

النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية

بقلم : د. عبد الجليل بدوي

يمثل النظام الجبائي لأي بلد كان مرآة تعكس التركيبة الاجتماعية والاقتصادية وموازن القوى السائد بين مختلف الشرائح الاجتماعية ببلد معين وفي مرحلة تاريخية معينة، كما تعكس حركية وطبيعة التنمية ودور مختلف الأطراف في عملية الانتاج ونصيبهم من توزيع الثروة ومساهماتهم في الموارد الجبائية ومدى انتفاعهم من النفقات العمومية. وبما أن كل هاته الأوضاع متغيرة، متطورة وغير جامدة فإن النظام الجبائي يكون بدوره محل تطور مستمر محافظا بذلك على صفته كمرآة عاكسة للحركية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للبلد.

كما أن النظام الجبائي هو نظام إجباري لا اختياري ولا تطوعي تحدد معاملته ومضمونه وتركيبته ونسق تطوره الدولة عبر اعتماد تشريعات تضبط مكونات هذا النظام وبالتالي مساهمات كل الأطراف الاجتماعية والاقتصادية. ويقود هذا الوضع إلى تمركز نسبة من الفائض الاجتماعي أي من الثروة والإنتاج لدى الدولة التي تقوم باستعماله وتوظيفه في أنشطة عديدة عبر النفقات العمومية. ولكي يلعب النظام الجبائي دورا مهما في إقامة العدالة الاجتماعية يجب أن يندرج هذا النظام صلب سياسة تهدف إلى إعادة توزيع المداخيل والثروة. وهذه السياسة يجب أن تكون حريصة على ضبط المساهمات الجبائية بصفة عادلة بن الفاعلين الاقتصادية أي بصفة تعكس نصيبهم من الثروة من جهة وأن تقوم بتوجيه النفقات العمومية في قطاعات ومشاريع من شأنها أن تحسن من التوزيع الأولي للثروة من جهة أخرى. وكما سنرى من خلال هذا البحث فإن موقع ومحتوى وأهمية سياسة إعادة توزيع المداخيل يختلف من فترة زمنية إلى أخرى على حسب أهمية دور الدولة وطبيعة نمط التنمية المعتمد.

وفي تونس وإلى حدود الثلاثينات من القرن الماضي كانت الموارد الجبائية متكونة بالأساس من الضرائب الفلاحية والعقارية (الفلاحة كانت تمثل آنذاك أهم قطاع إنتاج) خاصة من "المجبة" و"العاشور" و"القانون".

وكان جمع هاته الضرائب يقع عبر حملات عسكرية موسمية ذات صبغة قمعية تشارك فيها القبائل الحليفة للسلطة المركزية التي كان على رأسها الباي. وغالبا ما تكون هاته القبائل الحليفة معفاة من دفع الضرائب.

ومع الحماية الفرنسية التي أقيمت شكليا على سلطة الباي خلافا لما فعلته بالجزائر فقد بدأت عملية الانتقال من مجتمع تقليدي مرتكز على الفلاحة والصناعات التقليدية بالأساس إلى مجتمع تطغى عليه علاقات إنتاج رأس مالية. وقد واكب هذا الانتقال بروز أنشطة جديدة (زراعات كبرى قائمة على المكننة وعلاقات تأجير، استغلال مناجم الفسفاط والحديد، الخ ... ظهور بعض الصناعات المعملية

خاصة الصناعات الغذائية، ارتفاع حجم أنشطة الخدمات (النقل والتجارة البناء والأشغال العامة بالخصوص، توسع الأنشطة الإدارية ...) مع ظهور فئات اجتماعية بحجم أوسع مثل العمال الإجراء في القطاع الخاص، الموظفين في القطاع العام، المهن الحرة من أطباء، محامين، حرفيين في أنشطة جديدة كالميكانيك والكهرباء والصيانة عموما في مختلف الميادين ...

وهاته الشرائح الاجتماعية الصاعدة أصبح دخلها يمثل نسبة هامة ومتطورة في الدخل الوطني مما أدى إلى ظهور نوع جديد من الضرائب مثل المساهمة الشخصية للدولة سنة 1932 والضريبة على الأجور لسنة 1937. وقد أصبحت هاته الضرائب الجديدة تساهم بقسط متصاعد في حجم الموارد الجبائية. ذلك أن سنة 1949 ساهم الأجراء بـ 32,2% من الموارد الجبائية بعنوان المساهمة الشخصية للدولة كما أن الضريبة على الأجور أصبحت تمثل 20 بالمائة سنة 1949 من الضرائب المباشرة مقابل 3% فقط سنة 1933.

وبعد الاستقلال السياسي ورثت الدولة المستقلة وضعية مالية عموما وجبائية بالخصوص دون الرغبة والطموح في بناء اقتصاد عصري متطور قائم على التصنيع وتوسيع وتنويع النسيج الاقتصادي، ذلك أنه في فترة الحماية الاستعمارية وقع تثبيت الاقتصاد التونسي في إطار تقسيم دولي للعمل قائم على استغلال الامتيازات التفاضلية القارة في ميدان الانتاج الفلاحي المنجمي الموجه بالأساس نحو التصدير مقابل توريد المنتوجات الصناعية المتمثلة في المعدات والآلات والتجهيزات والمواد الاستهلاكية المختلفة (غذاء، لباس ...).

وفي هذا الإطار فقد نتج تراكم بدائي مشوه تمثل في "تحرير" وفك ارتباط قوى العمل بالأنشطة التقليدية من خلال افتكالك الأراضي الزراعية الخصبة وتراجع الاقتصاد العائلي وبروز ظاهرة المكننة في القطاع الفلاحي واشتداد المنافسة غير متكافئة بين انتاج الصناعات التقليدية والسلع المصنعة المستوردة مع ارتفاع ظاهرة النزوح والبطالة والتهميش والتفكير. وفي مقابل بروز قوى عمل حرة من كل ارتباط مع منظومة الانتاج التقليدي لم يقع تمركز الرأس مال النقدي داخليا نظرا أن نسبة هامة من الفائض الاقتصادي كان يقع تحويله نحو فرنسا المركز الاستعماري أين توجد مقرات الشركات المستغلة للثروات التونسية.

وقد ورثت دولة الاستقلال هذا التراكم البدائي المبتور الذي يتميز بوجود قوة عمل حرة من كل القيود وعاطلة عن العمل بدون وجود رأس مال نقدي متمركز يسمح بتوسيع رقعة التراكم الرأسمالي.

وفي هذا الإطار ستحافظ دولة الاستقلال على النظام الجبائي الموروث من عهد الحماية مع توسيع القاعدة الجبائية والرفع من نسبة الضرائب قصد تحقيق تمركز نسبة هامة من الفائض الاجتماعي بين أيدي الدولة التي ستتعهد في فترة أولى (1960-1970) وفي غياب قطاع خاص وطني متطور ببناء مشروع تنموي قائم على التصنيع في إطار إقامة بعض الأنشطة الصناعية محل الواردات عن طريق بناء قطاع عام هام نسبيا.

علما أن النظام الجبائي الموروث قد وقع تركيزه بتونس في فترة ما بين الحربين العالميتين (العيادي، 1989 و 1996) على نفس الأسس التي قامت عليها الإصلاحات الجبائية التي وقعت بفرنسا سنة 1917 و 1948. منذ ذلك الوقت وحتى منتصف الثمانينات لم يقع إدخال إصلاحات هيكلية هامة على النظام الجبائي التونسي رغم تعدد الإجراءات الهادفة إلى الرفع من الاقتطاعات الإجبارية عامة¹ ومن الموارد الجبائية بالخصوص، قصد تمكين الدولة من أكبر موارد عمومية ممكنة لمواجهة نفقات التنمية والتصنيع المتصاعدة بحانب النفقات الاجتماعية. ذلك أنه في الفترة 1985 – 1960 كانت الدولة تقوم بدور اقتصادي هام في ميدان سن السياسات القطاعية أولا وفي ميدان إعادة توزيع المداخيل والثروة ثانيا.

ومع الصعوبات التي سيعرفها الاقتصاد التونسي في المنتصف الأول من الثمانيات والتي ستقود إلى اعتماد برنامج إصلاح هيكلية سنة 1986 سيشهد النظام الجبائي التونسي إصلاح هيكلية هام في مناسبتين: الأولى في ديسمبر 1985 والثانية في ديسمبر 1989. وتشهد سنة 2013 حاليا أعمال حثيثة تهدف إلى إدخال إصلاحات جديدة على النظام الجبائي قصد تلافي الاختلالات والنقائص التي يتسم بها النظام الحالي والتي سنتعرض إليها لاحقا.

وأخيرا يجب الإشارة إلى علاقة النظام الجبائي بالنظام السياسي وتأثير هذا الأخير على نجاح الإصلاحات وعلى المردود الجبائي. ذلك أنه في غياب الديمقراطية والمواطنة وما يهدف إليه من إقامة معادلة واضحة بين الحقوق والواجبات فإن علاقة المواطن بالجبائية وبالإدارة الجبائية تبقى متوترة ومتسمة بعدم احترام الواجب الجبائي من طرف مواطن مسلوب الحقوق وضحية القمع والاستبداد. حيث أن المواطن الرعية في الأنظمة القمعية يجد نفسه مقصى من سن التشريعات الجبائية بحكم غياب انتخابات حرة وديمقراطية للبرلمانات التي تقوم بسن التشريعات وبالتالي عدم المشاركة في توظيف الموارد الجبائية. وبالتالي تصبح الجبائية تمثل عملية سطو من طرف سلطة حاكمة تستغل نفوذها خدمة لمصالح عائلية وفتوية. وفي مثل هاته الأنظمة لا يمكن الحديث عن واجب جبائي وعن مصالح المواطن مع المصالح الجبائية.

إذا يتضح أن المنظومة الجبائية تشمل إشكالية معقدة لها أبعاد عديدة تتجاوز البعد المالي الضيق. في هاته الدراسة التي ستركز على فترة الانتقال إلى اقتصاد السوق منذ 1986 سنتعرض في الجزء الأول إلى تقديم سريع لأهم مكونات النظام الجبائي التونسي مع رصد نقائص التشريع الحالي. أما في الجزء الثاني سنتعرض إلى تطور مختلف أنواع الضرائب وإلى الإشكاليات التي تواجه النظام الجبائي. أما الجزء الثالث فسيعالج أهم النواقص والاختلالات التي تميز النظام الجبائي الحالي وستبحث عن مدى قدرته على تحقيق العدالة الجبائية من جهة ومدى مساهمته في تحقيق أكثر عدالة اجتماعية من جهة أخرى قصد تقليص الفوارق بين الفئات الاجتماعية من جهة أخرى. وسنختم هاته الدراسة بجملة من

¹ مجموع الضرائب المباشرة وغير المباشرة والضرائب المحلية والمساهمات الاجتماعية.

التوصيات التي يجب النضال من أجل تحقيقها حتى يكون النظام الجبائي في خدمة العدالة الاجتماعية.

