

العفو الضريبي وإشكالاته

د. بن عيشة باديس

طاطا إيمان باحثة دكتوراه

كلية ع. التجارية وع. الإقتصادية. وع. التسيير

كلية ع. التجارية وع. الإقتصادية. وع. التسيير

جامعة الجزائر 3

جامعة الجزائر 3

ملخص: العفو الضريبي هو جملة تدابير تتخذها الحكومات، ويعتبر على رأس قائمة السياسات المنتهجة لمحاربة التهرب الضريبي وكذا استرجاع الأموال، وقد لجأت العديد من دول العالم إلى تطبيقه للتصدي لبعض الأزمات الاقتصادية. وعلى الرغم من النتائج الإيجابية التي حققتها هته الوسيلة في كثير من الأحيان، إلا أنها لا تزال محل جدال قائم بين مؤيد ومعارض لفعاليتها، هته الفعالية التي تقيدها جملة من الشروط. سنحاول من خلال هته الدراسة توضيح الإطار النظري لهته السياسة وكذا أهم النقاط التي تعاب عليها، مع التعرض لتجارب بعض البلدان التي سبق لها وأن لجأت للعفو من خلال برامج متنوعة، والجزائر واحدة من بين هته الدول التي سنت عفوا ضريبيا تحت عنوان إعادة جدولة الديون الضريبية، أين سنلقي الضوء على خصوصيات البرنامج المطروح، وكذا مدى إقبال الممولين عليه، مع محاولة تصنيفهم بحسب انتماءهم القطاعي عن طريق استغلال قاعدة بيانات إحدى المديريات الجهوية في ظل عدم توفر إحصائيات معبرة، ومنه الوصول إلى معرفة مدى نجاعة البرنامج المطروح خاصة وأن مؤشرات التهرب الضريبي في تزايد مستمر من جهة، وحاجة الدولة لاسترجاع أحد موارد ميزانيتها من جهة أخرى.

Résumé : L'amnistie fiscale est un ensemble de mesures qui visent à réduire ou à abandonner la dette fiscale établie à l'encontre des contribuables défaillants qui n'ont pas honorés leurs engagements fiscaux. Elle vient à la tête des mesures adoptées par les gouvernements pour lutter contre l'évasion fiscale, et également comme moyen d'attraction des recettes notamment étrangères. C'est pourquoi plusieurs pays ont optés pour cette politique pour faire face aux crises économiques et financières, et parfois même les crises politiques et sociales. Malgré les résultats positifs atteints par cette politique, mais elle demeure toujours au centre d'un débat controversé entre partisans et adversaires à l'égard de son efficacité. A travers cette étude, on va essayer de clarifier le contexte théorique de cette politique, et de déterminer ses points faibles, tout en illustrant les expériences de certains pays ayant adoptés une amnistie fiscale. L'Algérie est l'une de ces pays qui avait adopté une amnistie fiscale, dénommée « Dispositif de rééchelonnement de la dette fiscale », et a travers l'exploitation d'une base de donnée d'une direction régionale, on essayera

مقدمة :

إن معظم الدول تهدف للوصول إلى أعلى مستوى من التقدم والتنمية والقضاء على المشاكل الاقتصادية والسياسية بالدرجة الأولى لأهميتهما، كامتصاص نسبة من البطالة ورفع القدرة الشرائية. وترجع هذه الأسباب والمشاكل إلى خلفيات متعددة وتختلف باختلاف البلدان كسوء التخطيط والتناقضات الهيكلية، مما يؤدي إلى تحطيم البنية الاقتصادية وهذا ما يتوجب اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي الكلي، ولكي يكون هناك تسيير جيد لهذه السياسات تحتاج بطبيعة الحال إلى أموال ضخمة.

فالحاجة إلى هذه الأموال الضخمة تجعل الدولة تلجأ إلى الإصدار النقدي الذي في كثير من الأحيان ينجم عنه سلبيات وانعكاسات عديدة على الاقتصاد كالتضخم، وفي حالة عدم كفاية التمويل تلجأ إلى الاستدانة من الدول الأخرى مما ينجم عنه كذلك أزمة جديدة تسمى التبعة الاقتصادية.

وبالتالي سعياً لتحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، تلجأ الدول إلى محاولة توفير الأموال دون تحديد اقتصادها عن طريق توسيع الإيرادات الضريبية باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي. إلا أنه من جهة أخرى أصبحت الضرائب تمثل عبء ثقیل على عاتق المكلفين بأدائها، ومع توسع أنواعها ظهرت ظاهرة جديدة تهدد من فعاليتها ألا وهي ظاهرة **التهرب الضريبي**، هته الأخيرة أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي كونها أخذت بعداً وطنياً ودولياً في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحبه من تطور للتشريع الضريبي، أخذت ظاهرة التهرب عدة أشكال وأوجه مما استوجب البحث عن وسائل لمكافحتها، ومن بين هته الوسائل التي شاع استعمالها دولياً :

العفو الضريبي.

ونظراً لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي باتخاذها صورا وأشكالا متعددة مست كل دول العالم دون استثناء، اتجهت الأنظار إلى سياسة العفو الضريبي باعتبارها علاجاً للظاهرة، رغم ذلك فما زال الجدل مطروحا بين مؤيد ومعارض لهته السياسة.

ومنه إلى أي مدى يمكن اعتبار العفو الضريبي وسيلة فعالة تحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
من خلال هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ماهية العفو الضريبي؟ أنواعه؟ أهدافه؟
2. سلبيات وإيجابيات العفو الضريبي؟
3. ماذا عن برامج العفو الضريبي المتبنية على مستوى بعض دول العالم؟
4. فيما يمثل العفو الضريبي الأمثل؟

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

1. يعتبر العفو الضريبي أحد الوسائل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا استرجاع رؤوس الأموال المهربة وذلك لما يعرضه من تسهيلات وتنازلات.
2. يعتبر العفو الضريبي وسيلة ضريبية مثلى للحد من التهرب الضريبي .

I - مدخل إلى العفو الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً¹، ولهذا التهرب عدة آثار تؤثر على الحياة الاقتصادية والمالية للوطن ومستقبل الحياة الاجتماعية وهذا بإلحاقه خسائر لميزانية الدولة وتشويه سياستها الاقتصادية وبالتالي ضعف القدرة الشرائية للمواطن وزيادة البطالة. ولهذا تم اللجوء إلى العفو الضريبي باعتباره وسيلة تمكن من استرجاع الأموال المهربة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ومن خلال هذا المدخل سوف نقوم بالتعرف على سياسة العفو الضريبي، أنواعه وأهدافه، وكذا حجج كل من المؤيدين و المعارضين له.

1- مفهوم وأنواع العفو الضريبي:

العفو الضريبي فرصة متاح للممولين لتصحيح أخطاء السنوات الماضية، وقد يكون دائم أو لفترة محددة، ويسمح للمكلفين بالضرائب بتسوية وضعيتهم أمام مصلحة الضرائب طواعية، كما يسمح بالكشف عن المعلومات الغير دقيقة أو الغير كاملة للسنوات الضريبية الماضية أو الكشف عن التصريحات التي لم تبلغ خلال السنوات الماضية من دون عقوبة أو مقاضاة². ومن شأنه إغلاق ملفات الماضي والنظر إلى المستقبل بروح وثقة جديدة بين الممولين ومصلحة الضرائب، أساسها عنصر الأمان حيث أن مصلحة الضرائب ستنظر إلى الممولين على أنهم أمناء إلى أن يثبت العكس وبعد ذلك تؤخذ عينات سنوية من بعض الأنشطة والقطاعات للتأكد من سلامة المعلومات التي بها³.

