السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر– دراسة تحليلية واقتصادية–

أ. بكريتي بومدين
أستاذ مساعد قسم "أ" – جامعة مستغانم
أ.د يوسفي رشيد – جامعة مستغانم

الملخص:

يهدف هذا المقال إلى معالجة أثر الغش والتهرب الجبائي على الإيرادات الجبائية وتبيان خطره على الدولة، خاصة على المستويات الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، هذه الخطورة حتمت على السلطة الجبائية توفير سياسة جبائية، الغرض منها توفير آليات ومناهج لمكافحة الغش الجبائي.

إن ظاهرة الغش الجبائي ليست جديدة، وليست خاصة بالجزائر فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمداخيل، تعاني من مشكلة الغش والتهرب الجبائي. تطورت هذه الظاهرة عبر الزمن واتخذت بعدا عالميا، ملازمة كل الأنظمة الجبائية ذلك باختلاف حدتها من بلد لآخر. كما أصبح المتداول كذلك أن سرقة الدولة لا تعد سرقة وأنه من لا يدفع الضريبة يعد لبقا ماهرا، ومن يدفعها يعد طيبا خاملا، وهذا له مبرراته لعدة اعتبارات بالخصوص ما يتعلق بسياسة ترشيد الإنفاق.

الكلمات المفتاحية: السياسة الجبائية، الغش الضريبي، السلطة الجبائية، الأنظمة الجبائية، النظام ألتصريحي، ترشيد الإنفاق.

Résumé :

Cet article a pour objectif de traiter l'impact de la fraude et l'évasion fiscale sur les produits fiscaux et, d'en démontrer le risque au niveau économique, social et financier sur l'Etat. Ce risque a forcé les autorités fiscales à mettre à disposition une politique fiscale, qui vise à trouver les méthodes et les instruments de lutte contre la fraude fiscale.

La fraude fiscale ce n'est pas un phénomène nouveau et, propre à l'Algérie, la plupart des pays qui dépendent d'un système fiscal déclaratif en souffrent. Ce phénomène a évolué avec le temps et a pris une dimension mondiale, inhérente à tous les systèmes fiscaux, selon sa gravité d'un pays à

l'autre. Certains considèrent que voler l'Etat relève de l'habilité, la payer serait un acte de bonté non exigée, cela se justifie pour plusieurs raisons, parmi tant d'autres et particulièrement la politique de rationalisation des dépenses.

Mots clés : la politique fiscale, la fraude fiscale, l'autorité fiscale, les systèmes fiscaux, système fiscal déclaratif, rationalisation des dépenses.

المقدمة:

حسب مسألة وجود خسارة في العائدات الجبائية و إن كان لا يبدو واضحا حجم العائد الحكومي الذي تقلص نتيجة التهرب الجبائي، إذا ما تم إنفاق الدخل الإضافي للمتهربين على شراء السلع و الخدمات التي ينتجها غير المتهربين من الضرائب فلن تكون هناك خسارة في العائدات الجبائية، لكن السؤال الذي يثور:

هل أدواة السياسة الجبائية المستحدثة بالنسبة للرقابة الجبائية قادرة على الحد من الخسارة التي تلحق بالعائدات الجبائية؟

إن ذلك يتوقف إلى حد ما على أوجه استخدام العائد الجبائي، وتأثيره " فرض ضريبة على السلع و الخدمات سبق وأن تهرب من سداد ما عليها من الضرائب والرسوم"

أ– أهمية البحث: يستمد البحث أهميته انطلاقا من الاعتبارات التالية:

– تعد الجباية أداة لتوجيه سلوكات المجتمع والنشاطات الاقتصادية وضمان التوازن المالي من خلال استرجاع حقوق الدولة الناتجة عن الغش الجبائي.

– يؤثر العبء الجبائي على المنافسة الشريفة بين المؤسسات ويحد منها خاصة إذا كان هذا العبء ثقيلا.

ب– المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

للإجابة على إشكالية البحث قمنا بإتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال تحليل ظاهرة الغش الجبائي، وكذا معرفة الحدود التي بلغتها الظاهرة مع إعطاء حلول لأجل التدخل السريع للسلطة الجبائية. كما تم تدعيم هذا المنهج بالأدوات التالية: القوانين والتشريعات العامة للدولة

الجزائرية، الإحصائيات الخاصة بالوضعية الاقتصادية، الاجتماعية والجبائية للجزائر مقدمة في شكل جداول. وللإجابة عن التساؤلات المطروحة سنتطرق للمحاور التالية:

أولا: السياسة الجبائية المفاهيم الأهداف والوسائل

ثانيا: الغش والتهرب الجبائي.

ثالثا: تقييم ظاهرة الغش والتهرب الجبائي في الجزائر.

رابعا: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش.

أولا: السياسة الجبائية المفاهيم الأهداف والوسائل.

1- مفهوم السياسة الجبائية:

تعددت مفاهيم السياسة الجبائية تبعا لتعدد أهداف الجباية ذاتها، مع ما يمكن أن تحدثه من تأثيرات وإن اتفقت جميع هذه الأهداف على أن تساير مرحلة النمو التي يمر بها المجتمع الذي تتضح فيه هذه الأهداف وظروف طبيعة النظام السائد فيه.

قد يترتب على السياسة الجبائية تشجيع العملية الإنتاجية وتحفيز الاستثمارات، ذلك أن الاقتصاد الوطني لا يمكنه أن يتقدم إذا كان سير العملية الإنتاجية وحركة الاستثمار معاقة بفرض ضرائب مرتفعة[1].

معظم الكتاب الاقتصاديين والماليين يعرفون السياسة الجبائية بالاستناد إلى تعريف الجباية مع اعتبار قرارات الدولة بشأن الضرائب هي السياسة الجبائية. نذكر من بين هذه التعريفات الآتي:

السياسة الجبائية هي مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الجبائية طبقا لأهداف السلطات العمومية[2].