الجزء الأول: تطور المكونات الأساسية للنظام الجبائي التونسي في مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق

منذ فترة ما قبل الحماية كان النظام الجبائي التونسي متطورا نسبيا مقارنة ببلدان شمال إفريقيا (Ayadi 1996). ذلك أن الضرائب كانت متنوعة، معقدة وشاملة لجميع المجالات (الدخل، المعاملات، نقل الملكية، الخ...).

وفي فترة الحماية لم تعمل سلطة الحماية في مرحلة أولى على إلغاء منظومة الجباية الموجودة آنذاك بل حرصت فقط على تطويرها حسب المنظومة الفرنسية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الواقع المحلي.

وبعد الحرب العالمية الأولى بدأ السلطة الفرنسية في تطبيق سياسة تهدف إلى تحديث النظام الجبائي في اتجاه توسيع القاعدة الجبائية على المداخيل وعدم الاقتصار على المداخيل العقارية والتوسع في اتجاه المداخيل التجارية والصناعية والمهن الحرة والمداخيل المتأتية من الأجراء.

وبالنسبة للضريبة غير المباشرة كان التطور أكثر بطئا ولم يقع اعتماد ضريبة عامة على النفقات إلا بعد الحرب العالمية: أداء على المعاملات وقع تعويضه في ما بعد بثلاثة أنواع من الأداءات على رقم المعاملات وقع العمل به إلى سنة 1988.

وعند الاستقلال وقع الحفاظ على نفس المنظومة الجبائية تقريبا مع الحرص على توسيع القاعدة الجبائية والرفع من نسب الضرائب وضبط نظام امتيازات جبائية قصد تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية، الخ... وإذا استثنينا المحاولات غير الموفقة لإصلاح النظام الجبائي سنة 1982 و1985 والتي اقتصرت على الجانب الفني فإن الإصلاح الهام الذي وقع انطلاق التفكير فيه مع فترة الانتقال إلى اقتصاد السوق مع بداية تطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي سنة 1986.

وقد مثل إصلاح الضريبة على الدخل يمثل أهم إصلاح هيكلي أدخل على المنظومة الجبائية في إطار القانون عدد 89-114 بتاريخ 30 ديسمبر 1989. وقد نتج عن هذا الإصلاح تعويض عديد الضرائب المسلطة على مختلف المهن من جهة والمساهمة الشخصية للدولة المدفوعة من طرف الجميع من جهة أخرى بضريبة موحدة على الأشخاص الطبيعيين. وبفضل هذا الإصلاح وقع القطع مع نظام جبائي مزدوج يخضع المطالبين بالأداء مرتين لدفع الضريبة على الدخل: مرة على أساس الانتماء المهني ومرة ثانية على أساس المساهمة الشخصية.

وقد انطلق هذا الإصلاح من تشخيص نقدي للمنظومة الجبائية التي كانت تتميز بالتعقد وازدواجية الضرائب وعدم الوضوح الكافي للقاعدة الجبائية وتعدد الضرائب وارتفاع نسبها وتعدد الأنظمة الاستثنائية. كما حرص الإصلاح على مواكبة الانتقال نحو اقتصاد السوق وتوفير الظروف الجبائية المناسبة للمؤسسة قصد إعادتها على مواجهة تحديات المنافسة.

وفي هذا الإطار حرص الإصلاح على تبسيط منظومة الجبائية على الدخل وتقليص نسبة الجبائية والرفع من نجاعة ومردود المنظومة الجبائية. وقد قاد قانون ديمسبر 1989 إلى تغيير جذري للجبائية المباشرة التي أصبحت متكونة من عنصرين :

- ضريبة على الأشخاص الطبيعيين
- ضريبة على الشركات

وعموما مع اعتماد برنامج إصلاح هيكلي سنة 1986 والدخول في مرحلة الانتقال نحو اقتصاد السوق سيشهد النظام الجبائي التونسي عديد الإصلاحات تجسدت بصور:

- مجلة الأداء على القيمة المضافة سنة 1988
- مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنة 1990
- مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي سنة 1993
- مجلة تشجيع الاستثمارات سنة 1993
- مجلة الجبائية المحلية سنة 1997
- مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية سنة 2000

وقد تم سنة 2007، في إطار تخفيض نسب الأداء وتخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات:

- التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات من 35 % إلى 30 %
- حذف النسبة المرتفعة للأداء على القيمة المضافة والتي كانت تبلغ 29 %

وقد نتج عن جملة الإصلاحات نظام جبائي يشمل:

- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
- الضريبة على الشركات
- الأداء على القيمة المضافة
- المعلوم على الاستهلاك
- معاليم التسجيل والطابع الجبائي
- المعاليم الراجعة للجماعات المحلية
- معاليم الراجعة للجماعات المحلية
- معاليم أخرى توظف على رقم المعاملات والنقل والتأمين ..

1- الضرائب المباشرة

تتكون الضرائب المباشرة من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ومن الضريبة على الشركات.

1.1 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

في هذا المجال يقع التمييز بين صنفين : الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالبلاد التونسية والأشخاص الطبيعيين غير المقيمين. بالنسبة للصنف الأول تستوجب الضريبة على دخلهم الجملي وبالنسبة للصنف الثاني لا تستوجب الضريبة إلا على المداخيل الناشئة بالبلاد التونسية.

كما أنه في مجال كيفية ضبط الدخل يجب التمييز بين أرباح المؤسسات من جهة وأصناف المداخيل الأخرى. بالنسبة إلى أرباح المؤسسات يحدد الريح الصافي على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات وبعد إعادة معالجته حسب القواعد الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل. أما بالنسبة إلى أصناف المداخيل الأخرى فيحدد الدخل الصافي على أساس قاعدة تقديرية تحدد بـ 90 % بالنسبة للأجراء و 70 % بالنسبة إلى أصحاب المهن الحرة والمداخيل العقارية.

علما أنه هناك إعفاءات تخص بعض المداخيل كتلك الناشئة بالخارج والتي خضعت للضريبة بالخارج وخصص الأسهم والأرباح المتأتية من التصدير أو المنتفعة بامتيازات التنمية الجهوية والتنمية الفلاحية.

كما أن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تخضع إلى نظام تصاعدي حسب شرائح السلم المعتمد منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1990 كما يبينه الجدول عدد 1:

جدول عدد 1 : تعريف الضريبة على الدخل

النسب %	شرائح الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار التونسي)
0	0 – 1500
15	1500 – 5000
20	10000 – 20000
25	20000 – 50000
35	ما فوق 50000

ومن المتوقع حسب مشروع قانون المالية لسنة 2014 أن يقع إعفاء الأشخاص الذين يحققون مداخيل في صنف الأجور والمرتببات والجرايات دون سواها والذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي بعد طرح التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية 5000 دينار من الضريبة على الدخل. علما أن التخفيضات المشتركة الممنوحة لأصحاب الدخل كأجراء مثل التخفيض على رئيس العائلة أو التخفيض على الأطفال وعلى الوالدين في الكفالة لم تتغير منذ إقرارها سنة 1983 إلى هذا اليوم في حين أن هذه المؤشرات تحين بصفة دورية في البلدان الأعضاء بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. إضافة إلى ذلك وحسب المشروع ستصبح الشريحة الأخيرة خاضعة لنسبة 35 % ابتداء من دخل سنوي يبلغ 40000 دينار فما فوق عوض 50000 دينار فما فوق.

وبالنسبة إلى الأشخاص الذين يحققون مداخيل من صنف الأرباح التجارية أو أرباح المهن غير التجارية، يجب أن لا تقل الضريبة عن 0,1 % من رقم المعاملات الخام أو من المداخيل الخام دون اعتبار التصدير مع حد أدنى يساوي 200 دينار.

والجدير بالملاحظة أن جانب هام من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يخضع إلى النظام التقديري الذي يطبق على المؤسسات الفردية التي تحقق مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب شروط معينة والتي لا تتجاوز رقم معاملاتها السنوي:

- 100000 دينار بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان

- 50000 دينار بالنسبة إلى أنشطة الخدمات

وتحتسب الضريبة التقديرية على الدخل على أساس نسبة من رقم المعاملات السنوي حسب طبيعة النشاط :

- 2 % بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل

- 2,5 % بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى

علما أن هناك حدا أدنى يساوي 50 دينار بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة خارج المناطق البلدية و 100 دينار بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى.

1.2 الضريبة على الشركات

تستوجب الضريبة على الشركات على شركات رؤوس الأموال وما شابهها المستقرة بالبلاد التونسية والمؤسسات الأجنبية المستقرة بالبلاد التونسية. وتتراوح نسب الضريبة على الشركات من 10 إلى 35 % (علما أن نسبة الضريبة على الشركات كانت تتراوح قبل الإصلاح من 06 إلى 44 %). ومنذ الإصلاح أصبحت النسبة كالآتي:

- نسبة عامة تساوي 30%
 - نسبة منخفضة بـ 10 % تطبق على مؤسسات الصناعات التقليدية ومؤسسات الفلاحة والصيد البحري.
 - نسبة خاصة تبلغ 35 % تعني بعض المؤسسات في القطاع المالي، الاتصالات، التأمين قطاع المحروقات في مستوى الإنتاج والتكرير والنقل والتوزيع بالجملة...
- كما أن هناك حد أدنى بالنسبة للضريبة السنوية على الشركات محدد بـ 0,1 % من رقم المعاملات دون اعتبار التصدير ودون أن يقل هذا الحد عن :
- 200 دينار بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10 %
 - 350 دينار بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 35 % أو 30 %.

وفي هذا المجال كذلك وفي إطار دعم تنافسية المؤسسات يقترح مشروع قانون المالية لسنة 2014 التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات المحددة بـ 30 % إلى 25 %. كما يقترح إخضاع الأرباح الموزعة للضريبة 10 % إذا تم توزيع الأرباح المحققة من السوق المحلية و 5 % إذا تم توزيع الأرباح المحققة من التصدير. وفي نفس السياق سيقع إعفاء المؤسسات الصغرى والمتوسطة الناشطة في القطاع الصناعي والتي لا يتجاوز رقم معاملاتها 600000 دينار والمحدثة خلال سنة 2014 من الضريبة على الأرباح لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط.

3.1 طرق دفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

تدفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بطرق عديدة حسب نوع الدخل.

- خصم من المورد بعنوان الأتعاب، العمولات، معينات الكراء، مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، الأتاوات، الأجور، مكافآت الحضور بنسب تتراوح بين 15% و 20%.
- ثلاثة أقساط احتياطية يساوي كل منها 30 % من الضريبة المستوجبة بعنوان السنة السابقة (الشركات والتجار والصناعيون وأصحاب الأرباح غير التجارية).
- تسبقة بـ 10 % عند التوريد بالنسبة إلى قائمة من المنتوجات الاستهلاكية
- تسبقة بـ 25 % من أرباح شركات الأشخاص وما شابهها
- وعن طريق تسوية سنوية

كل هاته الطرق تبرز حرص الدولة على ضمان مداخيلها الجبائية اما باعتماد الخصم من المورد وهي أضمن وسيلة أو بفرض تسبقة أو الدفع بأقساط وهي طرق تمثل أقل ضمان نسبيا وأخيرا عن طريق التسوية السنوية.

