



# مشروع قانون المالية 2019

تحت مجهر الإنصاف الجبائي

## توطئة

تشهد تونس منذ 2011 مسارا مضطربا للانتقال الديمقراطي، ورغم التقدّم الحاصل، فلا يجب ان يحجب عنّا ذلك طبيعة التحديات الكبيرة المُقبلة وخاصة على المستوى المؤسّساتي<sup>1</sup>. يمكن اعتبار التحول الديمقراطي في الواقع مسارا طويلا من شروط تحقّقه بعض الأساسيات المرتبطة بحدّ أدنى من التطوّر الاقتصادي والاجتماعي لأن المجتمعات الرازحة تحت نير الفقر ومختلف أنواع الحيف لا يُمكن موضوعيا أن تتأسّس فيها مقوّمات جدية لترسيخ الديمقراطية وتحسين النظام العام. وعلى النقيض من ذلك، لا يمكن الحديث عن نظام عام مُمكن أو حتى مأمول بدون عدالة اجتماعية.

وتبقى الجباية في هذا السياق أحد الرهانات الكبرى في إنجاح الانتقال الديمقراطي وعكس اتجاه التفاقم المطّرد لاختلال التوازن الجهوي والهشاشة الاجتماعية. إن انخراط الشعب وإقباله طوعا على دفع الأداء الضريبي، كظاهرة تاريخية مألوفة للديمقراطيات البرلمانية الغربية منذ القرن الثامن عشر، يفترض أن يُبادر المواطنون والمواطنات من تلقاء أنفسهم أو عبر ممثليهم بتحديد فصول العقد الجمهوري الذي تمثله الضريبة ورسم سياسته ومتابعة إنفاذه. وتميّز المواطنة حتما، باعتبارها مكوّن مرتبط عضويا بالنظام الديمقراطي، عبر الانخراط في الواجب الضريبي والاقتناع به، بل ويذهب العميد جورج فيدال<sup>2</sup> أبعد من ذلك بتأكيده أن " المواطن هو الذي يُولّد من رحم دافع الضريبة وليس العكس".

يصطدم الانتقال الديمقراطي اليوم بواقع عزوف التونسيين عن الأداء الضريبي. ويمكن القول إن فصول العقد الاجتماعي الذي يمثله الأداء الضريبي لم يسبق وأن تمّت بلورتها بشكل واضح أو مناقشتها بشكل سيادي من طرف الشعب منذ استقلال البلاد. فبورقية توخّى أقصى درجات الحذر في التعاطي مع الأداء الضريبي مُبقيا على نفس النظام الذي كان مُعتمدا في ظل الحماية الفرنسية. أما بن علي فقد باشر أول "إصلاح" جبائي حقيقي، وكان ترجمة لتعليمات المؤسسات المالية العالمية المعبّر عنها من خلال برنامج الإصلاح الهيكلي لسنة 1986. وهو "إصلاح" صاغته مجموعة من التكنوقراطيين بمعزل عن أية مشاركة من المواطنين أو من المجتمع المدني لأن الطبيعة الاستبدادية للنظام السابق وبروز سياسات نيوليبرالية حالت دون ذلك وأفرزت استيلاء على المسألة الجبائية وإعلاء للجوانب التقنية على حساب الجوانب السياسية والنواحي الحسابية على النواحي الاجتماعية<sup>3</sup>.

لكن انفجار الثورة التونسية كان عنوانا بارزا لفشل منوال التنمية الذي استند إلى برنامج الإصلاح الهيكلي. وكما يؤكده العميد ناجي البكوش "مرّد ثورة 14 جانفي 2011 التونسية هو مراكمة

التقرير السنوي 2018 لمرصد المجلس الوطني التأسيسي، البوصلة

<http://www.albawsala.com/uploads/documents/rapportmajles18.pdf>

<sup>2</sup> كان جورج فيدال من مشاهير أساتذة القانون العام الفرنسي مكنته إسهاماته النظرية المهمة في المجال من نيل صفة "المؤسس الجديد للقانون العام الذي منحه إياه زملاؤه.

<sup>3</sup> إن بقرطة الضريبة في ظل الدكتاتورية من ناحية وإدارة جبائية تحوم حولها شبهات جدية بالفساد والتجاوزات وتعقّد نصوصها وخطابها المموج وثقل إجراءاتها... من ناحية أخرى...كلها عوامل تفسر جزئيا إجماع التونسيين عن دفع ضرائبهم. إذ كان النظام القديم يوظف الجباية لقمع معارضيه السياسيين ويُغدق في نفس الوقت الحصانة الجبائية على أولئك الذين يضعون أنفسهم في دائرة نفوذه. وكان العفو الجبائي يُمنح كهبات موسمية في المناسبات السياسية الكبيرة (خمسينية الاستقلال، الانتخابات السياسية...).

عديد التفاوتات من بينها غياب العدالة الاجتماعية التي قد تكون شكّلت أحد العوامل الحاسمة في إطلاق مسار أطاح بهيمنة واحدة من أشد الدكتاتوريات قساوة ووحشية<sup>4</sup>. وقد نبعت الاحتجاجات الاجتماعية لسنتي 2010 و2011 من سياسة جبائية غير عادلة انعكست في إعادة توزيع غير مُنصفة للثروات والتفاوتات الاجتماعية والجهوية المُنجزة عن ذلك. إلى جانب كون الأداء الضريبي عادة ما يقترن من قريب أو من بعيد بالأزمات الاقتصادية والاجتماعية والتحركات الاحتجاجية التي تتولّد عنها.

وفي الواقع، غالبا ما ترتبط أزمة الديمقراطية شديد الارتباط بأزمة أخرى في علاقة بالسياسة الجبائية كما يدلّ على ذلك الرحيل القسري للوزير الأول اليوناني ورئيس مجلس الوزراء الإيطالي في نفس سنة 2011 على إثر الاحتجاجات التي عقبته سنّ البرامج التقشفيّة والتي شهدت كذلك إسبانيا والبرتغال وإيرلندا مثيلا لها منذ سنوات. ومن ناحية أخرى، فما الأحداث التي تعيشها فرنسا اليوم والتي شهدت نزول نصف مليون من المحتجّين أُطلق عليهم "السترات الصفراء" الذين تظاهروا للتعبير عن غضبهم إزاء الترفيع في الضرائب وغياب العدالة الاجتماعية...إلا دليل على هذا المنحنى. وفي هذا السياق، يكون من الأجدى التوقف عند الدروس التي يعلمنا إيّاها التاريخ الطويل للجبائية لمجابهة سياق دولي يتصف بعولمة السياسات النيوليبرالية وموسوم بتراجع لافت للانخراط الطوعي في الأداء الجبائي.

أدّى تاريخيا النظام الجبائي التونسي إلى ثورات جبائية ذائعة الصيت، فمنذ القرن التاسع أشرت ثورة أبو يزيد (المعروفة أكثر بثورة صاحب الحمار) على تمرد البربر ضدّ الاعتباطية الجبائية للأغالبة. ثم بضعة قرون بعد ذلك، جاء دور علي بن غذاهم لينتفض ضدّ مُضاعفة ضريبة القُجبي التي فُرِضت سنة 1858. وبالتالي فإنّ القاسم المشترك بين جميع هذه الانتفاضات هو أن أي ضريبة يُنظر إليها على أنها جائزة يتمّ رفضها بصورة آلية من طرف دافعي الضرائب. وارتباطا بذلك فإنّ انتفاضة علي بن غذاهم ضدّ الجبائية المُجحفّة في حقّ طبقة الفلاحين الفقراء والامتيازات الجبائية لفائدة المماليك تُذكّر باندلاع الثورة الفرنسية في 1789 التي أعلنت عن انتفاض الشعب الفرنسي ضدّ الحيف الجبائي الذي قنح بموجبه النظام القديم امتيازات جبائية لفائدة الميسورين مقابل فرض ضرائب إضافية على الفقراء. إن إلغاء الامتيازات ليلة 04 أوت 1789 شمل في البداية الامتيازات الجبائية لأن إعفاء مؤسّسة رجال الدين وطبقة النبلاء أصبح أمرا لا يُطاق. وهكذا تضمّن إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فصله الثالث عشر التأكيد على أنّه "ضمانا للقوة العاقّة وتأمينا لنفقات الإدارة، لا بدّ من إقرار مساهمة مشتركة تكون مُوزّعة بين جميع المواطنين كلّ حسب قدراته". وقد كانت إجبارية المساهمة المشتركة وفق قاعدة الإنصاف على رأس هرم القيم في تونس منذ عهد الأمان سنة 1857 مرورا بدستور 1861 ودستور 1959 وصولا إلى دستور الجمهورية الثانية سنة 2014. وفي ذات الوقت الذي يتمّ فيه الإعلان عن إلزامية المساهمة المشتركة بالنسبة إلى جميع المواطنين، يتمّ تأكيد اقتران تأدية هذا الواجب "وفق نظام عادل ومُنصف" (الفصل العاشر من الدستور).

<sup>4</sup> بكوش (ن)، "الضريبة، الثورة ودمقرطة النظام السياسي التونسي"، المجلة التونسية للجبائية، عدد 18، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفاقس، 2012، ص 14 و15.

إن الارتباط الآلي بين ضرورة الأداء الضريبي والإنصاف الجبائي يستدعي تاريخيا الفكرة القائلة بأن الشرط الأساسي المسبق لانخراط المواطنين طوعياً في النظام الجبائي هو التوزيع العادل للمساهمات المشتركة بين دافعي الضرائب. والتضحية الجبائية التي يأتيها دافع الضرائب لا بد أن تكون مُنصفة وأن تستجيب لضرورة اجتماعية حتى لا يتم رفضها. هذا ويُعتبر الإنصاف كما هو مؤصّل في السياق الجبائي، "التوزيع العادل للمساهمات الجبائية" ويُسهّم استطرادا في تحقيق "غاية السياسة الجبائية الهادفة إلى تغيير توزيع الدخل في اتجاه العدالة"<sup>5</sup>.

كما يفترض الانصاف الجبائي مُقتضيان نظريان وتراكميّان بسيطان:

#### الإنصاف الأفقي:

##### "لكل وضعيّات متشابهة، قواعد متماثلة"<sup>6</sup>

يفترض هذا النمط من الإنصاف تساوي التعاطي الجبائي بين دافعي الضرائب المتمتعين بنفس الإمكانيات المالية والوسائل الاقتصادية، وحسب نفس القدرات الاسهامية إجمالا (القدرة على الدفع). وإن تساوي المواطنين أمام القانون والمكّرس في عديد أحكام الدستور لا يجد تطبيقا له في مجال الجباية إلا في إطار الإنصاف الأفقي. وإذا كان الفصل العاشر من الدستور يُلحّ على الإنصاف بالإضافة إلى العدالة فذلك مردّه تحديدا المتطلّب الثاني للإنصاف الجبائي.

#### الإنصاف العمودي:

##### "لكل وضعيّات مختلفة، قواعد متغيرة"<sup>7</sup>

تعني هذه المقاربة أن دافعي الضرائب الذين لا يتمتعون بنفس الوسائل الاقتصادية، لا يمكن إخضاعهم إلى نسب الضريبة نفسها التي من المفروض أن تتصاعد حسب تصاعد القدرات الاسهامية بحيث يجب أن يُبنى الأداء الضريبي بطريقة يتمكّن من خلالها كل شخص من المساهمة في النفقات العاقبة حسب قدراته الاسهامية انسجاما مع مبدأ الإنصاف الجبائي. وبالتالي، فإنه من المهمّ التوقف عند مدى إنصاف النظام الجبائي التونسي في ضوء النقاشات حول قانون المالية لسنة 2019 (مشروع قانون المالية 2019) لأنه وبصرف النظر عن دستوريته، يوفر هذا المبدأ منظورا مهما من أجل فهم ظاهرة عزوف التونسيين عن أداء واجبهم الضريبي وبالنتيجة تصوّر الحلول التي ستؤسّس لانطلاق مسار للتفكير حول التحدّي الكبير المتمثل في مصالحة التونسيين مع الجباية كشرط أساسي لضمان ديمومة الديمقراطية الوليدة في تونس.

<sup>5</sup> لور أقرون، "نظرية القاموس الجبائي"، (أطروحة)، باريس LGDJ، 2000، ص 416

<sup>6</sup> المجلس الدستوري الفرنسي، القرار DC عدد 79-112 بتاريخ 9 جانفي 1980 المعلن بخصوص القانون المتعلق بهيكلية الضريبة المحلية المباشرة، "الأحكام الكبرى لفقه القضاء الجبائي"، (مؤلف جماعي لسيريل دافيد وأوليفي فوكي وبرنار بلانيي وبيار فرنسوا راسين) الطبعة الرابعة، دالوز 2003.

<sup>7</sup> نفس المرجع

يتنزل مشروع قانون المالية 2019 في سياق يتميز بأن مشروع الإصلاح الجبائي الذي انطلق في ماي 2013 سيرى توصياته تُدمج تدريجيا في قوانين المالية المتتالية، هذا المشروع الذي أُكِّد استمرار نفس السياسات الجبائية التي كانت مُتَّبعة في ظل النظام السابق بل وبشكل أكثر سوءً في بعض الأحيان.