وفيما يلي سنتطرق إلى بعض تعاريف العفو الضريبي، حيث عرفه كل من :⁴

- Parle & Hirlinger (1986) : على أنه تدابير توفر للممولين فرصة وحيدة من أجل تسوية وضعيتهم بدفع ضرائبهم والفوائد الماضية دون الخضوع للعقوبات.
- Andreoni (1991): عرفه على أنه تدابير اتخذتها الحكومة، تغفر بها كل أو جزء من العقوبات المستحقة على المكلفين بالضريبة إذا تم الإبلاغ طواعية عن المبالغ المخفية.
- Alm (1998): العفو الضريبي يسمح للأفراد والمؤسسات بدفع الضرائب المستحقة عليهم غير المعلنة سابقا دون أن تخضع إلى العقوبات المالية والجنائية الجاري تطبيقها عادة عند اكتشاف تهرب ضريبي.

كل هذه التعاريف تنصب إلى فكرة أساسية وهي أن العفو الضريبي وسيلة تحد من العقوبات المفروضة على الممولين الذين لم يؤدوا التزاماتهم الضريبية.

ومن أجل التعرف على أنواع العفو الضريبي يتم استخدام معايير مختلفة بغرض تصنيفه، وهي كالآتي⁵:

◀ حسب الهيئة أو السلطة المانحة للعفو الضريبي :

فالعفو الضريبي يمكن أن يكون بموجب قانون مصادق عليه من البرلمان، وفي بعض البلدان يمكن أن يكون العفو موضوعا لاستفتاء شعبي، كما يمكن أن يكون صادرا عن الحكومة بموجب قرارات أو مراسيم تنفيذية. ونجد في بعض الحالات عفوا ضريبيا صادرا بموجب قرارات تقديرية للإدارة الضريبية، وعليه تنتج لدينا الأنواع التالية:

- عفو صادر بموجب استفتاء شعبي.
- عفو صادر بموجب قانون.
- عفو صادر بموجب نص تنفيذي.
- عفو صادر بموجب قرار تقديري للإدارة الضريبية، وهذا النوع الأخير عبارة عن تدابير تتخذها الإدارة الضريبية بإسقاط كل أو معظم العقوبات عن الممولين الذين لديهم استعداد للتصريح طوعية بالمبالغ المهربة، وبالتالي هو عفو ضمني.

◀ حسب المدة الزمنية : حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين :

- العفو الدائم : وهو ذاك العفو غير المحدود بالزمن. وهذا العفو ليس نتيجة نص تشريعي أو تنفيذي أو قرار إداري، وإنما نجد الأنظمة الضريبية في بعض البلدان تتضمن عفوا ضريبيا دائما يسمح للممولين بإعادة الضرائب غير المدفوعة في أي فترة. وبهذا يعتبر هذا العفو جزءا من التشريع الضريبي العام.
- العفو المؤقت : وهو عفو محدود بالزمن، ويكون في غالب الحالات موضوع إجراءات تشريعية، تنفيذية، أو إدارية استثنائية.

◀ حسب وتيرة العفو :

- تعبّر وتيرة العفو عن عدد المرات التي يمنح فيها العفو خلال فترة زمنية معينة. ويلاحظ على العفو الضريبي عموما، ضعف وتيرته إلا أنه يمكن التمييز بين :
- العفو الضريبي ضعيف التيرة : ويكون ذلك عندما يمنح مرة واحدة
 - العفو الضريبي مرتفع التيرة : ويكون ذلك عندما يأخذ الشكل التناوبي. وهذه حالة قليلة ومحدودة.
- ويعتبر ضعف وتيرة العفو إحدى الضمانات والمحددات الأساسية لنجاحه، لأن تكرار العفو الضريبي يغري المتهربين بالاستمرار في سلوكهم وعدم امتثالهم نتيجة أملهم في الاستفادة من عفو ضريبي قادم ومتوقع ويعتقد على نطاق واسع أنه يمكن اعتبار منح عفو ضريبي مرة واحدة كل أربع سنوات وتيرة مرتفعة.

◀ حسب مدى تخفيض العقوبة :

- فالشكل السائد للعفو الضريبي يكون مصحوبا دائما بمسح العقوبات، خاصة ذات الطابع الضريبي، إلا أنه يمكن ألا يحدث مسح كامل العقوبات وإنما بعضها. وعموما يمكن التمييز بين :
- عفو المراجعة : ويكون بمنح الفرصة للممول للتصريح بالضرائب المتهرب من دفعها في الماضي من دون عقوبات، بغض النظر عن طبيعة هذه العقوبات.
 - عفو الإرجاع : ويكون بمنح الفرصة للممولين بالتصريح بالضرائب المتهرب منها مع استفادتهم من عقوبات مخففة أو مقلصة.
- كما يمكن التمييز بين :
- العفو المحض : ويكون ذلك بإلغاء جميع العقوبات،
 - العفو الجزئي : ويكون ذلك سواء بإلغاء الأحكام القضائية في حالة العقوبات المالية أو تخفيض جزئي للغرامات.

◀ حسب مدى تخفيض أو إلغاء الفوائد:

- يتعلق العفو الضريبي بالضرائب غير المصرح بها في الماضي، إلا أنه من الناحية الاقتصادية للزمن قيمته وتكلفته وهذا ينطبق بدوره على الضرائب غير المصرح بها، ولهذا السبب من حق الإدارة الضريبية المطالبة بالفوائد على المبالغ المتهرب منها وبموجب ذلك يمكن التمييز:
- العفو الضريبي المؤدي إلى مسح الفوائد : حيث يتم مسح الفوائد المترتبة عن المبالغ المتهرب منها، فضلا عن التنازلي عن العقوبات الضريبية والمدنية.
 - العفو الضريبي المؤدي لمسح الغرامات والعقوبات: ويكون ذلك بإخضاع المبلغ المتهرب منها للحسم الزمني، انطلاقا من كون الفائدة لا تعتبر عقوبة.

◀ حسب مدى تخفيض الضرائب : وفق هذا المعيار، هناك:

- عفو ضريبي من نوع "عرض بيع خاص" : ويكون بمنح الممولين المتهربين فرصة تغطية حاجياتهم الضريبية، أي تسديد التزاماتهم الضريبية بدفع مبالغ أقل من الممولين الممثلين للقانون. سواء كان ذلك بتخفيض المعدلات الضريبية أو بتخفيض المبلغ المستحق بعد حسابه بتطبيق المعدل العادي.
- عفو ضريبي لا يؤدي إلى تخفيض في قيمة الضريبة، وإنما يكفل للمستفيد منه إسقاط أو التخفيف من العقوبات.

◀ حسب مدى وجود التحقيق والبحث عن مصدر الدخل: وفق هذا المعيار نميز بين:

- عفو ضريبي بالتحقيق: وهو عبارة عن عرض يقدم للممولين المستفيدين من العفو الضريبي، بحيث لا يتم فتح تحقيق معهم يتعلق بالمبلغ الحقيقي أو مصدر الدخل الخاضع للضريبة.

- عفو تبييض : ويمنح للمواطنين الذين لهم أصول غير مصرح بها تم جمعها خلال سنوات التهرب، وبموجب هذا العفو يتم منحهم فرصة التصريح بهذه الأصول إراديا بهدف تبييضها.