2. الضرائب غير المباشرة

تتكون هاته الضرائب بالأساس من الأداء على القيمة المضافة ومن المعلوم على الاستهلاك بجانب ضرائب أخرى مختلفة.

1.2 الأداء على القيمة المضافة

الأداء على القيمة المضافة وقع إقراره في جويلية 1988 وجاء لتعويض عديد الأداءات على رقم المعاملات (أداء على الانتاج، أداء على الاستهلاك، أداء على الخدمات). والأداء على القيمة المضافة وقع العمل به بصفة تدريجية حيث وقع تطبيقه في الأول على الواردات، والإنتاج الصناعي والخدمات ثم طبق على تجارة الجملة في أكتوبر 1989 وأخيرا على تجارة التفصيل في جويلية 1996. علما أن هذا الأداء عرف متغيرات في مستوى نسبه في اتجاه تبسيط الأداء وتقليص النسب من ثمانية إلى ثلاثة وفي اتجاه إدخال نظام الخصم من المورد في بعض الحالات المحددة من طرف المشرع. ويشمل الأداء على القيمة المضافة عديد العمليات والأنشطة الخاضعة لهذا الأداء:

- عمليات التوريد
- عمليات الانتاج الصناعي والحرفي والخدمات
- العمليات المنجزة من قبل أصحاب المهن الحرة
- تجارة بالجملة باستثناء المواد الغذائية
- تجارة التفصيل بالنسبة إلى التجار الذين يحققون رقم معاملات جملي سنوي يساوي أو يفوق 100000 دينار ويطبق الأداء على القيمة المضافة في النظام الداخلي على أساس سعر البضائع والأشغال والخدمات والقيمة الديوانية عند التوريد. ويمكن ان ترفع قاعدة الأداء بـ 25 % في بعض الحالات تضبطها أوامر. علما أن هناك حاليا ثلاثة أنواع من نسب الأداء.
- النسبة العامة تساوي 18%.
- 6 % : الأطباء وأصحاب مخابر التحاليل والممرضين وأصحاب المهن شبه الطبية وعمليات نقل الأشخاص ونقل منتجات الصناعات التقليدية المحلية والمنتجات الفلاحية أو منتجات الصيد البحري من قبل الغير ...
- نسبة 12 % في ما يخص خدمات النزول والمطاعم والعمليات المنجزة في إطار نشاطهم من قبل المحامين والعدول المنفذين والمحاسبين والخبراء المحاسبين وعمليات نقل البضائع من غير المنتوجات الفلاحية ومنتجات الصيد البحري.
- كما تنتفع بطرح الأداء على القيمة المضافة بعض العمليات مع الاستثناء من حق الطرح مثلا في حالة شراء السيارات السياحية المستعملة لنقل الأشخاص من غير التي هي موضوع الاستغلال.

كما أنه مع مراعاة الاستثناء من حق الطرح يمكن للخاضعين للأداء على القيمة المضافة الانتفاع بنظام تأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة بالنسبة لمثلاً للذين يتعاطون نشاطاً يقتصر أو يعتمد أساساً على التصدير.

2.2 المعلوم على الاستهلاك

يوظف المعلوم على الاستهلاك بعنوان قائمة من المنتجات منها خاصة:

- السيارات السياحية

- المحروقات

- التبغ

- الخمور والجعة والمشروبات الكحولية

ويطبق المعلوم على الاستهلاك حسب نوعين من النسب

- نسبة مائوية تتراوح بين 10 % و 683 %

- تعريفات خصوصية (الوقود، الكحول والجعة والخمور)

3.2 معاليم أخرى موظفة على رقم المعاملات

هاته المعاليم توظف على أنشطة مختلفة يقع استعمال محاصيلها لتحقيق بعض الأهداف الاستراتيجية في المجال الاقتصادي والبيئي والتصرف في الموارد الطبيعية:

- معلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاعات الصناعة والخدمات والصناعات

التقليدية يوظف بنسبة 1 % على رقم المعاملات والقيمة الديوانية عند التوريد.

- معاليم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع الفلاحة والصيد البحري

○ المعلوم على الخضر والغلال يوظف عند التوريد وعلى الإنتاج المحلي بنسبة 2 %.

○ المعلوم على منتجات الصيد البحري يوظف عند التوريد وعلى الإنتاج المحلي بنسبة 2

%.

- معلوم لفائدة صندوق تمويل الراحة البيولوجية في قطاع الصيد البحري يوظف بنسبة 1 %

على رقم المعاملات و 2 % من القيمة الديوانية عند التصدير.

- معلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة يوظف بنسبة 1 % على رقم

المعاملات المحقق من قبل مستغلي المؤسسات السياحية وبمبلغ 2 دينار عن كل مقعد

معروض بالنسبة إلى وسائل النقل السياحي المستغلة من قبل وكالات الأسفار المتحصلة على

رخصة من صنف "أ".

- معلوم لفائدة صندوق مقاومة التلوث يوظف بنسبة 5 % من رقم المعاملات والقيمة الديوانية عند التوريد.

4.2 معاليم التسجيل

- يترتب عن القيام بإجراء التسجيل في أغلب الأحيان استخلاص معاليم قارة أو تصاعدية أو نسبية، ومن أهم العقود الخاضعة لإجراء التسجيل نخص بالذكر:
- بيع العقارات الذي يترتب عنه استخلاص معاليم تبلغ 5 % من قيمة العقار علما أن بعض الاقتناءات تنتفع بنظام تفاضلي
- عقود الشركات خاضعة لمعاليم تساوي 150 دينار عن كل عقد.
- الصفقات : 0,5 % من قيمة الصفقة

5.2 أداءات ومعاليم أخرى

هاته الأداءات والمعاليم تشمل ميادين مختلفة وموظفة من أجل أهداف متنوعة :

1. الأداءات على الأجور التي يتحملها المؤجر
- الأداء على التكوين المهني بنسبة 1% من المبلغ الخام للأجور بالنسبة للصناعات المعملية ونسبة 2% بالنسبة إلى القطاعات الأخرى.
- المساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء بنسبة 1 % من المبلغ الخام للأجور يتحملها كل مؤجر عمومي أو خاص مباشر بالبلاد التونسية باستثناء المستغلين الفلاحين الخواص.
2. المعلوم على عقود التأمين بنسبة 5 % على عقود التأمين على أخطار الملاحة البحرية والجوية وبنسبة 10 % على عقود التأمين على الأخطار الأخرى.
3. معاليم لفائدة الجماعات المحلية منها
- المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بنسبة عامة تساوي 0,2 % من رقم المعاملات المحلي الخام و 0,1 % بالنسبة إلى المؤسسات التي تروج منتجات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار مع حد أدنى سنوي يساوي المعلوم على العقارات المبنية المعدة لتعاطي النشاط.
- المعلوم على النزول بنسبة 2 % من رقم المعاملات الجملي الخام.
- المعلوم على العقارات المبنية يحتسب على أساس قاعدة تساوي 2 % من الثمن الرجعي للمتر المربع المبني لكل صنف من أصناف العقارات المبنية ضارب مساحة العقار المبنية بنسب تتراوح بين 8 % و 14 %.

- المعلوم على الأراضي غير المبنية يحتسب على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأراضي بنسبة 0,3 % وفي غياب هذه القيمة يوظف معلوم على المتر المربع تصاعديا حسب كثافة المناطق العمرانية المحددة بمثال التهيئة العمرانية.
- معاليم مختلفة أخرى توظف مقابل إسداء خدمات.

3. أهم خصائص التشريع الحالي في الميدان الجبائي

- يتفق كل الدارسين للنظام الجبائي التونسي على عديد النقائص التي تميز التشريع الحالي ومن أهمها :
 - تشعب وتعدد النصوص الجبائية وتشتتها بين نصوص مدرجة مجالات جبائية وقوانين خاصة وأوامر تطبيقية وأوامر ظرفية وقرارات مما من شأنه التشجيع على التهرب الجبائي وبالتالي إرساء مبدأ عدم المساواة بين المطالبين بالأداء.
 - تعدد المعاليم والنسب الموظفة على رقم المعاملات على غرار الأداء على القيمة المضافة والمعاليم الأخرى
 - تعدد وتعقيد الواجبات المحمولة على المطالب بالأداء
 - عدم التحيين الدوري لشرائح السلم المعمول بها منذ 1990 والتخفيضات المشتركة المعمول بها منذ 1983.
 - خص المؤسسات الموجهة معاملاتها للأسواق الخارجية بنظام جبائي تفاضلي على حساب المؤسسات الناشطة بالسوق المحلية مما أثر سلبا على القدرة التنافسية لهذه الأخيرة وأحدث تباينا بين المؤسسات.
 - تباين بين النظام التقديري والنظام الحقيقي ساعد على التهرب الجبائي. ذلك أن النظام التقديري المخصص لصغار المستغلين دون سواهم مكن العديد من المطالبين بالضريبة من الاستفادة منه بدون موجب.
 - تعدد الإعفاءات على مستوى مداخل وأرباح رأس المال أدى إلى تباين في التعامل بين مداخل رأس المال ومداخل الإجراء.
 - تشعب كيفية تحديد قاعدة الأداء على القيمة المضافة وكيفية استخلاصه مع محدودية ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة من جراء تعدد الإعفاءات المضمنة بنصوص خاصة واستثناء بعض القطاعات الاقتصادية.
 - ضعف الاهتمام بالجباية المحلية من جراء ضعف قدرة الجماعات المحلية على التدخل وضبط نسبها وكيفية استخلاصها.

الجزء الثاني: تطور الموارد العمومية ومكانة المساهمات الجبائية

لفهم التطورات والمتغيرات التي طرأت على حجم وهيكل الموارد الجبائية وتطور الضغط الجبائي حسب الفئات الاجتماعية يجب وضع هاته المتغيرات في إطار المسيرة التنموية وما عرفته من تطورات ومنعرجات على المدى المتوسط والطويل. ومن أهم هاته المنعرجات على المدى الطويل هو المنعرج الحاصل في أواسط الثمانيات مع انخراط تونس في منطق وفاق واشنطن الذي دفع بالأغلبية الساحقة للبلدان النامية نحو تبني الاختيارات النيوليبرالية عبر تطبيق برامج الإصلاح الهيكلي تحت رعاية صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

وهذا المنعرج مثل بداية الانتقال من اقتصاد ريعي، محمي نسبيا من المنافسة الخارجية موجه بالأساس إلى السوق والطلب الداخلي وقائم بنسبة هامة على القطاع العام وعلى دور متميز للدولة نحو اقتصاد منفتح ومندمج في السوق العالمية قائم بنسبة هامة على القطاع الخاص وعلى آليات السوق في تعديل الدورة الاقتصادية وخاضع لمنطق المنافسة. وهذا المنعرج أدى كما ذكرنا سابقا إلى اعتماد إصلاح هام للمنظومة الجبائية كما نتج عنه تراجع دور الدولة في عديد الميادين خاصة في ما يخص سياسة إعادة توزيع المداخيل وفي مكانة الجباية التي أصبحت خاضعة بالأساس إلى المنطق المالي الحريص على توفير الموارد العمومية وتقليص عجز الميزانية.