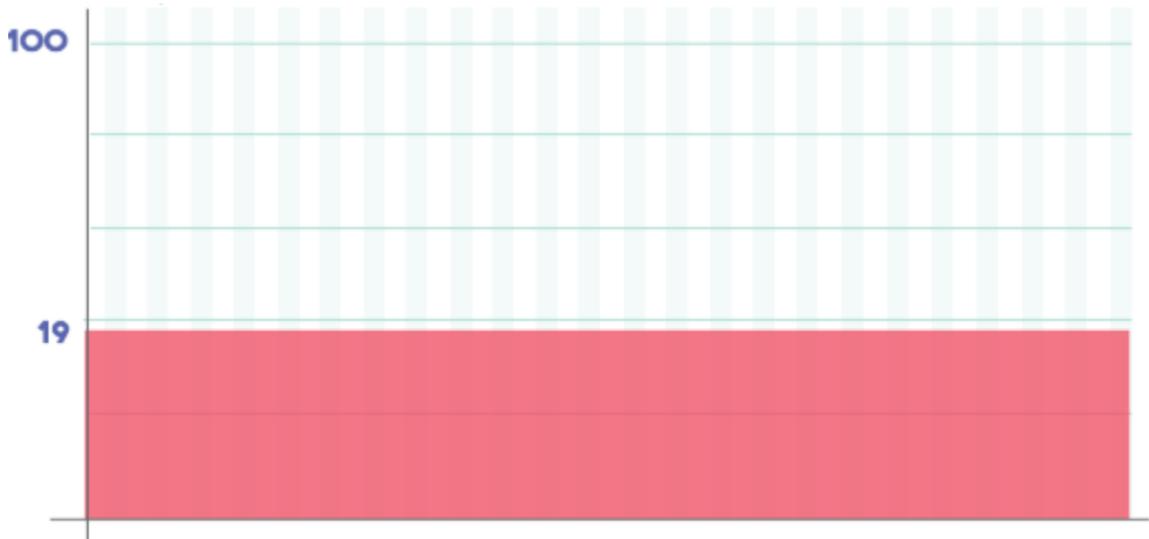
وبناءً عليه، يكون من المفيد في سياق هذا التقرير تقييم السياسة الجبائية التي يقترحها مشروع قانون المالية لسنة 2019 من منظور الإنصاف.

**أ - مشروع قانون المالية لسنة 2019 : اللجوء المهيمن للأساليب الجبائية غير العادلة**  
إن نقل مقتضيات الإنصاف على مستوى الأساليب الجبائية يتطلب في البداية التفريق بين نوعين من الضريبة حسب صيغ تعبئة الموارد الجبائية.

### الضرائب التناسبية

تتمثل الضريبة التناسبية في تطبيق نسبة ثابتة على قاعدة جبائية معينة.

% نسبة الضريبة

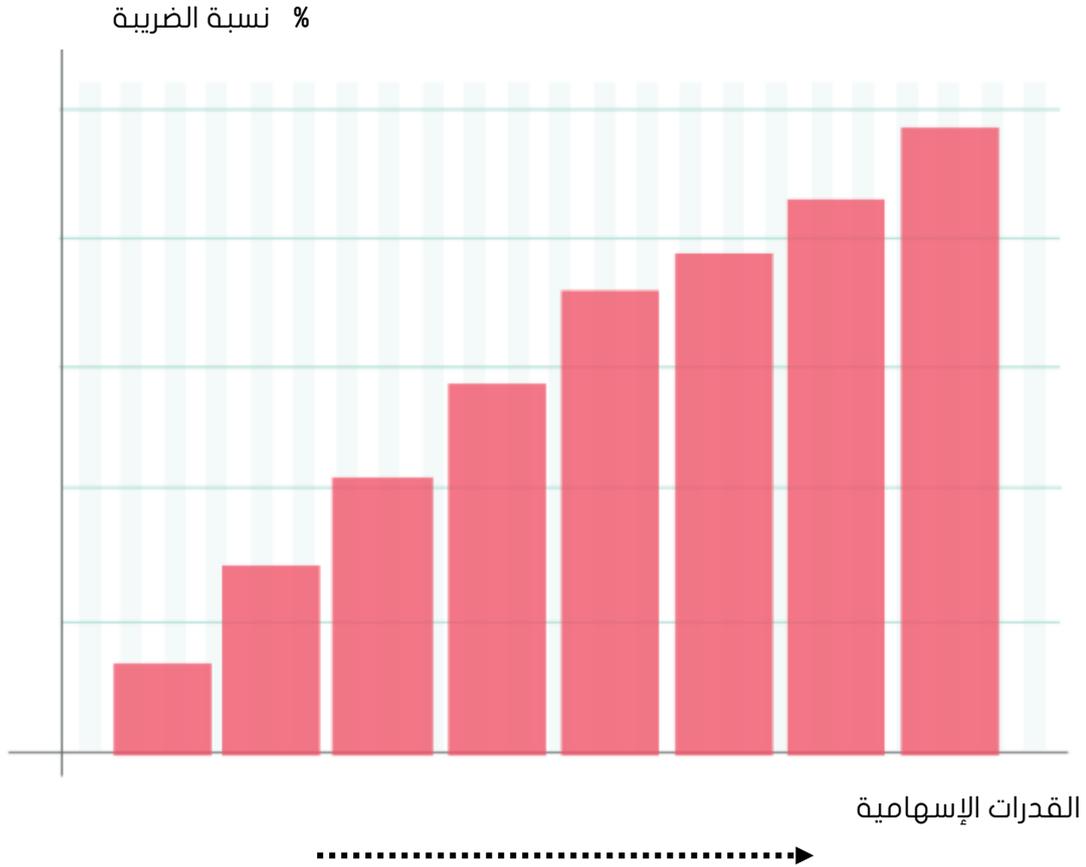


### القدرات الاسهامية

يتبين بوضوح أن هذه الصيغة الجبائية لا تستجيب لمقتضيات الإنصاف الجبائي باعتبارها لا تراعي القدرات الإسهامية. تتميز الضرائب التناسبية بتطبيق نفس النسبة على العائلات الفقيرة والعائلات الميسورة على حدّ السواء بحيث تكون هنالك نفس القواعد الجبائية تطبق على وضعيات اقتصادية مختلفة لدافعي الضرائب.

## الضرائب التصاعدية:

على عكس الضريبة التناسبية تتميز الضريبة التصاعدية بتطبيق نسبة ضريبية تتصاعد كلما ينمو حجم المداخل الخاضعة للضريبة. وكلما زادت قيمة العنصر المستهدف بفرض رسوم عليه كلما ارتفعت نسبة التوظيف الجبائي.



### إعادة توزيع الثروة باعتماد القاعدة التصاعدية

تنسجم هذه الصيغة الجبائية مع مقتضيات الإنصاف الجبائي باعتبارها تسمح بمواءمة تصاعدية مع نسب التوظيف الجبائي حسب القدرات الإسهامية. وبالتالي فهي تسمح بالمساهمة في إعادة توزيع مُنصف للثروات حسب المعيار الجبائي.

إن مشروع قانون المالية لسنة 2019 يبقّي على سياسة جبائية لا تستثمر احتياطي الاساليب المستجيبة لإكراهات مقتضيات الإنصاف الجبائي لفائدة الأساليب الجبائية الأقل إنصافاً.

### 1. لجوء ضعيف لإخضاع المداخل للضريبة / أرباح مُضرة بالإنصاف الجبائي

يخص هذا الجزء للضرائب المباشرة أي الضرائب المقطعة مباشرة من مداخل الأشخاص الطبيعيين أو من مرابيح المؤسسات.

أ- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين: ضريبة تصاعدية هزيلة وسيئة الاستعمال.

### ▪ كيف تشتغل الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين؟

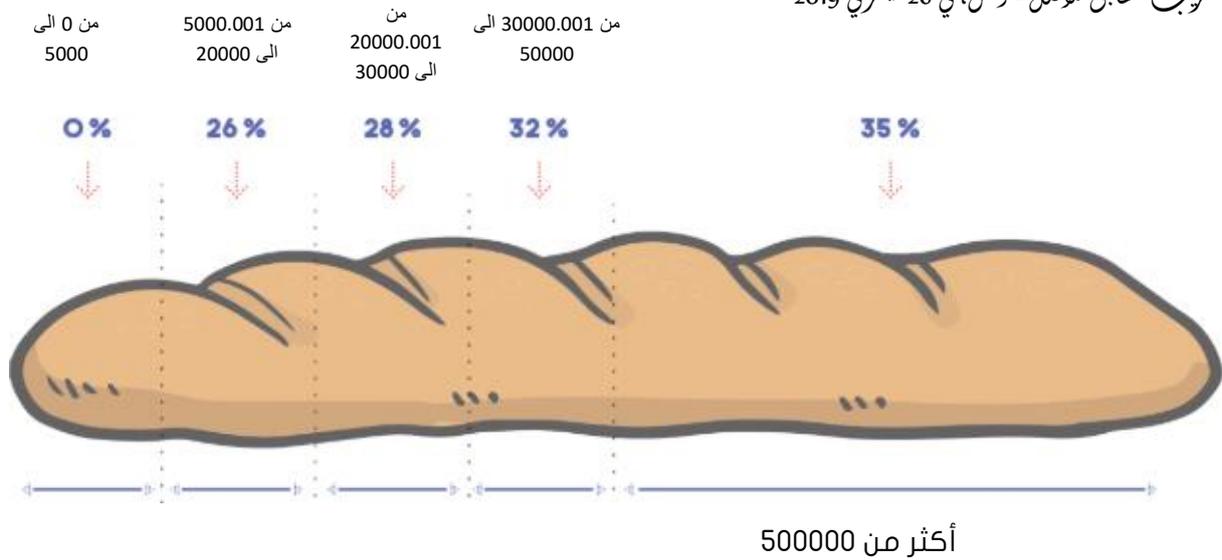
تشكل الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين مثالا يجسم الأساليب التدريجية في مجال التوظيف الضريبي. بحيث تتصاعد هذه الضريبة كلما تزايدت المداخل الخاضعة للضريبة بالنسبة الى دافعي الضرائب.

النسبة الحقيقية في الحد الاقصى	النسب الهامشية	الشرائح الضريبية بالدينار
%0	% 0	من 0 الى 5000
%19.5	%26	من 5.000.001 الى 20.000
%22.33	%28	من 20.000.001 الى 30.000
%26.20	%32	من 30.000.001 الى 50.000
-	%35	أكثر من 50.000

يجدر، قبل التعمق في توصيف السياسة الجبائية التونسية في مجال إخضاع المداخل للجباية، التذكير بدءً ولو بصفة موجزة بصيغ اشتغال هذه الضريبة. نعتقد أنه من الضروري، في علاقة بذلك، أن نستبعد فكرة جاهزة واسعة الانتشار مفادها أن دافع الضرائب يحدّد قجمل دخله في الحيز المناسب ضمن الجدول أعلاه ويقوم بتطبيق النسبة المطابقة له لكي يحصل على الضريبة الموظفة على الاشخاص الطبيعيين الواجب دفعها. وبتعبير آخر، وحسب هذا الاعتقاد السائد، فإن دافع ضرائب على سبيل المثال يَحَقِّق دخلا سنويا خاضعا للضريبة بمقدار 100.000 دينار يجد نفسه مُلزما بتسديد جباية في حدود 35%، بمعنى أنه سيدفع ضريبة على دخله بما يساوي 35 % من دخل إجمالي بـ 100.000 دينار، أي 35.000 دينار.

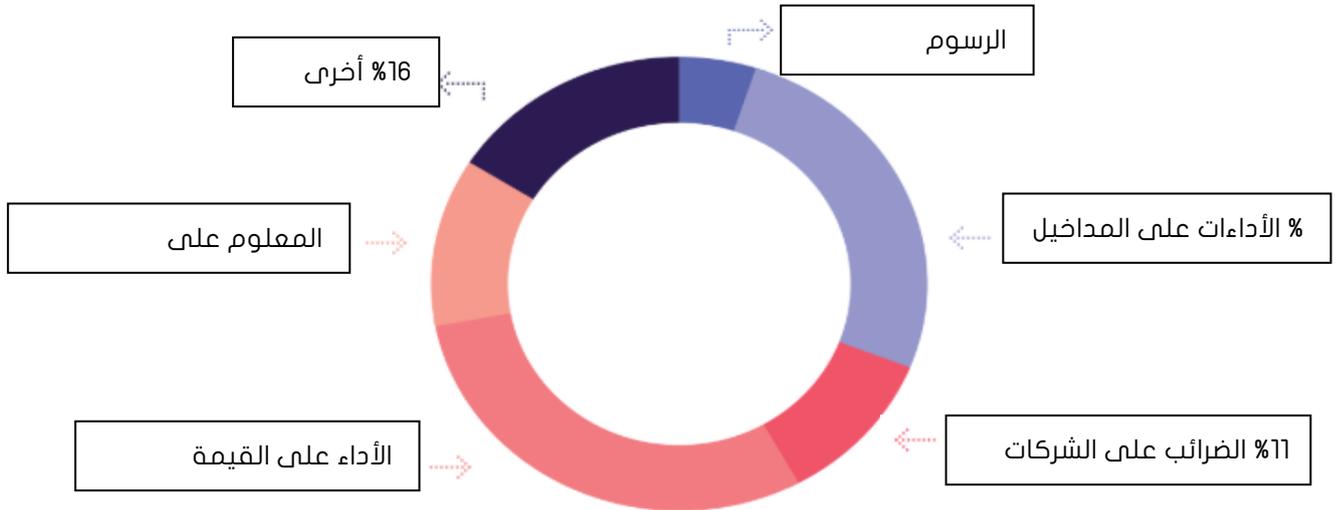
وفي الواقع، تعتبر هذه الفكرة خاطئة لأن احتساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يُفيد بأن دخل دافع الضرائب يُقسّم إلى شرائح محدّدة بالجدول الخاص بهذه الضريبة. ودافع الضرائب يطبق نسبة التوظيف الجبائي المتناسبة مع كل واحدة من هذه الشرائح. وعلى هذا النحو تكون القيمة الجمالية للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين هي مجموع مقتطعات الدخل بعد تطبيق نسب التوظيف الجبائي. فإذا اعتمدنا نفس مثال الدخل السنوي الذي يساوي 100.000 دينار تكون قيمة الضريبة مساوية لـ 5000 دينار معفاة، 26 % من 15.000 دينار، 28 % من 10.000 دينار، 32 % من 20.000 دينار و35 % من 50.000 دينار أي قيمة جمالية تقدر بـ 29.000 دينار. وفي هذا المثال تكون النسبة الحقيقية التي تطبق على كامل الدخل في حدود 29 % التي لا يجب الخلط بينها وبين النسبة الهامشية العليا<sup>8</sup> التي تساوي 35 % المطبّقة على شريحة الدخل التي تتجاوز 50.000 دينار. وهذا واحد من الضوابط الاساسية في تقييم مدى إنصاف الضريبة على الدخل كما سنعرضه في الفقرة الموالية.

