى استمرارها بالأهمية بما كان ولقد أشار في هذا الصدد مجلس المحاسبة إلى أن الإدارة الجبائية لا تقوم بتقييم أثر الامتيازات الجبائية الممنوحة على الاقتصاد لا سيما مدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة ومناصب الشغل (Cour des comptes, 2023, p. 12).

إن السياسة الجبائية تعتبر عنصرا فعالا في تنفيذ السياسات العمومية، لكن في المقابل لا بد من تقييم دوري للأدوات القانونية المعتمد عليها لإثبات مدى نجاعتها. كما أشرنا إليه سابقا فإن مجلس المحاسبة أحصى 490 إجراء إلى غاية سنة 2013، وعليه فإنه من أجل مقروئية جيدة للقانون الجبائي في الجزائر لا بد من تقدير الأثر المالي لكل إجراء إعفائي ودراسة ما إذا كانت الخسارة في الإيرادات العامة للدولة معبرة أم لا ومدى إمكانية استبدالها بنفقات عمومية مباشرة هذا من جهة ومدى تحقيق كل إجراء للأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرجوة من جهة أخرى.

في هذا الصدد تعمل بعض الدول على تسقيف النفقات الجبائية من خلال تحديد نسبة من الإيرادات الجبائية وكذا تقييدها من حيث الزمن مع عدم إمكانية إضافة أحكام جديدة ما لم يتم الاستغناء عن أخرى أو تخفيضها بمقدار ميزانياتي معادل (Cour des comptes, 2023, pp. 14-18). إذا كان تسقيف النفقات العمومية يخضع لرقابة المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي فإن الرقابة على تسقيف النفقات الجبائية يصعب تجسيدها لا سيما في إطار التنظيم الحالي الذي يتسم بتعدد المتدخلين (قطاعات الأملاك الوطنية والجمارك والضرائب وأجهزة الاستثمار وتشجيع التشغيل).

إن إشكالية تحديد أثر النفقات الجبانية ومدى تحقيقها للأهداف المرجوة تقتضي بالدرجة الأولى معرفة المستفيدين الحقيقيين من هذه الإجراءات لا سيما عندما يتعلق بضرائب على الانفاق كالرسم على القيمة المضافة.

يعتمد صندوق النقد الدولي في تصنيف الدول من حيث شفافية المالية العمومية في جانب النفقات الجبانية على معايير مرتبطة بمدى تحكمها في أثرها حيث أن المبدأ يقتضي أن الإدارات العمومية تقدم معلومات وتسير بصفة منتظمة الخسائر في الإيرادات الناجمة عن النفقات الجبانية وبالتالي فإنه حسب درجة الإلمام والتحكم بالنفقات الجبانية يتم تصنيف سياسات الدول من مبتدئة إلى مرضية إلى متقدمة. فحسب صندوق النقد الدولي تكون سياسات النفقات الجبانية متقدمة عندما تكون الخسائر في الإيرادات الناجمة عنها مقدرة حسب كل قطاع أو مجال تدخل وتنتشر على الأقل بصفة سنوية كما أنه لا بد من التحكم في نطاق النفقات الجبانية أو التحديد المسبق للأهداف الميزانية من ورائها (FMI, 2015, p. 5).

نذكر هنا مثالا عن فرع التأمين على الأشخاص الذي أعفته السلطات العمومية من الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2007 وهذا تبعا لصدور القانون رقم 04-06 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المعدل للأمر رقم 07-95 المؤرخ في 25 جانفي 1995 المتعلق بالتأمينات والذي منع منح أي اعتماد لنفس الشركة قصد الممارسة في آن واحد عمليات التأمين على الأشخاص والتأمين على الأضرار المعرفة في المادة 203 من ذات القانون (المادة 204 مكرر)، وهو الإجراء الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2011. إن الهدف من هذا الإعفاء هو إعفاء المؤمنين، باعتبارهم مستهلكين نهائيين، من دفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدّر بـ 17% من مبلغ قسيمة التأمين ليصبح فيما بعد 19% وبالتالي تشجيعهم على اكتتاب هذا النوع من التأمين.