1. تطور مكونات الموارد العمومية

منذ بداية الانتقال نحو اقتصاد السوق في أواسط الثمانيات واجهت السلطة السياسية الجديدة المنبثقة عن انقلاب 1987 مشكلتين أساسيتين :

المشكل الأول متمثل في تراجع المداخيل النفطية وضرورة تعويضه بمداخيل أخرى والمشكل الثاني يخص البحث عن شرعية تمكن من تركيز سلطة سياسية فتية غير منبثقة عن انتخابات ديمقراطية. وهذا الوضع قاد السلطة الجديدة إلى تفادي الرفع من الضغط الجبائي في مرحلة أولى مع اللجوء بالأساس إلى الاقتراض الخارجي والداخلي لتوفير موارد عمومية إضافية تسمح بتأهيل اقتصاد مندمج عالميا لمواجهة تحدي المنافسة. وهاته المواجهة تتطلب تطوير البنية التحتية والموارد البشرية وتأهيل المؤسسات الصناعية التي ستواجه المنافسة قبل القطاع الفلاحي والخدمات.

على المدى الطويل سجلت نسبة الموارد العمومية الجمالية (موارد ذاتي وموارد اقتراض عمومي) من الناتج المحلي الخام ارتفاعا مستمرا إلى حدود أواسط التسعينات حيث بلغت 39,7 % سنة 1996 مقابل 33,6 % سنة 1987 و 22,5 % سنة 1972. وكما يتضح من الجدول 2 واصلت هاته النسبة في الارتفاع بين 1987 و 1996 رغم بداية تطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي ابتداء من 1986. وهذا الارتفاع

وقع تحقيقه بالأساس بفضل موارد ريعية نفطية هامة نسبيا (إلى حدود أواخر الثمانينات تقريبا)
بجانب موارد جبائية جمروقية هامة إلى حدود أواسط التسعينات.

جدول عدد 2 : تطور نسبة الموارد والنفقات العمومية من الناتج المحلي الخام

** 2014	*2013	2012	2011	2010	2001	1996	1987	19972	
34,8	35,5	32,6		31,9	37,8	39,7	33,6	22,5	(1) الموارد العمومية الجملية
24,5	24,7	25,9		24,7	24,6	25,2	27,9	19,2	أ- الموارد الذاتية
21,6	20,7	20,8	21,1	20,2	21,7	19,9	20,6	16,2	- الموارد الجبائية
2,9	5	5,1	4,5	4,5	3	5,3	9,1	-	- الموارد غير الجبائية
10,3	10,7	6,7	5,7	7,2	13,2	14,5	5,7	3,3	ب- الاقتراض العمومي
34,8	35,5	32,6		31,9	37,2	39,2	34,5	22,9	النفقات العمومية الجملية
22,2	22,9	20,5		19,7	19,4	21,1	21,2	15,5	نفقات التصرف
1,8	1,8	1,8		2,2	3,1	4	2,9	1,3	تسديد الفائدة على الدين
6,6	6,5	6,7		12,9	17,1	18,1	13,3	7,4	نفقات التنمية تسديد أصل الدين
3,9	3,8	4		4,2	9,1	9,9	5,1	2	تسديد أصل الدين
5,7	5,7	5,8		6,4	12,2	13,9	8	3,3	جملة خدمات الدين العمومي

* متوقع **: مشروع قانون المالية
المصدر: وزارة المالية

جدول عدد 2 مكرر: تطور هيكلية الاقتطاعات الإجبارية

2010	2007	1997	1990	1987	1977	
29,8	30,3	19,6	14,4	16	19,3	ضرائب مباشرة
45,5	47,6	55	64	66,1	65	ضرائب غير مباشرة
1,7	1,9	2	1,9	2,1	2,3	ضرائب محلية
22,8	20,2	23,3	19,8	15,8	13,4	مساهمات اجتماعية

المصدر: وزارة المالية

وعند بداية تطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي سنة 1986 والانقلاب العسكري سنة 1987 كانت الموارد الذاتية للدولة سنة 1987 متكونة من 73 % من الموارد الجبائية المباشرة وغير المباشرة ومن 27 % من موارد غير جبائية متأتية بالأساس من المداخيل النفطية.

علما أن الضرائب الجمركية كانت تمثل 49 % من الجباية غير المباشرة و 36,5 من جملة الموارد الجبائية.

من جهتها كانت الموارد غير الجبائية التي تمثل 27% من الموارد الذاتية متكونة بنسبة 58,8% من المداخيل النفطية. وإذا أضفنا لها العائدات المتأتية من أنبوب الغاز الذي يمر عبر تونس لتزويد الاتحاد الأوروبي بالغاز الجزائري فإن المداخيل النفطية تبلغ 65,6% من الموارد غير الجبائية وتمثل 17,5% من جملة الموارد الذاتية للدولة.

وإجمالا مثلت الموارد الذاتية قرابة 28% من الناتج المحلي الخام لسنة 1987 منها 20,6% موارد جبائية. بجانب ذلك كان الاقتراض العمومي لا يمثل إلا 5,7% من الناتج المحلي. ومع انتصاب سلطة سياسية جديدة وبداية تراجع المداخيل النفطية نلاحظ أن استمرار نسبة الموارد العمومية الجمالية من الناتج المحلي في الارتفاع كان بفضل ارتفاع نسبة الاقتراض العمومي من الناتج المحلي التي بلغت 14,5% سنة 1996 مقابل 5,7% سنة 1987. وهذا الارتفاع وقع بالتوازي مع تراجع نسبة الموارد الذاتية من الناتج المحلي التي مرت من 27,9% سنة 1986 إلى 24,7% سنة 2010 من جهة وشبه استقرار نسبة الموارد الجبائية من الناتج المحلي (أي الضغط الجبائي) التي بقيت تتراوح بين 20 و 21 % على امتداد كامل الفترة 1987 – 2013.

كما أن الموارد غير الجبائية التي تراجعت نسبتها من الناتج المحلي لتبلغ 3% سنة 2001 مقابل 9,1 سنة 1981 ستعرف بدورها متغيرات أثرت في اتجاهات معاكسة :

- أول اتجاه يتمثل في الانخفاض الهام للمقايض البترولية التي انتقلت من 5% من الناتج المحلي سنة 1987 إلى 0,1% في بداية القرن الحالي.

- ثاني اتجاه يتمثل في ارتفاع مداخيل الخوصصة ورسوم الغاز (حق عبور قنوات الغاز على التراب التونسي). من ذلك أن عملية الخوصصة عرفت نسق مرتفع منذ أواسط التسعينات شملت عديد المؤسسات العمومية. ومن أهم هاته العمليات التفريط في أربع مصانع اسمنت وفرت 775 م.د أثناء الفترة 1997-2000 والتفريط في 35% من رأسمال شركة اتصالات تونس (سنة 2006) بقيمة قياسية تجاوزت 3000 م.د ومنذ سنة 2007 تراجعت الموارد الناتجة عن الخوصصة ولم تتجاوز 70 م.د سنة 2013. في المقابل برزت موارد جديدة استثنائية ناتجة عن الممتلكات المصادرة (ممتلكات النظام السابق) والتي ستبلغ 868 م.د حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2013.

بعد الفترة الأولى 1987 - 1996 التي شهدت ارتفاع نسبة اللجوء إلى الاقتراض العمومي المحلي والخارجي لمواجهة تراجع المداخيل النفطية بدون اللجوء إلى الرفع من الضغط الجبائي سوف يواجه الاقتصاد التونسي منعرجا جديدا في أواسط التسعينات عندما انخرطت تونس في المنظمة العالمية للتجارة سنة 1994 أمضت اتفاق شراكة مع الاتحاد الأوروبي سنة 1995 يهدف بالأساس إلى إقامة منطقة تبادل حر بين الطرفين. وبمقتضى هذا الاتفاق التزمت تونس بتفكيك حمايتها الجمركية مع الاتحاد الأوروبي تدريجيا إلى موفى سنة 2008. وهذا الاتفاق سينتج عنه بداية تراجع مورد جبائي هام يخص الأداءات الجمركية. كما أن هذا التراجع قد تزامن مع تراجع نسبة الاقتراض العمومي الذي أدى إلى تقلص نسبة الموارد العمومية الجمالية من الناتج المحلي في إطار تراجع دور الدولة.

في هذا الإطار العام الذي تميز بمنعرجين أساسيين منذ أواسط الثمانينات ستشهد تونس إصلاح هام لمنظومة الجباية كما أشرنا إلى ذلك سابقا. وهذا الإصلاح رغم أنه سوف لا يقود إلى ارتفاع الضغط الجبائي العام إلا أنه سيحدث تغيرات هامة على مستوى هيكلية الجباية وتوزيع العبء الجبائي حسب الأنظمة الضريبية والشرائح الاجتماعية.

2. تطور مكونات الموارد الجبائية.

يشير الجدول عدد 3 أن نسبة المداخيل الجبائية من الموارد العامة لميزانية الدولة سجلت إجمالا على المدى الطويل نسق تصاعدي خاصة منذ سنة 1996 بعد إمضاء اتفاق شراكة مع الاتحاد الأوروبي. وبالتوازي عرفت نسبة موارد الاقتراض تراجعا بداية من 1996 إلى سنة 2011 حيث استرجعت هاته النسبة نسقها التصاعدي بعد حصول الثورة التونسية. ذلك أنه منذ 2011 عجزت الحكومات الوقتية المتتالية على تنشيط الاقتصاد رغم السياسات التوسعية المعتمدة مما أدى إلى تسجيل نسق نمو سلبي 2%- سنة 2011 (أول سنة بعد الثورة) وضعيف سنة 2012 و2013 نتج عنه تقلص القاعدة الجبائية نسبيا. وقد زاد في الطين بلة التهرب الجبائي التي توسعت رقعته بحكم تنامي القطاع غير المنظم في فترة

ما بعد الثورة بجانب الصعوبات الاقتصادية التي مرت بها عديد المؤسسات. كل هاته العوامل جعلت نسبة المداخيل الجبائية تتراجع من 67,1 % سنة 2011 إلى 58,5 % سنة 2013 كما تراجعت بالتوازي نسبة المداخيل غير جبائية لتبلغ 11,2 % سنة 2013 مقابل 24,4 % سنة 1987.