◀ حسب مدى التصريح:

يؤدي تعريف العفو الضريبي إلى السماح للممولين الذين لم يصرحوا بضرائبهم في الماضي إلى التصريح بها. وعلى هذا الأساس يتم التمييز بين الممولين المقيدين في السجل الضريبي (الورد) وبين غير المقيدين به، وهم عبارة عن ممولين لم يسبق لهم التصريح بأي شيء لإدارة الضرائب. وهكذا يمكن الإشارة إلى ثلاثة أنواع من العفو الضريبي :

- عفو لا يمنح إلا لغير المقيدين في السجل الضريبي (الورد)، وذلك للتسجيل فيه، وهو عفو تصريح.
- عفو يمنح للممولين الذين صرحوا جزئيا بضرائبهم للتصريح بها كاملة.
- عفو يشمل الصنفين معا.

◀ حسب معيار المتابعة في الممارسة الضريبية :

تقوم الإدارة الضريبية أحيانا بإخضاع الممولين لعمليات مراجعة تستهدف الكشف عن المبالغ الضريبية غير المدفوعة. ويمكن أن تقود المراجعة الضريبية إلى متابعات قضائية. وبهذا يمكننا التفريق بين :

- عفو لا يمكن الممولون الذين كانوا موضوع متابعة الاستفادة منه.
- عفو متابعة، ويمنح حصانة للمخالفين اتجاه متابعة الإدارة الضريبية لهم.

◀ حسب معيار الإقامة :

في الأدبيات الضريبية يتم التمييز بين المقيمين غير المواطنين في الدولة المانحة للعفو الضريبي، وبين المقيمين المواطنين، ويعني هذا أن العفو الضريبي يمكن أن يشمل صنفا منهم دون الآخر أو كلاهما.

◀ حسب معيار الشخصية القانونية :

هناك نوعان من الممولين حسب طبيعتهم القانونية، فهم إما أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، ويمكن أن يكون العفو الضريبي خاصا بأحد الصنفين أو هما معا.

◀ حسب معيار نوعية الضريبة :

يضم كل نظام ضريبي عددا من الضرائب المختلفة حسب طبيعتها، وحسب أساليب معالجتها. وبناء عليه يمكن أن يشمل العفو الضريبي محمل الضرائب تبعا لطبيعة النظام الضرائبي والضرائب المكونة له، إذ أن بعض الضرائب ذات اختصاص محلي أو إقليمي وبعضها وطني مركزي. ولهذا يمكن أن يشمل العفو الضريبي سوى الضرائب العائدة لمستوى سيادي معين أو يشمل محمل الضرائب أو أنواعا محددة منها فقط.

◀ حسب معيار الفترة الضريبية :

ويتعلق بعدد الدورات أو الفترات الضريبية المعنية بالعفو. ويتيح هذا المعيار عددا لا متناهيا من الخيارات أمام أصحاب القرار، وعموما يمكن أن يكون العفو الضريبي:

- متعلقا بالفترة الضريبية الجارية.
- متعلقا بالفترات الضريبية السابقة.

2- أهداف العفو الضريبي :

ان إصدار برنامج للعفو الضريبي وما يتضمنه من امتيازات كالتنازل عن غرامات التأخير أو إلغاء الحقوق لبعض السنوات وإلغاء مصاريف المتابعة الجبائية والقضائية ليس مجانا ولكن الحكومات تسعى لتحقيق مجموعة أهداف أهمها⁶:

- السماح للمكلفين بالضريبة بتسديد الضريبة والحقوق المغفلة وغير المسددة سابقا دون احتساب غرامات التأخير.
- يهدف برنامج العفو الضريبي لتحقيق مداخليل إضافية للدولة، فمثلاً برنامج العفو الضريبي لسنة 2002 الذي أقرته وزارة الخزانة بولاية ميتشيغن (Michigan) كانت حصيلته 81,9 مليون دولار سددت من طرف 20220 مكلف بالضريبة استفادوا من برنامج العفو الضريبي.
- من خلال معرفة المكلفين الجدد وضمهم إلى هذا النظام تحصل زيادة في القاعدة الضريبية، مما يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي في السنوات القادمة.
- إن برنامج العفو الضريبي يهدف إلى إدماج جميع الأنشطة التي لم تخطر مصلحة الضرائب بمزاولة نشاطها مما يرفع الحصيلة والوعاء الضريبيين. وإن إدماج هذه المؤسسات له فوائد اجتماعية تعود على العمال غير المستفيدين من مزايا الرعايا الاجتماعية، فمثلا في مصر يوجد 35% من الأنشطة خارج التنظيم الرسمي وغير مصرح بها، ويعمل بها 40% من حجم العمالة في مصر.
- إن طرح قانون للعفو الضريبي خاصة من طرف التكتلات الكبرى كدول الاتحاد الأوروبي مثلا يحقق هدفين رئيسيين أولهما توجيه ضربة للدول الملجأ واستعادة كمية من رؤوس الأموال الهاربة تمكن من الحصول على مداخليل جبائية جديدة وسيولة غافية.
- محاولة الحصول على مكاسب سياسية كما هو حال الرئيس الفرنسي نيكولا ساركوزي، فحسب الأستاذ هنري بيتر أستاذ القانون التجاري والدولي بجامعة جنيف، فالرئيس الفرنسي كان يبحث عن استعادة شعبيته التي انهارت بطرحه لفكرة عفو شامل أوروبي ليكون هجوما ضد سويسرا لما يترتب عليه من انعكاسات على الساحة المالية السويسرية.

■ إعطاء فرصة للورثة بالتصرف بكل حرية في ثروتهم الموروثة عن المالك والتي كانت مهربة، فقانون العفو يعطي هؤلاء الحرية في التصريح بهذه الممتلكات واستثمارها بكل حرية وفي ظروف عادية مع استفادتهم من إعفاء لمدة معينة غالباً ما تكون أكبر من الحالات الأخرى.

■ زيادة عن الأهداف السابقة فإن تأثير هذه العملية يكون في تسريع التسديد (Accélération in payment) الذي يزيد في حجم التحصيل خلال فترة العفو الضريبي.

3- ايجابيات و سلبيات العفو الضريبي :

فيما يلي نستعرض أهم الحجج المؤيدة وتلك المعارضة للعفو الضريبي⁷:

« التكاليف الإدارية للعفو الضريبي:

واحدة من أهم الحجج المبررة لانتهاج الحكومة عفواً ضريبياً هي ميولها إلى تفضيل العفو الضريبي نظراً لانخفاض التكاليف الإدارية. إلا أن هناك اختلافاً في وجهات النظر، حيث يرى المختصون أن سن عفو ضريبي أقل تكلفة من الأساليب التقليدية المتمثلة في تحديد المتهمين وتحصيل المستحقات المتأخرة، حيث أن مراجعة الضريبة مكلفة إذا أدت في النهاية إلى عقوبات في شكل متابعات قضائية أو سجن، إضافة إلى أن عدم قدرة الحكومة على انتهاج سياسة لدعم وتطبيق القوانين الضريبية على المدى الطويل قد يكون الحافز لاستخدام العفو الضريبي من أجل خفض تكاليف المراجعة الضريبية.

إلا أنه في حالة إصدار عفو ضريبي تلاحقه تهرب ضريبي وخفض لنسب الضرائب، فإن الحكومة هنا تتعرض لخسائر مالية فادحة، يتسبب فيها العفو الضريبي.