<sup>8</sup> النسبة الهامشية العليا هي التي تطبق على الشريحة العليا للأداء الضريبي.



يبرز إذن أن هذه الطريقة في إخضاع الدخل للضريبة تستجيب مبدئياً لمقتضيات الإنصاف الجبائي باعتبارها تُتيح قابلية النسب للتكييف حسب القدرات الإسهامية للمواطنين ومداديلهم بطبيعة الحال.

▪ **الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مشروع قانون المالية لسنة 2019**  
يجدر في البداية بلورة مكانة هذه الضريبة في هيكل النظام الجبائي وأهميته من زاوية الإيرادات المتأتية. هذا بالإضافة إلى أهمية التأكيد على أنه كلما كانت هذه الضريبة مرتفعة، كلما كانت السياسة الجبائية مستندة إلى أساليب تصاعدية وبالنتيجة يتعاطم قسط الخيرات القواعد وتوزيعها وبالتالي تكون السياسة الجبائية في نهاية المطاف مواتية لإقرار مبدأ الإنصاف.



الرسم 1: توزيع المدايل العائدات لأهم الضرائب (مشروع قانون المالية 2019)

المؤلف: البوصلة

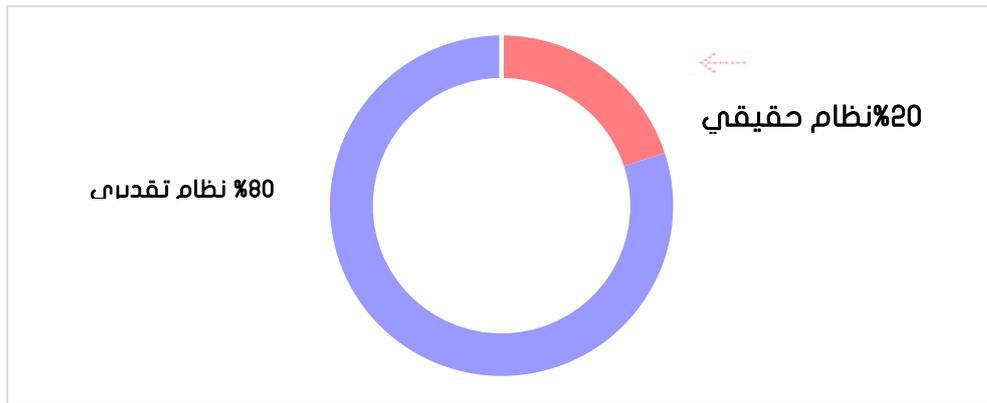
المصدر: وزارة المالية

يعتزم مشروع قانون المالية لسنة 2019 اقتطاع 7003 مليارا بعنوان الجباية على مداخيل العائلات. ويُنتظر توفير 26 % من مجموع الإيرادات المتوقعة من مشروع قانون المالية 2019، أي بقسط أقل من الأداء على القيمة المضافة 8303 مليارا والمعلوم على الاستهلاك 3214 مليارا، أي 11517 مليارا سيقع تجميعهم على حساب استهلاك العائلات التونسية والتي تمثل بالنسبة الى هاتين الضريبتين مجتمعين 42% من مجموع الإيرادات الجبائية. وعليه فإن الضريبة على الدخل التصاعدي لا يمكن أن تشكل الضريبة الأهم في السياسة الجبائية التونسية.

وفي الواقع، إذا قمنا بتحليل أدق لهذه الضريبة، يمكننا الانتباه إلى أنها موظفة بشكل سيء ولا يفي بالفرص من وجهة نظر الإنصاف الجبائي. وبالفعل فإن المشرع التونسي يخصص أولا معالجة مختلفة حسب أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين بما يؤثر بشكل خطير على الإنصاف الجبائي.

#### ▪ اختلافات في الإنصاف بين أصناف المداخيل

تنطبق الضريبة التي تخص دخل الاشخاص الطبيعيين على أصناف مختلفة من المداخيل من بينها المرائب غير التجارية والمتعلقة بمداخيل المهن الحرة مثل المحامين والأطباء والمهندسين المعماريين... كما هو الشأن بالنسبة الى المرائب الفلاحية والأجور، إلخ... وحتى نستجلي غياب الإنصاف في الضريبة على الدخل التونسي سنسلسل الضوء على صنفين من المداخيل يجسدان التفاوتات الجبائية الناجمة عن التعاطي الجبائي التفاضلي حسب اصناف المداخيل، وهما المرائب الصناعية والتجارية وعائدات رأس المال من ناحية أخرى. وإذا أخذنا أعمال الإصلاح الجبائي كمرجع، فإن صنف المرائب الصناعية والتجارية تشمل أكثر من نصف مليون من دافعي الضرائب الذين يبقى أمامهم الاختيار بين نظامين جبائيين: الحقيقي والتقديري.

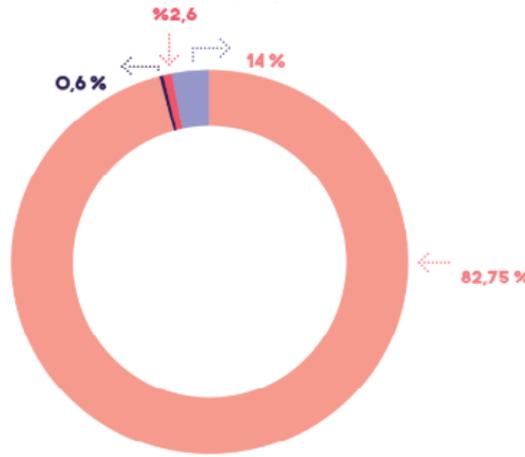


المؤلف: البوصلة

المصدر: وزارة المالية

الرسم 2: توزيع دافعي الضرائب المنتمين إلى صنف المرائب الصناعية والتجارية حسب النظام الضريبي

إذا كان دافعو الضرائب الخاضعين للنظام الأول يطرحون عددا من المشاكل من زاوية الإنصاف الجبائي فإن المنضوين تحت النظام التقديري لا يسهمون إلا بشكل ضئيل في الجهود الجبائي.



الرسم: مساهمة المشمولين بالتقدير الجزافي في الإيرادات الجبائية بعنوان الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين

المؤلف: البوصلة

المصدر: وزارة المالية

لقد وقرت مساهمة الـ 400.000 مشمول بالتقدير الضريبي الجزافي بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين 23.4 مليون دينار لفائدة الدولة في 2012، أي في الواقع مساهمة سنوية متوسطة بـ 55 دينار لكل دافع ضرائب<sup>9</sup>. 50% من هؤلاء المعنيين بالتقدير الجزافي لا يصرحون أصلا بمدخلاتهم للمصالح الجبائية. 70% في المقابل يقبلون بالتصريح بعد إشعار الإدارة الجبائية لهم إثر انقضاء الآجال القانونية<sup>10</sup>. وبطبيعة الحال فإنه بالنسبة إلى الآخرين يمكن أن نتحدث بكل يسر عن ظاهرة واسعة لسوء التصريح، أي التصريح لدى المصالح الجبائية بمدخلات أدنى بكثير من حقيقة الفوائد المسجلة في الواقع. ثقة مؤشر آخر يبيّن اتساع هذه الظاهرة وقع كشفه من خلال أعمال الإصلاح الجبائي وهو تدخل المصالح الجبائية لدى 54000 من المشمولين بالتقدير الجزافي أي أكثر بقليل من 70% فقط من بينهم ويقع تجميع 12 مليون دينار أي أكثر من 50% من مجموع مساهمة هؤلاء<sup>11</sup>. وإذا كان من المفهوم تماما بالنسبة إلى صغار المستثمرين أن لا يمسكوا سجلا محاسبيا ويتمتعون بأداء ضريبي متدنّ (3% من رقم المعاملات) في إطار النظام التقديري، فإنه من غير المبرر أن يتسلل مع هؤلاء اشباه المشمولين بالنظام التقديري أي دافعي الضرائب الذين يحققون مرائب هامة مثل مقاهي وصالونات شاي الخط الأول.

<sup>9</sup> أعمال الإصلاح الجبائي، "الإدارة الجبائية"، ماي 2013، موقع وزارة المالية، الرابط <http://www.finances.gov.tn>

<sup>10</sup> أعمال الإصلاح الجبائي، "مراجعة النظام التقديري"، جويلية 2013، موقع وزارة المالية <http://www.finances.gov.tn>

<sup>11</sup> نفس المرجع

هذا ولم يرصد مشروع قانون المالية 2019 أي إجراء يهدف إلى معالجة هذا الوضع السّافر وتدارك سلبياته من زاوية الإنصاف الجبائي، خاصة وأن المشروع يُعيد إنتاج نفس سياسة الامتيازات الجبائية لفائدة المرباح الصناعية والتجارية إذ يتمتع حوالي 60 % من دافعي الضرائب المنتمين الى هذا الصنف بإعفاء من الوعاء الضريبي التقديري لا يقل إضراراً بمبدأ الانصاف الجبائي باعتبار ضآلة المساهمة التي تُتيحها كما تبينه نتائج الدراسة التي أنجزتها إنكفاضة<sup>12</sup>.

ويعتبر النظام التقديري مصدر إحباط بالنسبة الى دافعي الضرائب الذين يؤدّون بأمانة نصيبهم من المساهمات الجبائية، وهو نظام يمكن تشبيهه بمنحة حقيقية تُحفّز على الغش ويؤشر على أنه بصرف النظر عن الآلية التصاعديّة المأمولة من وجهة نظر الإنصاف الجبائي فإن الضريبة على الدخل التونسي تعاني من اختلالات هيكلية عميقة كما يدلّ على ذلك ايضاً معدّل الضريبة الحدّي الموظفة على إيرادات رأس المال.

### إيرادات رأس المال، ضريبة تمييزية للعائلات الميسورة

ثمة إجراء جبائي تمييزي آخر يؤثر بصفة سلبية على مبدأ الإنصاف الجبائي وتستفيد منه عائدات رأس المال. ويتمثل في العائدات المُحقّقة من جراء تملك رأس مال مثل الفوائد البنكية التي يتمتع بها دافعو الضرائب الذين يودعون أموالهم بالبنوك أو كذلك المساهمين الذي يحققون عائدات جزّاء توزيع أرباح الأسهم بمجرد امتلاكهم لأسهم أو رقعاع في أي شركة من الشركات. وبالتالي فهي ليست عائدات متأتية من العمل كما هو الشأن بالنسبة الى الأصناف الأخرى من المداخل بقدر ما هي متأتية من رأس المال غير الخاضع لتطبيق الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل وإنما ضريبة تناسبية لا تتجاوز 10%. مع الإشارة إلى أن هذه المداخل كانت معفاة تماما من الضريبة على الدّخل إلى حدود 2013. وعليه، يمكن اعتبار مبدأ الإنصاف الجبائي مُصادراً من طرف السياسة الجبائية التونسية لأن الإنصاف الافقي "مداخل متشابهة، قواعد متماثلة"، لا يجد تطبيقاً له إن كان الدخل متأت من العمل أو من رأس المال...حتى وإن كانت الحكومة الحالية رفّعت في الضريبة على هذه المداخل من 5 إلى 10 % في إطار قانون المالية 2018 في سياق مقارنة وُصفت آنذاك بـ "تقليص الهوية بين الضريبة على رأس المال والضريبة على العمل"، لكن مشروع قانون المالية 2019 يستمر في تطبيق سياسة جبائية تُمكن بموجبها العائلات الميسورة من تعاط جبائي مختلف من خلال تطبيق نسبة مُربحة للغاية. إن المقاربة المأمولة من زاوية الانصاف الجبائي المنشود تكمن حسب رأينا في تحقيق الموازنة بين الضريبة على رأس المال والضريبة على العمل استناداً الى نفس السّلم الضريبي.

<sup>12</sup> بن حمادي(م)، خضراوي (م)، "المهن الحرة، الغش الجبائي بالأرقام"، إنكفاضة، الرابط - <http://inkyfada.com/2016/11/tunisie-fraude-fiscale-professions-liberales-loi-finances-medecins-architectes-avocats/>

**الأجراء يتحقلون القسط الأكبر من المساهمات المشتركة على الدخل:**  
 كنتيجة مباشرة لهذه السياسة الجبائية يتحقل صنف الأجراء لوحده القسط الأكبر من  
 المجهود الجبائي بعنوان الضريبة على الدخل.



الرسم 4: تطور هيكله مداخل الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين

المؤلف: البوصلة

المصدر: وزارة المالية

وكما يبينه الرسم البياني أعلاه، يُساهم الأجراء منذ 1986 على الأقل بمعدّل يقترب من 75 % من مداخل الضريبة على الدخل في المتوسط. وإن المردود الضعيف للأصناف الأخرى من المداخل من ناحية وآلية الاقتطاع المباشر المطبق على الأجور من ناحية أخرى يُفسّران لوجودهما هذه الوضعية الخائفة على مستوى الإنصاف الجبائي.