جدول عدد 3 : تطور هيكله موارد ميزانية الدولة

موارد الاقتراض	المداحيل غير الجبائية	المداحيل الجبائية	
20,5	24,4	55,1	1987
36,5	13,5	50	1996
30,8	12	57,1	2000
22,5	14,2	63,3	2010
18,4	14,5	67,1	2011
20,4	15,6	63,1	2012
30,2	11,2	58,5	* 2013
29,6	8,2	62,2	* 2014

المصدر : وزارة المالية

وبالرجوع إلى تطور هيكل الرسوم الإلبارية (جدول عدد 4) يتضح أن نسبة الأءاءات المباشرة هي التي شهدت ارتفاعا مستمرا حيث مرت من 19% من مجمل الرسوم الإلبارية سنة 1987 إلى 29,4% سنة 2010.

أما الأءاءات غير المباشرة فقد عرفت نسبتها تراجعاً في نفس الفترة وعلى التوالي من 65% إلى 45,5% بجانب ذلك شهدت نسبة المساهمات الاجتماعية ارتفاعاً مستمراً لتبلغ 25,1% سنة 2010 مقابل 15,8% سنة 1987.

وتجدر الإشارة إلى أن هاته الهيكله كانت في بداية الثمانينات تختلف كثيراً عن هيكله بلدان الاتحاد الأوروبي التي تتميز بأكثر توازن بين أهم مكونات الاقتطاعات الإلبارية التي تخص كل منها بثلاث الاقتطاعات تقريبا بدون اعتبار الضرائب المحلية. لكن منذ بداية التسعينات وعلى إثر الإصلاح الجبائي نلاحظ تطوراً في اتجاه أكثر توازن بين هاته المكونات.

وإجمالاً سجلت نسبة الاقتطاعات الإلبارية من الناتج المحلي ارتفاعاً متواصلاً حتى سنة 2000 لتستقر في مستوى 27-28% منذ ذلك الوقت. ورغم ارتفاعها المستمر تبقى هاته النسبة دون معدل

النسبة المسجلة في الاتحاد الأوروبي (جدول 5). كما تبقى تتميز بضعف كبير لنسبة الأداءات المحلية من الناتج المحلي.

جدول عدد 4 : تطور هيكل الرسوم الإجبارية

السنة	الأداءات المباشرة	الأداءات غير المباشرة	الأداءات المحلية	المساهمات الاجتماعية	الجملة
1977	19	65	2,6	13,4	100
1987	16	66,1	2,1	15,8	100
1996	15,5	54,3	2,3	27,6	100
2001	21,1	51,1	0,0	25,2	100
2010	29,4	45,5	0,0	25,1	100

المصدر : وزارة المالية ومنطقة التعاون للتنمية الاقتصادية (2010)

جدول عدد 5 : تطور نسبة الاقتطاعات الإلزامية من الناتج المحلي

الاتحاد الأوروبي	المجموع تونس	المساهمات الاجتماعية	الأداءات المحلية	الأداءات غير المباشرة	الأداءات المباشرة	
32	23,5	31,1	0,6	14,8	5	1976
38,4	26,7	5,2	0,5	16,5	4,5	1987
41,3	28,1	6,7	0,5	15	6,1	2000
39,8	27,7	6,6	0,0	13,1	8	2010
-	27,6	6,5	0,0	14,4	6,7	2011

المصدر: وزارة المالية ومنطقة التعاون للتنمية الاقتصادية (2010)

وإذا ركزنا التدقيق في تطور هيكل الموارد الجبائية البحتة (جدول 6) يتضح أن نسبة الأداءات المباشرة من الموارد الجبائية ارتفعت بصفة هامة حيث مرت من 19,6% سنة 1987 إلى 44,7% سنة 2013. وهذا الارتفاع نتج عن ارتفاع نسبة الضريبة على الدخل وبنسق أسرع نسبة الضريبة على الشركات. وفي المقابل شهدت نسبة الأداءات غير المباشرة من الوارد الجبائية تراجع مستمر بلغت 55,3% سنة 2013 مقابل 80,4% سنة 1987. وهذا التراجع نتج بالأساس عن تراجع المعاليم الديوانية أي الجمروقية التي انخفضت نسبتها من 20,9% سنة 1987 إلى 4,4% سنة 2013 بعد أن وقع تفكيك الحماية الجمروقية مع الاتحاد الأوروبي.

جدول عدد 6 : تطور هيكل الموارد الجبائية

الأداءات غير المباشرة					الأداءات المباشرة				
الجملة	مداخيل لحساب الخزينة	أداءات أخرى	معلوم الاستهلاك	الأداء على القيمة المضافة	المعاليم الديوانية	الجملة	الضريبة على الشركات	الضريبة على الدخل	
80,4	1,4	18,2	7,7	32,2	20,9	19,6	7,6	12,0	1987
79,6	1,6	11,1	16,3	27,5	23,1	20,4	9,8	10,7	1991
76,4	4,8	8,4	17,2	26,7	19,6	23,6	8,9	14,7	1996
70,7	6	6,7	16,4	31,2	10,5	29,3	10,9	18,5	2001
60,4	4,2	9,4	13,3	29,1	4,4	39,6	17,9	21,7	2010
56,6	-	13,5	11	28	4,1	43,4	22,3	21,1	2011
59,1	-	14	10,7	29,4	4,8	40,9	19,5	21,4	2012
55,3	-	14,7	9,6	26,5	4,4	44,7	22	22,7	*2013
56,8	-	16,5	9,5	26,3	4,3	43,2	19,6	23,6	**2014

المصدر : وزارة المالية

* متوقع ** مشروع قانون المالية

1.2 تطور الأداءات المباشرة

يتميز تطور هيكل الأداءات المباشرة (جدول 7) بتراجع نسبة الضريبة على الدخل من جملة الأداءات المباشرة. وهذا التراجع نتج عن تراجع نسبة الضريبة على الدخل من غير الأجرور حيث نزلت هاته النسبة من 20,7% لسنة 1987 إلى 8,7% سنة 2013.

جدول عدد 7 : تطور هيكل الأداءات المباشرة

الضريبة على الشركات			الضريبة على الدخل			
غير البترولية	البترولية	الجملة	غير الأجرور	الأجرور	الجملة	
22,8	16,0	38,8	20,7	40,5	51,2	1987
31,3	16,2	47,5	16,8	35,7	52,2	1991
32,4	5,3	37,7	17,7	44,7	62,3	1996
34,2	17,1	51,3	9,3	39,4	48,7	2011
26,9	21,1	48	9	43	52	2012
25,1	24,2	49,3	8,7	42	50,7	*2013
25,5	20	45,5	9,1	45,4	54,5	**2014

* متوقع ** مشروع قانون المالية المصدر: وزارة المالية

وفي المقابل ارتفعت نسبة الضريبة على دخل الإجراء من 40,5% إلى 42% ومن المتوقع أن تبلغ 45,4% رغم تجميد الأجرور حسب مشروع المالية 2014 الذي أعلن بداية سياسة التقشف بعد فشل سياسات الإنعاش التي أدت إلى ارتفاع التضخم المالي وتفاقم عجز الميزانية العمومية وميزان الدفوعات. والمعروف أن نسبة مساهمة المرتبات والأجرور في الضريبة على الدخل كانت دائما في ارتفاع وبلغت 83% سنة 2013 رغم أن نسبة دخل الإجراء من الناتج المحلي لم تتجاوز 36,6% في نفس السنة. وهذا الوضع يفسر بعوامل عديدة منها تطور نسبة الضرائب على الدخل وخضم الضريبة من المورد بالنسبة للإجراء وعدم تحيين شرائح سلم الضرائب على الدخل إضافة إلى إدراج بعض المنح والمداخيل بداية من سنة 1990 في قاعدة الأجرور الخاضعة للضريبة مما أدى إلى توسيع القاعدة الجبائية للأجراء.. وقد نتج عن هذه الأوضاع ارتفاع نسبة الضغط والعبء الجبائي على الأجراء حيث مثل هذا العبء 3,98% من الناتج المحلي الخام سنة 2013 و3,7% سنة 2012 مقابل 3,1% سنة 2005 و1,5% سنة 1990. كما أن داخل شريحة الأجراء تختلف الوضعيات بين الأشخاص. ذلك أن عدم تحيين شرائح سلم

الضرائب ومبالغ التخفيضات المشتركة على قاعدة احتساب التضخم أحدث أضراراً للمطالبيين بالضريبة وخاصة إذا كان الأجير رئيس عائلة له طفلان وزوجته لا تعمل. ذلك أن الضغط الجبائي تطور بالنسبة لهذا الصنف من الأجراء مقارنة بالأجير الأعزب حيث أن مبالغ التخفيضات المشتركة (رئيس عائلة، كفالة الأطفال...) لم تحين منذ سنة 1983.

بجانب الضريبة على الدخل هناك الضريبة على الشركات التي سجلت نسبتها ارتفاعاً من 38,8% من الأداءات المباشرة سنة 1987 إلى 49,3% سنة 2013. وقد ساهم في هذا الارتفاع بصفة مستمرة الشركات البترولية من جهة والشركات غير بترولية إلى حدود 2011 حيث عرفت تراجعاً منذ ذلك الوقت من جهة أخرى (جدول 7).

في ما يخص نسق الجباية البترولية فإن هذا النسق يبقى خاضعاً لنسق أسعار النفط في الأسواق العالمية التي عرفت تلقبات هامة في السنوات الأخيرة حيث مر معدل سعر النفط "برنت" من 97 دولار للبرميل سنة 2008 إلى 61,5 دولار سنة 2009 و79,5 دولار لسنة 2010 وأكثر من 100 دولار منذ ذلك الوقت.

كما شهدت الفترة الأخيرة وتحديداً منذ 2010 ارتفاع الإنتاج الوطني للمحروقات إثر دخول حقول جديدة طور الإنتاج (صدر بعل، المعمورة والبركة).

ويجدر الملاحظة الضريبة الموظفة على الشركات البترولية تتأني أساساً من 45 و 46% باعتبار مساهمتها في جل اللزمات، يلها مؤسسة بريش غاز بنسبة تفوق 20% ثم شركة إيني، الخ... والجدير بالإشارة أنه في إطار تشجيع الاستثمار تتمتع الشركات بعدد الحوافز الجبائية والمالية التي تتسبب في نقص الموارد العمومية. كما سنتعرض إلى ذلك لاحقاً.

ورغم هاته التشجيعات فإن الإسهام الحالي للضريبة على الشركات يبقى دون المأمول بالرجوع إلى نصيب الشركات من الثروة مقارنة بنصيب الأجراء. ذلك أن الضريبة على دخل الأجراء من الأداءات المباشرة فاقت في أغلب الأحيان (جدول 7). نسبة الضريبة على الشركات البترولية وغير البترولية. كما أن انعكاسات هاته التشجيعات الباهضة التكلفة على التشغيل والإنتاج والتصدير لم تحظى بدراسات وتقييمات علمية، إلا أن بعض التقييمات تؤكد ضعف هاته الانعكاسات كما سنرى ذلك لاحقاً.