من هنا يمكن العفو الضريبي الحكومات من إنقاذ ومراجعة سياساتها الضريبية غير المنتجة والمكلفة، في السياق نفسه فإنه يعد بمثابة التحقيق المجاني حيث يتم الكشف عن المتهمين من الضرائب عند استفادتهم من العفو.

« وظيفة العفو الضريبي في التأمين: ونميز عنصرين هنا:

■ العفو الضريبي بمثابة تأمين ضد مخاطر التعرض للرقابة: حيث أن قرار المكلفين بإخفاء مداخيلهم يتم في بيئة محفوفة بالمخاطر، لذلك يعمل بوصفه شكلاً من أشكال التأمين للحد من مستوى المخاطر.

■ العفو الضريبي كشكل من أشكال التأمين الاجتماعي: حيث يرى المختصون أن العفو الضريبي من شأنه تحسين فعالية النظام الضريبي وكذا عدالة هذا النظام، بحيث من جهة يبقى أثر العفو الضريبي حيادياً فيما يخص الميزانية العمومية للدولة، لأن الضرائب المفروضة في وقت ما ولم يتم تحصيلها هي موضوع عفو ضريبي والدولة لن تخسر شيئاً من إيراداتها. ومن جهة أخرى، يمكن للعفو الضريبي أن يأخذ شكلاً من أشكال التأمين الاجتماعي، حيث يسمح للمكلفين بتجنب وقوعهم في مأزق مالي نتيجة ارتفاع المستحقات الضريبية، ما يؤدي إلى حدوث تغييرات كبيرة في مستوى معيشتهم، لذلك فإن العفو يسمح لهم بتكبد خسائر أقل فيما يخص العبء الضريبي، فهو بذلك تأمين لمستواهم المعيشي.

« آثار بعث إشارة العفو الضريبي وأحداث التوقع:

إن المعلومة التي يتلقاها المكلف بالضريبة والتي تنشئ توقعات على أساس هذه الإشارة يجمع المختصون على أنها سلبية جداً كونها تدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب الضريبي لأنه يدرك أنه سوف لن يحاسب أو يعاقب على هذا التهرب الضريبي، هذا الأمر يدفع كذلك إلى إيجاد نوع من عدم المصادقية والعدالة، بحيث في حين يدفع مكلف بالضريبة كل المستحقات هناك البعض منهم من يعزف عن ذلك، ولن يتعرض لأي حساب أو عقاب، الأمر الذي من شأنه الإخلال بمصادقية النظام الضريبي.

كما أن إعلان عفو ضريبي من شأنه أن يقلل الشعور بالذنب أو تأنيب الضمير بالنسبة للمكلفين بالضريبة المتهمين والذين يخضعون لهذا العفو، حيث يتم عرض التهرب الضريبي كفعل مغفور له، فالعفو يؤدي بشكل ما إلى تخفيض المساهمة في النظام الضريبي، وتجعل الغش والتهرب عادياً إلى حد ما، لذلك يلجأ المكلفون بالضريبة المخلصون إلى التقليل والتخفيض من مداخيلهم المصرح بها تجنباً للعبء الضريبي الذي تهرب منه غيرهم.

إعلان عفو ضريبي وتوقعات المستقبل: حينما تقوم الدولة بإعلان عفو ضريبي فهذا من شأنه أن يوحي للمكلفين بالضريبة بوجود عفو آخر في المستقبل مما يعطي الراحة والاطمئنان للمتهربين وينقص فيهم روح المسؤولية.

إعلان العفو وتوقعات الرقابة: يمكن للعفو الضريبي أن يشير إلى رفع إمكانية القيام برقابة جبائية عندما يخضع المكلفون بالضريبة لهذا العفو، حيث أن التجارب الضئيلة تؤكد أن أغلب المتهربين لا يشاركون في العفو الضريبي بحجة الإبقاء على إخفاء مداخيلهم التي سوف تدخل حيز النظام الضريبي ابتداء من العفو وتخضع للرقابة وللضرائب.

نجاح العفو الضريبي وتوقع المشاكل الاقتصادية: يشير الخبراء أن العفو الضريبي من شأنه إعفاء الحكومة عن المشاكل الهيكلية للنظام الاقتصادي والتي من شأنها توسيع حجم التهرب الضريبي، فبدل إعلان عفو ضريبي من المفروض النظر ودراسة المشاكل والعراقيل التي تؤدي بالمكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي.

ونشير إلى أن أثر بعث إشارة حول عفو ضريبي يتوقف بقوة من جهة على نوع العفو المسطر، ومن جهة أخرى على المعلومات المقدمة حول هذا العفو وكل ما يتعلق به من مسائل، وذلك للتحديد الدقيق لهذا العفو مدة وفئات.

كما نشير إلى أن المكلفين بالضريبة المخلصين (ذوو السمعة الجيدة) يرون بعدم عدالة هذا البرنامج لأنه مححف في حقهم ومن شأن هذا البرنامج القضاء على النظام الضريبي والنشاط الرئيسي، في حين يرى بعض الكتاب أن برنامجاً للعفو الضريبي من شأنه أن يميز ويحدد المكلفين بالضريبة المخلصين من أولئك المتهربين، ويصنف كل في فئته، الأمر الذي يساعد على التعامل السهل مع كل فئة.

◀ العفو كأداة للمرونة الضريبية:

وهي من بين المبررات الايجابية للعفو الضريبي، والتي تضفي نوعاً من المرونة على النظام الضريبي، حيث أن التطبيق الصارم للقوانين في إطار السياسة الضريبية لا يسمح بالأخذ بعين الاعتبار بعض العناصر الخاصة والاستثنائية المتعلقة بالنظام الضريبي، وتعيق تعظيم الإيرادات الضريبية. كذلك فإن المرونة التي يمنحها العفو الضريبي تسمح بالأخذ بعين الاعتبار الفروقات أو التغيرات في سلوك المكلفين بالضريبة ومن ثم تسهيل إعادة بناء النظام الضريبي.

اعتبارات عدم تجانس (تغاير) المكلفين بالضريبة: يمكن لا احترام بعض مميزات النظام الضريبي أن تبني قيدا يحول دون تطبيق سياسة ضريبية مثلى، حيث أن مبدأ المساواة في الضريبة من شأنه أن يعالج كل الحالات الضريبية بطريقة وحيدة بين مختلف المكلفين بالضريبة ولا يخص كل مكلف وفقاً لحالته الخاصة وحالته هو، فمثلاً الميول للمخاطرة يعتبر أحد أهم محددات السلوك الضريبي، حيث يقوم بعض المكلفين بالضريبة بالتصريح بمجمل مداخيلهم وآخرون ليسوا كذلك على الإطلاق لأنهم غير ميالون للمخاطرة ويريدون دوماً الاحتفاظ بمداخيل للمستقبل.

من هنا يسمح العفو الضريبي للدولة بالتمييز والفرقة بين معدلات الضريبة حسب الاختلافات في سلوك المكلفين بالضريبة، ويرى البعض في هذا الصدد أن سياسة مماثلة من شأنها رفع مداخيل الضرائب.

إعادة هيكلة الضريبة ومنحة العفو: إذا كان مستوى العقوبات أو احتمالات أن يتم اكتشاف المتهربين مرتفعاً أو أن نسب الضريبة منخفضة سوف لن يقوم المكلفون بالضريبة بإخفاء مداخيلهم أو جزء منها، حيث أن أحد مبررات العفو الضريبي هي إعادة هيكلة النظام الضريبي لاكتشاف قصور في مواده.