لكن بعد مرور ما يفوق ستة عشرة (16) سنة من إقرار هذا الإعفاء تبقى حصة التأمين على الأشخاص في سوق التأمينات في الجزائر متواضعة إذا ما قارناها بالتأمين على الأضرار كما يوضحه الجدول الآتي للسنوات 2022 و2023:

الجدول (03): حصة التأمين على الأشخاص في سوق التأمينات بالجزائر

الفرع	2022	2023	حصة السوق (%)	
			2022	2023
التأمين على الأضرار	140 580 702 939	144 204 794 210	89,52	89,11
التأمين على الأشخاص	16 453 755 489	17 617 560 927	10,48	10,89
المجموع	157 034 458 428	161 822 355 137	100,00	100,00

المصدر: مذكرة ظرفية للثلاثي الرابع 2023، المجلس الوطني للتأمينات

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن حصة التأمين على الأشخاص لا تتعدى نسبة 11% من السوق الإجمالية للتأمينات في الجزائر بالنسبة لسنوات 2022 و2023 وهو ما ينطبق أيضا على السنوات السابقة مع العلم أن رقم الأعمال المحقق يتأني أساسا من الحماية الجماعية التي تفرضها لا سيما شركات التأمين على مستخدميها وكذا من التأمين على الحياة في إطار القروض البنكية لا سيما على العقار وكذا التأمين على السفر (Conseil National des Assurances, 2024, p. 19) وهو الأمر الذي يدفعنا للتساؤل

إن كانت سياسة النفقات الجبائية من خلال الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة هي السياسة الأمثل للدفع بشعبة التأمين على الأشخاص أم أن هناك عوامل أخرى لا بد من دراستها والتعمق فيها.

ضف إلى ذلك فإن إعفاء رقم الأعمال المحقق من طرف شركات التأمين على الأشخاص من الرسم على القيمة المضافة (TVA) يحول دون تمكينها من حسم الرسم على جميع مشترياتها ما يدفعها إلى تقييدها محاسبيا بكل الرسوم ولا يعطيها الحق في استرجاع الرسم وفق ما تقتضيه أحكام المادة 50 من قانون الرسوم على رقم الأعمال باعتبارها عمليات ليس لها الحق في الخصم عملا بأحكام المادة 29 من نفس القانون والذي تستفيد منه (الحسم) فقط العمليات الخاضعة للضريبة.

إن القيام بدراسة تقييمية شاملة متعددة الأبعاد للأثر الناجم عن أي إجراء يتضمن إعفاءات أو تخفيضات ضريبية من شأنه الزيادة في فعالية السياسة الجبائية للدولة وكذا المساهمة في تطهير قائمة النفقات الجبائية ذات المردود الضعيف أو المنعدم وهو ما يعطي للسلطات العمومية نظرة واضحة لتركيز الجهد الضريبي لا سيما ما تعلق بالنفقات الجبائية على الأنشطة التي من شأنها خلق الثروة ومناصب الشغل وكذا التكفل الأمثل بالفئات ذات الدخل المحدود والمحافظة على القدرة الشرائية للمواطن.

الخاتمة:

إن السياسة الميزانية للدول غالبا ما تعتمد على إعادة توزيع الدخل بين المواطنين سواء من خلال النفقات العمومية بواسطة ما يعرف بالتحويلات الاجتماعية أو من خلال الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار القدرات الحقيقية للمكلفين بالضريبة (STRASSEL, 2011, p. 162)، وكون النفقات الجبائية تعتبر جزء لا يتجزأ من هذه السياسة الجبائية وجب إيلاء أهمية بالغة إلى تحديد تقديرات النفقة الجبائية عن كل إعفاء أو تخفيض في المعدل أو الوعاء الضريبي باعتبار أنها كلفة إضافية على عاتق الدولة وخسائر مباشرة في الإيرادات.

إن إدخال مفهوم النفقات الجبائية في القانون المالي العام من خلال القانون العضوي لقوانين المالية يعتبر مكسبا للقانون الجبائي الجزائري، إلا أنه يظهر جليا من خلال دراسة ملحق قانون المالية المتعلق بالنفقات الجبائية للسنتين 2023 و 2024 أنه لم يتم بعد حصرها جميعا لا سيما تلك المرتبطة بالنظام العام، لذلك وجب ضبط النظام الجبائي المرجعي للتمكن من التقدير الدقيق لها لتتماشى مع مبادئ النظامية والمصادقية والصورة الصادقة لا سيما وأن الإطار المرجعي للمحاسبة العامة يقتضي تقييدها محاسبيا.

أما فيما يتعلق بالأثر الاقتصادي والاجتماعي لمختلف التدابير الجبائية الاستثنائية فهو يتطلب تقييما دوريا لها ومدى تحقيقها للأهداف المرجوة لا سيما وأن معظمها مر على إقرارها سنوات عديدة لذلك وجب تحديد تلك التدابير ذات الأثر المنعدم وبالتالي إلغاؤها وتلك ذات الأثر الإيجابي والتي تستدعي استمرارية العمل بها.