تُبيّن التفاوتات المُسجّلة بين أصناف المداخل أن الضريبة على الدخل التصاعدي لا يُحكم استعمالها أو تُفعل بشكل منقوص بحكم أن البعض يتحمّل العبء الأكبر والبعض الآخر لا يساهم إلا بشكل هزيل في المجهود الجبائي. بحيث تتمكّن الكثير من العائلات وخاصة الأكثر ثراءً من الإحجام عن القيام بواجباتها حيال المساهمات المشتركة. كما تجدر الملاحظة أن الضريبة على الدخل التونسي لا تتسم بالتصعيدية إلا بشكل جزئي باعتبار ان شرائح واسعة من دافعي الضرائب ومداخل هائلة طائلة تُفلت من التطبيق التدريجي للضريبة على الدخل مقابل تطبيق ضريبة تناسبية كما هو الحال بالنسبة الى الصنفين المذكورين أنفاً. وبالتالي فإن هذه الاختلالات تضرب في العمق مبدأ الإنصاف الأفقي في حدّه الأدنى كركيزة أساسية لا يمكن بدونها الحديث عن انخراط تلقائي في منظومة الأداء الضريبي ولا يمكن أن توجد ضريبة عادلة ومقبولة من الجميع.

وبصرف النظر عن التعاطي غير المُنصف بين أصناف المداخيل فإن ضعف تصاعدية الضريبة على الدّخل التونسي تُركّز المجهود الجبائي بصورة رئيسية على العائلات والطبقة المتوسطة.

#### ▪ ضعف تصاعدية الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

إذا كانت الآلية التصاعديّة هي التي تتلاءم أكثر مع الإنصاف الجبائي مقارنة بالآليات التناسبية، فإن منسوب مستوى هذا المنحى التصاعدي هو الذي يمثل في نهاية التحليل المعيار المحدّد في تقييم مدى إنصاف الضريبة على الدّخل.

#### التأصيل التاريخي لإرساء الضريبة التصاعدية على الدخل:

باستثناء بعض الحالات، فإن أغلب بلدان العالم قد اعتمدت الآلية التصاعديّة في توظيف الأداء على الدّخل بالرغم من أن هذه الصيغة من التوظيف الضريبي تعتبر حديثة نسبيًا في التاريخ الطويل للجباية، حيث بدأت بالبروز في القرن التاسع عشر. وعليه، يكون من المفيد أن نستعرض طيّ هذه الورقة بشكل سريع الأسس والتطور التاريخي لهذه الضريبة حتى نفهم بشكل أفضل السياسة الجبائية التي تؤثت مشروع قانون المالية 2019 وتقدير إلى أي مدى يُمكن اعتبارها مُنصفة.

لفهم الأصول التاريخية لإرساء الضريبة على الدخل التصاعدي، يتعين الرجوع إلى إعلان حقوق الانسان والمواطن لسنة 1789 الذي ينص على " ...أن أخذ الإمكانات الإسهامية للأشخاص الخاضعين للضريبة بعين الاعتبار يقتضي تكيف العبء الجبائي حسب الوضع الخاص لدافع الضريبة، المُعبّر عنه بـ "التخصيص أو إضفاء الطابع الشخصي" للضريبة الذي يجد أصله التاريخي في الفصل 13 من إعلان حقوق الانسان والمواطن المذكور آنفاً<sup>13</sup>. ويتّضح على هذا النّحو أن غاية تفعيل مبادئ الثورة في الإنصاف والعدالة والجبائية على مستوى الأساليب الضريبية هي التي أسست لمبدأ التصاعدية التي بدأت تنحت مكانها في الأنظمة الضريبية.

#### التطور التاريخي للضريبة على الدخل التصاعدي

تمّ إقرار الضريبة التصاعديّة على المداخيل في القرن التاسع عشر، فكانت بريطانيا العظمى منذ 1842 والسويد في 1861 وإيطاليا في 1864 وهولندا في 1893 وفرنسا في 1914... وبعد ولادة مضطربة، أخذت تصاعدية الضريبة على الدخل في التطور بشكل يخدم الإنصاف

<sup>13</sup> الشيخاوي (ل)، "الإنصاف الجبائي"، مشاركة في ندوة "الأسس الدستورية للقانون الجبائي التونسي"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والتصرف بجنديوة، 10 و 11 أفريل 2007.

الجبائي في لحظة أولى<sup>14</sup> وتراجع بشكل لافت في لحظة ثانية مع الإصلاحات الليبرالية الجديدة<sup>15</sup>.

لقد تطوّر عدد الشرائح الضريبية والنسب الهامشية بشكل ذو دلالة في هذه البلدان كما يبيّن بوضوح تطور النسبة الهامشية العليا خلال القرن العشرين في أربع بلدان ذات التوجهات الاقتصادية الليبرالية: الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا وألمانيا.



الرسم 5: تطور النسبة الهامشية العليا (1900-2013)

<sup>14</sup> عمر استقرار الضريبة على الدخل (1950-1980). بعد ولادة مضطربة، عرفت الضريبة على الدخل عصرها الذهبي خلال الثلاثين سنة التي تلت نهاية الحرب العالمية الثانية حيث عرفت هذه البلدان ازدهارا اقتصاديا واجتماعيا، لعب آنذاك عدد الشرائح والنسب الهامشية دور المحفز لتصادية الضريبة على الدخل. ففي فرنسا كان السلم بين 1949 و 1974 يتضمن من 8 الى 9 شرائح بتدرج بسيط وشبه حسابي للنسب الهامشية: 0 %، 10 %، 15 %، 20 %، 30 %، 40 %، 50 % و 60 % . وبين 1975 و 1986، وُزعت التصاعدية على 13 و 14 شريحة بنسب متسلسلة وفق وحدات بخمس نقاط بين 0 و 65 % . أما في أمريكا الشمالية وبدفع من روزفلت فكان منطق التصاعدية بارزا أكثر من خلال ضريبة على الدخل تتكون من 25 الى 26 شريحة ضريبية وتطور في النسب بوحدات من 3 الى 4 نقاط لتصل الى نسبة هامشية عليا بـ 91 % . وتقرّب هذه النسبة من 100 % لدى البريطانيين.

<sup>15</sup> انحدار الضريبة على الدخل التصاعدي (1980 الى اليوم)، إن الإصلاحات النيوليبرالية التي أطلقها ريغن وتانتشر في الولايات المتحدة وبريطانيا سرعان ما انتشرت بالبلدان النامية من خلال برامج للإصلاح الهيكلي هندستها المؤسسات المالية العالمية. وقد شهدت الأنظمة الجبائية تغييرات كبرى ولا سيما في مجال الضريبة على الدخل. كما يبيّنه الرسم البياني 4 شهدت النسبة الهامشية العليا هبوطا حادا بحيث مرت على سبيل المثال من 70 % في الولايات المتحدة سنة 1980 الى 28 % فقط في 1988. وقد ترافق التناقص الكبير في النسب بتناقص كبير في عدد الشرائح التي تركزت على الطبقات الشعبية والمتوسطة. أما التخفيضات الضريبية لفائدة كبار الميسورين فيتم تبريرها بأن الضريبي الأدنى على الاغنياء يشجعهم على الاستثمار وخلق مواطن الشغل. ويبدو أن هذا التناقص الايديولوجي هو الذي برز تفكيك تصاعدية الأداء التي لم تكن معتمدة فقد على أساس "سخي" يتم بموجبه توظيف أداءات ضريبية على الاغنياء والتقليص من التفاوتات بل وايضا على اساس اقتصادي يقضي بفرض ضرائب حسب القدرات الاسهامية وتقليص الضغط الجبائي على الطبقات الشعبية بما يدعم القدرة على الاستهلاك وبالتالي الانتاج. ومن جهة اخرى فانه حتى المؤسسات المالية العالمية تضطر طي تقاريرها للإقرار بأن التفاوتات تشكل حاجزا يحول دون النمو وهي رؤية تم التخلي عنها لفائدة منطق نيوليبرالي.

المؤلف: توماس بيكتي

المصدر: بكتي (ت)، "رأس المال في القرن الواحد والعشرين"، دار سوي، باريس 2013

كان الأداء على الضريبة، خلال فترة استقراره، يتمتع بهيكله جدول ضريبي متكوّن من عدد لا بأس به من الشرائح والنسب الهامشية التطورية، تنطلق من أسفل السلم وصولاً إلى مستوى مهم من المداخل وكان يسمح بتوزيع المجهود الجبائي بشكل عادل على كل الطبقات الاجتماعية. ونمت الفكرة السّامية للإنصاف العمودي من خلال ضريبة على الدخل تترجم عن هاجس اعتبار حقيقي للإمكانيات الإسهامية ولإرادة استيعاب الفجوة في المداخل، قبل أن تتراجع هذه الفكرة مع "الإصلاحات" النيوليبرالية.

من جهتها، عرفت تونس نفس المسار في ضوء برنامج الإصلاح الهيكلي لسنة 1986 بالمرور من ضريبة على الدخل تتركب من 16 شريحة ضريبية ونسبة هامشية عليا مساوية لـ 68 % إلى ضريبة على الدخل تتكون من 6 شرائح فحسب ونسبة هامشية ضعيفة تقدّر بـ 35 %.

النسبة الضريبية	شرائح المداخل الخاضعة للضرائب الدينار
0%	من 0 إلى 1500 دينار
15%	من 1500.001 إلى 5000 د
20%	من 5000.001 إلى 10000 د
25%	من 10000.0001 إلى 20000 د
30%	من 20000.001 إلى 50000 د
35%	أكثر من 5000 دينار



الهوامش	شرائح الضريبة بالدينار
0%	من 0 إلى 900 دينار
5%	من 900 إلى 1300 دينار
10%	من 1300 إلى 1500 دينار
15%	من 1500 إلى 2000 دينار
20%	من 2000 إلى 2500 دينار
25%	من 2500 إلى 3000 دينار
30%	من 3000 إلى 3500 دينار
36%	من 3500 إلى 4000 دينار
42%	من 4000 إلى 5000 دينار
48%	من 5000 إلى 6000 دينار
54%	من 6000 إلى 8000 دينار
56%	من 8000 إلى 10000 دينار
58%	من 10000 إلى 14000
60%	من 14000 إلى 25000
62%	من 25000 إلى 40000
64%	من 40000 إلى 60000
66%	من 60000 إلى 80000
68%	أكثر من 80000 دينار

لقد شكّل برنامج الإصلاح الهيكلي منعرجا حقيقيا في السياسة الجبائية لتونس من خلال تفكيك تصاعدية الضريبة على الدخل. وفي سياق مقاربة معادية بوضوح للإنصاف الجبائي، أدّى التقليل في عدد الشرائح والنسب الضريبية – وبصفة خاصة تلك التي انتفعت بها العائلات الميسورة-إلى إضعاف حادّ للأهمية المُسندة الى القدرات الاسهامية من جهة وأجهض القدرة على إعادة توزيع الضريبة على الدخل من جهة أخرى. ولكن رغم فشل النظام الجبائي الموروث عن برنامج الإصلاح الهيكلي وفي إطار مسار الإصلاح الجبائي ما بعد الثورة، اختارت الحكومة التونسية أن تنصاع إلى تعليمات المؤسسات المالية العالمية المُوصية بمواصلة تطبيق نفس السياسات بل وتعميقها. ففي علاقة بهذا أجرى قانون المالية لسنة 2017 "إصلاحا" للضريبة على الدخل الموروثة عن الإصلاح الهيكلي:

نسبة الضريبة	شرائح المداخل الخاضعة للضرائب بالدينار
0%	من 0 الى 5000 دينار
26%	من 5000.001 الى 20000 د
28%	من 20000.001 الى 30000 د
32%	من 30000.001 الى 50000 د
35%	أكثر من 50000 د



نسبة الضريبة	شرائح المداخل الخاضعة للضرائب بالدينار
0%	من 0 الى 1500 دينار
15%	من 1500.001 الى 5000 د
20%	من 5000.001 الى 10000 د
25%	من 10000.001 الى 20000 د
30%	من 20000.001 الى 50000 د
35%	أكثر من 50000 دينار

إلى ذلك، فقد تمّ إقرار هذا التغيير في الجدول الضريبي تحت يافطة الإنصاف الجبائي من طرف الحكومة والمؤسسات المالية الدولية. وتتأتى هذه الفكرة المسترابة من التقليل الطفيف في الضريبة على المداخل الأضعف من خلال توسيع الشريحة الضريبية المعفاة الواقعة بين 1500 و5000 دينار. في حين أنه عندما تم تركيزها في 1990 كانت شريحة الـ 1500 دينار المعفاة مرتبطة بالأجر الأدنى آنذاك. ولكن بتوسيع الشريحة الضريبية المعفاة لم يفعل قانون المالية لسنة 2017 سوى أنه تدارك تأخيرا استمر أكثر من ربع قرن والشريحة المعفاة لم يطرأ عليها أي تغيير بينما نسبة التضخم في 2017 لا يمكن مقارنتها بالمرّة بما كان سائدا في بداية التسعينات.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد الى أنه في القانون المُقارن يقوم المُشرّع بمراجعة الشرائح الضريبية بصفة منتظمة حسب مستوى التضخم. ففي فرنسا على سبيل المثال، يتمّ تفعيل هذا الإجراء سنويا. وعلاوة على ذلك فإن "الرّبح الضائع" الناتج عن التقليل الطفيف في الضريبة على المداخل الدّنيا وقع تعويضه من خلال نفس قانون المالية لسنة 2017 والذي تلاه وذلك بسنّ زيادات قياسية بعنوان ضرائب مُجحفة في حق العائلات الفقيرة ولا سيّما في حق قدرتهم على الاستهلاك.

فيما عدا ذلك، وبصرف النظر عن الأتصال السياسي للحكومة، فإن هذا "الإصلاح" يُعيد إنتاج جدولا ضريبيا أكثر انتهاكا للإنصاف الجبائي من سابقه الموروث بدوره عن برنامج الإصلاح الهيكلي.