ففي إعادة هيكلة النظام الضريبي والقيام بتخفيض معدلات الضريبة أو الرفع من إمكانية كشف المتهربين ومعاقبتهم، نجد أن نسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة المتهربين يسعون إلى المساهمة في النظام الضريبي ولكن لا يقومون بذلك خشية العقوبات المتوقعة، فتقوم الدولة هنا بسن عفو ضريبي.

II - نماذج تطبيق العفو الضريبي في العالم.

1- العفو الضريبي بسويسرا:

تم تطبيق العفو الضريبي بسويسرا ابتداءً من سنة 1940 ثم سنة 1945 وسنة 1969 أين جلب هذا العفو الأخير ماقيمته 11,5 مليار فرنك، حيث أن الممولين الذين لم يقوموا بالتصريح بمبالغهم والورثة كانوا معفيين من دفع أي غرامة لقاء تصريحهم بذلك، أين تم العفو عن الضريبة على ثروة المتوفي وتم تشجيع الورثة لتسوية وضعيتهم مباشرة بعد الوفاة عن طريق التصريح بالممتلكات والمتروكات دون إخضاعها لأي ضريبة⁸.

ابتداءً من 2010/01/01 عرضت سويسرا عفواً جبايياً جزئياً يطبق على الضرائب على الدخل و الثروة للأشخاص الطبيعيين وكذلك الضرائب على الأرباح وعلى رأس المال للشركات .
هذا العفو يحتوي بالخصوص على⁹:

- تبسيط إجراءات المطالبة بـضرائب الميراث: فإذا كان الهالك قد أخفى الضرائب على الأرباح والثروة فيجب عندها تشجيع الورثة لتسوية الوضعية بالتصريح بعناصر الثروة، ولهذا قرر المشرع تخفيض مدة الضرائب المستحقة من 10 سنوات إلى 03 سنوات فقط وبالتالي يطبق العفو الضريبي على الضرائب المخفية على المداخل والثروة للأشخاص الطبيعيين، وكذلك على الأرباح ورأس المال للأشخاص المعنويين وكذلك على المكتسبات العقارية. في حين جميع الضرائب الأخرى تبقى مستحقة على عاتق المكلفين بها.
- كما يتعين على كل شخص التصريح مرة واحدة مدى الحياة بالممتلكات غير المصرح بها للاستفادة من الامتيازات الموضحة في قانون العفو الضريبي.

- في حالة الإعلان مرة ثانية فيتم تطبيق غرامة تعادل خمس مبلغ الضريبة المخفية (المهربة)
- ويمكن رفع هذه الغرامة ثلاث مرات مبلغ الضريبة المهربة في حالة اكتشاف المبلغ من طرف المصالح الجبائية.

- ويتعين على كل شخص معني بالعفو أن يصرح بمبلغ الثروة المخفية (المهربة) وأن يملأ تصريح على أن يظهر فقط المبلغ غير المصرح به الأكبر في 31 ديسمبر للعشر سنوات التي سبقت إرسال هذا النموذج (عفو ضريبي فردي) أو الثلاث سنوات التي سبقت سنة الوفاة (عفو ضريبي للورثة) مع ضرورة إرفاق التصريح بالكشوفات البنكية أو البريدية لكل سنة.

أما الورثة فعليهم إرفاق التصريح بالعفو، شهادة الورثة حيث يتم تبيان ممثليهم وكذلك المنفذ، وبمجرد مراقبة التصريح يتحصل المعني على قرار التغريم فيقوم بدفع ما عليه من مستحقات. وفي حالة عدم الامتثال بالتسديد يتم تطبيق الإجراءات المعمول بها قانوناً دون الحق في امتياز العفو الضريبي.

2- مشروع عفو جبائي أوروبي¹⁰ :

دفعت الأزمة الاقتصادية والجهود الرامية لقطع الطريق على الجناة الضريبية دولاً أوروبية كبرى للتفكير في مشروع عفو جبائي مشترك وهي بادرة قد تضيف مزيداً من الهشاشة على الساحة المالية السويسرية خاصةً.

هذا التوجه الذي طرحه رئيس الوزراء الإيطالي سلفيو برليسكوني على الرئيس الفرنسي السابق نيكولا ساركوزي والمستشارة الألمانية أنجيلا ميركل في ختام القمة الأوروبية في بروكسل، ويمكن القول أن إيطاليا وفرنسا وألمانيا تعترم إصدار عفو جبائي مشترك، وهي عملية توفر فائدتين على الأقل لكل من روما وباريس وبرلين تتمثل في توجيه ضربة لدول الملجأ واستعادة كمية من رؤوس الأموال المهربة وتمكن من الحصول على مداخل جبائية جديدة، وسيولة إضافية تساعد على تعزيز اقتصادياتها الوطنية، وإذا ما

صح هذا التوجه فإن سويسرا قد تحتاج إلى درع تحتمي به من هجوم من هذا القبيل، حيث تشير آخر التقديرات أن حجم رؤوس الأموال الأجنبية المودعة في الحسابات المصرفية السويسرية يناهز 2000 مليار من الفرنكات.

وبالتأكيد فإن جزء من هذه الثروة الهائلة يعسر ضبطه بدقة ويقدم تحديدا من هذه الدول الكبرى الثلاث في الاتحاد الأوروبي. في الوقت الحاضر لازلت هذه الفكرة في بدايتها، كما يبقى من العسير تقييم الانعكاسات المترتبة عن قرار عفو جبائي شامل من هذا القبيل على الساحة المالية السويسرية. حيث قال توماس سوتر المتحدث باسم الرابطة السويسرية للصارفة "إنه من المبكر جدا عن ذلك نظرا لأننا نجعل الشروط التي ستكون هذه الدول مستعدة للقبول بها لإستعادة رساميلها" ويضيف توماس سوتر "لقد رأينا في حالة إيطاليا أن عفوا شاملا كريما جدا يسمح بتحقيق نتائج، وفي ما يتعلق بالبلدين الآخرين فهما يواجهان خيارات سياسية دقيقة لذلك فإن عفواً شاملاً سيكون حسب رأيي في مصلحتهما".

3- العفو الضريبي بتونس:

تم بمقتضى القانون التونسي عدد 41 لسنة 2007 المؤرخ في 25 جوان 2007 المتعلق بسن عفو عن مخالفات الصرف والجباية إقرار العفو¹¹:

- عن مخالفات الصرف المرتكبة قبل تاريخ دخول القانون المذكور حيز التنفيذ و المتعلقة ب:
 - عدم التصريح بالمكاسب بالخارج
 - عدم إعادة مداخيل ومحاصيل المكاسب المشار إليها أعلاه والمكاسب من العملات إلى البلاد التونسية وعدم إحالتها كلما اقتضت الترتيب تلك الإحالة،
 - مسك عملات في شكل أوراق نقدية أجنبية بالبلاد التونسية وعدم إيداعها لدى وسيط مقبول وعدم إحالة هذه العملات كلما اقتضت الترتيب تلك الإحالة.
- عن مخالفات الجباية المتعلقة بعدم التصريح بالمداخيل والأرباح المتعلقة بالمكاسب والعملات المشار إليها أعلاه.
- و للانتفاع بالعفو المذكور أعلاه، يتعين على الأشخاص المعنيين في أجل لايتجاوز السنة من تاريخ دخول القانون حيز التنفيذ أي ابتداء من يوم 3 جويلية 2007 خاصة :
- إيداع تصريح خاص بالمداخيل والأرباح موضوع العفو لدى القبضة المالية المؤهلة الملحق بهذه، ويجب أن يرفق التصريح :

- بوثيقة تثبت إعادة المداخيل والأرباح والعملات إلى البلاد التونسية،
- بوثيقة تثبت إحالة المداخيل والأرباح والعملات إلى وسيط مقبول أو إيداعها في الحسابات الخاصة بالعملة أو بالدينار القابل للتحويل،
- بنسخة من التصريح المودع لدى البنك المركزي التونسي إذا اقتضت الحالة هذا التصريح.