إن التسيير القائم على النتائج (La gestion axée sur les résultats) الذي أقره القانون العضوي لقوانين المالية من خلال مؤشرات الأداء بالنسبة لكل برنامج لا بد أن يمس النفقات الجبائية على مستوى كل دائرة وزارية معنية وبالتالي لا بد أن يتضمن التقرير عن الأولويات والتخطيط لهذه الدوائر أنشطة تعنى بالنفقات الجبائية مع تحديد مؤشرات أداء مرتبطة بها تمكننا من تقييم نجاعة هذه النفقات الجبائية وتحديد مدى تحقيقها للأهداف المرجوة وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، إن اقتضى الأمر، في أحسن الظروف.

المراجع:

- Banque Mondiale. (2024, June). *TAX EXPENDITURE MANUEL*. Retrieved from [www.worldbank.org: https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151636908/pdf/P174543148ba880bb188fd1ce06f588a6aa.pdf](https://documents1.worldbank.org/curated/en/099062724151636908/pdf/P174543148ba880bb188fd1ce06f588a6aa.pdf)
- BELTRAME, p. (2011). Grands principes du droit fiscal. Dans A. ROUX, *Finances publiques* (éd. 3, p. 147). Paris-France: La documentation française.
- BOMMIER, L. (2020, mai). Niches et dépenses fiscales au regard du droit budgétaire et fiscal. *Revue Française des Finances Publiques*(150), p. 239.
- BOUVIER, M., ESCLASSAN, M. C., & LASSALE, J. P. (2010). *FINANCES PUBLIQUES* (éd. 10). Paris-France: L.G.D.J.
- Conseil National des Assurances. (2024, Avril). *NOTE DE CONJONCTURE - Quatrième trimestre et année 2023*. Récupéré sur [www.cna.dz: https://www.cna.dz/wp-content/uploads/2024/03/NC-T4-2023.pdf](https://www.cna.dz/wp-content/uploads/2024/03/NC-T4-2023.pdf)
- Cour des comptes. (2023, juillet). *PILOTER ET ÉVALUER LES DEPENSES FISCALE*. Récupéré sur [www.ccomptes.fr: https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-07/20230707-note-thematique-Depenses-fiscales.pdf](https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-07/20230707-note-thematique-Depenses-fiscales.pdf)
- Cour des comptes. (2023). *RAPPORT D'APPRÉCIATION DE LA COUR DES COMPTES SUR L'AVANT-PROJET DE LOI PORTANT RÈGLEMENT BUDGÉTAIRE DE L'EXERCICE 2021*. Algérie: Cour des comptes.
- FMI. (2015, 1 26). *Code de transparence des finances publiques*. Récupéré sur [www.imf.org: https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/ft-codef.pdf](https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/ft-codef.pdf)
- IPSASB. (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York-USA: IFAC.
- Jean François DES ROBERT , Jacques Colibert .(2008) .*Les normes IPSAS et le secteur public* .Paris: DUNOD.
- OCDE. (2010). *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*. Récupéré sur [www.oecd-ilibrary.org: https://www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/les-depenses-fiscales-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264076921-fr](https://www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/les-depenses-fiscales-dans-les-pays-de-l-ocde_9789264076921-fr)

- ORSONI, G. (2005). *SCIENCE ET LEGISLATION FINANCIERES*. Paris: ECONOMICA.
- ORSONI, G. (2017). *Finances publiques - Dictionnaire encyclopidique* (éd. 2). France: Economica.
- PERROTIN, F. (2021, 01 25). L'Evolution des dépenses fiscales. *Petites afiches*(17), p. 4.
- STRASSEL, C. (2011). Fiscalité et politique économique et sociale. Dans A. Roux, *Les Notices - Finances publiques* (éd. 3, p. 162). Paris, France: La documentation Française.
- إلياس كشاوي. (2019). دراسة تحليلية لفعالية النفقات الجبائية في الجزائر. تم الاسترداد من <https://dspace.univ-alger3.dz:https://dspace.univ-alger3.dz/jspui/bitstream/123456789/1713/1/%D8%B3.1215.33.pdf>
- مجلس المحاسبة. (2015). التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 . الجزائر: مجلس المحاسبة .
- مجلس المحاسبة. (2022). التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2020 . الجزائر: مجلس المحاسبة.
- وزارة المالية. (2023). مشروع قانون المالية لسنة 2024. الجزائر: وزارة المالية.