بجانب ذلك وبالرغم من الارتفاع النسبي المسجل بعنوان الضريبة على الشركات بين الفترة 1987 - 2011 فإن إنتاجية² هذا الصنف من الأداء بقيت متدنية مقارنة بالدول التي تعتمد الضريبة نفسها حيث مثلت 0,071 في حين كانت في المغرب 0,087 وإيطاليا 0,099 وفرنسا 0,092 (FMI 2003).

وعموماً فإن ارتفاع نسبة الأداءات المباشرة من مجموع الموارد الجبائية قد تحقق بفضل أهمية الخصم من المورد الذي يبقى أهم وسيلة لتعبئة الموارد. وقد بلغت حصة الخصم من المورد سنة

² إنتاجية الضريبة على الشركات : الضريبة على الشركات / نسبة الضريبة على الشركات × الناتج المحلي الخام

2010 حوالي 63 % من مجموع الأداءات المباشرة. وهاته النسبة تمثل 92,5 % بالنسبة للضريبة على الدخل.

2.2 الأداءات غير المباشرة

تميزت هيكله الضرائب غير المباشرة (جدول 8) بانخفاض كبير لنسبة المعاليم الجمركية التي تراجعت من 29,1 سنة 1991 إلى 7,9 سنة 2013 علما أن نسق التراجع ارتفع بداية تطبيق اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي. كما تأثرت هاته الهيكله بانخفاض المقابيض البترولية. ولمواجهة هذا التراجع ارتفعت نسبة الأداء على القيمة المضافة التي أصبحت قرابة 50 % من مجمل الأداءات غير المباشرة سنة 2012 مقابل 34,6 % سنة 1991. ويتأتى مردود هذا الأداء بنسبة عالية تفوق 50% من الاستخلاص الموظفة على التوريد (النظام الديواني) والبقية من الاستخلاصات بالسوق الداخلية والأداء المتأتي من النظام الداخلي يتكون بالأساس من الأداء على الصفقات وشركات توزيع البترول والكهرباء والغاز وقطاع الاتصالات، الخ... وإجمالاً أصبح الأداء على القيمة المضافة يمثل نسبة هامة من مجمل المداخيل الجبائية بلغت 29,4 % سنة 2012 ومثلت أعلى نسبة مقارنة مع مختلف مكونات الموارد الجبائية الجمالية (جدول 6).

جدول عدد 8 : تطور هيكل الأداءات غير المباشرة

السنة	المعاليم الديوانية	الأداء على القيمة المضافة	معلوم الاستهلاك	أداءات أخرى	مداخيل جبائية موظفة لحساب الخزينة	الجملة
1987	26	39,7	9,6	22,6	2,1	100
1991	29,1	34,6	20,4	13,8	2	100
1996	25,7	34,9	22,2	10,9	6,4	100
2001	14,9	43,9	23,2	9,5	8,5	100
2010	7,4	48,2	22	15,6	6,9	100
2012	8,1	49,8	18,2	23,8	-	100
* 2013	7,9	47,9	17,4	26,6	-	100

100	-	29	16,8	46,5	7,6	**2014
-----	---	----	------	------	-----	--------

* متوقع ** مشروع قانون المالية المصدر: وزارة المالية

أما في ما يخص المعلوم على الاستهلاك فإن نسبته عرفت تراجعاً منذ أوائل القرن الحالي بعد أن شهدت ارتفاعاً مستمراً في الفترة 1987-2011 علماً أنه غالباً ما يقع اللجوء إلى الأداء على الاستهلاك لتوفير موارد جبائية للدولة كما هو الحال بالنسبة لميزانية 2014 التي ستلجأ إلى زيادة المعاليم المتأتية من التبغ بنسبة 42% والسيارات بنسبة 16% والمنتجات النفطية بنسبة 15% والمشروبات الكحولية بنسبة 15% والمنتجات الأخرى بنسبة 12%.

بجانب الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك هناك أداءات أخرى غير مباشرة ما فتئت نسبتها ترتفع منذ 1996 بعد أن عرفت تراجعاً في الفترة ما بين 1987 و2001. ومن المتوقع أن تبلغ هاته النسبة 26,6% سنة 2013.

ومن المعلوم أن الأداءات غير المباشرة تمثل أداءات غير عادلة لأنه تخلق نسبياً مضرة أكبر بأصحاب المداخل الضعيفة.

وفي آخر دراسة قام بها الصندوق النقد الدولي (Derbel 2013) وقع التأكيد على أن الأداء على القيمة المضافة لا يمثل آلية ناجعة لتحقيق العدالة الجبائية.

جدول عدد 9: مردود الأداء على القيمة المضافة حسب مستوى الاستهلاك للفرد

استهلاك الفرد		
أقل من 1000 دينار	أكثر من 4000 د	
35%	6%	العدد النسبي
11,5%	27%	مساهمة الأداء على القيمة المضافة بـ 18%
17,4%	17%	الإعفاءات
6,5%	8,9%	النسبة الحقيقية

صندوق النقد الدولي 2012

كما أكدت نفس الدراسة ان 20% من السكان الأكثر ثراء يتمتعون بـ 40% من الإعفاءات. وعموما أعلى نسب التمتع بالإعفاءات لدى الأثرياء تخص الاستهلاك في خدمات الصحة والتعليم وهاته النسب أقل بالنسبة للسلع الغذائية.

وعموما يمكن التأكيد على أهم التطورات التالية:

- ارتفاع مستمر لنسب المداخيل الجبائية من موارد ميزانية الدولة خاصة بداية من إصلاح 1990 بفضل الزيادة في نسبة بعض الضرائب وتوسيع قاعدة الأداء وآلية الحجز من المورد والتسبقات وتحسين الاستخلاص وقد نتج هذا التطور عن عدة ترتيبات تشريعية (UGTT 2006). ورغم أهمية هاته الترتيبات التي غالبا ما تحدث تغييرات هامة على قواعد تحديد أساس الأداء إلا أنها لم تقد إلى تحول جوهري منذ دخول مجلة الأداء على الدخل والأداء على الشركات.
- ارتفاع مستمر لنسبة الأداءات المباشرة من جملة الموارد الجبائية مع تراجع نسبة الأداءات غير المباشرة.
- على مستوى الأداءات المباشرة وقع تراجع لنسبة الضريبة على الدخل مقابل ارتفاع نسبة الضريبة على الشركات. إلا أن نسبة الضريبة على الأجور سجلت ارتفاعا مستمرا لتبلغ 42% سنة 2013 مقابل 35,7% سنة 1991.
- على مستوى الأداءات غير مباشرة احتلت الأداءات على القيمة المضافة مرتبة متميزة بلغت نسبتها قرابة 50% سنة 2012 معوضة بذلك تراجع نسبة المعاليم الديوانية.
- إجمالا وقع تعويض تراجع الموارد النفطية والمعاليم الديوانية بزيادة مستمرة للأداءات المباشرة على الدخل والشركات من جهة وزيادات هامة على القيمة المضافة من جهة أخرى.

الجزء الثالث: أهم الاختلالات الهيكلية للمنظومة الجبائية وأهم المقترحات لتجاوزها

إن تحقيق العدالة الجبائية يمثل إحدى المبادئ التي وقع التأكيد عليها في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والشعوب لسنة 1789 في فصله 13 "لصيانة السلطة العمومية والنفقات الإدارية، المساهمة المشتركة هي ضرورية ويجب أن تكون موزعة بالتساوي بين المواطنين حسب قدراتهم".

كما أن العدالة الجبائية في تونس كانت دائما تمثل مبدأ أساسيا يقع التذكير به بصفة مستمرة :

- في إعلان عهد الأمان سنة ... وقع التنصيص على أن "الضريبة يقع دفعها من طرف الجميع، غني وفقير بنسبة تتماشى مع أوضاعهم".
- كذلك تعرض أول دستور للجمهورية التونسية سنة 1959 في فصله 16 إلى "أن دفع الضرائب والمساهمة في التكاليف العمومية على قاعدة العدالة يمثل واجب لكل فرد".
- وفي مسودة المشروع الحالي للدستور الثاني للجمهورية التونسية وقد التذكير في الفصل بأن دفع الضرائب والمساهمة في النفقات العمومية تمثلان واجبات على قاعدة نظام عادل ومنصف".

إلا أن المعطيات تشير إلى وجود قطيعة بين المبادئ المعلنة بصفة مستمرة والواقع المعاش من طرف المواطنين المطالبين بدفع الضرائب. وهاته القطيعة مردها وجود عديد الاختلالات التي سنتعرض إليها في ما يلي.

إن نسبة الموارد الجبائية من الناتج الداخلي الخام بعد أن عرفت ارتفاعا منذ الاستقلال شهدت ابتداء من 1987 نوع من الاستقرار حيث تراوحت هاته النسبة بين 20 و 22%. وهاته النسبة تعتبر دون النسب المسجلة في بلدان منافسة كالمغرب حيث تبلغ 24% أو بلدان أخرى كتركيا والبرتغال الخ ... إلا أن توزيع العبء الجبائي يختلف حسب الأصناف المهنية (أجراء وغير أجراء) وحسب النظام الجبائي (نظام حقيقي أو نظام تقديري) وحسب نوع الأنشطة الاقتصادية (أنشطة موجهة للتصدير وأنشطة موجهة للسوق الداخلية ...) وحسب أشكال الخلاص (الحجز من الموارد أو عدم الحجز من المورد).

بصفة عامة الإحصائيات السنوية المنشورة لا تقدم معلومات ضافية تمكن من تحليل دقيق لجملة الفوارق والتباينات الموجودة خاصة في غياب ترتيب دافعي الضرائب حسب المهنة والمداويل والقطاعات والصنف الاجتماعي والجهات. وبالتالي سنحاول انطلاقا من المعطيات المتاحة إبراز أهم الفوارق التي تميز المنظومة الجبائية وفي مقدمتها الفوارق بين الأجراء وغير الأجراء عموما.

1. الارتفاع المتواصل للضغط الجبائي

ما انفكت نسبة الأجراء من الناشطين تزداد من سنة إلى أخرى حيث بلغت 71,2% لسنة 2012 مقابل 68,2% سنة 1986 و 57,7% سنة 1971 وحوالي 51% سنة 1961. إلا أن نسبة الأجور من الناتج الداخلي الخام عرفت تراجعا من 42,2% سنة 1961 إلى 34,6% سنة 1991. ثم ارتفعت بعد إعادة إحياء السياسة التعاقدية منذ سنة 1990 لتبلغ 36,6% لسنة 2013 أي دون المستوى المسجل في أول الفترة.