[1] - BRACHET Bernard , le système fiscal français, 7 me éditions, Août, paris, 1997, p : 14.
[2] - PIERRE Bel trame, la fiscalité en France, 10 me édition, Hachette supérieur, paris, 2004, P : 136.

تعبر السياسة الجبائية عن مجموعة التدابير ذات الطابع الجبائي المتعلق بتنظيم التحصيل الجبائي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية[3].

من هنا نستخلص أن السياسة الجبائية تكون مربوطة بالنظام الاقتصادي و الاجتماعي، فهي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في النشاط الاقتصادي، مع تنفيذ المشاريع التنموية وتعميم الخدمات العامة. وبذلك يترتب على آثارها تحقيق أهداف المجتمع تخص بمرحلة يتم تكوين القاعدة الجبائية و توسيعها، لأن القاعدة الجبائية هي السياسة الجبائية في التطبيق.

كما يمكن استخلاص ضرورة التنسيق و الترابط بين أجزاء مكونات السياسة الجبائية على وجه الخصوص و السياسة المالية على العموم هذا مما يساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

2- مفهوم النظام الجبائي:

أما النظام الجبائي فيعتبر مجموعة من العناصر و العلاقات، إذ أن العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام. كما أنه يوجد مفهومان للنظام الجبائي مفهوم ضيق ومفهوم واسع، إن المفهوم الضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي خلال مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها. أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فهو مجموعة العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها معا إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الجبائي ترجمة عملية للسياسة الجبائية، ومن ثم يعتبر النظام الجبائي " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا جبائيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية"[4]، من هنا نقول أن النظام الجبائي يرتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة الجبائية للمجتمع من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر

[3]- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ، ص: 139.

[4]- المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية" الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 1998، ص: 7.

السياسة الجبائية للمجتمع جزءا من سياسته الاقتصادية " وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"[5]، كما قد تترجم السياسة الجبائية بعدة نظم جبائية، هذا ما يُبين أن اختلاف النظم الجبائية بين الدول قد لا يعني بالضرورة اختلاف السياسة الجبائية لهذه الدول.

3- محددات السياسة الجبائية:

ترتكز السياسة الجبائية على مجموعة من القواعد تتمثل في الآتي:

- تحديد أولويات أهداف النظام الجبائي انطلاقا من الواقع السياسي، الاقتصادي و الاجتماعي المحلي و الدولي.
- التنسيق بين السياسات الجبائية والسياسات الاقتصادية الأخرى بصفة عامة.
- التوفيق المناسب بين أدوات السياسة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الجبائي من حيث أنواع الضرائب مباشرة وغير مباشرة، وأوزانها النسبية في الحصيلة الجبائية، وكذا تحديد أسعار هذه الضرائب والتمييز من حيث الارتفاع والانخفاض على حسب نوع النشاط الاقتصادي، وموقعه و الظروف الشخصية للممولين.
- التقليل بين التعارضات التي تنشأ في قرارات السياسة الجبائية عند سعيها لتحقيق أهدافها، ذلك حسب الأولويات المحددة لها. حيث أن التوسع في تطبيق سياسة الإعفاءات الجبائية تحقيقا لأهداف اقتصادية واجتماعية، قد يكون على حساب الأهداف المالية للنظام الجبائي.

ومما سبق يمكننا القول أن السياسة الجبائية ما هي إلا أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي متاحة في يد الدولة تستخدمها بغية تحقيق أهداف اقتصادية ومشاريع تنموية مع تعميم وتطوير الخدمات العامة.

4- طرق تقييم السياسة الجبائية:

قصد تقييم نجاح وكفاءة السياسة الجبائية تستعمل المؤشرات التالية:

[5]- سعيد عبد العزيز عثمان، " النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن" الإسكندرية، الدار الجامعية 2000، ص 13.

– **مؤشرات تقنية:** منها الاقتصاد في النفقة، سهولة إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، مستوى كفاءة موظفي الإدارة الضريبية ودرجة مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الجبائي.

– **مؤشرات مالية:** تتمثل في مدى توفير الموارد المالية للدولة بصورة تتناسب مع المقدرة التكلفية للاقتصاد، مع متطلبات تمويل الإنفاق العام من خلال تحقيق إرادات جبائية على طول السنة للخزينة وتجنبا لاختناقات المالية.

– **مؤشرات اقتصادية:** درجة حماية الصناعات المحلية من المنافسة الأجنبية، وتحقيق التنمية الجهوية التي تقلل من الفوارق في مستويات المعيشة بين مختلف الدول و المساهمة في توجيه الاستثمارات.

– **مؤشرات اجتماعية:** تتمثل في التخفيض من حدة الضغط الجبائي، الحد من التفاوت الكبير في امتلاك الدخول و الثروات تحقيقا للعدالة الضريبية و الاجتماعية.

إضافة إلى ما سبق هناك مؤشرات تحليلية في شكل نسب كمؤشرات الضغط الجبائي والمرونة الجبائية.

5– وسائل السياسة الجبائية:

تعد وسائل السياسة الجبائية المحور الرئيسي في جلب الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية منها ما يلي:

تدابير و الإجراءات الجبائية التي تتخذها السلطة الجبائية وفق سياسة جبائية معينة، قصد منح مزايا وإعتمادات جبائية لتحقيق أهداف معينة، تشكل الوسائل المستعملة لتحقيق السياسة الجبائية إنفاقا ضريبيا يصنف حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية إلى خمسة مجموعات[6]:

- التخفيضات الجبائية
- التخفيضات الخاصة بالمعدلات
- تأجيل مواعد الدفع
- الإعفاءات الجبائية.

النفقات الجبائية بالدول المتقدمة منخفضة، حيث أنها تمنح في حالة الأزمات من أجل معالجة الإختلالات، وتخفض تدريجيا عند عودة الاستقرار و التوازن الاقتصادي.