▪ دفع مبلغ مالي يقدر ب 5% من قيمة المكاسب في تاريخ التملك أو من المقابل بالدينار للمداخيل أو الأرباح أو المعاملات التي تم إعادتها إلى البلاد التونسية وإحالتها إلى وسيط مقبول أو إيداعها في الحسابات المشار إليها أعلاه،

▪ ويتعين عليهم عدم تحويل أكثر من 20% من المبالغ موضوع العفو والمرصودة بالحسابات بالعملة أو بالدينار القابل للتحويل إلى الخارج إلا بعد انقضاء ستة أشهر من تاريخ إيداعها في تلك الحسابات كما أنه لا ينتفع بالعفو بعنوان المخالفات المنصوص عليها أعلاه مرتكبوا هذه المخالفات الذين اتخذ ضدهم إجراء قضائي أو أي إجراء إداري تم إشعارهم به قبل دخول القانون حيز التنفيذ أي قبل يوم 3 جويلية 2007.

كما أورد مشروع قانون المالية لسنة 2012 في باب الإجراءات لتيسير دفع الديون المتخلدة بذمة المطالبين بالأداء سنّ عفو جبائي شامل، وفُسّرت وزارة المالية اتخاذ مثل هذا الإجراء بكون استخلاصات الديون المثقلة التي شهدت خلال سنة 2011 تراجعاً ملحوظاً وعزوفاً من قبل المطالبين للأداء لتسوية وضعياتهم. ويرجع ذلك بالأساس إلى الوضعية الاقتصادية والمالية التي مر بها المطالبون بالأداء والعبء الكبير المنجّر عن تراكم الفصول مع إضافة خطايا المراقبة وخطايا التأخير في الاستخلاص، وقصد تعبئة الموارد الضرورية لتمويل ميزانية الدولة لسنة 2012 من ناحية وتيسيراً للمواطن للقيام بواجبه الجبائي على الوجه الأكمل، اقترح سنّ عفو جبائي يتم بمقتضاه التخلي إما كلياً أو جزئياً عن الديون المثقلة الراجعة للدولة بعنوان الديون الجبائية والخطايا والعقوبات المالية والصرفية والديوانية. ويشمل كذلك العفو الجبائي المقترح الديون الراجعة للجماعات المحلية بعنوان المعلومين على العقارات المبنية والأراضي غير المبنية. و تتم إجراءات التخلي حسب الشروط التالية:

– الديون الجبائية:

أ – التخلي الكلي: التخلي عن الفصول التي لا يفوق مبلغها 300 دينار في الأصل بالنسبة لكل فصل
ب – التخلي الجزئي: التخلي عن خطايا المراقبة وخطايا التأخير في الاستخلاص ومصاريف التتبع، شريطة اكتتاب رزنامة دفع على مدة أقصاها 5 سنوات حسب أهمية المبالغ قبل غرة أفريل 2012.

– الخطايا والعقوبات المالية والخطايا الديوانية والصرفية:

أ – التخلي الكلي: التخلي عن الفصول التي يفوق مبلغها المتبقي 200 دينار بالنسبة لكل فصل.
ب – التخلي الجزئي: التخلي عن 50 % من مبلغ كل خطية و عن مصاريف التتبع، شريطة اكتتاب رزنامة دفع لا تتعدى فترة قصوى بخمس سنوات

– الديون الراجعة للجماعات المحلية:

أ – التخلي الكلي: التخلي الكلي عن الديون بعنوان المعلومين على العقارات المبنية و الأراضي غير المبنية و المثقلة لسنة 2007 و ما قبلها.

ب- التخلي الجزئي : بالنسبة للمعالم الراجعة للجماعات المحلية من المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية و المعلوم على النزل و معلوم الإجازة على محلات بيع المشروبات: سحب الإجراءات المزمع اتخاذها بخصوص الديون الجبائية للدولة على الديون المتعلقة. و بالنسبة للمعلومين على العقارات المبنية و الأراضي غير المبنية:

*الخلاص الكامل للمعلوم المثقل بعنوان 2012

*التخلي عن 50 % من الديون بعنوان 2008 إلى 2011 مع التسديد دفعة واحدة بالنسبة للمبالغ التي تقل عن 150 د و إمكانية الجدولة بالنسبة للمبالغ التي تفوق 150 د.

هذا ويستثنى من تطبيق الإجراءات المذكورة الديون المتخلدة بذمة الأشخاص المعنيين بالمرسوم عدد 13 لسنة 2011 المؤرخ في 14 مارس 2011 المتعلق بمصادرة أموال وممتلكات منقولة وعقارية¹².

4- العفو الضريبي بالجزائر :

الجزائر على غرار البلدان الأخرى لم تقم بتطبيق أي عفو ضريبي فيما مضى رغم الأزمات الاقتصادية والمالية التي مرت بها.

وبإسقاطنا للمفاهيم النظرية التي جاءت بالجزء الأول فيما يخص ماهية العفو الضريبي على التعليم رقم 034/و/م/م ع/ض/م ع/12 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في 15.01.2012 فارتأينا القول أن الجزائر بسنة 2012 سنت عفو ضريبيا متعلقا بإلغاء العقوبات الناجمة عن عدم التصريح والغرامات المتعلقة بتأخير الدفع، بالرغم من أن هته التعليم لم تتخللها عبارة عفو ضريبي.

ويعتبر هذا القرار ثمرة المجادلات والمناقشات المطروحة في إطار اجتماع الثلاثية (الحكومة، الشريك الاجتماعي (النقابة) وأرباب العمل (البترونة)).

وتنص التعليم على منح المؤسسات التي بعاتقها ديون ضريبية إمكانية دفع مستحقاتها بالتقسيط مع إلغاء العقوبات المتعلقة بالوعاء وتلك المتعلقة بالتحصيل، كما تنص على أن الديون الضريبية المعنية بهذا الامتياز هي تلك الصادرة قبل 31.12.2011، وتخص فقط المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي (أي أن أصحاب الضريبة الجرافية والمهن الحرة مقصون من العفو) ويقصى أيضا المكلفين الصادرة في حقهم متابعات قضائية وأولئك المشاركين في عمليات الاحتيال والتزوير.

وينتهي مفعول هذا العفو في 31.03.2013، وسيضطر المكلفين بعد هذا التاريخ إلى دفع كل الغرامات والعقوبات الجبائية بالإضافة إلى الضرائب الأصلية.

فيما يخص الدفع بالتقسيط، يمكن منح المؤسسة المدينة جدول زمني يصل 36 شهرا كأقصى حد مع إلغاء الدفعة الأولى المنصوص عليها في القانون العادي المتعلق بجدول التقسيط. (المواد 156-158 من قانون الإجراءات الجبائية)¹³.