لقد تمّ التقليل من عدد الشرائح من 6 إلى 5 وبقيت النسبة الهامشية العليا في حدود 35 % بالنسبة إلى المداخيل التي تتجاوز نفس شريحة الـ 50000 دينارا فحسب بينما تدل كافة المؤشرات على أن المداخيل العليا زادت ارتفاعا بشكل كبير. وبهذه الصيغة تتحمل الطبقات

ويمكن أن نخلص في الختام إلى أن الآلية التصاعدية للضريبة على الدخل التونسي تتسق أكثر مع فكرة الإنصاف الجبائي منها مع ضريبة تناسبية على الدخل، وتظل درجة التصاعدية التي يحددها عدد الشرائح والنسب الهامشية هي التي تسمح في نهاية المطاف بتقدير مدى إنصاف أي آلية. إن فكرة إقرار ضريبة على الدخل توظف على دافعي الضرائب وفق إمكانياتهم وتكون موزعة للمجهود الجبائي على كافة شرائح المجتمع وبالتالي تُتيح إعادة توزيع مُنصف للخيرات تمّ التخلي عنها لفائدة سياسات نيوليبرالية لا يُلهمها كثيرا مبدأ الإنصاف الجبائي.

الشعبية الجزء الأكبر من عبء المجهود الجبائي بعنوان الضريبة على الدخل إلى جانب اشتداد الضغط الجبائي على الطبقة الوسطى بينما تستمر المداخيل العليا في الاستفادة من ضآلة نسب الضريبة الموظفة عليها.

إن ضعف تصاعدية الضريبة على الدخل والتفاوتات الصارخة المسجلة على مستوى أصناف المداخيل تسمح بالتأكيد أن السياسة الجبائية التي يشي بها مشروع قانون المالية لسنة 2019 توظف الضريبة على الدخل التصاعدي بشكل هزيل ومنقوص والتي لو يتمّ توسيع قاعدتها ويتحقق الانسجام بين مختلف أنظمتها الجبائية إضافة إلى تصاعدية أفضل لشكّلت مدارا لسياسة جبائية مواتية أكثر لتحقيق الإنصاف الجبائي.

#### ب- الضريبة على مرابيح الشركات في مشروع قانون المالية 2019

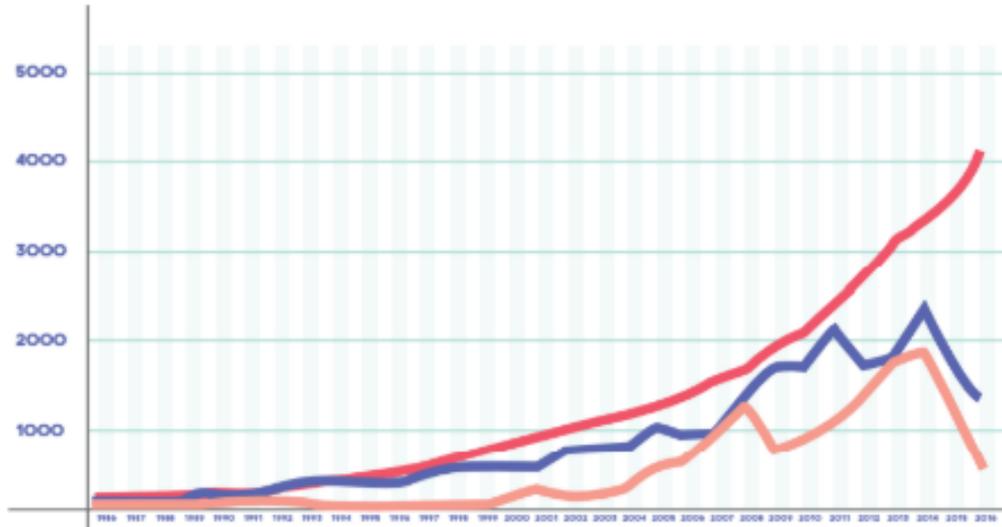
##### ▪ ضآلة مساهمة الشركات في المجهود الجبائي

تعتزم الدولة تعبئة 3044 مليارا بعنوان العائدات المتأتية من مرابيح الشركات، وهو مبلغ يمثل 11 % من مجموع العائدات الجبائية، أقل بكثير من الضريبة على الدخل (26 %) والأداء على القيمة المضافة (30 %) وحتى المعلوم على الاستهلاك (12 %) (أنظر الرسم البياني 6).

وبالتأكيد فإن الإلزام الدستوري للمساهمة المشتركة على قاعدة الإنصاف يقع على عاتق الجميع: الأشخاص الطبيعيون والأشخاص المعنويون ويفترض توازنا بين الجباية الموظفة على الشركات وتلك الموظفة على العائلات، ولكن لم نر مشروع قانون المالية 2019 يسعى إلى تحقيق هذه المعادلة.

## ▪ تدّني الضرائب... يقتل الضرائب

“ تراجع دفع الضريبة يقتل الضريبة”، يمكن أن نستخدم هذه المقولة لتوصيف السياسة الجبائية في مجال الضريبة على أرباح الشركات. فمنذ برنامج الاصلاح الهيكلي في 1986 ما انفكت نسبة الضريبة على الشركات تتراجع بما يجعل مردودها ضئيلا. إن حتمية امتصاص العجز التجاري والدّين العمومي الملوح بها من أجل تبرير التّرفيع المتواصل في المعلوم على الاستهلاك لا تؤخذ بعين الاعتبار عند التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات. وبالفعل فإنه بعد إقرار تخفيض أول بـ 30 أو 35 % في 2007 تمّ التخفيض مجددا في نسبة الضريبة على الشركات بمقدار 25 % في قانون المالية 2014 أي تخفيض بـ 10 % في حوالي عشر سنوات... بل ويُتوقع أن يتم تخفيضها إلى 20 % في مرحلة ثانية حسب توصيات أعمال الإصلاح الجبائي<sup>16</sup>. وتجد هذه التّخفيضات الضريبية تبريرا لها من خلال إيديولوجية لم يكن لها وقع في الممارسة. وفيما يلي رسم بياني يُبرز تطور الإيرادات الجبائية المقطوعة المتأتية من الأجر فحسب وكذلك الإيرادات الموظفة على الشركات البترولية وغير البترولية.



الرسم 6: تطور الضرائب الأساسية المباشرة في تونس (1986 – 2016)

المؤلف: المرصد التونسي للاقتصاد

المصدر: وزارة المالية

يُفسّر التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات بنظرية اقتصادية تؤكد أن “المبالغة في الضريبة تقتل الضريبة” وأن تخفيض الضريبة على الشركات تُتيح زيادة في الإيرادات. لكن الواقع عكس ذلك تماما. وكما يبيّنه الرسم البياني<sup>17</sup> فإن التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات

<sup>16</sup> أعمال الإصلاحات الجبائية، "مشروع إصلاح النظام الجبائي التونسي"، المؤتمر الوطني للجبائية، 12 و 13 نوفمبر 2014، تونس، موقع وزارة المالية [http://www.finances.gov.tn/assises\\_fiscalite/pdf/projet\\_reforme\\_fiscale\\_FR.pdf](http://www.finances.gov.tn/assises_fiscalite/pdf/projet_reforme_fiscale_FR.pdf), page 56.

<sup>17</sup> المرصد التونسي للاقتصاد، "انهيار تاريخي في مساهمة الشركات"، datanalysis عدد 10.

<http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/infoeconomics/fiscalite-une-chute-historique-de-la-contribution-des-societes>

في قانون المالية لسنة 2014 لم يرافقه ارتفاع في عائداتها بل بالعكس تراجعت هذه الأخيرة بشكل هائل.

كما تُؤيد هذه النظرية الاقتصادية في ذات الوقت فكرة أن الضريبة تشكّل عاملاً مُعيقاً للنمو وأن تخفيضه خاصة بالنسبة الى الشركات يُمكن من دفع النمو. وبالفعل، في حالة تقطع الدولة أقل، تتبقي أموالاً أكثر للشراء والاستثمار وبالتالي تحفيز النمو. إن البساطة التي تميز هذه المقاربة هي التي تصنع قوتها بالرغم من كونها فكرة مُسبقة ومستهلكة يصعب إيجاد تطبيق لها في الواقع.

ولقد تراجعت نسبة النمو من 2.3% في 2014 الى 0.8% والى 1% في 2015 و2016 بعد دخول هذه التخفيضات الضريبية حيّز التنفيذ.

إن البحث عن التوازن بين الجباية المفروضة على العائلات وتلك المفروضة على الشركات ليس من أولويات السياسة الحكومية والذي لا يبيّنه الرسم البياني السابق إلا بصفة جزئية نظراً لكون العائلات تتحمل - بالإضافة الى الضريبة على الدخل- ضرائب أخرى من بينها المعاليم على الاستهلاك والتي يمكن اعتبارها مُرهقة جداً وغير عادلة بالمرّة.

## 2. لجوء متفاقم الى المعلوم على الاستهلاك... يُخلّ بمبدأ الانصاف الجبائي

إن الرّبح الضائع على مستوى العائدات بسبب السياسات المتبعة والمشار إليها آنفاً وكذلك بسبب الجهاز الهائل للتشجيعات الجبائية والتهرب الضريبي يمكن تعويضه جزئياً بواسطة لجوء متفاقم الى الضرائب على الاستهلاك. وفي نفس سياق تقدير إنصاف السياسة الجبائية التي تؤثت مشروع قانون المالية 2019 وتقييم مداها، سنركز هنا على ضربيتين على الاستهلاك وهما: الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك.

أ- الأداء على القيمة المضافة، الأداة الجبائية الرئيسية الاساسية لمشروع قانون المالية 2019 قبل تناول السياسة الجبائية التي سينتهجها مشروع قانون المالية 2019، يجدر في البداية محاولة فهم طريقة اشتغال الأداء على القيمة المضافة ومدى تلاؤمه مع مقتضيات الإنصاف الجبائي.

### كيف يشتغل الأداء على القيمة المضافة؟

الأداء على القيمة المضافة هو ضريبة موظفة على استهلاك السلع والخدمات من طرف العائلات. لكن طريقة اشتغال هذه الضريبة تجعل الشركات لا تلعب سوى دور المُجمّع للأداء على القيمة المضافة ولا تتحمّل أية كلفة بما يجعل من الحلقة الأخيرة في سلسلة الانتاج (أي المستهلك النهائي) هي التي تتكبّد وحدها كامل العبء. أما باقي حلقات السلسلة فتكتفي بتجميع الأداء على القيمة المضافة لقاء بيع السلع والخدمات للحرفاء ثم تقديمه للإدارة الجبائية بعد خصم قيمة الأداء المدفوع للمزوّدين. أما فيما يخص نسب الأداء على القيمة المضافة، فإن القانون التونسي يضبط قائمة بالسلع والخدمات المعفاة من هذه

الضريبة من بينها بعض المواد الغذائية الأساسية من قبيل العجين الغذائي من النوعية العادية والصحف والفوائد البنكية الدائنة... وباستثناء هذه القائمة، يتكوّن الأداء على القيمة المضافة في تونس من 3 نسب:

- ✓ **نسبة مُخَفَّضة بـ 7 %** تخص بعض السلع والخدمات من بينها الخدمات المقدمة من قبل الإطار الطبي وشبه الطبي وخدمات النقل أو وأيضا الخدمات المقدمة في مقاهي الصنف الأول.
- ✓ **نسبة وسطى بـ 13 %** وتتصل على سبيل المثال بالخدمات المقدمة من المهن الحرة أو في علاقة باستهلاك الكهرباء.
- ✓ **نسبة عامة بـ 19 %** تخضع لها أغلب السلع والخدمات.

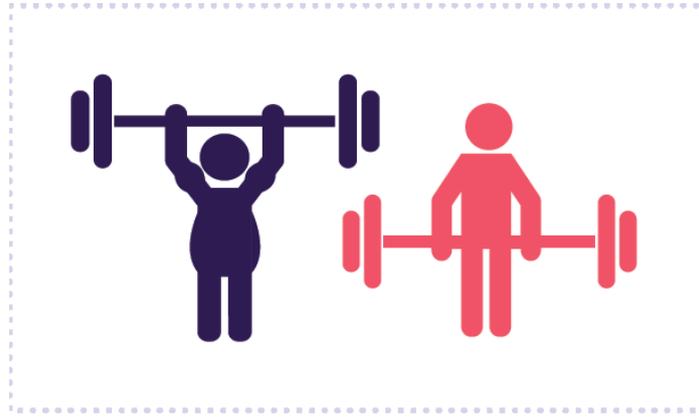
#### ▪ الطابع التنازلي للأداء على القيمة المضافة

على عكس الضريبة على الدخل التي تتميز بالتصاعدية فإن الأداء على القيمة المضافة هو ضريبة تناسبية توظف على دافعي الضرائب بنسبة قارة بصرف النظر عن قدراتهم الإسهامية بما يجعله من هذه الزاوية لا ينسجم مع الإنصاف الجبائي لأنه لا يُتيح تطويع نسبة التوظيف الضريبي حسب مستوى القدرات الإسهامية ولا يسهم مُطلقا في إعادة توزيع الخيرات من خلال القاعدة الجبائية. وفي الواقع فإن هذه التناسبية كما هي مطبقة على الاستهلاك، تُضر كثيرا بمبدأ الانصاف الجبائي من تلك المطبقة على رأس المال وعلى المداخل. فنفس الكمية من الغذاء أو الأدوية على سبيل المثال التي تستهلكها العائلات الفقيرة او الميسورة يتمّ توظيف نفس نسبة الأداء الضريبي عليها. لنأخذ على سبيل المثال 3 عائلات نسميها أ و ب و ج ونقارن أثر الأداء على القيمة المضافة على هذه العائلات الثلاث، ولتبسيط عملية الاحتساب، سنأخذ نسبة موحدة بـ 20 %. ويبين الجدول التالي الدخل الشهري للعائلات الثلاث:

إدخال العائلة		الأداء على القيمة المضافة		استهلاك العائلة	الدخل الشهري للعائلة بالدينار
النسبة من الدخل	بالدينار	النسبة من الدخل	بالدينار		
لا شيء	لا شيء	20%	200	مجمّل الدخل	العائلة أ: 1000
18.75%	750	16.25%	650	3250	العائلة ب: 4000
35%	3500	13%	1300	6500	العائلة ج: 10000

يتضح على هذا النحو أن العائلة أ تُخصّص كامل دخلها للاستهلاك بما يجعلها غير قادرة على الادخار لأن الأداء على القيمة المضافة ينسحب على الدخل كله ويمثل 20 % منه. أما العائلة ب وبفضل دخلها الأرفع فيمكنها أن تسمح لنفسها باستهلاك أكبر، فتقتطع 3250 من جملة دخلها الذي يساوي 4000 ديناراً. حيث يمثل الأداء على القيمة المضافة 16.25 % من دخل هذه العائلة التي تتوقف الى ادخار 18.75 %.