[6]– عبد المجيد قدي، "مدخل إلى السياسة الاقتصادية الكلية"، مرجع سابق الذكر ص: 172–175.

يتضح مما تقدم أن السياسة الجبائية أداة للاستقرار الاقتصادي لكن حسب طبيعة الظروف الاقتصادية، إذ تمكن الزيادة في الإنفاق الحكومي زيادة أكبر في الإنفاق الكلي على السلع و الخدمات، حيث أن هذه الزيادة تتوقف على حجم مضاعف الاستثمار الذي يتوقف هو الآخر على الميل الحدي للاستهلاك، الذي يمكن توضيحه في العلاقة التالية:[7]

$$Y = C + I$$
$$\Delta Y = \Delta C + \Delta I$$
$$\Delta I = \Delta Y - \Delta C$$
$$\frac{\Delta I}{\Delta Y} = \frac{\Delta Y}{\Delta Y} - \frac{\Delta C}{\Delta Y}$$
$$\frac{\Delta I}{\Delta Y} = 1 - \frac{\Delta C}{\Delta Y}$$
$$\frac{\Delta Y}{\Delta I} = \frac{1}{1 - \frac{\Delta C}{\Delta Y}}$$

Y: الدخل، ΔI : التغير في الاستثمار، ΔC : التغير في الاستهلاك ΔY :التغير في الدخل، $\frac{\Delta C}{\Delta Y}$ الميل الحدي للاستهلاك، $\frac{\Delta I}{\Delta Y}$ الميل الحدي للاستثمار..

$$\text{مضاعف الاستثمار} = \frac{\Delta Y}{\Delta I} = \frac{1}{1 - \text{الميل الحدي للاستهلاك}}$$

من خلال المعادلة يتضح أن زيادة الإنفاق الحكومي يؤدي إلى زيادة أكبر في الإنفاق الكلي بفعل مضاعف الاستثمار.

ثانيا: الغش والتهرب الجبائي.

إن اللجوء إلى الضريبة بات ضرورة من الضروريات تعتمدها الدولة بطريقة غير مباشرة تتدخل من خلالها في حياة الأفراد، فتسن القوانين وتفرض الضرائب، في المقابل يقوم المكلف

[7]- حميد بوزيدة " الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة (1988- 1996)" رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي معهد العلوم الاقتصادية الجزائر سنة 2007 ص: 7.

بالضريبة بالبحث عن والوسائل والطرق التي تمكنه من تجنبها كردة فعل منه، ولو كان ذلك على حساب القانون. قصد فهم هذه الظاهرة، لابد أن نحدد مفهوم كل من الغش والتهرب الجبائي.

يقصد بالغش في معناه اللغوي، الخديعة والتحايل قصد الإضرار بالغير فوجدت هذه الفكرة منذ أن وجد القانون وفروعه، ومع ظهور الضريبة وتطورها عبر الأزمنة وفي كل الدول. إذ يعود أصل كلمة الغش للحضارة اليونانية حيث كتب PLATON في الموضوع قبل (2500م)، وأصلها من كلمة FRAUDIS التي تعني الإصرار على الخطأ وتطبيق كل الإجراءات غير القانونية التي من شأنها أن تمس جميع المجالات التجارية، الاقتصادية مخلفة بذلك نتائج غير شرعية.

1- مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الجبائي.

1-1 تعريف الغش الجبائي:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الجبائي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق حيث يعتبر "الغش الجبائي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء" فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح بالتالي تقليص الضرائب التي تكون واجبة. أما حسب لوسيان محل (LUCIEN MEHEL) الغش الجبائي هو " مخالفة القانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس" فهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة، إذ يكون هذا بتخفيض الأساس الجبائي. كذلك يعرف الغش الجبائي " على أنه كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات"

مما سبق من التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي: الغش الجبائي هو عقد لسوء النية يتم من خلالها تغليط الإدارة الجبائية باستعمال كل الطرق والوسائل الاحتيالية وغير القانونية.

1-2 عناصر الغش الضريبي:

نستنتج من خلال التعريف السابق، أنه لا يتم الحكم على العمل بالتدليس أو الغش، إلا بتوفر ثلاثة عناصر مكملة لبعضها البعض والمتمثلة في:

1-2-1 العنصر المعنوي: إذ أن وجود النية السيئة لمحاولة الغش يحدد طبيعة المخالفة سواء بالطابع الإرادي للسهو والإخفاء أو عن طريق تكرار الإخفاء، غير أنه يجب إثبات سوء نية

المكلف، لأنه قد يقوم المكلف بأخطاء غير عمدية بإمكانها أن تعرضه لعقوبات جبائية، إذ أن الأخطاء إن وقعت تصحح لكن كثرتها تجلب الشكوك.

1-2-2 العنصر المادي: إن توفر العنصر المادي أساسي للحكم على العمل بالغش، وهو الحجة القاطعة التي من خلالها تتجسد النية السيئة، إذ يقوم المكلف بالضريبة بالتدليس لتملص من دفع الضريبة وتغليط الإدارة الجبائية، حيث كل تملص أو محاولة تملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كليا أو جزئيا يعتبر غشا[8].

1-3 أنواع الغش الجبائي: اختلفت الأقوال و اتسعت في تصنيف الغش الجبائي فمنهم من يصنفه حسب درجة التعقيد، إلى غش بسيط وغش مركب، ومنهم من قسمه من حيث شرعيته تجاه القانون، إلى غش قانوني وغير قانوني.

1-3-1 الغش حسب درجة التعقيد: ينقسم هذا النوع إلى قسمين، الغش البسيط والغش المركب إذ كليهما يضر بخزينة الدولة، فيفرض على الأول عقوبات جبائية، ويتعرض الثاني إضافة إلى العقوبات الجبائية عقوبات جنائية، لأن الغشاش البسيط والمحترف يختلفان، الأول يستطيع تبرير عمله بالغموض الموجود في التشريع الجبائي، أما الثاني نيته السيئة كبيرة للتخلص من الوجبات الجبائية.