وسيتضح لنا في المثال التالي مدى أهمية هذا الإجراء بالنسبة للمتعاملين الاقتصاديين:

شركة جزائرية خضعت لمراقبة وتحقيق محاسبي من طرف مصالح الضرائب التي أصدرت في حقها تصحيح ضريبي نتج عنه جدول فردي مفصل كالآتي:

أساس ضريبي: 1.000.000 دج

عقوبة وعاء : 25% (أساس) = 250.000 دج

لم تقم الشركة بدفع الدين في الآجال المحددة فأنجر عن ذلك غرامات "تأخير السداد" والتي بلغت الحد الأقصى 25% بعد مرور 6 أشهر فما فوق، وعليه:

عقوبة التحصيل : 25% من (مبلغ الجدول) = 25% x (1.250.000) = 312.500 دج
ومنه أصبحت الشركة مدينة لخزينة الدولة بمبلغ: (1.000.000+250.000+312.500) = 1.562.500 دج، ناهيك عن المتابعات المالية والقضائية التي قد تتعرض لها من طرف قابض الضرائب.
وبالتالي إذا أرادت الشركة الاستفادة من العفو الضريبي، فما عليها دفع سوى مبلغ الأساس الضريبي أي 1.000.000 دج (سواء دفعة واحدة أو الاستفادة من الدفع بالتقسيط) وهذا ابتداءً من الفاتح أبريل 2013 وبهذا تكون قد استفادت من عفو يقدر بأكثر من 56% من إجمالي الدين مع تسهيلات مرتبطة بتوفر السيولة المالية في حساباتها المصرفية.

إلا أنه تزامنا مع هدوء الأوضاع السياسية والاجتماعية وبعد ملاحظة الإقبال الهائل على هذا الإجراء من طرف المتعاملين الاقتصاديين والذي فاق عددهم حسب تصريح مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب السيد اسعد امحمد 15500 طلب على المستوى الوطني، أين بلغت القيمة الإجمالية للديون الجبائية 92 مليار دينار جزائري مقسمة إلى 58 مليار دينار كضرائب ورسوم أصلية و34 مليار دينار كعقوبات وغرامات، تراجعت السلطات الضريبية عن هذا القرار نسبيا عن طريق إصدار تعليمتين جديدتين في سبتمبر 2012 وجانفي 2013 أين حصرت المستفيدين من هذا الامتياز في المؤسسات التي تنشط في قطاع الإنتاج وكذا قطاع الخدمات، مقصية بذلك المؤسسات التي تنشط في العمليات التجارية من شراء وبيع واستيراد وتصدير.

كما اشترطت على المؤسسات، عمومية كانت أم خاصة، أن تبرر معاناتها من ضائقة مالية حتى تستفيد من هذا العفو، كأن تثبت أن مواصلة ممارسة نشاطها مرهون بتسريح جزئي للعمال أو بالتنازل عن

عناصر من أصولها أو تبين غرقها في ديون بنكية متراكمة وهذا ما يعبر عنه عن طريق تقديم تقرير محافظ الحسابات يشرح فيه الوضعية المالية للمؤسسة عند تقديم طلب الاستفادة من إعادة جدولة الديون الجبائية.

وكمحاولة لمعرفة مدى اقبال المكلفين بالضريبة على هذه القرار، وفي ظل غياب احصائيات وطنية وحتى جهوية تفصيلية، لدينا فيما يلي أرقام احصائية لإحدى المديريات الجهوية لسنة 2012، أين تم فيه احصاء مبلغ الدين الجبائي المتضمن لطلبات المتعاملين الاقتصاديين المقدمة لدى المديريات الولائية التابعة لها بغرض الاستفادة من إعادة جدولة الديون الجبائية (العفو الضريبي)، والذي سبق وقمنا بعرض نصه.

الجدول رقم 1: بعض الإحصائيات لمبلغ الدين الجبائي لإحدى المديريات الجهوية

7 293 816 413	حقوق أصلية % 64	مبلغ الديون الجبائية حسب الطبيعة
1 970 742 512	غرامات الوعاء % 17	
2 096 441 466	غرامات التحصيل % 18,5	
11 359 000 421	المبلغ الاجمالي للدين	
295 129 310	حق أساسي مسدد	مبلغ الديون من حيث الاستحقاق
0	غرامات التأخير مسددة	
6 998 687 103	المبلغ المتبقي تسديده	
1439	عدد الطلبات المقدمة	إعادة الجدولة
1439	عدد الطلبات المدروسة	
367	عدد الطلبات المرفوضة	
1072	عدد الطلبات المقبولة	

المصدر : المديرية الجهوية للضرائب

ومنه فقد بلغ اجمالي الدين الجبائي الجهوي المعني بهذا الامتياز 11 359 000 421 دج، ما يراوح 64 % من قيمته عبارة عن حقوق أصلية بقيمة 7 293 816 413 دج ونسبة 17 % عبارة عن

غرامات الوعاء بقيمة 1 970 742 512 دج، كما تم تسديد فقط ما يقارب نسبة 4 % من اجمالي الحقوق الأصلية خلال نفس السنة بقيمة 295 129 310 دج، دون أي تسديد لغرامات التأخير.

وبالتالي فان قيمة العقوبات وكذا غرامات التأخير التي ستتخلى عنها هذه المديرية الجهوية جراء تطبيق هذا العفو تفوق 4 مليارات دج، و في المقابل سيكون هناك تحصيل أكيد في أجل أقصاه 36 شهرا لمبلغ 7 293 816 413 دج. من جهته وصل عدد الطلبات المقدمة الى 1439 طلب، تم رفض 367 طلب لعدم استيفاء الشروط المنصوص عليها في كل من التعليمتين السالفة الذكر.

كما قمنا باستغلال قاعدة بيانات احدى المديريات الولائية والمتعلقة بملفات المتعاملين لطلب الاستفادة من العرض المقدم، أين قمنا بتصنيف المبالغ على أساس قطاع النشاط الذي تنتمي اليه المؤسسة (التجارة، الخدمات، البناء و الانتاج) والذي مكنا من ملاحظة مايلي :

جدول رقم 2: تصنيف الحقوق و الغرامات حسب قطاع النشاط

مبلغ السداد الشهري	المجموع	غرامات السداد	غرامات الوعاء	حقوق أصلية	
101 772 624,00	974 583 905,00	185 400 787	156 738 287	663 074 832	قطاع التجارة (57 طلب)
113 999 515,00	1 683 981 358,00	320 775 823	406 708 616	956 496 919	قطاع الخدمات (64 طلب)
52 788 658,00	453 385 289,00	88 901 882	67 045 33	297 438 077	قطاع البناء (35 طلب)
23 608 469,00	226 599 872,00	44 034 933	614 782 614	144 782 325	قطاع الإنتاج (20 طلب)

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على بيانات مقدمة من طرف مديرية الضرائب

من خلال الأرقام الاحصائية يتضح أن كل من قطاع الخدمات والقطاع التجاري يحتلان الصدارة من حيث عدد الطلبات المودعة يليها قطاع البناء ثم في الأخير قطاع الانتاج.