وهذا التراجع في نسبة الأجور وقع رغم ارتفاع عدد الأجراء وكذلك رغم التطور الحاصل على مستوى هيكله الشغاليين التي تتميز بتراجع نسبة الشغاليين الفاقدين للمهارات والمستويات تعليمية مرتفعة مقابل ارتفاع نسب الشغاليين المتحصليين على المستوى الثانوي والعالي. وقد ساهم هذا التطور في تحسين إنتاجية العمل وجودة الإنتاج وتنافسية الاقتصاد. إلا أن التطورات الكمية والنوعية للأجراء لم تمنع من تراجع نصيبهم من الثروة من جهة كما أن هذا التراجع واكمه ارتفاع للضغط الجبائي وشبه الجبائي المسلط عليهم من جهة أخرى. وبالرجوع إلى الجدول 10 نلاحظ أن نسبة الضريبة المباشرة على دخل الأجراء من حجم الأجور تضاعفت تقريبا حيث أصبحت تمثل 10% سنة 2012 مقابل 5,6% سنة 1987. وكنتيجة لذلك أصبح الأجير يساهم سنويا في مجال الأداءات المباشرة بمبلغ قيمته 1146 دينار سنة 2012 مقابل 136 سنة 1987 أي أن هاته المساهمة تضاعفت أكثر من ثمانية مرات في ظرف 25 سنة. كما أن نفس الجدول يشير إلى سنة 2012 دفع المواطن التونسي معدل 1402 دينار على

كامل الموارد الجبائية أي ما يقارب 875 دولار مقابل 763 دولار في المغرب و 625 دولار بمصر و 4200 أورو بفرنسا.

جدول عدد 10 : بعض المؤشرات حول تطور الضغط الجبائي

2012	2010	2007	1996	1986	
1402	1112	930	416	-	معدل الموارد الجبائية للفرد (دينار)
1146	902	690	340	136	معدل الضريبة المباشرة على دخل الأجراء (دينار)
%10	%8,7	%8,2	%7,3	%5,6	نسبة الضريبة المباشرة على دخل الأجراء من حجم الأجور (%).
%82,8	%77,2	%75,6	%73,5	-	نسبة مساهم الأجراء في الضريبة على الدخل
59	-	-	-	-	معدل الضريبة على المبيعات الصناعية والتجارية (نظام تقديري - دينار)

جدول عدد 11 : تطور هيكله كلفة التأخير ونسبة الاقتطاعات الإجبارية

2010	2005	2000	1995	1990	1983	
71,2	71,5	73,5	75,9	78,9	82,2	كتلة الأجر الصافي
20,1	20,1	18,8	18,7	17	12,9	جملة المساهمات والأعباء الاجتماعية
8,7	8,5	7,7	5,5	4,1	4,8	الأداءات المباشرة المدفوعة من طرف الأجراء

وللدلالة على حجم الحيف الجبائي الذي يتعرض له الأجراء يمكن الإشارة إلى أن الضرائب على الدخل التي تمثل 52 % من الأداءات المباشرة سنة 2010 يقع خلاصها (Achraf Ayadi 2013) كالآتي:

- 81 % مدفوعة من طرف الأجراء

- 03% مستخلصة بعنوان المربح غير التجارية
- 01% مستخلصة بعنوان المداخيل العقارية
- 15% مستخلصة بعناوين مختلفة

علما أن معدل الضريبة على الدخل المدفوعة من طرف الأجراء بلغت 1112 دينار سنة 2010 مقابل معدل الضريبة على المربح غير التجارية التي لم تتجاوز 500 دينار. كما أن معدل الضريبة على المربح الصناعية والتجارية في النظام التقديري لا تتجاوز 50 دينار للفرد سنويا. وتجدر الإشارة أن نسبة الضرائب على الدخل في تونس تعتبر مرتفعة مقارنة مع بلدان عربية أخرى كما تشير إليه المعطيات الموالية:

معدل الضرائب على دخل يساوي 6000 دولار سنويا

تونس	16%
المغرب	4,7%
الأردن	7%
لبنان	2%
مصر	10,9%

ومع تزايد نسبة الاقتطاعات الإجبارية التي بلغت قرابة 30% من الأجر الخام سنة 2010 مقابل 17% سنة 1983 فإن نسبة الأجر الصافي أصبحت لا تمثل إلا 71,2% من الأجر الخام سنة 2010 مقابل 82,2% سنة 1983 (جدول 11). يعني هذا أن على كل 100 دينار أجر خام يتحمله المؤجر كتكلفة لليد العاملة سنة 2010 هناك 8,7 دنانير يقع خصمها وتحويلها بعنوان الضريبة المباشرة المسلطة على الأجر و 20,1 دينار يقع دفعها لصناديق الضمان الاجتماعي. أما العامل الأجير فإنه لا يتحصل إلا على 71,2 دينار كأجر صافي سنة 2010 مقابل 78,9 دينار سنة 1990 و 82,2 دينار سنة 1983 علما أن الأجر الصافي كان يبلغ قرابة 92 دينار في أواسط الستينات. بالتالي رغم زيادات الأجور كل ثلاثة سنوات منذ 1990 في إطار السياسة التعاقدية إلا أن ارتفاع نسبة الاقتطاعات الإجبارية قاد في آخر المطاف إلى تآكل مستمر للأجر الصافي.

وارتفاع الضغط الجبائي المباشر الذي مر من 4,8% لسنة 1983 و 8,7% لسنة 2010 ليقارب 10% سنة 2012 يرجع بالأساس إلى عدم تحيين شرائح السلم منذ دخول الإصلاح الجبائي حيز التنفيذ سنة 1990 كما أن التخفيضات المشتركة الممنوحة لأصحاب الدخل كالأجراء مثل التخفيض على رئيس العائلة أو التخفيض على الأطفال وعلى الوالدين في الكفالة لم تتغير منذ إقرارها سنة 1983 في حين أن هذه الإجراءات تحيين بصفة دورية في البلدان الأعضاء بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وفي غياب تحيين بشرائح السلم فإن الزيادات في الأجور أدت إلى انتقال الأجراء من سلم إلى سلم آخر مرتفع مع خضوع الأجر إلى نسبة ضريبة أعلى مما ينجر عنه ارتفاع الضغط الجبائي وخسارة هامة للأجير تساهم في تآكل الأجر الصافي.

وقد أنجزنا في الجدول عدد 12 تحيين للشرائح باعتبار التضخم المالي الحاصل أثناء الفترة 1990-2012 كما قمنا بتحيين التخفيضات المشتركة في الجدول 13 وانطلاقا من هذا التحيين وإذا أخذنا

مثال الأجير المتزوج وله طفلين فإن هذا الأجير سيتمتع بتخفيضات تساوي سنة 2012 (654 بعنوان رئيس عائلة و 392 بعنوان الطفل الأول و 327 بعنوان الطفل الثاني أي في المجمع 1373 د) بدلا عن (150+90+75=315 د) في غياب التحيين.

وإذا اعتمدنا في نفس المثال واعتبرنا الأجير له دخل سنوي صافي بـ 7000 دينار سنويا بعد التخفيضات المشتركة المنصوص عليها أعلاه فإن هذا الأجير حسب السلم الحالي غير المحين سيدفع ضريبة على أساس 15% على شريحة 1500-5000 د و 20% على شريحة 5000-7000 أي في المجمع 925 د. في حين إذا طبقنا الجدول المحين عدد 11 فإن هذا الأجير سيخضع إلى الشريحة 3815-10900 د بنسبة 15% على قسط الدخل بين 3815-7000 وسيدفع ضريبة قيمتها 477.7 د فقط.

وبالتالي يصبح الربح الجبائي لهذا الأجير من جراء ضم التخفيضات المشتركة وتطبيق سلم الشرائح المحينة كالآتي :

عن تحيين شرائح السلم. $1505 = (315 - 1373) + (477,7 - 925) =$ الربح الناتج عن تحيين التخفيضات المشتركة مع الربح الناتج

ويستنتج من ذلك أن هذا التحيين وبدون تعقيد العملية الحسابية سيمكّن هذا الأجير من زيادة سنوية في أجره تساوي 1505 دينار أي بزيادة شهرية تقدر بحوالي 125 دينار شهريا.

جدول عدد 12: ربط شرائح السلم بالتضخم

نسبة الضريبة	الشرائح الضريبية باعتبار التضخم إلى حدود سنة 2012	الشرائح الضريبية السارية المفعول منذ 1990
0%	3815-0	1500-0
15%	10900-3815	5000-1500
20%	23980 – 10900	10000 - 5000
25%	49050 – 23980	20000 – 10000
30%	109000 – 49050	50000 – 20000
35%	109000 فما فوق	50000 فما فوق

جدول عدد 13: تحيين الاقتطاعات عن الدخل

المبالغ المعمول بها منذ 1983	المبالغ باعتبار التضخم إلى

حدود 2012		
654	150	راتب واحد
392	90	الطفل الأول
327	75	الطفل الثاني
262	60	الطفل الثالث
196	45	الطفل الرابع

تحيين وقع إنجازہ باعتماد مؤشر الأسعار عند الاستهلاك

2. ارتفاع المساهمات الجبائية وتراجع الخدمات الاجتماعية

يجدر الإشارة إلى أن ارتفاع المساهمات الجبائية للأجراء والضغط الجبائي الناتج عن ذلك قد تزامن مع تراجع دور الدولة في مجال إعادة توزيع المداخيل مما أدى إلى سلعة عديدة الخدمات الاجتماعية بصفة كاملة أو جزئية. وهاته السلعة حاصلة في مجال التبادل السلي عبر تراجع نسبة دعم أسعار عديدة السلع الغذائية وغير الغذائية من جهة وفي مجال الفضاء غير السلي الذي أصبحت أهم مكوناته (التعليم، التكوين، الصحة، الثقافة ...) غير مجانية عبر تحميل الأسر نسبة متصاعدة من تكلفة هاته الخدمات.

قبل الانتقال إلى اقتصاد السوق كان نسق النمو مرتبطاً بالأساس بالطلب الداخلي. وفي هذا الإطار كان التشغيل والأجور وسياسات إعادة توزيع المداخيل تعتبر إحدى مكونات وآليات تدعيم الطلب الداخلي قصد الرفع من نسق النمو. إلا أن أثناء المرحلة الانتقالية نحو اقتصاد السوق أصبحت الصادرات والطلب الخارجي تمثل المحرك الأساسي للنمو وبالتالي أصبح التشغيل والأجور يعتمدان في إطار المرونة كمتغيرات تعديلية للدورة الاقتصادية (التقليص من عدد العمال عند الكساد وتراجع النشاط الاقتصادي والتشغيل عند انطلاق الدورة الاقتصادية) من جهة كما فقدت الجباية دورها في إعادة توزيع المداخيل وأصبح المنطق المالي وتقليص عجز الميزانية هو الهاجس الأساسي للسياسات المالية من جهة أخرى. وفي هذا الإطار تراجعت نسبة الموارد والنفقات العمومية من الناتج الداخلي الخام منذ 1996 كما تغير توزيع الأعباء الجبائية (إعطاء الأولوية للصادرات مثلاً) وتوزيع النفقات العمومية.