أ- **الغش الجبائي البسيط** (العادي): يعتبر كل تصرف أو محاولة تضليل بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة[9]، أو تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا، التأخير أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الجبائي، ولقد ورد ذكر الغش البسيط في التشريع الجبائي في المواد 192- 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- **الغش المركب:** إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة

[8] voir : Article 303 code des impôts directs et taxes assimilées pour 2009.

[9] Jean Claude MARTINEZ, « *la Fraude Fiscale* », PUF, France, 1999, P 53.

الأعباء وتخفيض الإيرادات. إن الغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية، مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.*

2-3-1 **الغش حسب المفهوم القانوني**: ينقسم هذا النوع من الغش إلى صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات، ويسمى بالغش القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجبائية، هذا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش غير القانوني.

2- تعريف التهرب الجبائي:

يختلف تعريف التهرب الجبائي من كاتب لآخر، فمنهم من قال هو " التخلص من الالتزام بدفع الضريبة"[10] فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفعها ذلك بالاشتغال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، كليا أو جزئيا لتخفيض قيمة الاقتطاعات المفروضة عليهم، كما يعد "التهرب الجبائي الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي"[11].

3- أسباب الغش الجبائي:

ظاهرة الغش الجبائي آفة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية مما يؤثر على توازن المالية العامة للدولة، لذا لابد من دراسة الأسباب التي تدفع المكلف بالضريبة للقيام بهذا العمل، سواء تعلقت هذه الأسباب بالتشريع الجبائي والإدارة الجبائية أي أسباب مباشر أو غير مباشرة.

3-1- **الأسباب المباشرة**: تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، أو تكون متعلقة بالإدارة الجبائية، إذ أن تعقد التشريع الجبائي من خلال التصحيحات والتعديلات عبر قوانين المالية من سنة لأخرى، يظهر الغموض ويبدأ التفكير في طرق اجتناب الضرائب كليا أو جزئيا.

المصداقية، يكون هذا سببا للتهرب من دفع الضريبة.

3-2- **الأسباب غير المباشرة**: قد تكون هذه الأسباب ذهنية، سياسية أو اقتصادية. فتصاغ من طرف الدولة بمفردها قوانين جبائية، تفرض على المكلفين، ومع غياب الضمير الأخلاقي لدى الخاضعين للضريبة، يعدان سببان للتهرب من الضريبة، إن عدم إشراك المكلفين بالضريبة في صياغة

*لتفصيل أكثر راجع المواد 56 من قانون الإجراءات الجبائية، المادة 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة، المادة 192الفقرة2، 303الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2009.

[10] – طارق الحاج " *المالية العامة* " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999، ص:84.

[11] - Jean Claude MARTINEZ « *la Fraude Fiscale* », PUF 1984, P :7.

القوانين، مع أخذ الضريبة منهم بدون مقابل مباشر تشعر المكلف بعدم الثقة في دولته، لذا يجب تنمية الوعي الضريبي، فيكون إشراك المكلفين في صياغة القوانين واجبا لاجتناب الظلم.[12]

ثالثا: تقييم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر.

1- إنتشار الظاهرة الغش الجبائي:

توسعت ظاهرة الغش الجبائي وانتشرت بصفة كبيرة في العقدين الماضيين خاصة مع تطور الاقتصاديات العالمية وانفتاحها على المنظمة العالمية للتجارة OMC بعد سنة 1995م، كذلك مع ظهور ونمو مناطق التبادل الحر والاتفاقيات التجارية، أدى هذا الانفتاح إلى ترك أثار سلبية أهمها انتشار ظاهرة الغش الجبائي، هذا بسبب اتساع حركة رؤوس الأموال، أين يمكن أن تحرك عملية واحدة رؤوس أموال مهمة من منطقة لأخرى، تعقد شبكات التوزيع العالمية للسلع والتي تتطلب وجود عدة وسطاء بين الدول، تطور الاتصالات والتي سمحت بإمكانية حركة رؤوس الأموال دون مراقبة، كذلك ظهور شركات وهمية على شبكة الإنترنت.

2-الثغرة الجبائية أو المدخل المالي:هي قياس حجم الغش الجبائي الناتج عن الفرق بين الدخل الضريبي الخاضع المصرح به (الدخل المحقق)، والدخل الخاضع المحسوب من طرف المصالح أو المصادر المكلفة بالعملية (الدخل التقديري)، أو هو مؤشر قياس كمي لفعالية النظام الجبائي إذ يقدر بحصة الاقتطاعات الجبائية الفعلية ناقص حصة الاقتطاعات التقديرية[13]، كذلك تحدد الانحرافات بين الإيرادات الفعلية والإيرادات التقديرية، يتأثر هذا الانحراف بمعطيات الغش الجبائي. حيث تسمح ملاحظة الانحراف السلبي بمتابعة تغيرات نسب الثغرة الجبائية، ذلك أن الاقتطاعات الفعلية أقل من الاقتطاعات التقديرية عند الاعتماد على معطيات اقتصادية ومالية دقيقة حين دراسة الاقتطاعات، بسب الغش الجبائي هذا ما يوضحه الجدول التالي:

[12] - Emanuel Grouy CHANEL et Autres , *Impôt*, Edition Dalloz, 2002, P.52.

[13] - Revue économie, édité par l'APS ,N° 10 du 01-1994.

جدول رقم (1) تطور الانحراف الجبائي خلال الفترة 1990-2002

الوحدة: مليار دينار.

السنوات	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002
الجباية العادية الحقيقية	71,1	108,8	176,1	290,6	329,8	349,5	482,8
الجباية العادية التقديرية		121,9	173,9	293,2	343,5	366,5	485,
نسبة الانحراف (%)		-13	2	-2,6	-13,7	-17	-2,4

المصدر:من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات مديرية العامة للضرائب.