ويمكن تفسير الاقبال الكبير لمتعاملي قطاع الخدمات بكون تعاملاتهم مع مؤسسات الدولة كبير خاصة و أن من ضمن شروط دخولهم المناقصات مرتبط بإثبات تسوية الذمة المالية ازاء مصلحة

الضرائب ، وبالتالي فانه من غير مصلحة مكلفين هذا القطاع التهرب من تسديد مستحقاقهم خاصة وأنه من السهل تتبع أثر الحركة المالية في ظل التعامل مع مؤسسات الدولة و التي تتعامل بالشيكات . الأمر نفسه بالنسبة لقطاع التجارة خاصة مؤسسات الاستيراد و التصدير التي يتوجب عليها اثبات تسوية ذمتها المالية الضريبية ،بالخصوص عند التقدم للحصول على شهادات دفع رسم التوطين البنكي، يلي هذين القطاعين قطاع البناء والذي يحرص هو الآخر على دخول المناقصات العمومية وبالتالي تسوية ذمته المالية

أما قطاع الانتاج و التحويل فعدد ومبالغ الطلبات المقدمة متواضعة نوعا ما مقارنة بالقطاعات الأخرى ، ويمكن ترجمة هذا الاقبال المتواضع لهذا القطاع كون سير نشاطه غير مقيد بشروط اثبات تسوية الذمة المالية ازاء مصلحة الضرائب في كل مرة

وبالتالي فمجال تحرب المكلفين بقطاع الانتاج أكبر عنه من القطاعات الأخرى .

مما يدفعنا للتساؤل عن مدى نجاعة وسيلة العفو الضريبي في استقطاب كل المتعاملين الاقتصاديين لتسديد ديونهم الضريبية بالرغم من الامتيازات المقدمة و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، خاصة في ظل صفة التراجع التي ميزت قرار السلطات الضريبية في هذا الشأن مقصية بذلك عدد كبير من الطلبات ، مما قد يؤدي الى زعزعة ثقة المتعاملين الاقتصاديين بها في المستقبل ،وبالتالي جني نتائج سلبية لا ايجابية .

خاتمة :

من خلال ما سبق، توصلنا إلى أن العفو الضريبي من بين أهم الإجراءات الضريبية التي تلاقي تطبيقا من قبل مختلف دول العالم بغرض التصدي للضغوط الاجتماعية و التصدي لظاهرة التهرب الضريبي نظرا للتنازلات والتسهيلات المتنوعة التي يقدمها للممولين. إلا أن هذا لا ينفي وجود جدال قائم حول مدى فعالية هته السياسة على النظام الضريبي الذي يعتبر جزءا من النظام المالي والذي هو بدوره جزء من النظام الإقتصادي، أي أن علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الضريبي في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين، ولهذا وجب الحذر من مدى تأثير هذه السياسة.

ومن خلال تطرقنا للعفو الضريبي بسويسرا لمسنا إقبالا على هته السياسة على مر السنوات بأنواع مختلفة والتي حققت مداخل ايجابية، كذلك بالنسبة لتونس والتي عاودت اللجوء إليه بعدما لجأت إليه سابقا كمحاولة لتجاوز الأزمة الاقتصادية السياسية التي مرت بها. كذلك الجزائر التي تبنته في طيات الإجراءات المتعلقة بمجدولة الديون الضريبية.

وقد توصلنا إلى صحة الفرضية الأولى باعتبار أن العفو الضريبي أحد الوسائل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا استرجاع رؤوس الأموال المهربة وذلك لما يعرضه من تسهيلات وتنازلات، باعتبار

النتائج المحققة في سويسرا ودول عديدة أخرى نتيجة تطبيق هته السياسة. إلا أن هذا لا ينفي التأثير السلبي الذي قد يمس بمصدقية القوانين من حيث معاملتها بالمثل بين المكلفين بالضريبة الملتزمين والمتهربين وكذلك قد يؤدي هذا إلى تقاعس المكلفين بالضريبة على أمل الاستفادة من برامج عفو لاحقة، هذا ما يدعونا إلى نفي الفرضية الثانية أين اعتبرنا أن العفو الضريبي وسيلة ضريبية مثلى للحد من التهرب الضريبي.

وبالتالي فيمكننا القول أن العفو الضريبي يجب أن لا يرتبط بخاصية التكرار في تطبيقه، وأن يكون فرصة فريدة من نوعها على الأقل على المدى القصير لكي يحافظ على نجاعته النسبية، بحيث أن الاستخدام المتكرر قد يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي. ومنه توصلنا إلى ما يلي:

- يتيح العفو الضريبي الفرصة للمؤسسات بالاندماج بالأطر القانونية والتشريعية .
- يساهم العفو الضريبي في حل المنازعات المتراكمة.
- نجاعة العفو الضريبي في استرجاع الأموال المهربة أمر نسبي نظرا لقوى الجذب التي ستكون بالمرصاد.
- العفو الضريبي الأمثل يجب أن يكون مرتبطا بخاصية عدم التكرار .
- الإفراط في استخدام العفو الضريبي وكذا القرارات المتراجع عنها قد يؤديان إلى نتائج عكس الأهداف المسطرة.

الهوامش :

- 1- حمريط رشيد، سلسلة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة محمد خضير بسكرة. ص. 179
- 2- <http://www.duhaime.org/LegalDictionary/T/TaxAmnesty.aspx> consulté le : 25/04/2012.
- 3- د/أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية وجذب الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الرابع، سبتمبر 2004 ، متاح على : www.hawkama.net/files/pdf/case158.pdf
- 4- Florian Chatagny, L'analyse Economique Des Amnisties Fiscales, mémoire de master, Université De Fribourg, Faculté Des Sciences Économiques Et Sociales, Département D'économie Politique, Fribourg (Allemagne), Url : www.idheap.ch/idheap.../Analyse+économique+des+amnisties+fiscales.pdf consulté le 22/04/2012.
- 5- د/عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، الأردن، دار جرير، 2011، ص ص. 235
- 6- حميداتو صالح، اتجاهات العفو الضريبي في العالم، بحث علمي في إطار مقياس الجباية المعمقة، قسم ماجستير، فرع العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح (ورقلة): كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، 2010. ص 11-13
- 7- بولبواب نوال، العفو الضريبي وإشكالاته، بحث علمي في إطار مقياس مشاكل جباية معاصرة، قسم دكتوراه، فرع العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و مالية، جامعة الجزائر3: كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، 2011. ص 7-9
- 8- Bernard Wuthrich ,Feu vert pour une amnistie fiscale,journal le Temps, Berne,20/12/ 2007 , Url :www.iam.ch/files/news/2007.12.20_LeTemps.pdf, Consulté le 20/04/2012.
- 9- حميداتو صالح، اتجاهات العفو الضريبي في العالم، بحث علمي في إطار مقياس الجباية المعمقة، قسم ماجستير، فرع العلوم التجارية، تخصص: محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح (ورقلة): كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ، ص ص 17-20.
- 10- Nicole della Pietra, La Suisse menacée par une amnistie fiscale européenne, URL :http://www.swissinfo.ch/fre/Dossiers/Le_secret_bancaire_dans_la_tourmente/Actualites/La_Suisse_menacee_par_une_amnistie_fiscale_europeenne.html?cid=196146; Publié en Mars 2009, Consulté le 25/04/2012.
- 11- مذكرة عامة عدد 2007/34، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي: وزارة المالية، الجمهورية التونسية، على الخط، صفحة الواب:
http://www.impots.finances.gov.tn/documentation/notes_communes_ar/NC2007/nc34_2007_ar.pdf معاينة الصفحة في: 12/05/01، ص ص 1-2.
- 12- مهدي، نحو سن عفو جبائي شامل، جريدة المصدر، تونس، 21/11/2012، على الخط، صفحة الويب:
<http://www.almasdar.tn/management/article-7158>، معاينة الصفحة في: 12/05/01.
- 13- التعليم رقم MF/DGI/DG/034، المؤرخة في 15.01.2012، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية.