

فجوة الملاءمة بين قواعد الإخضاع الضريبي التقليدية وطبيعة الأنشطة الرقمية في التشريع الجبائي الجزائري: دراسة مقارنة لبناء إطار قانوني لضريبة الأنشطة الرقمية

The Relevance Gap between Traditional Taxation Rules and the Nature of Digital Activities in Algerian Tax Legislation: A Comparative Study for Developing a Legal Framework for Digital Activities Taxation

خملول تارزي*1

khemloultarzi@gmail.com¹

تاريخ القبول : 2026/07/16

تاريخ الاستلام: 2026/05/26

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى ملاءمة القواعد الجبائية التقليدية لطبيعة الأنشطة الرقمية في الجزائر، ومنطلق الدراسة من فكرة أن الإشكالية ليست في غياب كلي لقواعد الإخضاع الضريبي، وإنما في فجوة الملاءمة بين قواعد مصممة لتطبق على أنشطة مرتبطة بالحضور المادي والتنظيم المحاسبي التقليدي، وبين أنشطة رقمية أساسها اللامادية، واستغلال البيانات، والتباعد بين المورد والمستهلك، وتوصلت الدراسة إلى أن التشريع الجبائي في الجزائر يحتوي على أدوات عامة يمكن أن يصل تطبيقها إلى بعض الأنشطة الرقمية المحلية، غير أنه لا يشكل إطاراً متكاملًا يحدد الأنشطة الرقمية الخاضعة، ومعايير الربط الجبائي، والمكلفين بعمليات التصريح والدفع، والأوعية الخاضعة، ولهذا أوصت الدراسة ببناء إطار جبائي قانوني تدريجي قائم على عدة أسس خاص بالضريبة على الأنشطة الرقمية.

الكلمات المفتاحية : أنشطة رقمية؛ تشريع جبائي؛ إخضاع ضريبي؛ إدارة جبائية.

تصنيف Jel : O33; K34; H25

Abstract:

This study aims to analyze the extent to which traditional tax rules are compatible with the nature of digital activities in Algeria. It proceeds from the premise that the issue does not lie in a complete absence of tax-subjection rules, but rather in a suitability gap between rules designed to apply to activities linked to physical presence and conventional accounting organization, on the one hand, and digital activities characterized by intangibility, data exploitation, and the spatial separation between the supplier and the consumer, on the other. The study concluded that Algerian tax legislation contains general instruments whose application may extend to certain domestic digital activities. However, it does not yet constitute an integrated framework capable of clearly defining taxable digital activities, tax nexus criteria, the persons liable for declaration and payment obligations, and the relevant tax bases. Accordingly, the study recommended the gradual development of a legal tax framework specifically devoted to the taxation of digital activities.

Keywords : Digital activities; Tax legislation; Taxation; Tax administration.

Jel classification code : O33; K34; H25

1- مقدمة:

أدت الرقمنة المتسارعة على مستوى الاقتصاد العالمي إلى إعادة بناء عميق لمفاهيم الأنشطة الاقتصادية ومصادر خلق القيمة، إذ أصبحت التعاملات التجارية والخدمات غير مرتبطة بالضرورة بإمكانية مادية أو منشآت ثابتة، أو تواجد واضح داخل الإقليم الجغرافي للدولة، وصار لدى المؤسسات الرقمية القدرة على تقديم خدماتها المختلفة، وتحقيق إيرادات من العديد من الأسواق الوطنية من دون تواجد مادي لها في تلك الأسواق، الأمر الذي ترتب عنه نشأة تحديات جبائية جديدة، باعتبار أن قواعد الإخضاع الضريبي التقليدية مبنية تاريخيا على عناصر محددة تتمثل أساسا في: مصادر المداخل، الإقامة، والمنشآت الدائمة، ومكان مزاولة الأنشطة، والفوترة التقليدية، وهذه المعايير لم تعد تستوعب لوحدها طبيعة الأنشطة الرقمية اللامادية والعابرة للحدود.

وتبرز إشكالية الدراسة بشكل واضح بخصوص الأنشطة الرقمية القائمة على الإعلانات الموجهة، التجارة الإلكترونية، المنصات الرقمية، التطبيقات، الاشتراكات الرقمية، الحوسبة السحابية، خدمات البيانات، الأعمال الحرة عن بعد، فهذه الأنشطة الرقمية يمكن أن تزول داخل دولة معينة ويحقق ممارسو هذه الأنشطة إيرادات مالية معتبرة، وذلك من دون أن تتمكن إدارة الضرائب بالاعتماد على المعايير التقليدية، من تحديد المكلف، أو الوعاء الضريبي، أو مكان تحقيق المداخل، فالتحديات الجبائية لم تعد تقتصر على فرض الضريبة من حيث المبدأ، إنما تتعلق أساسا بمعايير الربط الجبائي المناسب، وآليات تقديم التصريحات والرقابة والتحصيل الضريبي، ضمن بيئة رقمية تتميز بالسرعة والتغير وتعدد الأطراف.

في الجزائر تتزايد أهمية هذا الموضوع نظرا لطبيعة النظام الجبائي القائم على العديد من الأدوات التقليدية، أبرزها الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، ... وعلى الرغم من استيعاب هذه الأدوات لبعض مظاهر الأنشطة الرقمية المحلية في حال ما إذا كان المكلف معروفا ويصرح بنشاطه، إلا أنها تواجه تحديات كبيرة فيما يتعلق بالخدمات الرقمية العابرة للحدود، والمنصات الرقمية الأجنبية، والإعلانات الرقمية، وأنشطة صناع المحتوى، والأعمال الحرة التي تتجزأ عبر الإنترنت، والمعاملات المنجزة خارج إطار الفوترة والمراقبة الجبائية التقليدية، ولهذا فإن الإشكالية لا ترتبط بعدم وجود كلي للإخضاع، إنما يتعلق الأمر بوجود فجوة ملاءمة بين القواعد الجبائية المطبقة وطبيعة الأنشطة الرقمية.

وأهمية هذه الإشكالية ليس لها بعد قانوني فقط، وإنما هنالك أبعاد مباشرة ذات طابع اقتصادي ومالي وإداري، حيث أن عدم وجود ملاءمة بين قواعد الإخضاع الضريبي والأنشطة الرقمية يمكن أن يضيق الوعاء الجبائي الفعلي، ويوسع من فجوة الامتثال بين المكلفين التقليديين والرقميين، كما أنه قد يضعف قدرة الإدارة الجبائية على متابعة التدفقات المالية الناشئة عن الخدمات والمنصات الرقمية، بالإضافة إلى أن معالجة الإشكالية مرتبطة بقدرة النظام الجبائي على مسايرة التحول الرقمي، والتوازن بين العدالة الضريبية ومتطلبات التحصيل الضريبي من جهة، وبين نمو الأنشطة الرقمية وتشجيع الابتكار من جهة أخرى.

وتتجلى هذه الفجوة بالخصوص على مستوى مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، الذي يعد الأقرب من حيث الإخضاع الضريبي للاستهلاك الرقمي، إلا أن فعالية هذا الرسم ضمن المجال الرقمي متوقفة على مدى مقدرة النظام القانوني على رصد النطاق المكاني لاستهلاك الخدمات أو استعمالها، والمدين الخاضع للرسم، وتنظيم الالتزامات الخاصة بالموردين أو المنصات الرقمية، ووضع آليات مبسطة متعلقة بكل من التسجيل والتصريح والتحصيل الضريبي، أما الاكتفاء بقواعد عامة تتعلق بإنجاز عمليات داخل الدولة، أو تقديم خدمات إلكترونية، فإنه غير كاف لاستيعاب أنشطة رقمية يمكن أن يكون موردها خارج الدولة، ومستهلكها في الداخل، ووسيط الدفع أو المنصة في دولة أخرى.

عالجت بعض الدراسات الحديثة مسألة الجبائية الرقمية في الجزائر من زاوية مدى استيعاب النظام الجبائي القائم للأنشطة الرقمية، عبر زوايا مختلفة، منها تكييف القواعد الجبائية الحالية، أو الحاجة إلى وضع تصور جبائي خاص بالاقتصاد الرقمي، وتطرفت دراسات أخرى إلى تحديات الإخضاع الضريبي للتجارة

الإلكترونية، وما يتعلق بها من صعوبة تحديد هوية المكلف، ضبط الوعاء الضريبي، إثبات التعاملات، وطرق التصريح والتحصيل الضريبيين. وبالمقابل فإن بعض الأعمال ركزت على التحول الرقمي في الإدارة الجبائية باعتبار أن ذلك يعد شرطاً هاماً لتحسين الامتثال الضريبي، وتطوير كل من عمليات الرقابة والتحصيل، إلا أن هذه الدراسات رغم أهميتها كانت في جانب كبير منها إما وصفية في دراسة الإشكالية، أو جزئية بتطرقها إلى أحد الأبعاد المتعلقة بها، كالضريبة على التجارة الإلكترونية، أو رقمنة الإدارة الجبائية، من دون صياغة إطار قانوني مقارن يعالج قصور القواعد الجبائية التقليدية عن الإخضاع الضريبي للأنشطة الرقمية، ويستفيد من التجارب المقارنة في بناء نموذج قانوني يتكيف مع طبيعة البيئة المحلية، ومن هذا المنطلق تسعى هذه الدراسة إلى معالجة هذه الفجوة عبر تحليل "فجوة الملاءمة" في التشريع الجبائي الجزائري، وتقديم مقترح إطار قانوني للضريبة على الأنشطة الرقمية بناء على المقارنة الوظيفية وليس النقل الآلي لتجارب أجنبية.

وبناء على ما سبق، وعلى ضوء حدود المعالجات السابقة، فإن مشكلة الدراسة تتمثل في أنه رغم احتواء التشريع الجبائي في الجزائر على قواعد عامة يمكنها أن تشمل بعض الأنشطة الرقمية، إلا أنه إلى غاية الآن لا يتضمن إطاراً قانونياً متكاملاً يحدد بشكل دقيق مفهوم الأنشطة الرقمية الخاضعة للضريبة، ومعيار ربطها بالإقليم الجبائي الجزائري، والمكلف بالتصريح والدفع، والوعاء الضريبي الخاضع، ودور الموردين غير المقيمين والمنصات في التحصيل أو الإبلاغ، وهذا الوضع من شأنه أن يؤدي إلى اتساع فجوة عدم الامتثال، وضعف تحقق العدالة الجبائية بين المكلفين ذوي الأنشطة التقليدية والرقمية، وصعوبة توسيع الوعاء الضريبي دون المساس بالابتكار أو إرهاب صغار المكلفين.

وتتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة حول السؤال التالي: إلى أي مدى تتلاءم قواعد الإخضاع الضريبي التقليدية في التشريع الجبائي الجزائري مع طبيعة الأنشطة الرقمية؟ وكيف يمكن الاستفادة من التجارب المقارنة لبناء إطار قانوني ملائم لضريبة الأنشطة الرقمية في الجزائر؟ وتتفرع عن هذه الإشكالية أسئلة فرعية عديدة، من أهمها: ما الخصائص الجبائية للأنشطة الرقمية؟ فيما تتجلى فجوة الملاءمة في القواعد الجبائية الجزائرية القائمة؟ كيف عولجت هذه الإشكالات في كل من فرنسا، الاتحاد الأوروبي، وتونس؟ ما هي العناصر الممكن توظيفها لبناء إطار قانوني جزائري متوازن وله قابلية للتطبيق؟

والفرضية الرئيسية التي تقوم عليها هذه الدراسة هي أن القواعد الجبائية التقليدية في التشريع الجبائي الجزائري وإن كانت قابلة للتطبيق على بعض الأنشطة الرقمية المحلية، إلا أنها لا تعد إطاراً كافياً وفعالاً لإخضاع الأنشطة الرقمية العابرة للحدود، مما يتطلب صياغة إطار قانوني خاص بالضريبة على الأنشطة الرقمية يستند إلى معيار المستخدم أو مكان الاستهلاك، ويحدد مسؤوليات الموردين غير المقيمين والمنصات الرقمية على مستوى التصريح أو التحصيل أو الإبلاغ.

وتتجلى أهمية الدراسة من خلال مستويين متكاملين، من الناحية العلمية، تسعى الدراسة إلى إثراء النقاشات المتعلقة بمدى كفاية قواعد النظام الجبائي التقليدية أمام الاقتصاد الرقمي، من خلال التحول من الحديث العام عن الضرائب الرقمية إلى تحليل يحدد بشكل دقيق فجوة الملاءمة بين القواعد القانونية وطبيعة الأنشطة الرقمية، ومن الناحية العملية، تسعى الدراسة إلى بناء تصور قانوني يتمتع بالقابلية للتطبيق في البيئة الجزائرية، يحقق توازناً بين توسيع الوعاء الضريبي والعدالة الضريبية، وتبسيط الامتثال الضريبي، وتوفير الحماية للمؤسسات الناشئة وصغار المكلفين الرقميين.

تهدف هذه الدراسة إلى ضبط مفهوم الأنشطة الرقمية محل الإخضاع الضريبي، وتحليل مدى كفاية وقدرة قواعد النظام الجبائي الجزائري القائمة على استيعاب تلك الأنشطة، ثم تحديد مظاهر فجوة الملاءمة في كل من: التعريف، الاختصاص، الوعاء، المكلف، التصريح، التحصيل، والرقابة، كما تستهدف أيضاً دراسة التجارب المقارنة بصورة وظيفية، لا بغرض نسخها بشكل آلي، وإنما لاستخلاص عناصر قابلة للتكيف مع طبيعة وخصائص البيئة الجزائرية، وصولاً إلى اقتراح إطار قانوني خاص بالضريبة على

الأنشطة الرقمية قائم على تعريف دقيق، معيار ربط واضح، عتبات إخضاع ملائمة، آليات تسجيل وتصريح بسيطة، ودور أكثر تنظيماً للمنصات الرقمية.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي من خلال فحص النصوص القانونية الجبائية في الجزائر ذات الصلة بالموضوع، خاصة القواعد المرتبطة بالضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة، وقوانين المالية الحديثة، والإجراءات الجبائية، كما تم استخدام المنهج المقارن الوظيفي في تحليل نماذج مختارة لكل من فرنسا، الاتحاد الأوروبي، وتونس، بهدف استنباط الآليات الأكثر ملاءمة لبناء الإطار القانوني الجبائي الجزائري، وتوظف الدراسة كذلك مقاربة نقدية واقتراحية بغرض تحديد أوجه القصور في القواعد الجبائية الحالية، واقتراح نموذج قانوني متدرج يتمتع بالقابلية للتطبيق.

تتخصر حدود الدراسة من حيث الموضوع في الأنشطة الرقمية التي لها قابلية للإخضاع الضريبي، مثل التجارة الإلكترونية، الخدمات الرقمية المقدمة عن بعد، الوساطة عبر المنصات الرقمية، الإعلانات الرقمية، الدخل الرقمي للأفراد، الاشتراكات والتطبيقات الرقمية، ولم تنطرق الدراسة للعمليات المشفرة أو الأصول الرقمية، أو حماية البيانات أو الجرائم السيبرانية إلا في حدود ما يخدم مسائل الإخضاع والتحصيل والرقابة، ومن حيث المجال القانوني، فإن الدراسة تركز على التشريع الجبائي في الجزائر، والاستعانة بالتجارب المقارنة والمعايير الدولية باعتبارها وسائل تحليلية مستخدمة في بناء الإطار القانوني المقترح.

ولمعالجة الإشكالية، قسمت الدراسة إلى محورين أساسيين، حيث يتناول المحور الأول مظاهر فجوة الملاءمة بين القواعد التقليدية للإخضاع الضريبي وطبيعة الأنشطة الرقمية في التشريع الجبائي في الجزائر، عن طريق تحليل خصوصية الأنشطة الرقمية، ومدى استيعابها من طرف القواعد الجبائية في الجزائر، وإنشاء مصفوفة لفجوة الملاءمة، ويتناول المحور الثاني التجارب المقارنة، وصياغة إطار قانوني للضريبة على الأنشطة الرقمية في الجزائر، عن طريق تحليل التجارب في كل من فرنسا، الاتحاد الأوروبي، وتونس، ثم تقديم مقترح لإطار قانوني جزائري متدرج ومركب يتناسب مع خصوصية البيئة الجبائية في الجزائر.

2- مظاهر فجوة الملاءمة بين قواعد الإخضاع الضريبي التقليدية وطبيعة الأنشطة الرقمية في التشريع الجبائي الجزائري

2-1- خصوصية الأنشطة الرقمية وأثرها في قواعد الإخضاع الضريبي

أعاد الاقتصاد الرقمي تشكيل طرق خلق القيمة وتداولها وإخضاعها للضريبة، وأثرت التقنيات الرقمية على كافة الجوانب الاقتصادية، وساهم ذلك في نمو متسارع لأنشطة رقمية تقدم خدمات ومنتجات تتجاوز حدود إقليم الدول دون أن يكون هناك حضور مادي داخل البلد الذي يتواجد فيه المستهلك أو المستخدم، وصارت بذلك الأنظمة الجبائية التقليدية القائمة على الوجود المادي والإقامة والمنشأة الثابتة أمام تحديات كبيرة بخصوص إخضاع وتحديد مصادر المداخل ومواقع ممارسة تلك الأنشطة، ولم تعد ممارسة الأنشطة الاقتصادية مرتبطة بحضور مادي ومقر ثابت أو منشأة دائمة في إقليم الدولة التي يتواجد بها المستخدم أو المستهلك. (GUEZZOUN & MAYOU, 2025)

وتبرز خصائص الأنشطة الرقمية من خلال اعتمادها على اللامادية، السرعة، التباعد الموجود بين صاحب النشاط والمستهلك أو المستخدم، وتعدد الأطراف والوسطاء، فالأنشطة الرقمية كالإعلانات الموجهة، الحوسبة السحابية، البرمجيات، التجارة الإلكترونية، والمنصات الرقمية يمكن أن تتحقق من خلالها إيرادات مالية من مستخدمين داخل الجزائر رغم عدم إقامة مقامي الخدمات فيها ودون أن يكونوا خاضعين لرقابة الإدارة الجبائية في الجزائر، ويكمن التحدي الأساسي في تحديد إقليم أو مكان الإخضاع الضريبي لمقدمي تلك الخدمات والأساس القانوني الذي يتيح ربط الأنشطة الرقمية بالإقليم الجبائي المحلي. (GUEZZOUN & MAYOU, 2025)

ويتضمن قانون التجارة الإلكترونية في الجزائر عن محاولة تنظيمية هامة لضبط جزء من المعاملات التجارية الرقمية، حيث أنه يحدد القواعد العامة التي تتعلق بنشاط التجارة الإلكترونية للسلع والخدمات، ويعرف التجارة الإلكترونية على أنها النشاط الذي يتولى من خلاله مورد إلكتروني باقتراح أو العمل

على توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك إلكتروني بواسطة الاتصالات الإلكترونية، كما أن هذا القانون يحدد تعاريف كل من العقد الإلكتروني، المستهلك الإلكتروني، المورد الإلكتروني، الإشهار الإلكتروني، ووسيلة الدفع الإلكتروني. (القانون رقم 18-05 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، 2018)

إلا أن هذه المفاهيم رغم أهميتها إلا أنها ترتبط بشكل أساسي بالمعاملات التجارية الإلكترونية، ولا تشكل وحدها إطارا يشمل كافة الأنشطة الإلكترونية بالمعنى الواسع والمتمثلة أساسا في المنصات الرقمية، خدمات البيانات، الأعمال الحرة عن بعد، الإعلانات الرقمية، الاشتراكات والتطبيقات الرقمية، وفي السياق الجزائري تكتسب هذه الإشكالية أهمية خاصة، إذ تشير إحدى الدراسات الحديثة إلى أن الجبائية الرقمية في الجزائر لا تزال تتسم بدرجة من الغموض، بسبب عدم شفافية البيانات المتعلقة بمدخل الأنشطة الرقمية بشكل كاف، وعدد المؤسسات الناشطة في هذا المجال، وحجم الأرباح الحقيقية منها. وهو ما يعكس قصور الإخضاع الضريبي نتيجة صعوبة الوصول إلى البيانات الجبائية والاقتصادية اللازمة لتشكيل وعاء ضريبي واضح وقابل للتحقق. (Zouaneb, 2024)

وتتجلى خصوصية الأنشطة الرقمية بصورة أكثر وضوحا ضمن مجال التجارة الإلكترونية، حيث تتجزأ المعاملات غالبا دون مستندات أو وثائق ورقية، مما يصعب من تحديد هوية الأطراف أماكنهم الفعلية وحجم معاملاتهم، كما أن خاصية تجاوز الحدود الإقليمية للمبيعات الإلكترونية، والتباعد المكاني بين البائع والمشتري، يطرحان إشكالات متعلقة بالاختصاص الجبائي، والإثبات، والتصريح، والرقابة. وتزداد هذه التحديات صعوبة بالنسبة للمنتجات الرقمية مثل البرمجيات، الكتب والتقارير الإلكترونية، التطبيقات، وخدمات الاستشارية عن بعد، حيث أن هذه العمليات لا تتم عبر قنوات مادية تقليدية يمكن تتبعها أو تطبيق رقابة جمركية وجبائية مباشر عليها. (هاشمي و بزة، 2021)

2-2- حدود استيعاب القواعد الجبائية الجزائرية الحالية للأنشطة الرقمية

تتشكل بنية النظام الجبائي في الجزائر من العديد من الضرائب والرسوم من أبرزها الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة الجزافية الوحيدة، والرسوم على رقم الأعمال، (النظام الجبائي الجزائري، 2026) ولا يمكن القول بأن هذه الضرائب لا تشمل الأنشطة الرقمية بصفة كلية، وإنما يمكن لها أن تمتد من حيث مبدئها إلى بعض صور الأنشطة الرقمية في حال وجود إمكانية لربطها بمكافئين محليين أو بأنشطة مصرح بها، غير أنها لا تعتبر كافية لتعالج الخدمات المقدمة عن بعد والمنصات الرقمية الأجنبية ومختلف الأنشطة الرقمية الأخرى العابرة للحدود.