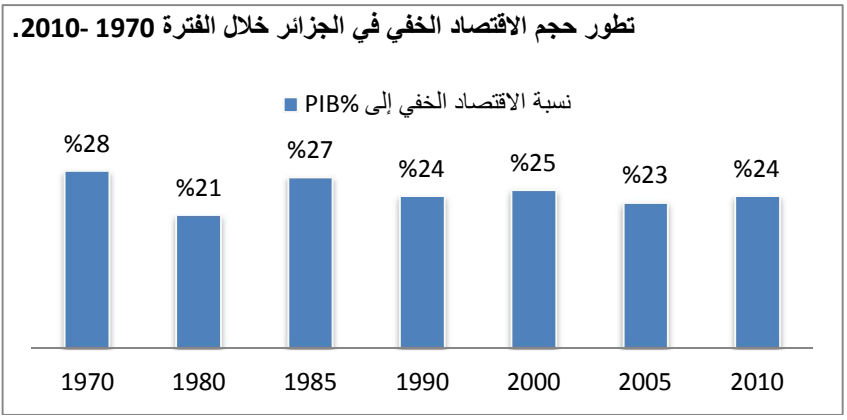
من خلال الجدول يقدر انحراف سنة 1992 بـ 13%- مما يمكن القول أن هناك ثغرة معتبرة للغش الجبائي في حين تنعدم هذه الثغرة خلال سنة 1994 بانحراف إيجابي يقدر بـ 2% هذا بسبب الإصلاح الضريبي والإجراءات الجبائية الجديدة التي تم إدراجها، باقي السنوات سجلت انحراف سواء بالزيادة أو النقصان وبنسب مختلفة، ما عدى سنة 1999 حيث بلغ الانحراف أقصى حد، مما يترجم سوء التقييم، والزيادة المستمرة لحجم الضرائب غير المحصلة

3- توسع نشاط السوق الموازي: قد عرف السوق الموازي انتشارا كبيرا خلال فترة التسعينات في المجتمع الجزائري، مما شجع على انتشار ظاهرة الغش والتهرب الجبائي أو ما يعرف بالاقتصاد الخفي، إذ يمكن أن يتوسع بشكل أكثر خطورة مع الانتقال إلى مرحلة اقتصاد السوق والحرية التي تمنح للنشطات الاقتصادية والتجارية. هذا ما ظهر جليا في سنة 2000 م أين تم إحصاء 700 سوق موازي بقوة تشغيل تقدر بـ 100000 تاجر والتي تمثل 14% من التجار المسجلين في السجيل التجاري، حيث تم إحصاء في نفس السنة 60% من السوق الموازية في المدن الكبرى، 40% منها سوق للجملة، 50% من المشاركين في سوق الجملة لا يملكون سجل تجاري،[14]

[14] - Rapport CNES « *le secteur informel illusions et réalité »* commissions relation de travail, juin 2004, P 26.

وبالرغم من المجهودات التي تقوم بها الجزائر في إطار محاربة الاقتصاد الخفي إلا أن حجمه يبقى معتبرا وهذا كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (1) تطور حجم الاقتصاد الخفي في الجزائر خلال الفترة 1970– 2010



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات البنك العالمي(world Bank) سنة 2010.

يؤثر القطاع الموازي مباشرة على الدخل الإجمالي باعتبار أنه يساهم فيه مباشرة لكن بدون مردودية مالية، إذ سجلت سنة 1997م نسبة 26,5% من مساهمة القطاع الموازي في الناتج الداخلي الإجمالي خارج القطاع الفلاحي[15]، أما في سنة 1999م قدرت نسبة المساهمة بـ 34,1% من الدخل الداخلي الإجمالي[16]، إن هذه النسبة مؤثرة على الاقتصاد من خلال بقائها خارج نطاق السيطرة الجبائية، مما تشكل اختلال في الاقتصاد الجزائري. كما يمكن القول أن انتشار السوق الموازي وفر مناخ نمو لظاهرة الغش الجبائي وعقد طريقة حدها.

[15] - Rapport CNES « *le secteur informel illusions et réalité* » commissions relation de travail, juin 2004 P 64.
[16] - Rapport FMI, Plusieurs auteur, ALGERIE: *modernisation de l'administration fiscale* – bilan d'étape et perspective, FMI, 2000 P 28.

إن الطابع غير الرسمي الذي يتسم به هيكل الاقتصاد في كثير من الأحيان في البلدان النامية ونتيجة لنقص مواردها المالية، تواجه السلطات المعنية صعوبة في إنتاج إحصائيات يعتد عليها، هذا النقص يحول دون تقييم صانعي السياسات للتأثير المحتمل حدوثه نتيجة للتغيرات الأساسية في النظام الجبائي. ومن ثم تصبح التغيرات الهامشية هي الخيار المفضل في أغلب الأحيان، حتى وإن كان من الواضح أن التغيرات الأساسية هي الأجدر بالتفضيل، هذا ما يؤدي إلى استمرار الهياكل الجبائية غير الملائمة.[17]

4-تقييم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر:

قد تستعمل الرقابة الجبائية كأداة لتسوية وضعية المساهمين في الغش واسترجاع الحقوق غير المصرح بها أو المخفية. تبين نتائج الرقابة في الجزائر منذ 1993م زيادة مستمرة لعدد الملفات المراقبة، ما عدى سنة 1997م و 1998م، إذ بلغت نسبة المساهمين المبرمجين للرقابة سنة 1996م إلى 43,14% أما سنة 1997م و 1998م أين بلغت النسب على التوالي 27,4%- و - 2,6% قابلها زيادة في الحقوق الجبائية. غير أن باقي السنوات زادت الملفات المراقبة بنسب مختلفة، أما السنوات التي عرفت نقص مرد ذلك التحضير لإعادة مصالح المراقبة وإنشاء مديرية مركزية مكلفة بتسيير المراقبة الجبائية في الجزائر سنة 1998م. هذا ما يوضحه الجدول التالي:

[17]- د/سعيد عبد العزيز عثمان، د/ شكري رجب العشماوي " اقتصاديات الضرائب" (سياسات- نظم - قضايا معاصرة) الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2007، ص: 284.

جدول رقم (2) تطور نتائج الرقابة الجبائية بين سنوات (1994–2002م).

	1994	1996	1998	2000	2002
عدد الملفات المراقبة	1039	1659	1252	1696	1837
نسبة تطور البرمجة (%)	21,37	43,14	-2,6	20,62	0
تطور مردودية كل ملف (%)	56,14	-3	24,92	-27,3	35,16

Sources: Rapport CNES, Op-cit Et Rapport FMI, Op-cit. P 49- 54.

كل هذه النتائج تبين أهمية الغش الجبائي، لكن لتقييم الغش بهذه الطريقة يتم اللجوء إلى طريقة العينات المعبرة، فإذا افترضنا أن عينة المؤسسات التي تم مراقبتها معبرة عن السلوك الجبائي، من هذا الغش لمجموع المؤسسات يعطي مبلغ كبير، يوضح هذا وضعية سوداء للغش الجبائي في الجزائر خلال تلك الفترة، إذ أن تغير النسب بين السنوات 1996–2002م يظهر تزايد الظاهرة وما يترتب عليها من نتائج اجتماعية واقتصادية سيئة.

رابعا: الرقابة الجبائية كأداة لقمع الغش والتهرب الجبائي في الجزائر.

اتخذت الجزائر إجراءات ردعية على كل من سولت له نفسه الغش أو التهرب من الضريبة، هذا بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 1992م[18]، الذي اعتبر أن التهرب الجبائي جناية والغش جريمة اقتصادية، فعملت الإدارة الجبائية على مراقبة كل التصريحات، المداخيل والنفقات الخاصة

[18] - المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992م.

بالمكلف لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي، من هنا أوجدت قانونية الرقابة والتحقيق الجبائي على كل الإقرارات والوثائق المقدمة للإدارة الجبائية قصد التوزيع العادل للعبء الجبائي.

1- قانونية الرقابة الجبائية.

يعطي النظام الجبائي الجزائري الإدارة الجبائية حق الإطلاع على تصريحات المكلفين والبحث عن التجاوزات التي يقومون بها.

1-1 **حق الإطلاع:** بموجب القانون تعرف الإدارة الجبائية كل المعلومات والوثائق المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة، هذا من خلال تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية.

يعمل أعوان الإدارة الجبائية على تصفح الوثائق المحاسبية الموجودة بحوزة المكلف بالضريبة قصد تأسيس الوعاء الضريبي بموجب المواد 45 و 46 من قانون الإجراءات الجبائية، لإدارة الضرائب حق الإطلاع أمام كل الهيئات الإدارية العامة، والمؤسسات الخاصة دون اعتراض وإلا تقع المؤسسة أو الشخص تحت طائل عقوبات رفض حق الإطلاع، حيث يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 إلى 61 من ق. إ. ج التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، وتطبق هذه العقوبة في حالة إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.[19]

1-2 حق التفتيش: لأعوان الجبائيين الحق في الرقابة والتفتيش دوريا التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فيتم بذلك التأكد من حسن تطبيق التنظيم الخاص بالصرف وهذا من خلال القيام بالتحقيقات لدى الخاضعين للضريبة الممارسين نشاط الصرف.

1-3 حق الاستدراك والاسترجاع: تسترجع الحقوق الناتجة عن التسوية والرقابة، إما عن طريق تعديل الاقتطاع أو إنشاء اقتطاع جديد، حيث يتم استدراك كل خطأ يترتب عن نوع الضريبة والرسم في أجل أقصاه أربع (04) سنوات.

[19] - CODE de Procédures Fiscales, Section VI, Sanction pour refus de communication, **Art.** 62 Edition 2006.

2-**إجراءات التحقيق المعمق** : تتم الرقابة بأساليب تساعد على التأكد من صحة تنظيم المحاسبة وإيجاد الأخطاء وفقا لقواعد وأسس علمية تكشف التهرب، والتلاعب في المحاسبة والنقائص المهمة.

في هذا الصدد هناك إجراءات قانونية يجب احترامها، حيث تعتبر ضمانات لكل من إدارة الضرائب في عدم ضياع جهودها والممول في عدم ضياع حقوقه في آن واحد، ومن جملة هذه الإجراءات ما يلي:

2-1 الإشعار بالتحقيق L'avis de vérification: لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، فيستفيد بذلك من أجل أدنى مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، وهذا طبقا للمادة 20 – الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

2-2 مدة التحقيق بعين المكان: تحت طائلة بطلان الإجراء، لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية مدة معينة، وهذا حسب مبلغ رقم الأعمال السنوي وطبيعة النشاط الممارس.

- مؤسسات تأدية الخدمات:

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 1000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال يتجاوز 1000.000 دج ويقل عن 5000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية يحقق فيها.

- المؤسسات الأخرى:

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال يتجاوز 2.000.000 ويقل عن 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية يحقق بشأنها.

وفي جميع الحالات لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان السنة، كما لا يمكن العمل بهذه الآجال في الحالات التالية:

- التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف الممول بعد نهاية عملية التحقيق المعمق.
- إذا قدم الممول معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يَرُدّ ضمن الآجال على طلبات التوضيحات يتم رفض هذه التبريرات. حيث تحسب مدة التحقيق بعين المكان ابتداء من تاريخ أول تدخل والمسجل على إشعار التحقيق.