من ناحيتها، تتمتع العائلة ج بنمط حياة مريح فتستهلك 6500 ديناراً من دخلها الذي يرقى الى 10000 ديناراً. ونسبة الأداء على القيمة المضافة تمثل 13 % مُدّخرة على هذا النحو 35 % من دخلها. "كلما ارتفع الدخل، كلما كان وقع الأداء على القيمة المضافة المفروض دفعه أقل ثقلاً. وباعتبار أن المداخل غير متساوية فذلك يؤثر على قدرة العائلات في أن توفر جزء من دخلها بعنوان الادخار. وبتعبير آخر لو نقارن الأداء على القيمة المضافة بكيس من الإسمنت... يمكن القول إنه بقدر ما تكون لدينا أذرع قوية بقدر ما يكون الحمل خفيفاً عند رفع الكيس، وبقدر ما نوظف جهداً وطاقة أقل في رفع هذا الحمل بقدر ما نستطيع توظيف الطاقة المُدّخرة في سياق آخر... (عوض التوقف لكسب شيء من الراحة)<sup>18</sup>.



#### ▪ الأداء على القيمة المضافة، الأداة المفتاح للسياسة الجبائية في مشروع قانون المالية 2019

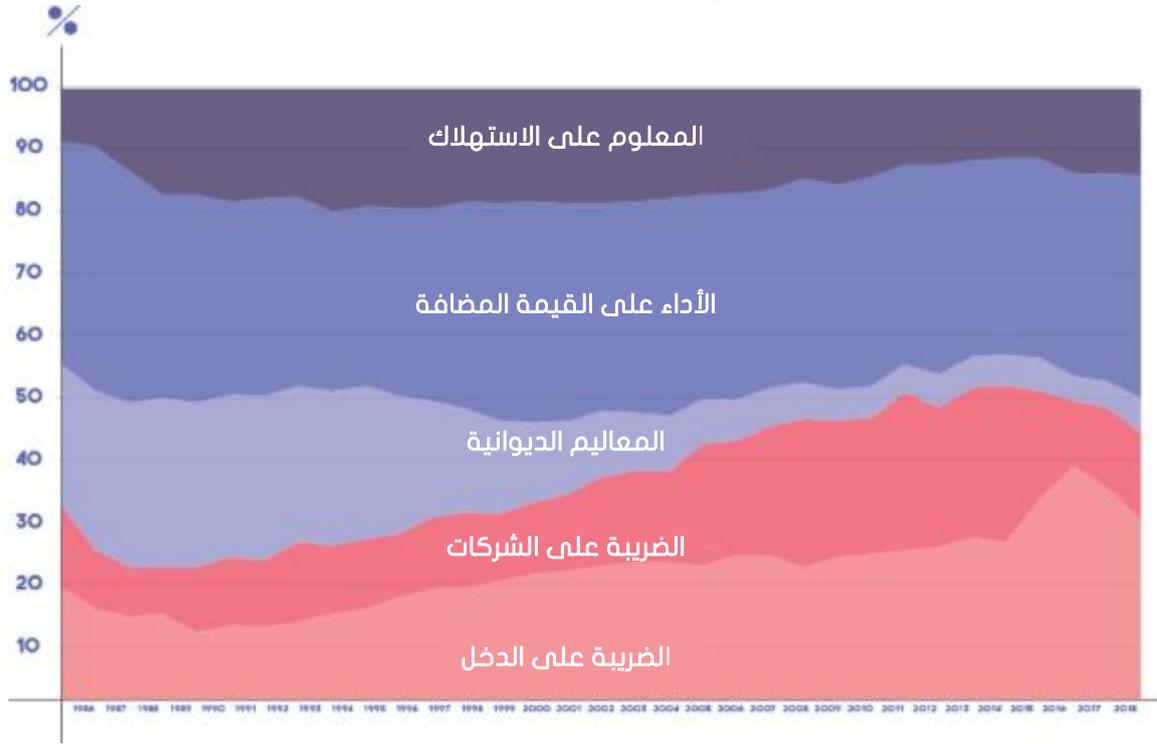
يعتزم مشروع قانون المالية لسنة 2019 اقتطاع 8030 مليارات على استهلاك العائلات التونسية بعنوان الأداء على القيمة المضافة، ضريبة سُؤلّد 30% من مجموع الإيرادات الجبائية للدولة وبالتالي ستشكل الضريبة الأهم من زاوية الإيرادات التي ستدرها (أنظر الرسم البياني 1)

وفي أغلب الحالات، سيمثل مبلغ الأداء على القيمة المضافة الذي يتم دفعه مساهمة أهم بالنسبة الى العائلات الفقيرة مقارنة بالعائلات الميسورة تناسباً مع مداخل كل منها. فكلما كانت مداخل العائلة متدنية، كلما كان القسط المخصص للاستهلاك هاماً وبالنتيجة يكون الأداء الموظف عليه متعاظماً بصفة تناسبية مع الدخل. وبهذا المعنى يصح توصيف الأداء على القيمة المضافة بكونه تنازلياً وكونه يمثل دون ريب الصيغة الضريبية الأقل إنصافاً والأكثر إجحافاً.

وبالتالي تكون السياسة الجبائية في مشروع قانون المالية 2019 معتمدة بصورة أساسية على هذه الآلية الضريبية المتعارضة مع مبدأ الإنصاف الجبائي.

<sup>18</sup> ميشال (1)، "عدالة جبائية = عدالة اجتماعية"، مركز التربية الشعبية، أندرية جينو، سبتمبر 2009  
[http://www.cepag.be/sites/default/files/publications/brochure\\_justice\\_fiscale2.e\\_edition\\_OPDF.page26](http://www.cepag.be/sites/default/files/publications/brochure_justice_fiscale2.e_edition_OPDF.page26)

وفي الواقع فإنه منذ إقراره في ضوء برنامج الإصلاح الهيكلي شكّل الأداء على القيمة المضافة مدار السياسة الجبائية في تونس ومحورها.



الرسم البياني 7: تطور عائدات الضرائب الأساسية الخمس (1986 – 2018)

المؤلف: البوصلة

المصدر: وزارة المالية

لم تطرح السياسات العمومية بعد 2011 مسألة إعادة النظر في اللجوء المفرط الى هذه الضريبة، بل بالعكس من ذلك لوحظ مزيد من استخدام هذه الآلية تحت ضغط المؤسسات المالية العالمية. حيث أنه وفي إطار مسار الإصلاح الجبائي، كانت هذه الدوائر المالية تستنكر "أداء على القيمة المضافة بثلاث نسب وبوعاء ضريبي مضيق للغاية بواسطة إعفاءات (تمسّ فيما تمسّ المواد ذات الاستهلاك الواسع)" وتوصي بـ "تعميم النسبة العادية وجعل تطبيق النسب الخصوصية مقتصرًا على قائمة محدودة..."<sup>19</sup>

وعليه، تقترح هذه المؤسسات الدولية المرور الى نسبتين فحسب (نسبة عامة ونسبة تتراوح بين 8% و10% لتعويض النسبة المنخفضة والنسبة الوسطى). وهي توصيات أخذتها السلطات العمومية بعين الاعتبار في جزء كبير منها وخاصة في قانون المالية 2016 وقانون المالية 2017 وقانون المالية 2018. وإذا حافظ الأداء على القيمة المضافة في تونس على نسبه الثلاث، فبفضل عملية تحويل واسع النطاق للسلع للمواد والخدمات المعفاة أو الخاضعة لأدنى النسب نحو النسب الأعلى للأداء على القيمة المضافة من خلال قوانين المالية المتعاقبة. وقد ترافقت هذه الزيادات في الأداء على القيمة المضافة مع زيادة بنقطة على كل نسب هذه الضريبة في قانون المالية 2018.

<sup>19</sup> أعمال الإصلاح الجبائي، "مشروع اصلاح النظام الجبائي التونسي"، المؤتمر الوطني للجبائية، 12 و13 نوفمبر 2014، تونس. الموقع الرسمي لوزارة المالية.

لقد لجأت قوانين المالية المتعاقبة إلى تكثيف الاعتماد على هذا الأداء مما أدى إلى زيادة في الإيرادات المتأتية عن ذلك خلال سنة 2018 بـ 22.81 % مقارنة بالسنة التي سبقتها وبـ 45.62 % مقارنة بسنة 2016، وتعتبر زيادة قياسية منذ إقرار العمل بالأداء على القيمة المضافة بما يؤشر على استمرار انتهاج نفس السياسات الجبائية النيوليبرالية في تونس.

### تعدد النسب، آلية لتصحيح الطابع التنازلي للأداء على القيمة المضافة:

يمكن إدراج اللجوء إلى آليات لتصحيح من أجل التقليل من الطابع التنازلي للأداء على القيمة المضافة، وبهذا المعنى يكون من الأجدر اعتماد منهج تتعدد بموجبه النسب من أجل التوجه نحو تقليص وعاء النسبة العامة للأداء على القيمة المضافة من خلال إعفاء المواد الأساسية وإخضاع المواد ذات الاستهلاك الواسع لنسب منخفضة ووسطى. ويمكن مع ذلك إقرار نسبة مرتفعة تشمل السلع الكمالية من أجل مزيد من استهداف استهلاك العائلات الميسورة بالمعنى الجبائي. وهي نسبة أقرها المشرع التونسي في السابق وكانت محددة بـ 29 % قبل أن يتم التخلي عنها في 2007.

لا مناص في اعتقادنا من العمل على التقليل من اللجوء إلى هذه الضريبة مقابل تطوير الأصناف الأخرى من الضرائب المنسجمة مع هذا التوجه والمفصلة لمقتضياته.

### ب -المعلوم على الاستهلاك، أداة لتوظيف ضريبي مشط على الاستهلاك

#### ▪ الأداء على الاستهلاك في مشروع قانون المالية 2019

لا يقتصر استهداف استهلاك العائلات التونسية بواسطة الأداء على القيمة المضافة لكن عددا لا يستهان به من السلع يقع إخضاعه بالإضافة إلى ذلك إلى المعلوم على الاستهلاك لكونه يدرّ إيرادات هامة لخزينة الدولة، فمشروع قانون المالية 2019 يعتزم جني 3214 مليار دينار على استهلاك العائلات بعنوان المعلوم على الاستهلاك، وهو رقم يمثل 12% من مجموع الإيرادات الجبائية بما يجعل من المعلوم على الاستهلاك ثالث أهم ضريبة من هذه الزاوية قبل الضريبة على الشركات (11%). (أنظر الرسم البياني 6)

يتجه الأداء على الاستهلاك (إن وجد) في الأنظمة الجبائية المقارنة إلى توظيف ضرائب على المواد التي يؤدي استهلاكها إلى تبعات مُضرة بالنسبة إلى الصحة العمومية. فعلى سبيل المثال توظف ضرائب بهذا المعنى على السجائر والمشروبات الكحولية... ويبدو أنها فكرة ألهمت الفصل الثاني من القانون التونسي المتعلق بالمعلوم على الاستهلاك، إذ ينص على:

”يخضع للأداء على الاستهلاك:

- ✓ مُصنّعو الجعة
- ✓ مُعلّبو الخمر
- ✓ مصنّعو أي منتج آخر خاضع للأداء على الاستهلاك
- ✓ أصحاب المستودعات وتجار الجملة في مجال المشروبات الكحولية والخمر والجعة
- ✓ الشركة التونسية للكهرباء والغاز بعنوان بيع الغاز الطبيعي الموجه للاستعمال كوقود للسيارات.”

إن ذكر الجعة والخمر والمشروبات الكحولية بصفة عرضية يعطي الانطباع بأن الأداء على الاستهلاك يشمل بصورة رئيسية المواد ذات النتائج الوخيمة على الصحة العامة، لكن في الواقع تتسلل تحت المطة الثالثة أي " مصنوعو أي منتج آخر خاضع للأداء على الاستهلاك " مجموعة متنوعة من المواد والسلع الخاضعة إلى هذا الصنف بنسب متغيرة بصفة كبيرة تتراوح بين 10 إلى 334% وتشمل دون تمييز مواد خاضعة للنسب المختلفة التي يحتويها الأداء على القيمة المضافة. ولا يستهدف الأداء على الاستهلاك المواد إلا عند تصنيعها أو استيرادها ويحمل أثرها على المستهلك الأخير.