فمن خلال الضرائب المباشرة، تطبق الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين، وتطبق ضريبة على أرباح الشركات، حسب طبيعة الشخص الخاضع، أو النشاط، أو الربح الذي تم تحقيقه، وتبرز أهمية هذه الأدوات على مستوى الأنشطة الرقمية في حال ما إذا كان الناشطون في المجال الرقمي محليين ومسجلين، مثل صناع المحتوى المصرحين، أو المؤسسات المحققة لإيرادات رقمية داخل الإقليم الجزائري وفق إطار تشريعي ومحاسبي واضح، إلا أنها محدودة الفعالية بالنسبة للناشطين غير المقيمين بالجزائر الذين يحققون إيرادات من السوق الجزائرية دون موطن جبائي، أو منشأة دائمة، أو تمثيل قانوني داخل الجزائر. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2026)

وبما أن الضريبة على الدخل الإجمالي تطبق على المداخل الصافية للأشخاص الطبيعيين والمتأثية من عدة مصادر منها الأنشطة الصناعية والتجارية، المهن غير التجارية، عائدات رؤوس الأموال، وغيرها، (النظام الجبائي الجزائري، 2026) فإنه نظريا بالإمكان إدراج بعض الإيرادات المالية الرقمية للأشخاص ضمن أحد هذه الأصناف في حال ما إذا كان المكلف بالضريبة محددا ومصرحا، إلا أن المداخل غير الرسمية مثل الناتجة عن صناعة المحتوى، أو البيع عن طريق الشبكات الاجتماعية، أو الخدمات الحرة المقدمة عن بعد، تبقى قابليتها للتتبع أقل عندما تتم بدون تصريح أو فورة، أما بخصوص الضريبة على أرباح الشركات فإنها تفرض سنويا على إجمالي الأرباح أو المداخل التي حققتها الشركات، ويحدد الوعاء الضريبي بناء على الربح الصافي المحقق، (النظام الجبائي الجزائري، 2026) وتعد هذه القاعدة الجبائية ملائمة بالنسبة للشركات التي تمارس أنشطة رقمية داخل الجزائر

وفق إطار محاسبي وقانوني واضح، إلا أنها لا تعالج لوحدها مسألة الشركات الرقمية الأجنبية المحققة لإيرادات مالية من زبائن داخل الجزائر بدون أن يكون لها شكل قانوني، أو منشأة ثابتة داخل الإقليم الجزائري.

من خلال قانون الرسوم على رقم الأعمال فإنه تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع، الأعمال العقارية، الخدمات ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي التي تمت في الجزائر، بالإضافة إلى عمليات الاستيراد، (قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2026) ويعتبر الرسم على القيمة المضافة الأداة الأقرب لإخضاع جانب كبير من الأنشطة الرقمية لأنه مرتبط بالاستهلاك والإنفاق على السلع والخدمات، إلا أنه في البيئة الرقمية يطرح إشكالية تطبيقية تتعلق بتحديد مكان استغلال الخدمات، وتحديد المدين بالرسم، وتنظيم التزامات المورد غير المقيم، أو المنصة الرقمية بالتصريح والتحصيل. ومن خلال دليل الرسم على القيمة المضافة يتبين أن هذا الرسم يتم تطبيقه عند استخدام مداخل الأشخاص، أي عند الإنفاق أو استهلاك السلع والخدمات، وأن المؤسسة الخاضعة تتولى تحصيل الرسم لفائدة خزينة الدولة من خلال فوترة الرسم وتوريده في الآجال المنصوص عليها قانونا، ويعد هذا الأمر مهما بالنسبة للأنشطة الرقمية، حيث أن العديد من الخدمات الرقمية تستهلك محليا حتى في حالة ما إذا كان المورد خارج الدولة، إلا أن المشكلة العملية تظهر في حال عدم وجود خاضع محلي يقوم بالفوترة والتحصيل، أو عند أداء الخدمة من خلال منصة أجنبية غير خاضعة لنظام تسجيل محلي مبسط. (دليل الرسم على القيمة المضافة، 2026)

وتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال وجود تنظيم خاص بتعين على المدينين بالرسم الالتزام به، من تصريح بالوجود، تصريح بالتوقف عن ممارسة النشاط، التزامات محاسبية، فوترة الرسم، وحق الاطلاع، بالإضافة إلى الكيفيات التي يتم من خلالها التصريح والدفع، (قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2026) إلا أن هذه الآليات مصممة للتطبيق على مكلف محدد ومعروف داخل الإقليم، وهو ما يجعلها غير كافية ومحدودة التطبيق على مستوى الموردين الرقميين غير المقيمين، أو المنصات الأجنبية التي ليس لها علاقة قانونية واضحة مع مصالح الإدارة الجبائية في الجزائر.

وتظهر محدودية القواعد الجبائية التقليدية الحالية كذلك من خلال ما تضمنه قانون التجارة الإلكترونية حيث ربط ممارسة أنشطة التجارة الإلكترونية بعملية التسجيل في السجل التجاري، أو في سجل الصناعات التقليدية والحرفية، حسب طبيعة النشاط، كما أنه نص على إنشاء بطاقة وطنية خاصة بالموردين الإلكترونيين تضم الموردين المسجلين في السجل التجاري أو سجل الصناعات التقليدية والحرفية، وهو إجراء هام جدا بالنسبة للموردين المحليين، باعتباره يربط الأنشطة الإلكترونية بآلية تسجيل وطنية، إلا أن مجاله لازال محدودا فيما يتعلق بالمنصات الأجنبية، أو الخدمات الرقمية العابرة للحدود، أو الموردين الأجانب الذين يتعاملون مع المستهلكين في الجزائر دون تسجيل محلي. (القانون رقم 05-18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، 2018)

وقد ازدادت الصعوبة نتيجة لممارسة بعض الأنشطة الرقمية خارج الإطار الرسمي، حيث أشارت دراسة حديثة إلى أن العديد من الناشطين الرقميين مثل المستقلين والبائعين عبر الإنترنت وصناع المحتوى يمارسون أنشطة خارج الإطار القانوني الجبائي، وذلك لعدة أسباب منها إما لضعف الوعي الجبائي، أو لوجود تعقيدات متعلقة بإجراءات التصريح، لصعوبة تتبع الإيرادات المرتبطة بتلك الأنشطة، وهو ما ينعكس على الوعاء الجبائي، ويحدث تفاوتاً بين المكلفين التقليديين والممارسين لأنشطة رقمية غير المصرح بها. (GUEZZOUN & MAYOU, 2025)

ولا تقتصر فعالية إخضاع الأنشطة الرقمية على النصوص التشريعية فقط، وإنما هي مرتبطة بمدى قدرة الإدارة الجبائية على عمليات التحديد والرقابة والتحصيل، ووفقا لقانون الإجراءات الجبائية في الجزائر فإن منظومة الإجراءات الجبائية تتضمن كلا من مراقبة التصريحات، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حق الإطلاع، والاحتفاظ بالوثائق المحاسبية، وتعتبر هذه الإجراءات ضرورية وملائمة للبيئة التقليدية، في حين أن نجاعتها على مستوى

البيئة الرقمية ترتبط بمدى إمكانية الإدارة الجبائية على الوصول إلى البيانات الرقمية، وتتبع عمليات الدفع، وتبادل المعلومات مع الفاعلين الرقميين والمنصات. (قانون الإجراءات الجبائية، 2026) وفي إطار هذا السياق، فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن التحول الرقمي في الإدارة الجبائية في الجزائر تواجه العديد من التحديات التقنية، البشرية، التنظيمية، القانونية، والبنوية، بالإضافة إلى تحديات متعلقة بالأمن السيبراني، الثقة، وتوعية المكلفين بالتصريح والدفع الإلكترونيين، فإشياء إطار جبائي خاص بالأنشطة الرقمية يتطلب تطويراً عملياً لأدوات الإدارة الجبائية الرقمية، لتتمكن من تحديد الأنشطة، ومعالجة البيانات، ورفع مستوى الامتثال الضريبي. (بن عمارة و جمعي، 2026) كما كشفت دراسة حديثة حول بوابة "جبائك" أن التصريحات الإلكترونية مرتبطة بشكل إيجابي مع الامتثال الضريبي للمكلفين، إلا أن هذا التحول تبقى فعاليته محدودة لوجود بعض النقص التقنية، كالانقطاعات المتكررة للخدمة، وعدم كفاية بعض الخصائص، ومنها عملية الدفع الإلكتروني، فرقمنة التصريحات الجبائية يجب أن تكون ضمن إطار متكامل يشمل سهولة التسجيل، الدفع الإلكتروني، استقرار المنصة، التفاعل مع المهنيين. (Dahmoune & Karmi, 2024)

2-3- أبعاد فجوة الملاءمة في التشريع الجبائي الجزائري

هناك العديد الأبعاد المتعلقة بفجوة الملاءمة، من أهمها ما يلي :

أ- فجوة التعريف: تتجلى فجوة الملاءمة أولاً من خلال التعريف، فعلى الرغم من أن القانون المتعلق بالتجارة الإلكترونية حدد بعض المفاهيم المتعلقة بالمعاملات الإلكترونية كالتجارة الإلكترونية، المورد الإلكتروني، المستهلك الإلكتروني، العقد الإلكتروني، وسيلة الدفع الإلكتروني، إلا أن مفهوم الأنشطة الرقمية يعتبر أوسع من مفهوم التجارة الإلكترونية بمعناه الضيق، حيث أنه يشمل الخدمات الرقمية، التطبيقات، الحوسبة السحابية، الإعلانات الموجهة، الوساطة عبر المنصات، المحتوى الرقمي، الاشتراكات، والعمل الحر عبر الإنترنت، وبالتالي فلا يمكن الأخذ بمفهوم التجارة الإلكترونية لتحديد إطار جبائي دقيق للأنشطة الرقمية. (القانون رقم 05-18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، 2018)

وتبين الدراسات المرتبطة بموضوع التجارة الإلكترونية في الجزائر أن التعاملات الإلكترونية تتميز بعدم وجود وثائق ورقية، عالمية المبيعات، التباعد المكاني، صعوبة تحديد المكلف، وإمكانية تسليم المنتجات الرقمية إلكترونياً، هذه المميزات لها أثر مباشر في الإثبات الجبائي وتحديد المكلف والوعاء والاختصاص، إلا أنها غير شاملة لكل الأنشطة الرقمية المعاصرة، (هاشمي و بزة، 2021) لأن الاقتصاد الرقمي يتجاوز البيع الإلكتروني إلى نماذج أعمال قائمة البيانات، الواجهات الرقمية، المنصات متعددة الأطراف، الاشتراكات، والإعلانات. (GUEZZOUN & MAYOU, 2025)

ب- فجوة الاختصاص الجبائي: تظهر هذه الفجوة في حالة تحقق مداخل مالية داخل السوق الجزائرية دون أن يكون هناك وجود مادي للمورد أو المنصة، حيث أن قواعد الإقامة أو المنشأة الثابتة تكون أقل قدرة على منح الحق الفعلي في الإخضاع للإدارة الجبائية، رغم أن النشاط يستفيد من المستهلكين أو المستخدمين داخل الجزائر، وأكدت بعض الأدبيات الحديثة أن الرقمنة تجاوزت منطق الربط التقليدي الذي يقوم على الوجود المادي، وطرحنا مقابل ذلك الحاجة إلى الاعتماد على معايير بديلة كالوجود الاقتصادي، ومكان الاستهلاك والمستخدم (GUEZZOUN & MAYOU, 2025).
ت- فجوة الوعاء الضريبي: تتمثل هذه الفجوة في صعوبة تحديد الأساس الخاضع للضريبة على النشاط الرقمي، فيما إذا يتم الاعتماد على رقم الأعمال الإجمالي، أم على الإيرادات المتحققة داخل الجزائر، أم على العمولات التي تحصل من خلال المنصات، أم على قيمة الإعلانات الموجهة إلى السوق المحلية، وتزداد هذه الصعوبة في ظل غياب أو ضعف شفافية المعطيات المرتبطة بإيرادات الأنشطة الرقمية، وعدد المؤسسات الرقمية، وحجم الأرباح المحققة فعلياً، الأمر الذي يجعل المسألة معقدة بخصوص تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق (Zouaneb, 2024).