2-3 عدم إمكانية تجديد التحقيق:

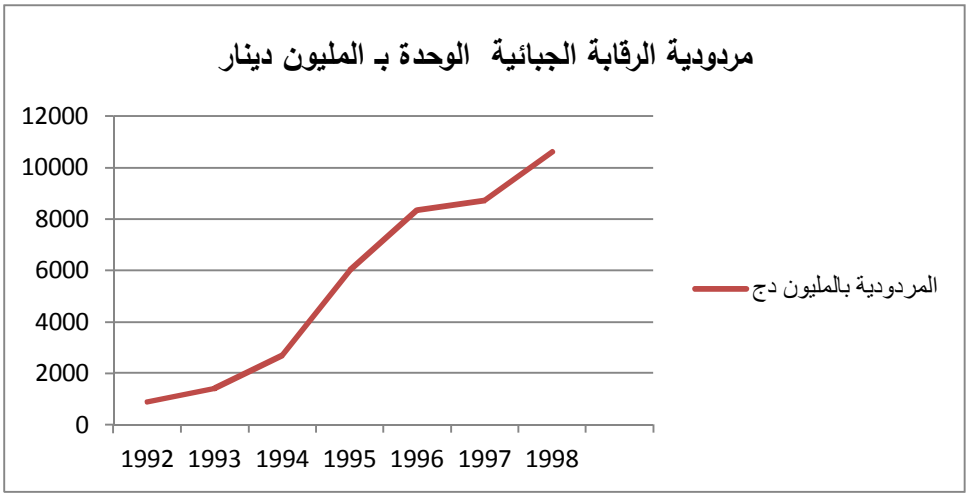
إذا انتهى التحقيق الذي يخص مدة معينة بصدد ضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، فإن العون المحقق مكلف بتبليغ نتائج التحقيق للممول، أما إذا تبين أن هذا الأخير قد استعمل طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة تستطيع القيام بالتحقيق من جديد في نفس الدفاتر المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم ولنفس المدة.

3-تقييم عمليات الرقابة الخاصة بالتحقيقات الجبائية.

تقدر فعالية أي دولة على عدة مؤشرات (قانونية، اجتماعية، سياسية...الخ)، كما تقيم كفاءتها على مدى استعدادها في تحصيل مختلف الضرائب إلى صناديق الدولة، بالتالي السهر على أن لا يتهرب كل مكلف من ما عليه من الضرائب، من هنا دعمت إدارة الضرائب سنة 1998م بهيكل رقابة جبائي جديد.

3-1- مرحلة ما قبل إنشاء مديرية البحث والمراجعات: عرفت هذه المرحلة الإصلاح الضريبي في الجزائر، فكان مستوى الحد من ظاهرة الغش الضريبي متذبذب، مما ساعد على انتشار وتغلغل هذه الظاهرة هذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2) يوضح تطور نتائج الرقابة الجبائية خلال سنوات 1992م إلى 1998م.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب" مديرية العمليات الجبائية".

تبين نتائج الرقابة خلال هذه السنوات أن عملية الغش منتشرة في المجتمع الجزائري، حيث تم برمجة 7811 قضية من مجموع المكلفين، مما يدل على ضآلة العدد بالمقارنة مع المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، غير أنها سمحت هذه الرقابة باسترجاع حقوق تقدر بـ 38708 مليون دج، هذا وإن زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة سنويا لم يحد من ظاهرة الغش حيث بلغت المردودية حسب كل قضية سنة 1998م 8475691 دج أي ما يعادل نسبة 27% من مجمل مردودية القضايا.

3-2- مرحلة ما بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات

تعد الرقابة الجبائية كأداة ردع ضد الغش الضريبي، وأمام النقائص المسجلة على مستوى عمليات الرقابة قبل عام 1998م ومع استفحال ظاهرة الغش الجبائي تم إنشاء مديرية البحث و المراجعات، حيث عرفت هذه الأخيرة متابعة توجيه الرقابة الجبائية على المستوى المركزي، فقامت بتسطير برامج من خلال توجيه الرقابة للمكلفين الممارسين لنشاطات التصدير والاستيراد وتجارة الجملة

الجدول رقم(3) نتائج الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات (1999م – 2013م).

السنوات	VC نتائج التحقيقات المحاسبية		VASFE نتائج الرقابة المعمقة		المجموع العام	
	العدد	المردودية بالمليون دج	العدد	المردودية بالمليون دج	عدد الملفات المراقبة	المردودية بالمليون دج
1999	1406	11786	-	-	1406	11786
2000	1696	10308	-	-	1696	10308
2001	1740	12858	99	320	1839	13178
2002	1672	17016	165	796	1837	17812
2003	1748	15563	223	715	1971	16278
2004	2118	10427	238	815	2356	11242
2005	2217	15047	258	738	2475	15785
2006	2228	73670	278	985	2506	74655
2007	2194	14037	438	1307	2632	15344
2008	2374	20533	357	1358	2731	21891
2009	2483	74595	381	1288	2864	75883
2010	1989	41503	396	5896	2385	47399
2011	1444	34153	204	1633	1648	35786
2012	1682	31359	18	99	1700	31458
2013	1809	36255	299	1507	2108	37762
المجموع	28800	419110	3354	17454	32154	436564

المصدر: من إعداد الباحثين مع الاعتماد على إحصائيات المديرية البحث والمراجعات.

تسمح دراسة نتائج الرقابة لهذه المرحلة بتسجيل الملاحظات التالية:

- زيادة عدد الملفات المراقبة خلال هذه الفترة مقارنة بالمرحلة الأولى مما استدعى تقسيم مهام الرقابة الجبائية بين المديرية العامة والمديريات الولائية للضرائب حسب درجة أهمية الملفات والمكلفين بالضريبة.
- تطبيق لأول مرة التحقيق المعمق للوضعيات الجبائية العامة « VASFE » سنة 2001م والذي يخص مراقبة تصريحات دخل الأفراد الطبيعيين.