يستدعي المعلوم على الاستهلاك من زاوية الانصاف الجبائي مضار الأداء على القيمة المضافة لكونه يتجلى من خلال أداء ضريبي تناسبي لا يأخذ بعين الاعتبار الامكانيات الاقتصادية لدافعي الضرائب ويثقل الضريبة التنافسية على الاستهلاك. وهذا يبين مرة أخرى أن التوظيف الضريبي على الاستهلاك يمثل النهج المفضل المتبع في السياسة الجبائية التونسية إذ يتم تجميع 42% من الإيرادات الجبائية بعنوان الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك. من جهة أخرى، باعتبار أن المعلوم على الاستهلاك يوفر لوحده أكثر من الأداء على الشركات، فذلك مؤشر آخر يوضح اختلال التوازن الصارخ بين الجباية على العائلات والجباية على المؤسسات.

#### ▪ الضريبة المرتفعة بواسطة الأداء على الاستهلاك: توجه طويل

يتنزل الأداء على الاستهلاك منذ 1986 في سياق التوجه الذي أرسى دعائمه برنامج الإصلاح الهيكلي والذي يقضي بإعطاء الأولوية للمعلوم على الاستهلاك الذي شكّل دوما أداة هامة في هذا السياق (أنظر الرسم البياني 6). إلا أن المعلوم على الاستهلاك على غرار الأداء على القيمة المضافة قد عرف إجراءات ترفيع حادّ بعد الثورة. فقانون المالية 2018 لوحده وسّع وعاء المعلوم على الاستهلاك بإخضاع 26 مادة جديدة ورقّع في نسب الأداء على الاستهلاك الموظفة على 41 مادة ممّا أدّى إلى الترفيع في إيراداتها بـ 17.2 % مقارنة بسنة 2017. وهكذا فإن الارتفاع القياسي في إيرادات الأداء على القيمة المضافة رافقه ارتفاع حادّ في إيرادات المعلوم على الاستهلاك<sup>20</sup> مؤكداً بذلك وبصفة دالّة الطابع غير المُنصف للسياسة الجبائية القائمة.

وللتخفيف من حدّة طبيعته غير العادلة، على السلطات العمومية أن تُقلّص من قاعدة المعلوم على الاستهلاك وتجعله مقتصرًا على قائمة حصرية للمواد الكمالية والمواد المضرة بالصحة العامة. كما يجدر في نفس الاتجاه وبهاجس إرساء عدالة جبائية حقيقية توجيه فُجمل عائداته إلى ميزانية الصحة العمومية.

<sup>20</sup> هذا الترفيع هو ثاني أهم الترفيعات منذ 1986 بعد الزيادة التي تمت بموجب قانون المالية 2015 (22.6 %)

وكتتويج لهذا الجزء الأول، بإمكاننا بكل يسر تأكيد الطابع غير المُنصف للسياسة الجبائية التي يقوم عليها مشروع قانون المالية 2019. وهذه السياسة الجبائية باعتبارها وريثة المنطق النيوليبرالي لبرنامج الإصلاح الهيكلي وفي ضوء تكبيلها بجملة من اشتراطات القروض التي تمنحها المؤسسات المالية العالمية بعد الثورة، تنزل في إطار تكريس روح تنافسية جبائية مشطّة.

لقد تمّ إضعاف رافعات إعادة توزيع الخيرات بشكل كبير مع ما رافق ذلك بطبيعة الحال من تفكيك لتصاعدية الضريبة على الدخل ولكن أيضا تهميش التوظيف الضريبي على رأس المال 21 لفائدة المعاليم على الاستهلاك التي أشرنا سابقا إلى طابعها الذي يتنافى مع المبادئ الدستورية التي تنص على الإنصاف والعدالة الجبائية.

كما يترافق أيضا منطق التنافسية الجبائية هذه مع ربح مفقود في الإيرادات العامة بفعل منحى تضاؤل الضريبة على رأس المال<sup>21</sup> والتخفيض المهول في الضريبة على كبرى المداويل وأرباح الشركات.

إن تحرير الاقتصاد التونسي الذي تروّج له المؤسسات المالية العالمية في ضوء برنامج الإصلاح الهيكلي كانت له أيضا كلفة جبائية باهظة من خلال تفكيك الرسوم الجمركية. فقد أجهز إمضاء اتفاقيات التبادل الحر على ضريبة هامة في هيكل النظام الجبائي التونسي كانت تدّر أكثر من 25 % من الإيرادات الجبائية (أنظر الرسم البياني 6) والتي سوف لن تجلب سوى 5 % في مشروع قانون المالية 2019 (أنظر الرسم البياني 6). وعليه، يمكن القول أن الإنصاف الجبائي لم يسبق له وأن تراجع بهذا الشكل في ظل السياسات الجبائية القائمة لفائدة موقع متمم باستمرار يحتله "مقتضى" التنافسية.

ونجد أيضا ترجمة للنزيف في الربح الضائع بتآكل الوعاء الجبائي في ظل وجود ترسانة من الملاذات الجبائية والتهرب والغش الضريبيين وكذلك لإجراءات العفو الجبائي المتكررة.

## II – مشروع قانون المالية 2019 : ضعف الإجراءات مقابل تآكل الوعاء الضريبي

تساهم عديد الظواهر، القانونية أحيانا وغير القانونية أحيانا أخرى، في تآكل الوعاء الجبائي مُسببة ربحا ضائعا للدولة وخرقا لمبادئ الانصاف والعدالة الجبائية. ويتعلق الأمر هنا بالملاذات الجبائية أولا وبإجراءات العفو الجبائي ثانيا وبالتهرب والغش الضريبيين أخيرا.

<sup>21</sup> توظف ضريبة راس المال على تملك راس المال. والضريبة العقارية والمعاليم على التوريث هي امثلة على إخضاع راس المال للضريبة في النظام الجبائي التونسي. أما الضريبة على الثروة فهي مثال آخر على ضريبة راس المال وتعتمدها بعض الأنظمة الجبائية المركبة. تلعب هذه الضرائب دور إعادة توزيع الثروات.

## 1. مشروع قانون المالية 2019 يكثف من الملاذات الجبائية

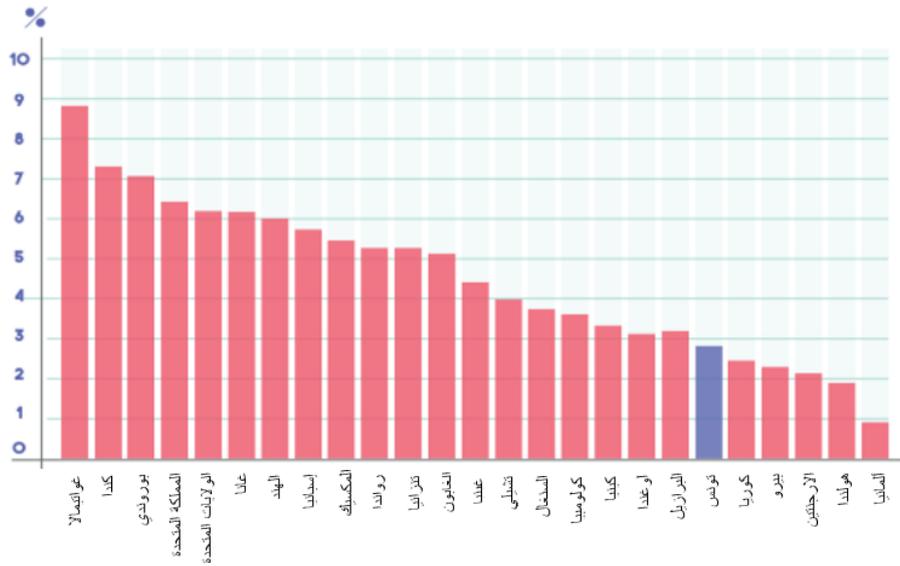
يُقصد بالملاذ الجبائي مجموع الامتيازات الجبائية التي تتمتع بها فئة من دافعي الضرائب في شكل تخفيف ضريبة ما أو إعفاء منها. وتشكل على هذا المعنى تشويها لمبدأ الانصاف الجبائي باعتبار أنه لا يتم تطبيق نفس القواعد الجبائية على وضعيات متشابهة. كما توصف الملاذات الجبائية أيضا بـ "النفقات الجبائية" بفعل الربح الضائع الذي تسببه لخزينة الدولة. هذا وتُعتبر ترسانة الملاذات الجبائية التي تؤثت مشروع قانون المالية 2019 تعتبر مُكلفة للغاية.



الرسم البياني 8: الكلفة الباهظة للنفقات الجبائية (بملايين الدينار)

المؤلف: صندوق النقد الدولي، "تونس: تقييم شفافية المالية العمومية"، تقرير صندوق النقد الدولي عدد 339/16، نوفمبر 2016.  
المصدر: المرصد التونسي للاقتصاد

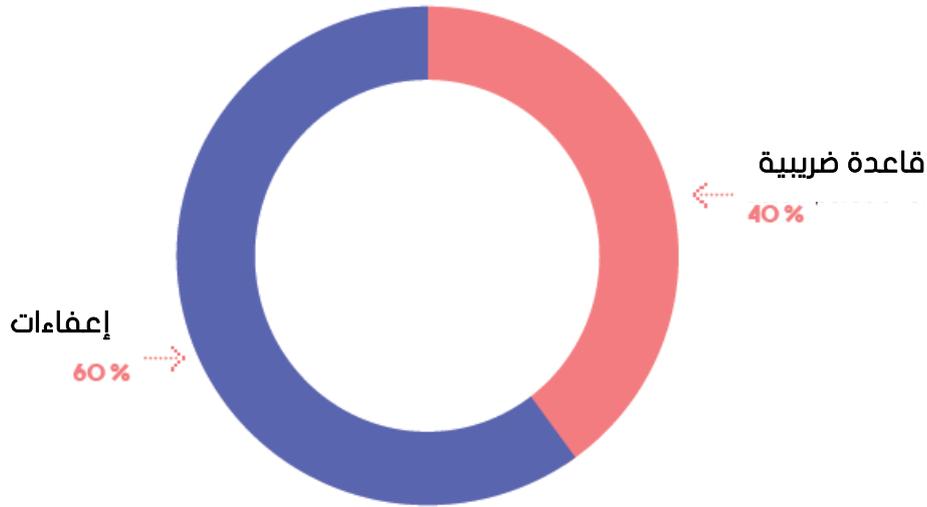
إن الترشيد الهامشي جدا للنفقات الجبائية من خلال القانون المتعلق بإعادة هيكلة جهاز الامتيازات الجبائية الذي تم التصويت عليه في بداية 2016 ليس بوسعه التقليل بصفة دالة من الكلفة الباهظة التي بلغت 1573 مليون دينار في 2008. ومقارنة بالناتج المحلي الإجمالي، فإن كلفة الملاذات الجبائية تتسبب في جعل تونس بلدا يحتل موقعا متقدما في تصنيف البلدان الأكثر إنفاقا بهذا العنوان:



### الرسم البياني 9: كلفة النفقات الجبائية حسب البلدان

المؤلف: صندوق النقد الدولي، "تونس: تقييم شفافية المالية العمومية"، تقرير صندوق النقد الدولي عدد 339/16، نوفمبر 2016.  
المصدر: البنك العالمي، "Effectiveness of tax incentives in developing countries-evidence and policy implications"

يتبين في الواقع أن الحرب الضروس التي تشنها البلدان فيما بينها في ساحة التنافس الجبائي تولّد إغراقاً ضريبياً وتجريفاً من الأسفل للجباية في مختلف البلدان. إن مبدأ التنافسية المقدس يجد ترجمة له في ربح ضائع لا يقتصر إذن على السياسات الجبائية المُشار إليها آنفاً أو تفكيك المراسيم الديوانية أو تهميش الضرائب الموظفة على رأس المال أو التخفيضات الضريبية الخاصة بالمداخيل العليا وأرباح المؤسسات، بل كذلك على الجيوب الجبائية التي تستهدف بصورة عامة نفس شرائح دافعي الضرائب. فعلى سبيل المثال، فإن الانخفاض المستمر في نسبة الأداء على الشركات يتم تطبيقه على قاعدة تعتبر مُقوّضة بواسطة الامتيازات الجبائية كما يبينه الرسم البياني الموالي:



الرسم البياني ٦٥: قاعدة الأداء على الشركات

المؤلف: البوصلة

المصدر: وزارة المالية<sup>22</sup>

تستند السياسة الجبائية المقترحة إلى نوع من المنطق القاضي بأنه بقدر ما تكون هذه السياسة سخية بقدر ما يُقبل المستثمرون على توظيف أموالهم في مشاريع استثمارية. وتعتبر التداعيات الاجتماعية والاقتصادية المأمولة لهذا "الربح الضائع" لفائدة الدولة أكثر من غير مؤكدة بالنظر إلى الدور الثانوي جدا للحوافز الجبائية في دعم جاذبية الاستثمارات، وفي ضوء غياب المُهوّدات المحددة والمؤثرة مثل تأهيل اليد العاملة وجودة البنية التحتية وباعتبار السياق الاقليمي والدولي للتنافسية الجبائية أيضا<sup>23</sup>.

## 2. العفو الجبائي، منحة على الفشل تُسندها الدولة

يتمثل العفو الجبائي في فسخ أفعال مُوجبة للعقاب لفائدة دافعي الضرائب المعنيين وذلك بواسطة القانون. ويؤدي بالتالي إلى التسوية بين وضعية دافع ضرائب يؤدي واجبه الجبائي بنزاهة واستقامة ووضعية دافع ضرائب متهرب. وعلى هذا النحو، فإن العفو الضريبي يُقوّض جميع ركائز الإنصاف الجبائي. وإذا كان العفو الجبائي يتم تسويغه رئيسيا باعتبارات مالية<sup>24</sup> وحتى اقتصادية أحيانا<sup>25</sup>، فإن اللجوء إليه يجعله بصورة آلية محلّ جدل واسع في علاقة بمدى قدرته على بلوغ الغايات التي تمّ سنّه من أجلها. وفي الواقع، فقد برهنت الممارسة وكذلك الأدبيات بأنه في غياب شروط معينة، يكون العفو الجبائي مآله الفشل ويلعب في هذه الحالة

<sup>22</sup> انطلاق أعمال الإصلاح الجبائي، "المؤسسات"، الموقع الرسمي لوزارة المالية.

<sup>23</sup> بوزيان (أ)، "الامتيازات الجبائية، خسارة مداخيل لربح غير محقق"، المرصد التونسي للاقتصاد <http://www.economie-tunisie.org>

<sup>24</sup> من خلال تسوية جزء من المتخلّلات بذمة دافعي الضرائب المشمولين ببرنامح العفو.

<sup>25</sup> لإسناد النمو الاقتصادي.

دور "المنحة على الغش". أما الشروط المسبقة التي نتحدث عنها لإنجاح هذه الآلية، فيمكن حصرها في ثلاثة:

- ✓ مرافقة العفو ببرنامج إصلاحي: لأن عرض العفو الجبائي ينم عن وجود مستوى عال من الغش ناتج عن خلل هيكلية في السياسة الجبائية. ثم إن اللجوء الى العفو يبعث برسالة سلبية الى دافعي الضرائب الذين سيمتنعون على الانخراط في هذه السياسة إذا لم يوجد برنامج إصلاحي يُطوق هذه الإخلالات.
- ✓ مرافقة العفو بتعزيز المراقبة الجبائية: إذا توفق العفو في لعبه دوره بنجاعة في تهيئة دافعي الضرائب المتهربين وتمكينهم من عدم دفع ما عليهم من تعهّدات (مراجعة النص الفرنسي). بحيث يبعث العفو الجبائي لدافع الضرائب برسالة تُشير إلى تدبير جبائي سيء وإلى عجز على فرض احترام القانون الجبائي. وبالتالي فإنه من الحتمي مرافقة العفو بتعزيز قوي للوسائل الإدارية والقانونية في مجال المراقبة الجبائية. بدون ذلك، لن يُكتب نجاح يذكر لآلية العفو.
- ✓ القطع مع اللجوء المتكرر للعفو: يتعين أن تمثل هذه الآلية فرصة وحيدة تُعطى لدافعي الضرائب المتهربين لكي يقوموا بتسوية وضعيتهم وليس فرصة متكررة. وقد أثبتت التجربة في الماضي أن اللجوء المتكرر للعفو الجبائي لن يحكم عليه الا بالفشل.

يعرض يقترح مشروع قانون المالية 2019 عفووا جبائيا يشمل ضريبة محلية (الأداء على العقارات المبنية) منتهكا بالتالي المبدأ الدستوري المتمثل في الانصاف الجبائي. والحقيقة أن هذا العفو لا يستجيب لأي من شروط النجاح المذكورة. وعليه، يتبين أن هذا العفو لا فقط كونه غير مُثمر<sup>26</sup> ولكن يمكن أن تكون له أيضا عواقب وخيمة، بما ينعكس سلبا على مصداقية الدولة ويشوه الانصاف الجبائي ويلعب في النهاية دور المنحة على الغش<sup>27</sup>.

### 3. نُدرّة وسائل مقاومة التهرب والغش الضريبيين

يجدر في البداية التمييز بين هذين المفهومين اللذان عادة ما يقع استعمالهما للتعبير عن نفس الشيء، إذ يتسم الغش الجبائي باستخدام طرق غير قانونية للتهرب من الضريبة بإخفاء جزء من المداويل أو المرايب وعدم التصريح بها للمصالح الجبائية. أما التهرب الضريبي فيشمل الأساليب الرامية الى مخاتلة نصوص القانون الجبائي والتحايل عليها باعتماد قراءة مُضلّلة لهذه النصوص بهدف رصد ثغرات قانونية تُتيح دفع أقل ضرائب أو عدم دفعها أصلا. ويقع التهرب الضريبي على الحدّ الفاصل الدقيق بين القانونية واللاقانونية لكن في كلتا الحالتين ينتهك بشكل سافر الإنصاف الجبائي الأمر الذي أدّى بالدستور التونسي الى إلزام الدولة بوضع "الآليات الكفيلة بضمان استرداد الضريبة ومقاومة التهرب والغش الضريبيين".

<sup>26</sup> كان من الواجب إجراء الاصلاح الجبائي المحلي عند المصادقة على قانون الجماعات المحلية الذي منح السلطات المحلية مشمولات هامة بدون تمكينها من وسائل إنفاذها وخاصة الضرائب المحلية التي تظل منقوصة لكونها تعاني من مردودية ضعيفة جدا على غرار ضريبة العقارات المبنية.

<sup>27</sup> بوزيان (أ)، "العفو الجبائي، أداة مصالحة أم منحة على الغش؟"، المرصد التونسي للاقتصاد.

ويعتبر هذا الحكم تجديدا في دستور الجمهورية الثانية الذي يعكس إدراكا لتفاقم هذه الظواهر ووعيا بآثارها المدمرة على الانصاف والعدالة الجبائيين. ومن المفارقات أن السلطات العمومية في تونس لم تكلف نفسها عناء القيام بدراسة رسمية حول ربح الدولة المفقود جراء التهرب والغش الجبائيين كما هو الشأن في بلدان أخرى. فتؤكد على سبيل المثال المفوضية الأوروبية على أن أكثر من 1000 مليار أورو تفلت من قبضة مصالح الجباية في بلدان الاتحاد الاوروبي الثماني والعشرين.<sup>28</sup>

وإذا كانت كل المؤشرات تبين أن الغش الضريبي بلغ مستويات هامة، فإنه لا يمس أصناف دافعي الضرائب بنفس الطريقة، إذ يتوجب التفريق مثلا بين الضريبة على دخل الأجراء والضرائب التي تدفعها العائلات على الاستهلاك من ناحية والضرائب التي تأتيها الشركات أو تجمعها هذه الأخيرة بنفسها من ناحية أخرى. في الحالة الأولى لا يتعدى التهرب الضريبي عتبة الحدود الدنيا بحكم عوامل التقييد التي يفرضه النظام (وآلية الخصم المباشر واحدة منها)، أما بالنسبة إلى المجموعة الثانية فيمكن اعتبار دائرة التهرب الضريبي أوسع نسبيا.

إن نسبة التصريح في الآجال القانونية لا تتجاوز الـ 40 % و 57 % بعد تدخل الإدارة الجبائية، منها 30000 تصريح أجوف متّصل بالأداء على القيمة المضافة<sup>29</sup> ومنها بعض التصاريح التي تخفي واقع ان الضريبة المُسدّدة من قبل العائلة يتم تحويل وجهتها من طرف الجهات التي تُجمعها بواسطة اساليب خداع وتصريح كاذب ومنقوص للأداء على القيمة المضافة. ويمكن القول هنا تناغما مع التشخيص الذي قُدّم خلال أعمال الإصلاح الجبائي، أن الدولة التونسية تخصص إمكانيات إدارية ومادية ضئيلة جدا من أجل تطويق اتساع نطاق التهرب والغش الضريبيين والحدّ من آثارهما السلبية، حيث يقوم على المراقبة الجبائية في تونس 1650 عوناً مع معدل حاسوب لكل 3 عاملين وسيارة لكل 16 عوناً<sup>30</sup>.

تقف الحكومة في ظل الوهن الفادح في الموارد البشرية واللوجستية الذي تعاني منه الادارة الجبائية لا فقط عاجزة عن احتواء اتساع رقعة التهرب والغش الضريبيين بل مساهمة في خرق الدستور الذي يلزمها بدلا من ذلك بوضع "الآليات الضامنة لاسترداد الضرائب ومقاومة التهرب والغش الضريبيين". وهو واقع يطرح مرة أخرى أهمية تركيز المحكمة الدستورية بصورة استعجالية.

<sup>28</sup> الموقع الرسمي للمفوضية الأوروبية <http://ec-europa.eu>

<sup>29</sup> أعمال الإصلاح الجبائي، "الإدارة الجبائية"، ماي 2013، الموقع الرسمي لوزارة المالية.

<sup>30</sup> نفس المرجع، ص 5 و 6.

## الخاتمة

يُمكن المحكمة الدستورية أيضا أن تبتّ في إجراءات العفو الجبائي الذي تمنحه الحكومات المتعاقبة مثل ذلك الذي يقترحه مشروع قانون المالية 2019، وهو إجراء ذو طبيعة تشجع على الفش بدلا من مقاومته. وبصفة عامة فإن هاجس التوافق مع مبدأ الانصاف الجبائي الذي هو مبدأ دستوري يظل مهماشا من قبل السياسة الجبائية التي يقترحها مشروع قانون المالية 2019، إذ بالإضافة الى ضعف الموارد المُسَخَّرة لمقاومة التهرب والفش الضريبيين، يقترح المشروع الترفيع في النفقات الجبائية الباهظة جدا على الدولة والضرورة بمبدأ الانصاف. ومن ناحية أخرى فإنه بالرغم من ضعف مساهمة القطاع الخاص في الجهود الجبائي (11%) فإن مشروع المالية يقترح التقليل في الضريبة على الشركات من 25% إلى 13.5% بالنسبة إلى عديد مجالات الأنشطة بما سيؤثر على حجم الإيرادات الجبائية بالنسبة الى الحكومة المنبثقة عن الانتخابات القادمة والتي ستعرف أول ميزانية لها دخول التخفيضات الضريبية المقترحة حيز التنفيذ.

كما يقترح المشروع تجديد السياسة الجبائية التي لا ترتبط الا بنسبة 26% بالأداءات التصاعدية التي تظل قدرتها على إعادة التوزيع معطلة بشكل كبير جراء تآكل وعاء الضريبة على الدخل بفعل الملاذات الجبائية والفش من ناحية وتدني مستوى تصاعديته من ناحية اخرى. هذا وستعتمد السياسة الجبائية بصفة مكثفة (42%) على الضرائب الاكثر حيفا (الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك).

وتكون العهدة الحكومية الأولى بعد المصادقة على الدستور الجديد للبلاد التونسية وقد اقتربت من نهايتها قد فوّتت الفرصة لاقتراح مشروع لإصلاح النظام الجبائي برمنه وتنشيط حوار وطني وعمومي عميق حول الموضوع وإطلاق مسار تشاركي حقيقي وسيادي حول الضريبة. وبدلا من ذلك فضّلت الحكومات المتتالية إذابة نتائج الإصلاح المنشودة وتمييع مآلاته بإدراج تدريجي للتوصيات في مختلف قوانين المالية.

## المصادر البيبليوغرافية

- أقرون (ل)، "تاريخ المعجم الجبائي"، (أطروحة)، باريس.....2000
- بكوش (ن)، "الضريبة، الثورة ودمقرطة النظام السياسي التونسي"، المجلة التونسية للجبائية، عدد 18، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفافس، 2012.
- كوترو (ت)، هاربيبي (ج-م)، بليهون (د)، دريزات (ف)، "15 فكرة مسبقة حول الجبائية"، أتاك، دار نشر الروابط المحررة، 2012.
- بدوي (أ - ج)، "النظام الجبائي التونسي ودوره في إرساء العدالة الاجتماعية"، المنتدى التونسي للحقوق الاقتصادية والاجتماعية.
- بوزيان (أ)، "الامتيازات الجبائية، مداخل مفقودة من أجل ربح غير مؤكد"، المرصد التونسي للاقتصاد <http://www.economie-tunisie.org/sites>
- بوزيان ((أ)، «العفو الجبائي، أداة مصالحة أم منحة على الفش؟»، المرصد التونسي للاقتصاد، الرابط <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/analyseeconomics/analysitie-fiscale-tunisie-outil-de-reconciliation-ou-prime-fraude>
- شيخاوي (ل)، "الإنصاف الجبائي"، مساهمة في ندوة "الأسس الدستورية للقانون الجبائي التونسي"، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والتصرف بجنوبة، جنوبة، 10 و 11 افريل 2007.
- دريزات (ف)، "مجتمع بدون ضرائب"، دار الروابط المحررة، 2014.
- صندوق النقد الدولي، "تونس: تقييم شفافية المالية العمومية"، تقرير صندوق النقد الدولي، عدد 339/16، نوفمبر 2016.
- بن حمادي (م)، خراوي (م)، "المهن الحرة، الفش الجبائي بالأرقام"، انكفاده، الرابط <http://inkyfada.com/2016/11/tunisie-fraude-fiscale-professions-liberales-loi-finances-medecins-architectes-avocats/>
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، "التدفقات المالية غير القانونية: اقتصاد التجارة غير القانونية في بلدان غرب افريقيا"، الرابط <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264285095-fr.pdf?expires=1537885605>
- بن روبن (س)، "انهيار تاريخي في مساهمة الشركات"، المرصد التونسي للاقتصاد، datanalysis عدد 10، الرابط <http://www.economie-tunisie.org/fr/observatoire/infoeconomics/fiscalite-une-chute-historique-de-la-contribution-des-societes>
- ميشال (ي)، "عدالة جبائية = عدالة اجتماعية"، مركز التربية الشعبية أندري جينو، ماي 2009، الرابط [http://www.cepog.be/sites/default/files/publications/brochure\\_justice\\_fiscale-2e\\_edition\\_0.pdf](http://www.cepog.be/sites/default/files/publications/brochure_justice_fiscale-2e_edition_0.pdf)
- بيكتي (ت)، "رأس المال في القرن الواحد والعشرين"، دار سوي، باريس، 2013.
- التقرير السنوي 2018 لمرصد مجلس نواب الشعب، البوصلة، الرابط <http://www.albawsala.com/uploads/documents/rapporrtmajles18.pdf>
- أعمال الإصلاح الجبائي، موقع وزارة المالية، الرابط <http://finances.gov.tn>