ث- فجوة المكلف بالضريبة: ترتبط هذه الفجوة بصعوبة تحديد الشخص الملزم قانونا بعمليتي التصريح والدفع، حيث أن مقدم الخدمة أو المورد يكون في الغالب معروفا ويمكن الوصول إليه ومراقبته، أما في حالة الأنشطة الرقمية، فإن الأطراف قد تتعدد بين مورد أجنبي، مستهلك محلي، صانع محتوى، وسيط دفع، ومنصة وسيطة، كما أن عدم وجود قواعد محدّدة لمسؤولية المورد غير المقيم أو المنصة يؤدي إلى بقاء جزء من الأنشطة الرقمية خارج مجال الإخضاع الضريبي (Gruevski & Gaber, 2021).

وضمن هذا السياق، يؤكد تقرير صادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن المنصات الرقمية والأسواق الإلكترونية لهما دور محوري في نمو التجارة الإلكترونية العابرة للحدود، وأن عملية إدماج هذه المنصات في تحصيل الرسم على القيمة المضافة أو ضريبة السلع والخدمات تساهم في تحسين الامتثال الضريبي وتأمين الإيرادات، عن طريق تحميلها مسؤوليات معينة متعلقة بالإبلاغ أو التعاون مع مصالح الإدارة الضريبية، وتعد هذه المقاربة مفيدة من خلال أن المنصة يمكن أن تتحول تبعا لدورها في المعاملة إلى فاعل جبائي يساعد في عملية التحصيل الضريبي أو تقديم البيانات. (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2019)

ج- فجوة التصريح والتحصيل: تظهر هذه الفجوة في أن النظام الجبائي التقليدي يعتمد على مكلف مسجل يتولى التصريح ودفع الضرائب المستحقة وفق آجال وإجراءات معينة، إلا أن كثيرا من الأنشطة الرقمية قد تمارس من دون تسجيل أو تصريح ضريبي، كما أنه قد تتم مدفوعات من خلال وسائل إلكترونية أو عبر منصات أجنبية خارج قنوات خاضعة للرقابة بشكل مباشر، ولذلك فإن عمليتي التصريح والتحصيل الجبائيين ضمن البيئة الرقمية يتطلبان وجود آليات بسيطة ومؤتمتة، بالإضافة إلى ربط فعال بين مصالح الإدارة الجبائية وأنظمة الدفع أو المنصات الرقمية. (قانون الإجراءات الجبائية، 2026)

وتزداد هذه الفجوة عمقا في حالة ما إذا كانت أدوات الرقمنة الإدارية غير مستقرة أو غير مكتملة، والتصريح الإلكتروني قد يرفع مستوى الامتثال الضريبي، غير أن ضعف الدفع الإلكتروني، أو الخدمات الرقمية، أو الانقطاعات المتكررة للمنصات، يحد من فعالية الامتثال الضريبي الطوعي، مما يعني أن إصلاح الجباية الرقمية لا يقتصر على النصوص التشريعية، وإنما يرتبط كذلك بجودة الخدمات الإلكترونية، استقرار المنصات، وتكامل عمليات التصريح والدفع والرقابة ضمن مسار رقمي موحد. (Dahmoune & Karmi, 2024)

ح- فجوة الرقابة: تعبر هذه الفجوة عن محدودية الأدوات الجبائية المستخدمة في عملية الفحص المحاسبي التقليدي أمام تدفقات رقمية تتميز بالسرعة وتجاوز الحدود، حيث أن عملية الرقابة الجبائية التقليدية تستند في العادة إلى الفواتير، السجلات، الوثائق المحاسبية، والتحقق من العمليات ضمن مجال وطني واضح، إلا أن الأنشطة الرقمية تتطلب أدوات رقابية تقوم على البيانات، الفوترة الإلكترونية، تبادل المعلومات إلكترونيا، تتبع المدفوعات الرقمية، وتحليل المخاطر، ولهذا، فإن تطوير الإدارة الجبائية الرقمية يعد عاملا رئيسيا لتحقيق فعالية الإطار التشريعي للضريبة على الأنشطة الرقمية. (بن عمارة و جمعي، 2026)

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن فجوة الملاءمة في التشريع الجبائي في الجزائر تعتبر فجوة مركبة تشمل كلا من التعريف، الاختصاص الجبائي، الوعاء الضريبي، تحديد المكلف بالضريبة، وعمليات التصريح والتحصيل والرقابة، ومعالجة هذه الفجوة يكون من خلال بناء إطار قانوني متكامل ومتوازن ويتمتع بالقابلية للتنفيذ والرقابة من طرف الإدارة الجبائية.

الجدول رقم 1: مصفوفة فجوة الملاءمة بين القواعد التقليدية للإخضاع الضريبي وطبيعة الأنشطة الرقمية في التشريع الجبائي الجزائري

الفجوات	منطق القواعد الجبائية التقليدية	الإشكال في البيئة الرقمية المحلية	النتائج البحثية
فجوة التعريف	إخضاع النشاط التجاري أو الخدمي أو المهني وفق مفاهيم تقليدية.	الأنشطة الرقمية لا تختزل في التجارة الإلكترونية فقط وإنما تشمل الخدمات الرقمية، التطبيقات، الإعلانات، المنصات، والاشتراكات.	الحاجة إلى صياغة تعريف جبائي خاص بالأنشطة الرقمية الخاضعة.
فجوة الاختصاص الجبائي	الاعتماد على الإقامة، المنشأة الثابتة، أو ممارسة النشاط داخل الاختصاص الإقليمي	إمكانية تحقيق مداخيل مالية من متعاملين داخل الجزائر دون وجود مادي	الحاجة إلى معيار السوق، مكان الاستهلاك، المستخدم، أو الوجود الاقتصادي المهم.
فجوة الوعاء الضريبي	تحديد الوعاء الضريبي بناء على رقم الأعمال، المداخل، أو الأرباح المصرح بها	وجود صعوبة في تحديد الإيرادات الرقمية المحققة داخل الجزائر، خاصة بالنسبة للأنشطة غير المصرح بها أو المنصات الأجنبية.	الحاجة إلى وجود قواعد متعلقة بتقدير الإيرادات الرقمية الخاضعة.
فجوة تحديد المكلف بالضريبة	مقدم الخدمة أو المورد المحلي هو المكلف الرئيسي بدفع الرسم أو الضريبة.	تعدد الأطراف بين منصة، مورد أجنبي، مستخدم، وسيط دفع، أو صانع محتوى.	ضرورة تحديد مسؤولية المنصات الرقمية والموردين غير المقيمين.
فجوة التصريح الجبائي	الاعتماد على مكلفين مسجلين يقدمون تصريحات دورية لدى المصالح الجبائية.	وجود أنشطة رقمية غير مسجلة أو موردين أجانب غير خاضعين للتصريح المحلي.	ضرورة إنشاء نظام مبسط خاص بالتسجيل والتصريح الإلكتروني.
فجوة التحصيل الجبائي	تحصيل الضريبة من المكلفين المحليين أو بناء على الفترة التقليدية.	المدفوعات يمكن أن تتم من خلال منصات رقمية أو قنوات أجنبية يصعب تتبعها.	ضرورة الربط بين التحصيل الضريبي وأنظمة الدفع والمنصات الرقمية.
فجوة الرقابة الجبائية	التحقيق المحاسبي، والسجلات التقليدية، والفواتير.	بيانات غير مهيكلة أو غير متوفرة لدى الإدارة الجبائية، وتدفعات رقمية عابرة للحدود.	ضرورة وجود رقابة رقمية، وتبادل للمعلومات، وتحليل قائم على البيانات للمخاطر.

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على التحليل السابق

يبين تحليل القواعد الجبائية في الجزائر أنه لا يوجد فراغ تشريعي كلي، وإنما الإشكال يكمن في القدرة المحدودة للأدوات الجبائية التقليدية على تغطية أنشطة رقمية متميزة باللامادية، وصعوبة تحديد أماكن خلق القيمة، وتعدد الأطراف، وبالرغم من وجود إمكانية يمكن من خلالها إخضاع الناشطين في المجال الرقمي على المستوى المحلي إذا قاموا بعملية التسجيل و التصريح، فإن الأنشطة الرقمية العابرة للحدود والمنصات الأجنبية والمداخل الرقمية غير الرسمية تبقى خارج مجال ضبط فعال، كما أن فجوة الملاءمة تظهر في كل من تعريف النشاط الخاضع، معيار الربط الجبائي، الوعاء الضريبي، المكلف بالضريبة، وآليات التصريح والتحصيل والرقابة الجبائية.

3- التجارب المقارنة وبناء إطار قانوني لضريبة الأنشطة الرقمية في الجزائر

يستلزم تحليل متطلبات تطوير المعالجة الجبائية للأنشطة الرقمية في الجزائر التطرق لبعض النماذج المقارنة التي لها اتصال وثيق بموضوع الدراسة، حيث تم اختيار التجربة الفرنسية نظرا لتطبيقها ضريبة خاصة على الخدمات الرقمية بإخضاع بعض الإيرادات المالية المحققة من السوق الوطنية، وهذا يجعل منها تجربة هامة لفهم آلية ربط الأنشطة الرقمية بالإطار الجبائي حتى في ظل غياب وجود مادي تقليدي، وتم اختيار توجهات الاتحاد الأوروبي بسبب تركيزها على معالجة المسائل الضريبية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في البيئة الرقمية، خاصة دور المنصات الرقمية في عمليات التصريح والتحصيل، في حين تكمن أهمية التجربة التونسية في القرب المؤسسي والقانوني من السياق الجزائري، وبناء على مسعاها في العمل على تكيف قواعدها الجبائية مع الخدمات الرقمية العابرة للحدود، ولا يستهدف التطرق لهذه النماذج عرضا وصفا لها، بل استخلاص أدوات يمكن أن تساهم في تقييم حدود قواعد النظام الجبائي في الجزائر، واقتراح مسارات إصلاحية تتوافق مع طبيعة الاقتصاد الرقمي.

3-1- التجربة الفرنسية في ضريبة الخدمات الرقمية: من الحضور المادي إلى معيار المستخدم

التجربة الفرنسية تعتبر من بين النماذج المقارنة البارزة في مجال الإخضاع الضريبي للأنشطة الرقمية، ذلك أنها تحولت من محاولة تكيف القواعد الضريبية التقليدية إلى اعتماد ضريبة خاصة ببعض الخدمات المقدمة من طرف مؤسسات القطاع الرقمي الكبرى، فقد تم بموجب القانون الفرنسي رقم: 2019/759 إنشاء ضريبة على بعض الخدمات الرقمية التي تحقق قيمة اقتصادية من السوق الفرنسية، حتى لو لم يكن لمقدمها وجود مادي تقليدي داخل الإقليم الفرنسي، وتتمثل أهمية هذا النموذج بالنسبة للدراسة الحالية في أنه بعد مثلا واضحا على تجاوز معيار المنشأة المادية إلى معيار يتناسب مع طبيعة الأنشطة الرقمية، وهو معيار المستخدم أو السوق. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

ومن خلال التشريع الفرنسي تم تحديد نطاق الخدمات الرقمية التي تخضع بصفة دقيقة، حيث تشمل الضريبة نوعين من الخدمات، النوع الأولي متمثل في إتاحة واجهة رقمية تمكّن المستخدمين من التواصل والتفاعل فيما بينهم، خاصة فيما يتعلق بتسليم سلع أو تقديم خدمات بشكل مباشر بين هؤلاء المستخدمين، أما النوع الثاني فيتمثل في الخدمات المقدمة إلى المعلنين أو وكلائهم، والتي ترمي إلى وضع رسائل إعلانية مستهدفة على واجهة رقمية بناء على البيانات المتعلقة بالمستخدم الذي له إمكانية الاطلاع على تلك الواجهة، وهذه الصياغة موجهة لنماذج أعمال رقمية معينة تقوم على الوساطة، استغلال البيانات، والإعلانات الموجهة. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

ووفقا للعرض الرسمي للإدارة الضريبية في فرنسا يتبين أن الضريبة على الخدمات الرقمية تشمل، بالإضافة إلى الواجهات الرقمية والإعلانات المستهدفة، بعض صور بيع البيانات التي تم جمعها عبر الإنترنت لغرض الاستهداف الإعلاني، وتتجلى أهمية هذا التحديد في أنه يربط الإخضاع الضريبي بمصادر القيمة الرقمية الفعلية، أي الوساطة، البيانات، التفاعل، والإعلان، عوض الاكتفاء باستعمال الوسائل الرقمية في مختلف

الأنشطة الاقتصادية. (Présentation de la taxe sur les services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique, 2019)

وليست كل مؤسسة رقمية خاضعة لهذه الضريبة، حيث أن القانون الفرنسي اشترط تجاوز عتبتين ماليتين هما: 750 مليون يورو من الإيرادات العالمية الناتجة عن الخدمات الرقمية الخاضعة للضريبة، و25 مليون يورو من الإيرادات المرتبطة بالخدمات المقدمة داخل فرنسا، واعتماد هذه العتبات يؤدي وظيفة اقتصادية وقانونية، باعتباره يحدد مجال تطبيق الضريبة على المؤسسات الرقمية الكبرى، ويعفي صغار المتعاملين والمؤسسات الناشئة من أعباء ضريبية لا تتناسب مع قدراتهم التكاليفية، وما يستفاد بالنسبة للجزائر من هذه الإجراءات هو إلزامية ضبط مجال تطبيق الضريبة الرقمية المفروضة من خلال وضع عتبات واضحة تمنع تحولها إلى عبء على الأنشطة الرقمية الناشئة. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

والإضافة الهامة في التجربة الفرنسية تتمثل في معيار الإقليمية، حيث لا تشترط الإقامة بفرنسا لمقدم الخدمة، ويكفي أن تقدم الخدمة الرقمية في فرنسا تبعاً لمعيار المستخدم، ويعتبر المستخدم متواجداً بفرنسا في حال استعمال الواجهة الرقمية من محطة أو جهاز موجود داخل فرنسا، ويتم تحديد ذلك بأي وسيلة ممكنة، بما فيها عنوان بروتوكول الإنترنت، مع الأخذ بعين الاعتبار قواعد حماية البيانات الشخصية، كما أن الخدمة الرقمية تعد مقدمة بفرنسا أيضاً في حال وضع رسالة إعلانية على واجهة رقمية بناء على معلومات مستخدم موجود في فرنسا، أو في حال بيع بيانات مولدة عن مستخدم موجود بفرنسا. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

وبناء على تعليقات النشرة الرسمية للمالية العامة – ضرائب، بينت إدارة الضرائب بشكل تفصيلي طريقة استفادة فرنسا من الإيرادات بناء على معيار الإقليمية، خاصة من خلال تحديد مكان المستخدم، المبالغ المالية المقبوضة، عتبات الخدمات المقدمة في فرنسا، وقد حول هذا التفصيل معيار المستخدم من فكرة نظرية إلى أداة تقنية تحدد قيمة الإيرادات الرقمية الخاصة بفرنسا. (BOI-TCA-TSN-10-20: Taxe sur les services numériques – Territorialité, encaissements et seuils, BOFiP-Impôts, 2021)

ومن حيث حساب الضريبة، يقوم النظام الفرنسي على ربط الوعاء بالإيرادات المرتبطة بفرنسا، لا بالإيرادات العالمية كاملة. فقد نص القانون على أن الإيرادات الخاضعة تُحدد من خلال مجموع المبالغ المقبوضة مقابل الخدمة الرقمية الخاضعة، مضروباً في نسبة تمثل الجزء المرتبط بفرنسا. ويختلف احتساب هذه النسبة بحسب طبيعة الخدمة: ففي خدمات الواجهة الرقمية تُحتسب نسبة المعاملات التي يكون أحد مستخدميها موجوداً في فرنسا، وفي الإعلانات الرقمية تُحتسب نسبة الرسائل الإعلانية المرتبطة بمستخدمين موجودين في فرنسا، أما في بيع البيانات فتُحتسب نسبة المستخدمين الذين جُمعت بياناتهم أثناء وجودهم في فرنسا. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

كما وضحت النشرة الرسمية للمالية العامة – ضرائب أن حساب قيمة الضريبة يكون على أساس الإيرادات الخاضعة، ثم يتم تطبيق المعامل الذي يربط هذه الإيرادات بفرنسا، ثم تفرض نسبة 03%، وهذه التقبيلة تعتبر مفيدة في صياغة الإطار الجبائي الجزائري المقترح باعتبار أنها تسمح، من حيث المبدأ، بتفادي إخضاع كافة الإيرادات العالمية للمورد الرقمي غير المقيم، وتطبيق الإخضاع الضريبي على الحصة المسندة إلى السوق الوطنية فقط. (BOI-TCA-TSN-20: Taxe sur les services numériques –

Calcul du montant à payer, BOFiP-Impôts, 2021)

وتستمد هذه التجربة أهميتها كذلك من حيث أنها وضعت قواعد للتصريح والدفع وحفظ المعلومات، فالقانون يلزم المكلفين بحفظ البيانات المتعلقة بالمبالغ المقبوضة كل شهر مقابل الخدمات الخاضعة، وإتاحتها لإدارة الضرائب عند طلبها، وألزم أيضا غير المقيمين، في حالات معينة، بتعيين ممثلين خاضعين للرسم على القيمة المضافة ومقيمين في فرنسا يتولون القيام بالإجراءات نيابة عنهم. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

وتكشف التجربة الفرنسية أيضا عن الطبيعة الانتقالية أو الاحترازية للضرائب الرقمية الأحادية. فقد نص القانون على التزام الحكومة بتقديم تقارير دورية حول المفاوضات الجارية داخل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لإيجاد حل دولي منسق للتحديات الضريبية الناشئة عن الرقمنة، مع بيان أثر هذه المفاوضات على الضريبة الفرنسية وتاريخ استبدالها المحتمل بحل دولي منسق، ويدل ذلك على أن الضريبة الفرنسية لم تُقدّم باعتبارها حلا نهائيا معزولا، بل كآلية وطنية مؤقتة أو موازية إلى حين استقرار حل دولي. وتكتسب هذه النقطة أهمية بالنسبة إلى الجزائر، حتى لا يُبنى الإطار المقترح على منطق أحادي مغلق، بل على حل قابل للتكيف مع التطورات الدولية. (Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 2019)

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن الجزائر يمكنها الاستفادة من النموذج الفرنسي من خلال عناصره المنهجية المتمثلة في: تحديد الخدمات الرقمية الخاضعة للضريبة بشكل دقيق، اعتماد معيار السوق أو المستخدم، تحديد عتبات مالية واضحة، تخصيص الوعاء الضريبي بناء على معامل وطني، إلزام غير المقيمين بإجراءات التسجيل أو اعتماد ممثلين لهم، وفرض واجبات معلوماتية تسمح بالرقابة، إلا أن نقل هذا النموذج في الجزائر يجب أن يكون انتقائيا ويتكيف مع حجم السوق الرقمية الجزائرية، وقدرة إدارة الضرائب على التتبع والتحصيل.

3-2- توجه الاتحاد الأوروبي: الرقمنة الجبائية، الإبلاغ الإلكتروني، ودور المنصات

يقوم توجه الاتحاد الأوروبي في معالجة تحديات الاقتصاد الرقمي على تحديث نظام الرسم على القيمة المضافة من خلال الرقمنة الجبائية، الفوترة الإلكترونية، الإبلاغ الإلكتروني، تنظيم دور المنصات الرقمية، وهذا النموذج يتناول المشكلة من جانب الامتثال والتحصيل والرقابة، وليس في إنشاء وعاء ضريبي جديد فقط، (European Commission, 2022) ويعد ذلك مهما بالنسبة للجزائر لأنه يوضح أن إخضاع الأنشطة الرقمية يمتد إلى كيفية وصول الإدارة الجبائية في الوقت المناسب إلى البيانات الخاصة بالمعاملات الرقمية ولا تقتصر على الضريبة المستحقة فقط.

وتعرف متطلبات الإبلاغ الرقمي وفق تقرير الاتحاد الأوروبي على أنها كل التزام يقع على الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتقديم بيانات رقمية بصفة دورية أو مستمرة، بخصوص معاملاتهم مع الإدارة الجبائية،

بما في ذلك الفوترة الإلكترونية الإلزامية، وهو ما يعكس انتقالا في مفهوم الرقابة الضريبية من الرقابة اللاحقة التي تقوم على التصريحات الإجمالية إلى رقابة أقرب إلى المعاملة ذاتها، ويعد الإبلاغ الرقمي والفوترة الإلكترونية آليات هامة تحد من عدم الامتثال وتسهل تتبع المعاملات العابرة للحدود. (European Commission, 2022)

وتتجلى أهمية هذا التوجه عند ربطه بفجوة الرسم على القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي، حيث عرفت هذه الفجوة على أنها تعبر عن الفرق بين الإيرادات المفترض تحصيلها في حال الامتثال الكامل والإيرادات المحصلة فعليا، وقد بلغت هذه الفجوة سنة 2021 حوالي 61 مليار أورو، أي بنسبة 05.3% من إجمالي الرسم على القيمة المضافة النظري المستحق، وبين تقرير فجوة الرسم على القيمة المضافة تراجع الفجوة من 11.9% سنة 2017 إلى 05.3% سنة 2021، وهذا ما يعكس أهمية أدوات الامتثال الضريبي والرقمنة في تعزيز فعالية التحصيل. (European Commission, 2023)

وضمن مجال اقتصاد المنصات، بين تقرير الاتحاد الأوروبي أن المنصات الرقمية، بالإضافة إلى كونها وسائط تقنية محايدة، أصبح لها دور اقتصادي وتنظيمي في العلاقة بين الموردين والمستهلكين، من خلال إدارة الواجهة الرقمية، تسهيل الاتصال، جمع البيانات، تنظيم شروط المعاملات، ومعالجة عمليات الدفع أحيانا، وحسب التقرير فإنه يوجد أكثر من 1500 منصة رقمية لها حضور معتبر في الاتحاد الأوروبي سنة 2019، حققت حوالي 67 مليار يورو من الإيرادات، وأدى هذا الحجم إلى إشكالات ضريبية متعلقة بتحديد صفة الموردين، وأماكن تحديد الخدمات، وطبيعة الخدمات المقدمة من طرف المنصات، ومسؤولية الامتثال. (European Commission, 2022)

وضمن هذا السياق، ناقش الاتحاد الأوروبي إحدى أهم الآليات في إسناد صفة "المورد المفترض" إلى المنصة الرقمية في بعض الحالات، أي أن المنصات تُعامل لأغراض الرسم على القيمة المضافة، وتعتبر كما لو أنها هي التي تقدم الخدمات أو السلع للمستهلكين النهائيين، وتتحمل تبعا لذلك التزامات التصريح والتحصيل. (European Commission, 2022)

ويستفاد من النموذج الأوروبي أنه لا ينبغي للإطار القانوني الجبائي في الجزائر أن يبنى على ضريبة رقمية مستقلة فقط، وإنما على نظام متكامل يتضمن قواعد موضوعية تحدد الأنشطة الخاضعة، قواعد إجرائية للفوترة الإلكترونية والإبلاغ، قواعد متعلقة بمسؤولية المنصات في عمليات التصريح، أو التحصيل، أو تقديم البيانات، فنجاعة إخضاع الضريبي على مستوى البيئة الرقمية لا تتحقق بالنص على الضريبة فقط، بل بتوفر بنية معلوماتية تحدد كلا من المكلف، مكان الاستهلاك، المعاملات، حجم الإيرادات المرتبطة بالسوق الوطنية.

3-3- التجربة التونسية: معيار استعمال الخدمة داخل الإقليم والمقاربة الهجينة

للتجربة التونسية أهمية خاصة بالنسبة لهذه الدراسة، باعتبارها تمثل نموذجا مغاربيا قريبا من الجزائر من حيث البنية الإدارية والقانونية والجبائية، وتكمن قيمتها في إبراز تحديات وإمكانات مواجهتها للخدمات الرقمية العابرة للحدود.

نصت مجلة الأداء على القيمة المضافة التونسية، على خضوع المعاملات المنجزة داخل تونس للأداء على القيمة المضافة، كما تقرر أن العملية تعتبر منجزة بتونس، بالنسبة لغير البيع، كلما تم استعمال أو استغلال الخدمات المقدمة أو الحق المباع أو الشيء المستأجر داخل إقليم الدولة التونسية، وهذا المعيار له أهمية خاصة في البيئة الرقمية، لأنه يربط الخدمة بمكان استغلالها أو استعمالها، وليس بمكان إقامة مقدمها أو وجوده المادي فقط. (مجلة الأداء على القيمة المضافة والنصوص التطبيقية التابعة له، 2025)

إلا أن معيار الاستعمال أو الاستغلال لا يعتبر كافيا لضمان التحصيل الفعلي في حال أن مقدم الخدمة غير مقيم، وأوضح تقرير المرصد التونسي للاقتصاد أن الشركات الرقمية يمكنها تقديم منتجات أو خدمات عبر الحدود دون وجود مادي معتبر، وأن مفهوم المنشأة الثابتة، في سياق الاقتصاد التقليدي، ليس له إمكانية استيعاب القيمة الاقتصادية التي تخلقها الأنشطة الرقمية داخل الدولة السوقية، (Tunisian Observatory of Economy, 2025) ويعد هذا التشخيص أكثر قربا من الإشكال في الجزائر، حيث يمكن للاستهلاك أو الاستعمال أن يكون داخل الإقليم من دون أن يكون المورد غير المقيم قابلا للوصول الجبائي بشكل مباشر.

وأشار التقرير كذلك إلى أن تونس اعتمدت ضريبة على خدمات رقمية بموجب قانون المالية لسنة 2020، إلا أنها لم تطبق فعليا إلى تاريخ إعداد التقرير، كما أن انخراط تونس في مسار الحل ذي الركيزتين في إطار OECD لم يحقق إيرادات فعلية من الخدمات الرقمية العابرة للحدود، (Tunisian Observatory of Economy, 2025) وتعكس هذه التجربة عدم كفاية إنشاء ضريبة رقمية دون وجود آليات خاصة بالتسجيل، التصريح، التحصيل، تبادل المعلومات، وتحديد الإيرادات المرتبطة بالسوق الوطنية.

وأوضح التقرير التونسي وجود توجه نحو مقارنة هجينة تضم أدوات مختلفة، حيث أن الخدمات الرقمية في تونس خاضعة من حيث المبدأ لنسبة عادية من الأداء على القيمة المضافة تقدر بـ: 19%، كما تطبق طريقة الخصم العكسي في معاملات المؤسسات فيما بينها، وتعد هذه المقاربة مفيدة لأنها تجمع بين الأداء على القيمة المضافة وآليات الامتثال الضريبي التي تراعي طبيعة العلاقة بين العميل والمورد. (Tunisian Observatory of Economy, 2025)

ووفقا لقانون المالية التونسي لسنة 2025 فإنه يتم اقتطاع ما نسبته 03% من الإيرادات المحققة من عمليات البيع عبر المنصات الرقمية والسهمية البصرية فيما يتعلق بالبائعين الذين لا يملكون رقم تعريف جبائي، (قانون المالية للجمهورية التونسية، 2025) وهذه الآلية مهمة بالنسبة للجزائر، حيث أنها تكشف إمكانية استعمال الاقتطاع كأداة انتقالية لتتبع المتعاملين غير المسجلين عوض انتظار امتثالهم الطوعي الكامل. بناء على ما سبق، فإن الاستفادة من التجربة التونسية هو أن الحل المناسب للبيئات الرقمية المغربية لا يقتصر على فرض ضريبة مستقلة فقط، بل يعتمد على وجود مقاربة هجينة من ثلاث مستويات هي: إخضاع الاستهلاك الرقمي للرسم على القيمة المضافة تبعا لمعيار مكان الاستهلاك أو الاستخدام، إقرار آليات الخصم العكسي أو الاقتطاع في معاملات محددة، وفرض ضريبة أو رسم خاص محدود على مقدمي الخدمات الرقمية الكبرى عند عتبات مالية واضحة، وهذه المقاربة لها قابلية أكثر للتكيف مع حالة الجزائر بدل النقل المباشر للنموذجين الفرنسي أو الأوروبي.

4-3- نحو إطار قانوني مقترح لضريبة الأنشطة الرقمية في الجزائر

استنادا لما سبق التطرق له، فإن الحل بالنسبة للجزائر لا يكمن في إنشاء ضريبة رقمية عامة ومبهمّة، وإنما الخيار الأنسب هو استحداث إطار قانوني جبائي مركب للضريبة على الأنشطة الرقمية، يمزج بين تكيف

الضرائب المطبقة، خاصة الرسم على القيمة المضافة والضريبة الجرافية الوحيدة، وبين صياغة قواعد خاصة بالأنشطة الرقمية العابرة للحدود والمنصات الرقمية الكبرى. ويستند هذا التوجه على دراسات جزائرية تؤكد أن الجزائر لازالت في مرحلة تكيف الأدوات الجبائية القائمة مع متطلبات الاقتصاد الرقمي، وأن وضوح النموذج الضريبي الرقمي لازال محدودا. (GUEZZOUN & MAYOU, 2025)

ويدعم هذا التوجه ما خلصت إليه دراسات تطرقت لحالة الجزائر في أن الإشكال يرتبط ببناء نموذج يراعي محدودية البيانات، صعوبة تحديد الوعاء الضريبي، وعدم وضوح أدوات الإخضاع الضريبي في البيئة الرقمية، ولذلك فإن أي إطار قانوني مقترح يجب أن لا يكون مجرد تصور قانوني بل له القابلية للتنفيذ إداريا. (Zouaneb, 2024)

بداية الإطار القانوني المقترح تكون بصياغة تعريف قانوني دقيق للأنشطة الرقمية الخاضعة للضريبة، بحيث يشمل الخدمات الرقمية المقدمة عن بعد، الإعلانات الرقمية، الواجهات الرقمية التي تربط بين المستخدمين، التطبيقات، بيع البيانات لأغراض الاستهداف الإعلاني، المحتويات الرقمية، الحوسبة السحابية، وخدمات البيانات، وقابل ذلك ينبغي استبعاد بعض الأنشطة ذات الخصوصية العالية كالأصول المشفرة، والخدمات المالية المنظمة، وإخضاعها لنصوص أخرى مستقلة، مثل ما تم في فرنسا باستبعاد بعض الخدمات ذات الطابع المالي أو التنظيمي الخاص. (Loi n° 759-2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés' 2019)

وبين تقرير المرصد التونسي أن تحديد مجال الخدمات الرقمية الخاضعة يعد شرطا هاما لنجاح أي سياسة ضريبية رقمية، لتفادي صعوبات التطبيق، (Tunisian Observatory of Economy, 2025) وبالتالي فإن الإطار الجزائري المقترح يجب أن يميز بين الخدمات الرقمية الأساسية، والوساطة من خلال المنصات الرقمية، والإعلانات الرقمية، والمحتوى الرقمي، وخدمات البيانات، عوض استخدام مفهوم عام للرقمنة.

وأما الإخضاع الضريبي فيجب أن يقوم على مزيج من معيار المستهلك أو المستخدم داخل الجزائر، ومعيار مكان استعمال الخدمة، ومعيار الإيرادات المالية المحققة من السوق الجزائرية، وتقدم التجربة الفرنسية نمودجا عمليا لمعيار المستخدم، حيث أنها تربط الإخضاع الضريبي بوجود المستخدم أو البيانات أو الإعلان داخل فرنسا، لا بمجرد الوجود المادي للمورد أو إقامته. (Loi n° 759-2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés' 2019)

وقد تمت التجربة التونسية معيار استغلال أو استعمال الخدمة داخل الإقليم، الذي يعد المعيار الأكثر قربا من البيئة المغاربية، ويمكن للجزائر أن تعتمد معيارا مركبا يربط الخضوع الضريبي بوجود مستهلك أو مستخدم داخل الجزائر، أو بدفع صادر من الجزائر، أو باستهداف السوق الجزائرية من خلال اللغة، أو العملة، أو قاعدة المستخدمين، أو الإعلان.

وعلى مستوى الوعاء الضريبي، هناك مسارين، الأول يتمثل في مسار الرسم على القيمة المضافة، ويتعلق بالخدمات المستعملة أو المستهلكة داخل الإقليم الجزائري، ويكون الوعاء الضريبي هو قيمة الخدمة أو الاشتراك أو المقابل المدفوع، وأما المسار الثاني فيتمثل في رسم خاص على كبار مقدمي الخدمات الرقمية غير المقيمين، ويمكن أن يؤسس على الإيرادات الإجمالية المرتبطة بالمستخدمين داخل الإقليم الجزائري، وتطبيق معامل وطني لتفادي إخضاع كل الإيرادات العالمية. (Loi n° 759-2019 portant une taxe sur les services numériques et modification de la 'création d'impôt sur les sociétés' trajectoire de baisse de l' (2019)

وتفيد التقنية الفرنسية في حساب الضريبة لأنها تعتمد على ضرب الإيرادات الإجمالية للخدمة الخاضعة في نسبة تمثل الجزء المرتبط بفرنسا، ثم تطبيق معدل 3%. (BOI-TCA-TSN-20: Taxe sur les services numériques – payer, BOFiP-Impôts à Calcul du montant – services numériques 2021) ويمكن للجزائر أن تستلهم هذا المنطق مع تكيفه مع حجم سوقها الرقمية وقدرة إدارتها الجبائية على تتبع الإيرادات وتحديد المستخدمين أو المستهلكين داخل الإقليم الوطني.

ويتطلب الإطار القانوني الجبائي المقترح وجود عتبات واضحة ومتدرجة، حيث أن تطبيق ضريبة رقمية على كافة الفاعلين دون تمييز يمكن أن يؤدي إلى نتائج سلبية، منها دفع صغار المتعاملين إلى الاقتصاد غير الرسمي، أو إضعاف المؤسسات الناشئة وبالتالي ينبغي الاستفادة من التجربة الفرنسية فيما يخص تطبيق مبدأ العتبات، وتكييفها مع طبيعة وحجم السوق في الجزائر.

كما يمكن اعتماد نظام مبسط قائم على التسجيل الإلكتروني، التصريح السهل، الاقتطاعات الجزافية في حالات معينة، فيما يتعلق بالأفراد وصغار المتعاملين الرقميين المحليين، عوض إخضاعهم لنظام ضريبي معقد من البداية، وهذا التدرج مهم استنادا لخصوصية البيئة الجزائرية، إذ أن تعقيد الإجراءات أو الإخضاع غير المتناسب مع طبيعة وحجم النشاط الرقمي، من شأنه أن يدفع إلى عدم التصريح. (Zouaneb, 2024) وفيما يتعلق بتحديد المكلف، فإنه يختلف تبعا لطبيعة المعاملة، فبالنسبة للمعاملات العابرة للحدود التي تتم بين مقدمي الخدمات والمستهلكين، يمكن إلزام المورد غير المقيم أو المنصة بالتسجيل المبسط والتصريح والدفع، أما المعاملات التي تتم بين المؤسسات الرقمية فيما بينها، فإنه يمكن تطبيق آلية الخصم العكسي، أو إلزام العميل المقيم بالتصريح والتحويل، وبخصوص معاملات المنصات التي تجمع بين المستهلكين وصغار الموردين، فإنه يمكن منح صفة "المورد المفترض" للمنصة في حالات معينة، أو إلزامها بتقديم تصريحات دورية عن المعاملات والموردين، خاصة في حال ما إذا كانت متحركة في شروط المعاملات أو الدفع أو الوصول إلى المستخدمين. (European Commission, 2022)

ويمكن للجزائر الاستفادة من النموذج التونسي فيما يتعلق بالجمع بين عدة آليات حسب طبيعة المعاملات، مثل الأداء على القيمة المضافة، الخصم العكسي، والاقتطاع في حالات معينة، ويعد ذلك مفيدا في إنشاء نظام متدرج يوزع المسؤولية بين المورد غير المقيم، المنصة، العميل المقيم، ووسيط الدفع، تبعا لطبيعة المعاملات وقابلية تتبعها، دون أن يقتصر ذلك على مورد واحد للامتثال. (Tunisian Observatory of Economy, 2025)

وينبغي أن يتضمن الإطار المقترح إجراءات تخص غير المقيمين، فوفقا للتجربة الفرنسية، يلزم في بعض الحالات غير المقيم بتعيين ممثل مقيم بفرنسا يخضع للرسم على القيمة المضافة ويتولى الإجراءات نيابة عنه (Loi n° 759-2019 portant création d'impôt sur les services numériques 'et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés' (2019)

وفيما يتعلق بالجزائر، فإنه يمكن وضع صيغة مرنة مثل التسجيل الإلكتروني المبسط لغير المقيمين، أو تعيين ممثلين جبائيين في حالات يتجاوز فيها الموردون عتبة معينة من الإيرادات أو من عدد المستخدمين، وتهدف هذه القاعدة إلى إنشاء آلية اتصال قانونية بين الفاعلين الرقميين غير المقيمين ومصالح الإدارة الجبائية في الجزائر.

كما يفترض كذلك دعم الإطار القانوني المقترح بالتزامات معلوماتية ورقابية، لتحقيق الفعالية اللازمة، وذلك بأن يتضمن التزاما واضحا بحفظ البيانات، وتقديمها عند الطلب، والتصريح بالإيرادات المحققة من السوق الوطنية، كما هو معمول به في فرنسا، حيث أن المكلفين ملزمون بحفظ بيانات شهرية عن الإيرادات والخدمات المقدمة في فرنسا، بالإضافة إلى العناصر الكمية التي تستخدم في حساب النسب. (n° Loi 759-2019

une taxe sur les services numériques et 'portant création d 'impôt sur les sociétés' modification de la trajectoire de baisse de l 'impôt sur les sociétés' (2019)

ومن جانب آخر، فيما يتعلق بتقليص فجوة الامتثال، فقد أكدت تجربة الاتحاد الأوروبي أهمية الإبلاغ الرقمي والفوترة الإلكترونية في تحقيق ذلك، ولهذا يستوجب أن يتضمن الإطار المقترح إنشاء بوابة إلكترونية مبسطة، اعتماد الفوترة الإلكترونية بصفة تدريجية، ربط الإدارة الجبائية بوسائل الدفع الإلكتروني، وفرض التزام بإبلاغ دوري على المنصات الرقمية الكبرى، وضمان حماية البيانات الشخصية ومبدأ التناسب. (European Commission، 2023) هذه الآليات لها أبعاد مالية وإدارية، إذ أنها لا تستهدف فرض ضرائب جديدة، بل إنها ترفع من كفاءة التحصيل الضريبي، وتساهم في تقليص فجوة الامتثال، وتعزز شفافية التدفقات الرقمية، كما أنها توسع حجم الوعاء الجبائي دون إضعاف الابتكار أو زيادة العبء الضريبي على صغار الفاعلين الرقميين، فالضريبة على الأنشطة الرقمية تعد جزءا من توجه واسع نحو تحديث ورقمنة الإدارة الجبائية.

وينبغي للإطار القانوني الجبائي الجزائري المقترح أن يحتوي على ضمانات قانونية واضحة، مثل تجنب الازدواج الضريبي، حماية صغار الفاعلين الرقميين والمؤسسات الناشئة، ضمان حق الطعن، ووضوح قواعد تحديد المكلفين والأوعية الضريبية، كما أن تطبيق هذا الإطار يجب أن يكون بشكل تدريجي، بأن تكون البداية من الخدمات والقطاعات الأكثر قابلية للتنبع، ثم يكون التوسع وفق تقييم دوري، ومن خلال التجارب المقارنة فإن نظام الضريبة على الأنشطة الرقمية الناجح ليس الأكثر اتساعا، وإنما الأكثر وضوحا، وقابلية للتطبيق، وتوازنا بين مصلحة الخزينة ومصلحة الاقتصاد الرقمي.

الجدول رقم 2: عناصر المقارنة القابلة للتوظيف في إنشاء إطار قانوني للضريبة على الأنشطة الرقمية في الجزائر

نموذج المقارنة	الآليات المستخدمة أو المقترحة	الآليات القابلة للتوظيف في الجزائر	حدود نقل التجربة إلى البيئة الجزائرية
فرنسا	ضريبة مطبقة على بعض الخدمات الرقمية الكبرى، تقوم بناء على معيار المستخدم، عتبات خضوع، ومعامل وطني لتحديد الإيرادات المرتبطة بفرنسا.	تطبيق معيار المستخدم أو السوق، ووضع عتبات لحماية صغار المكلفين الرقميين، وربط الوعاء الضريبي بالإيرادات القابلة للتخصيص داخل الجزائر.	لا يمكن تطبيق النموذج الفرنسي أليا بالنظر لاختلاف حجم السوق والقدرات الإدارية وإمكانية وقوع ازدواج ضريبي.
الاتحاد الأوروبي	تحديث نظام الرسم على القيمة المضافة من خلال الإبلاغ الرقمي، الفوترة الإلكترونية، وتنظيم دور المنصات، بما في ذلك فكرة المورد المفترض.	بناء إطار تشريعي جزائري قائم على الرقمنة الجبائية، وربط المنصات الرقمية بالتصريح أو التحصيل أو الإبلاغ.	يتطلب توفر بنية معلوماتية متقدمة وتطبيق تدريجي، وتأهيل الموظفين
تونس	ربط الرسم على القيمة المضافة بمكان استعمال الخدمة داخل البلد، ومقاربة هجينة تشمل الرسم على القيمة المضافة والاقتطاع ومحاولة تطبيق ضريبة على الخدمات الرقمية.	الاستفادة من معيار الاستخدام، واتباع الخصم العكسي أو الاقتطاع في معاملات معينة.	تجربة تونس غير مكتملة، وبعض التدابير غير مطبقة فعليا.
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والمراجع الدولية	التحول من الحضور المادي إلى التواجد الاقتصادي أو السوقي، مع التحذير من مخاطر الإجراءات الأحادية بدون تنسيق.	تعزيز الإطار الجزائري بمعايير دولية لتجنب الازدواج والنزاعات الجبائية، وربط الإخضاع الضريبي بمكان خلق القيمة أو الاستهلاك.	هناك حاجة إلى تكيف هذه المبادئ مع القدرات الإدارية وحجم السوق الرقمية.

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادًا على التحليل السابق

كشفت التجارب المقارنة أن إنشاء نظام للضريبة على الأنشطة الرقمية يتميز بالفعالية لا يتم باستنساخ نماذج أجنبية على حالتها، وإنما باعتماد عناصر تتكيف مع البيئة المحلية، فالتجربة الفرنسية تبين أهمية معيار المستخدم والعتبات، في حين أن توجه الاتحاد الأوروبي يقوم على دور المنصات الرقمية في الامتثال الضريبي وعلى الرقمنة الجبائية، وأبرز النموذج التونسي قيمة معيار استعمال الخدمات على مستوى الإقليم والمقاربة الهجينة، وتأسيسا على ذلك فإن الإطار الملئم للجزائر هو إطار تدريجي يجمع بين عناصر عديدة تتمثل في تكيف الضرائب القائمة، التسجيلات الإلكترونية للموردين غير المقيمين، ربط المنصات بعملية الإبلاغ أو التحصيل، وتوفير الحماية لصغار المكلفين، وتجنب الازدواج الضريبي.

4- الخاتمة:

توصلت هذه الدراسة إلى أن مسألة الإخضاع الضريبي للأنشطة الرقمية في التشريع الجبائي الجزائري غير مرتبطة بغياب كلي للقواعد الجبائية، وإنما بوجود فجوة ملائمة بين قواعد جبائية تقليدية مصممة بشكل أساسي لتطبيق على أنشطة ذات وجود مادي أو تنظيم محاسبي واضح، وبين أنشطة رقمية قائمة على اللامادية، وتعدد الأطراف، وتجاوز الحدود الجغرافية، واستعمال البيانات والمنصات والمستخدمين، إذ أن القواعد الجبائية في الجزائر الحالية، وبالأخص ما تعلق منها بالضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، لها إمكانية استيعاب بعض الناشطين الرقميين على المستوى المحلي في حال ما إذا كانوا مسجلين ومصرحين، إلا أن فعاليتها أقل في التعامل مع الخدمات الرقمية المقدمة عن بعد، والمنصات الأجنبية، والمداخل المالية الناشئة عن أنشطة مستخدمين داخل الجزائر دون وجود مادي للمورد.

وبناء إطار جبائي مناسب للجزائر لا يتمثل في صياغة إطار قانوني متدرج ومركب، يمزج بين تكيف الضرائب المطبقة ووضع قواعد جبائية إضافية خاصة بالأنشطة الرقمية العابرة للحدود، ويستلزم ذلك تحديد تعريف دقيق للأنشطة الرقمية الخاضعة، واعتماد معيار للربط الجبائي يستند على المستخدم أو أماكن الاستهلاك أو استعمال الخدمة، إضافة إلى وضع عتبات إخضاع ضريبي تتناسب مع حجم السوق المحلية، وتنظيم التزامات الموردين الأجانب و المنصات الرقمية في كل من التصريح أو التحصيل أو الإبلاغ. تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة في ما يلي:

- التشريع الجبائي في الجزائر يحتوي على أدوات عامة لها إمكانية الامتداد إلى بعض الأنشطة الرقمية، غير أنها لا تعد إطار قانونيا متكاملًا للضريبة على الأنشطة الرقمية، فوضع بعض المعاملات الإلكترونية ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أو تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة على بعض الأنشطة الرقمية لا يعتبر كافيا لإخضاع الأنشطة الرقمية العابرة للحدود، أو المنصات الأجنبية، أو الخدمات الرقمية المستهلكة محليا دون حضور مادي للمورد.

- معيار الحضور المادي، سواء كان في شكل مقر، أو منشأة ثابتة، أو نشاط ممارس محليا بالمعنى التقليدي، لا يعتبر وحده كافيا لربط الأنشطة الرقمية بالمجال الجبائي، حيث أن الاقتصاد الرقمي يمكن من تحقيق مداخل مالية من المستخدمين أو المستهلكين داخل إقليم الدولة دون وجود مادي، الأمر الذي يستوجب التفكير في معايير بديلة أو مكملة.

- الرسم على القيمة المضافة قد يشكل مدخلا هاما لإخضاع الاستهلاك الرقمي للضريبة، إلا أنه لا يعتبر كافيا لوحده ما لم يتم تدعيمه بآليات خاصة للموردين غير المقيمين، والتسجيل المبسط، والخصم العكسي في معاملات الشركات فيما بينها، ودمج المنصات الرقمية في التحصيل أو الإبلاغ، ففعالية الرسم على القيمة المضافة ترتبط - في البيئة الرقمية - بإمكانية الإدارة الجبائية على تحديد مكان الاستهلاك، والوصول إلى بيانات المعاملات، وإجبار الناشطين في المجال الرقمي على الامتثال الضريبي.

- المنصات الرقمية ليست مجرد وسيط تقني، بل إنها صارت فاعلا اقتصاديا وتنظيميا يتمتع بالقدرة على تجميع البيانات، وتنظيم المعاملات، وتسهيل عملية الدفع، وأداة اتصال بين الموردين بالمستهلكين، وبالتالي فإن إدماجها في نظام الامتثال الضريبي، سواء باعتبارها "المورد المفترض" في بعض الحالات، أو بوصفها ملزمة بالإبلاغ وتقديم البيانات، يعد عنصرا أساسيا ضمن أي إطار قانوني جزائري مقترح.

- إن نجاح أي نظام ضريبي على الأنشطة الرقمية في الجزائر مرهون بقدرة الإدارة الجبائية على الرقمنة، ولا يقتصر الأمر على تعديل النصوص التشريعية، فالتسجيلات الإلكترونية، والفوترة الإلكترونية، والإبلاغ الرقمي، والربط مع وسائل الدفع، وتحليل البيانات، كلها وسائل لازمة لتقليص فجوة الامتثال الضريبي، وتضمن قابلية تطبيق الإطار الجبائي المقترح.

وتأسيسا على ما سبق، فإن نتائج الدراسة تدعم وتؤكد صحة الفرضية الرئيسية، حيث تبين أن القواعد الجبائية التقليدية في التشريع الجبائي، على الرغم من قابلية استيعابها لجزء من الأنشطة الرقمية المحلية إلا أنها لا تعتبر إطارا فعالا وكافيا لإخضاع الأنشطة الرقمية العابرة للحدود، وهو ما يستوجب صياغة إطار قانوني متكامل يقوم على معيار المستخدم أو مكان الاستهلاك، ويضبط دور الموردين غير المقيمين والمنصات الرقمية فيما يتعلق بالتصريح، أو التحصيل، أو الإبلاغ.

تأسيسا على ما سبق، واستنادا للنتائج المتوصل إليها، فإن الدراسة توصي بما يلي:

- ضرورة صياغة تعريف جبائي دقيق للأنشطة الرقمية الخاضعة لنفاذ الغموض، ومرنا لاستيعاب النماذج الرقمية، وأن يشمل كلا من: الخدمات الرقمية المقدمة عن بعد، الواجهات الرقمية، الوساطة عبر المنصات الرقمية، الإعلانات الرقمية، استخدام البيانات لأهداف إعلانية أو تجارية، التطبيقات، الاشتراكات الرقمية، وخدمات الحوسبة السحابية.

- اعتماد معيار مركب للربط الجبائي، بحيث أنه لا يقتصر على الوجود المادي فقط، وإنما يأخذ في الحسبان وجود المستخدم أو المستهلك داخل الجزائر، أو مكان استغلال أو استهلاك الخدمات، أو الإيرادات المالية المحققة في السوق المحلية، مع إمكانية تدعيم هذا المعيار بمؤشرات عملية، مثل عنوان بروتوكول الإنترنت، معلومات الدفع، عنوان الفوترة، اللغة، العملة، أو استهداف السوق المحلية بالإعلانات الرقمية.

- وضع عتبات إخضاع ضريبي واضحة ومتدرجة، لاسيما بالنسبة للضرائب أو الرسوم الخاصة كبار مقدمي الخدمات الرقمية غير المقيمين بالجزائر، وذلك بهدف توفير الحماية لصغار الفاعلين في المجال الرقمي والمؤسسات الناشئة من الأعباء الضريبية غير المتناسبة، مع التركيز على إخضاع المؤسسات التي تحقق مداخيل مالية معتبرة في السوق الجزائرية.

- إنشاء نظام خاص بالتسجيل والتصريح الإلكتروني للموردين غير المقيمين، على أن يكون هذا النظام يتسم بالبساطة والقابلية للتطبيق، حتى لا يشكل عائقا أمام الامتثال الطوعي، ويمكن تعيين ممثل جبائي في الجزائر في حال تجاوز المورد الأجنبي حدود معينة من المستخدمين أو من المداخيل المالية.

- إدماج المنصات الرقمية ضمن نظام الامتثال الضريبي، وذلك إما بإلزامها بالتصريح الدوري بمعلومات الموردين والمعاملات المنجزة، أو عن طريق تحميلها مسؤولية التحصيل في الأوضاع التي تكون فيها متحكممة بشروط المعاملات، أو بآليات الدفع، أو بالوصول إلى المستهلكين، ومن الضروري أن يكون هذا الإدماج بشكل تدريجي، ووفقا للدور الفعلي للمنصة، وهذا حتى لا تتحمل التزامات غير متناسبة.

- تطوير البنية الرقمية للإدارة الجبائية عن طريق كل من الربط مع أنظمة الدفع الإلكتروني، الإبلاغ الرقمي، الفوترة الإلكترونية، وتطوير أساليب وأدوات تحليل البيانات، إذ أنه من دون ذلك تكون فعالية أي إطار قانوني للضريبة على الأنشطة الرقمية محدودة.

- أن يكون الإطار التشريعي الجزائري المقترح تدريجيا قابلا لعملية التقييم الدوري، ومرفوقا بضمانات تجنب الازدواج الضريبي، وبآليات تحمي المؤسسات الناشئة و صغار الفاعلين، كما أن هذا الإطار يجب أن يكون مبنيا على تكييف واع للتجارب المقارنة، وليس على نقلها بشكل آلي، حتى يكون هناك توازن بين توسيع الوعاء الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية، وأن يبنى كذلك على تشجيع الابتكار، والقابلية للتطبيق الإداري.

4- المراجع :

Présentation de la taxe sur les services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique. (2019). France: Direction générale des Finances publiques.

- وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب: الجزائر. النظام الجبائي الجزائري. (2026).
 وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب: الجزائر. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2026).
 وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب: الجزائر. قانون الرسوم على رقم الأعمال. (2026).
 وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب: الجزائر. دليل الرسم على القيمة المضافة. (2026).
 وزارة المالية - المديرية العامة للضرائب: الجزائر. قانون الإجراءات الجبائية. (2026).

BOI-TCA-TSN-10-20: Taxe sur les services numériques – Territorialité, encaissements et seuils, BOFiP-Impôts. (2021). France: Direction générale des Finances publiques.

BOI-TCA-TSN-20: Taxe sur les services numériques – Calcul du montant à payer, BOFiP-Impôts. (2021). France: Direction générale des Finances publiques.

Dahmoune, F., & Karmi, M. (2024). The impact of the digital transformation of the tax administration in Algeria on the taxpayer's tax compliance (jibaya'ticPORTAL MODEL). *review of tax studies*, 13(01), 07-21.

European Commission. (2022). *VAT in the Digital Age: Final Report, Volume 1 – Digital Reporting Requirements*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

European Commission. (2022). *VAT in the Digital Age: Final Report, Volume 2 – The VAT Treatment of the Platform Economy*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

European Commission. (2023). *L'écart de TVA au sein de l'UE – Résumé exécutif 2023*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

Gruevski, I., & Gaber, S. (2021). The Full VAT/GST Liability Regime of Digital Platforms in the Collection of Taxes on Online Sales. *Journal of Economics*, 119-134.

GUEZZOUN, M. L., & MAYOU, A. (2025). Digital Economy Taxation in Algeria: A Theoretical–Interpretative Analysis of Digital Activity

Taxes and Contemporary Challenges. *El-Manhel Economy*, 08(02), 1389-1399.

Loi n° 2019-759 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. (2019, 07 24). France: Journal officiel de la republique française.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris.

Tunisian Observatory of Economy. (2025). Navigating Digital Taxation: Approaches and Policy Recommendations for Tunisia. Policy Brief No. 17. Tunis.

Zouaneb, G. (2024). Digital economy between special taxation or adaptation of rules, the case of Algeria. *Economics Financial Banking & Management*, 13(02), 8-27.

القانون رقم 05-18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية. 28. (2018, 05 10). الجزائر, الجريدة الرسمية. بن عمارة, د & ., جمعي, س. (2026). التحول الرقمي لإدارة الجباية الضريبية لتعزيز كفاءة الخدمات العمومية في الجزائر - الواقع، التحديات والآفاق. *مجلة الاقتصاد الجديد*. 17(01), 407-420, قانون المالية للجمهورية التونسية. (2025). تونس: وزارة المالية. (2025) *مجلة الأداء على القيمة المضافة والنصوص التطبيقية التابعة له*. الجمهورية التونسية - وزارة المالية.

هاشمي, ا & ., بزة, ص. (2021). التجارة الإلكترونية في الجزائر واقعها وتحدياتها الضريبية. *مجلة أبحاث ودراسات التنمية*. 08(02), 375-392,