إن نتائج التحقيق الجبائي المحققة في المرحلة الثانية عرفت ارتفاعا مقارنة بالمرحلة الأولى حيث بلغت سنة 1998م 10616 مليون دج أي ما يعادل نسبة 27% من مجموع المردودية المحاسبية خلال فترة (1992- 1998م)، أما سنة 1999م فقد بلغت قيمة 11786 مليون دج أي ما يعادل نسبة 30% مقارنة بنتائج المرحلة الأولى، وبلغت في سنة 2002م قيمة 17812 مليون دج أي بنسبة 46% مقارنة بالمرحلة الأولى.

إن هذه الزيادات تترجم الأولوية التي أعطيت لرقابة النشطات الأكثر عرضة للغش الضريبي والمتمثلة في عمليات الشراء والبيع بالجملة، كما نلاحظ أن نتائج التحقيق خلال المرحلة الثانية أعطت مردودية مهمة غير أنها متذبذبة حيث بلغت أدنى قيمة سنة 2000م بما يعادل 10308 مليون دج أي بنسبة 8% وبلغت أعلى قيمة سنة 2009 بما يعادبل 75883 مليون دج أما سنة 2013م فقد بلغت قيمة 37762 مليون دج أي ما يقارب نسبة 9% من المجموع العام لنتائج التحقيق.

إن هذه المعطيات تعد كمؤشر قياس حجم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال هذه المرحلة، حيث توسعت ومست كل القطاعات والمكلفين الجبائيين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمكن مراقبتهم، غير أنه من الملاحظ أن العدد 32154 الذي يمثل عدد المكلفين الذين تم مراقبتهم خلال الفترة الممتدة من 1999م إلى غاية 2013م هو عدد قيمته لا تذكر مقارنة مع المكلفين الذين يمكن مراقبتهم والذين ينشطرون في القطر الجزائري، هذا ما يوضح أن الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الجبائي لا تزال محدودة ودليل ذلك أنه في سنة 2007م كان عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي في الجزائر هو 305724 مكلف إذ مست الرقابة الجبائية منهم 2632 أي ما يمثل نسبة 0,8 % كمعدل المكلفين المراقبين جبائيا. تبرز الإحصائيات المعروضة أن حجم

الغش الجبائي المسجل خلال الفترة الممتدة من 1993م إلى غاية 2013م والمقدرة بـ 475272 مليون دج وهذا ما تم مراقبته، قيمة مرتفعة جدا وبالتالي خطيرة على الخزينة العمومية، وكذلك على الإقتصاد الوطني وعلى المنافسة الشريفة في المعاملات التجارية.

ما يمكن قوله في المرحلة الأولى هو أن تطبيق إجراءات الإصلاح الجبائي والتي تم من خلالها تعويض الضرائب النوعية وذات المعدلات المرتفعة بالضريبة على الشرائح سمح بمعالجة ملف واحد للمكلف بدلا من عدة ملفات لكل مكلف في عدة مفتشيات، ومع ترشيد معدلات الإخضاع الجبائي بتخفيضها تركت هذه الإجراءات آثار ايجابية للحد من ظاهرة الغش الجبائي.

الخاتمة:

عملت مديرية العمليات الجبائية على متابعة ظاهرة الغش الجبائي من خلال تسيير أدوات مكافحتها إلى غاية سنة 1998م، أين تم إنشاء مديرية البحث والمراجعات كهيكل جديد، حيث تَمثل دورها في تأهيل إدارة الضرائب وتكييفها مع الظروف الاقتصادية والتجارية للجزائر من خلال تنظيم عمليات مكافحة ظاهرة الغش الجبائي على المستويين الجهوي والمحلي عن طريق تحديث الأدوات والبحث عن الإجراءات الجديدة لمحاصرة وقمع ظاهرة الغش الجبائي.

هذا ورغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة، لقمع ظاهرة الغش الجبائي إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فِرق الرقابة بينت أن النقص لازال واضحا، والتهرب مازال قائما.

كما تعتمد الإدارة الضريبية على الرقابة الجبائية كأداة فعالة لمحاربة الغش الجبائي وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالوجبات الجبائية للمحافظة على حقوق الدولة وضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف، وأمام كل هذا ونظرا للتغيرات التي شهدتها الجزائر، من خلال الاتفاقيات المبرمة مع الإتحاد الأوروبي والانخراط مع الهيئة العالمية للتجارة قصد تطهير المحيط وخلق تسابق عادل بين المستثمرين.

قائمـة المراجـــع:

المراجع باللّغة العربية.

1. د/سعيد عبد العزيز عثمان، د/ شكري رجب العشماوي " اقتصاديات الضرائب" (سياسات- نظم – قضايا معاصرة) الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2007.
2. عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية،2003.
3. المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية" الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 1998.
4. سعيد عبد العزيز عثمان، " النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن" الإسكندرية، الدار الجامعية 2000.
5. حميد بوزيدة " الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة (1988- 1996)" رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية الجزائر سنة 2007 .
6. طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999.

قوانين وتشريعات.

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2009.
2. المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998 المتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية.

المراجع باللّغة الأجنبية:

1. Emanuel Grouy CHANEL et Autres , Impôt, Edition Dalloz, 2002.
2. PIERRE Bel trame, **la fiscalité en France**, 10 me édition, Hachette supérieur, paris, 2004.
3. Revue économie, N° 10 du 01-1994, édité par l'APS.
4. Rapport CNES, le secteur informel illusions et réalité, commissions relation de travail, juin 2004.
5. Rapport FMI, Plusieurs auteur, ALGERIE: modernisation de l'administration fiscale – bilan d'étape et perspective, FMI, 2000.
6. CODE de Procédures Fiscales, édition 2006.
7. code des impôts directs et taxes assimilées pour 2009.
8. BRACHET Bernard , le système fiscal français, 7 me éditions, Août, paris 1997.
9. Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1984.