وفي هذا السياق وقع تقليص الدعم الذي كان يمثل 6,6% من الاستهلاك الخاص سنة 1984 وأصبح لا يمثل إلا 1% سنة 2006 مع بداية ارتفاع هاته النسبة من جراء ارتفاع الأسعار العالمية لعدد الموارد الغذائية (Bedoui 2013). علماً أن آخر الدراسات (INS 2010) تفيد أن لدى الفقراء يمثل الدعم 20,6% من نفقات الاستهلاك الغذائي مقابل 11,8% لدى الطبقة الوسطى و 5,1% لدى طبقة الأثرياء.

وتقليل الدعم يعني التوجه نحو السلعة الكاملة للفضاء السلعي بحيث أن الأسعار تصبح تحدد عن طريق منطق العرض والطلب دون اعتبار الأبعاد الاجتماعية.

إلى جانب تقليص نسبة نفقات الدعم من نفقات الاستهلاك الخاص نلاحظ كذلك تراجع دور الدولة على توفير خدمات اجتماعية ضرورية كالصحة والتعليم بصفة مجانية أو شبه مجانية. وعلى سبيل المثال نلاحظ أن نسبة تحمل العائلات لمصاريف الصحة ما فتئت ترتفع باستمرار من 34% سنة 1985 إلى 55% سنة 2006 (MAS 2010) وبالتوازي قد انخفضت نسبة النفقات العمومية من 51% سنة 1985 إلى 18,5% فقط سنة 2006 علما أن نسبة تدخل الصناديق الحماية الاجتماعية شهدت ارتفاعا بعد تراجع دور الدولة. مع التذكير بأن تدخل الصناديق المذكورة يقع بفضل المساهمات الاجتماعية المخصصة مع الأجر الخام. نفس التطور حاصل كذلك في ميدان التعليم والتكوين حيث أصبحت العائلات تتحمل نسبة متصاعدة من النفقات (ارتفاع نفقات التسجيل، نفقات الدروس الخصوصية، نفقات الإقامة بالنسبة للطلبة خارج المبيتات الجامعية، الخ...).

3. التسهيلات والامتيازات والوضعيات الخاصة بالقطاع الخاص

في نفس الوقت الذي كانوا فيه الأجراء ضحية ارتفاع مستمر للضغط الجبائي ولتهرئة مداخلهم الصافية ولتدهور وضعياتهم المعيشية من جراء السلعة الزاحفة على كل ميادين الحياة فإن القطاع الخاص كان يتمتع بعدد الامتيازات والوضعيات والآليات التي مكنته من تخفيف العبء الجبائي على العديد من مكوناته ومن التهرب من أداء الواجب الجبائي بالنسبة للمكونات الأخرى.

1.3 التخفيف من العبء الجبائي بفضل نظام الامتيازات الجبائية

يحظى القطاع بعدد الامتيازات الواردة بمجلة التشجيع على الاستثمارات وبعض النصوص الجبائية الأجرى. وهاته الامتيازات نتجت عن إجراءات إعفائية متعددة ومنتشرة اتخذت شكل امتيازات جبائية كالتخفيضات الجبائية والإعفاءات المؤقتة وامتيازات مالية كالمنح والإعانات وتنفيل الفوائد على القروض البنكية وتحمل الدولة المساهمات الاجتماعية، الخ...

ونظرا لتعدد هذه الإجراءات وتنوعها فقد تحولت بمرور الوقت إلى نظام متكامل بدل أن تكون إجراءات استثنائية محولة نظام الحق العام الجبائي إلى نظام استثنائي.

وتعتبر هذه الإجراءات "نفقات جبائية" ينتج عنها عند تطبيقها تخلي الدولة عن موارد جبائية قصد تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية تتمثل في الرفع من الاستثمار الخاص ومن خلق مواطن شغل ومن تشجيع الصادرات، الخ... وباعتبار هاته الإجراءات وجب التساؤل حول تكاليفها وجدواها ومردودها.

منذ صدور مجلة تشجيع الاستثمارات سنة 1993 قامت وزارة المالية سنة 2005 بضبط تكاليف الإجراءات الواردة في هاته المجلة وفي نصوص أخرى مختلفة. علما أنه في دراسة استراتيجية (IEQ

(1996) وقع التأكيد على أن مجلة الاستثمارات لسنة 1993 التي عوضت ووحدت عديد المجالات القطاعية السابقة قد أدت إلى الترفيع من نسبة التشجيع على الاستثمارات كما يشير إليه الجدول 14.

جدول 14. نسبة تشجيع الاستثمار حسب القطاع : مقارنة بين مجلة 1993 والمجلات السابقة

المجلات السابقة	مجلة الاستثمارات الموحدة لسنة 1993	
16	19,7%	الصناعات التحويلية
25,4	14,8%	قطاع السياحة
18,2	20%	قطاع الخدمات
34,1	35,3%	الفلاحة
21,2%	22,1%	المعدل الجملي

المصدر : IEQ (1996)

ومنذ صدور مجلة 1993 لم تتوقف نسبة التشجيع على الاستثمارات (أي التكلفة) عن الارتفاع لتبلغ 24,2% من حجم الاستثمارات المستفيدة منه. وحسب وزارة المالية فإن هاته النسبة بلغت في الحقيقة مستوى أرفع ليصل إلى 30% من الاستثمارات سنة 1999 مقابل 26,3% لسنة 1988 أي خمسة سنوات قبل صدور مجلة 1993. وقد أشارت دراسة 2005 التي أنجزتها وزارة المالية أن التكلفة المتراكمة للامتيازات الجبائية والمالية قد بلغت أثناء الفترة 1994-2004 مبلغا هاما وصل إلى 5803,7 مليون دينار تونسي. وقد مثلت الإعفاءات الجبائية 79% من هذا المبلغ مقابل 21% تشجيعات مالية علما أن التشجيعات المالية كانت لا تمثل إلا 13% في بداية تطبيق المجلة.

ومن أهم التشجيعات الجبائية تنصدر الإعفاءات والتخفيضات الديوانية (الجمروقية) وتلك التي تخص الأداء على القيمة المضافة المرتبة الأولى (جدول 15) يليها الإعفاءات والتخفيضات التي تشمل المرائب ومداخل الشركات. من جهتها تشمل التشجيعات المالية منحة الاستثمار التي عوضت ارتفاع نسبة الفائدة الحاصلة خاصة أثناء السنوات التسعين.

جدول عدد 15: تطور تكلفة التشجيعات العمومية للاستثمار الخاص

أثناء الفترة 1994-2004

الجملة	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	
4570,7	197,6	521,3	573,2	543,8	438,7	510,2	392,3	327,5	367,2	357,7	340,9	تكلفة التشجيعات الجبائية
1233,1	140,6	157,2	164,5	155	144,7	128,5	102	73,6	60,1	55	51,7	الجملة

المصدر: وزارة المالية، تقرير داخلي

بجانب هاته الامتيازات الواردة في مجلة الاستثمارات وفي نصوص وإجراءات أخرى يجب الإشارة إلى أن القطاع الخاص يحظى بعدد الإجراءات الأخرى من أهمها برنامج تأهيل المؤسسات في القطاع الصناعي ابتداء من سنة 1996 وفي القطاع الخدماتي (سياحة، نزل، بنوك، مؤسسات مالية وإدارية...) منذ 2001 بجانب برنامج خاص بالتطوير الصناعي ممول من طرف الاتحاد الأوروبي وبرنامج خاص يدعم التصدير ممول من طرف البنك العالمي (FAMEX) وبرامج عديدة أخرى تخص تدعيم التشغيل عبر تقديم امتيازات مختلفة للمؤسسات.

والجدير بالذكر أن صندوق النقد الدولي (FMI 2005) قد قام من جهته بتحديد تكاليف الامتيازات الجبائية الممنوحة من أجل تشجيع الاستثمار وقدرها بحوالي 683 مليون دينار كمعدل سنوي خلال الفترة 2000 – 2003 وهو ما يمثل 2,3% من الناتج الداخلي الخام ومعدل 7,2% من المقاييس الجبائية.

وقد قامت دراسة صندوق النقد الدولي بتحليل مقارنة بين تكلفة التشجيعات الجبائية والضريبة المستوجبة من قبل المؤسسات المستفيدة أدت إلى التأكيد بأن تكلفة التشجيعات تجاوزت بكثير الضريبة المستوجبة من قبل المؤسسات المستفيدة. فبعد أن كانت هذه التكلفة تبلغ 134 مليون دينار سنة 2000 أقل من الضريبة المستوجبة (151 م.د) فقد ارتفعت وتجاوزتها منذ تلك التاريخ لتصبح ضعفها سنة 2003 (145 م.د ضريبة مقابل 296 م.د تكلفة التشجيعات). وعموما إشارات الدراسة إلى أن مساهمات المؤسسات المتمتع بالامتيازات والإعفاءات الجبائية في المقاييس الجبائية بقيت مستقرة في حدود حوالي 150 م.د رغم ارتفاع رقم معاملاتها بـ 150% وارتفاع أرباحها بـ 63% في ما بين 2000 – 2003. وبالرغم أن هذه المؤسسات حققت 50% من رقم المعاملات الجملي و 40% من الأرباح المحاسبية خلال سنة 2003 فإن مساهمتها في الضرائب لا تمثل إلا 25%. وقد قادت هاته الدراسة صندوق النقد الدولي إلى اعتبار أن مصداقية النظام الجبائي قد اهتزت بتعدد الامتيازات والإعفاءات إضافة أن النتائج لم تبين نجاعة هذه الإجراءات واقترح ان يوضع حدا وبسرعة لكل الإعفاءات من الضريبة على الشركات وعلى الدخل ومواصلة العمل بالامتيازات الجارية إلى حد نهايتها المحددة بالقانون دون تجديد العمل بها. وهذا الموقف الذي يظهر ظاهريا منطقيا ومعقول هو مبني في حقيقة الأمر على اعتبارات إيديولوجية ليبرالية تهدف إلى التقليل من دور الدولة واعتماد منطق السوق في توجيه الدورة الاقتصادية وتحقيق أسعار تعكس قانون العرض والطلب بدون دعم من طرف الدولة. وفي إطار بديل تنموي يجب العمل على إعادة الاعتبار لدور الدولة على صعيدين: الرجوع إلى العمل بالسياسات القطاعية في الميدان الصناعي والفلاحي بالأساس بجانب الرجوع إلى العمل بسياسات إعادة توزيع المداخل. وفي هذا الإطار يجب أن لا تكون الإعفاءات والامتيازات الجبائية والمالية قائمة على منطق كسب الولاءات السياسية والمواقع الربعية وتتسم بالاستمرارية خارقة بذلك القوانين التي تحدد مدة الانتفاع بالامتيازات. وخرق القانون غالبا ما يمر عبر تغيرات شكلية تخص إبدال اسم

الشركة أو مقرها أو برمجة إفلاسها لإعادة التمتع بنفس الامتيازات لمدة زمنية جديدة وهكذا دواليك بدون نهاية.

وحتى تكون الامتيازات والإعفاءات تخدم أهداف تنمية استراتيجية يجب أن تخضع للآتي:

- أن تعطي الامتيازات الجبائية مقابل التزامات محددة يمكن أن تخص الالتزام من طرف المستفيد بتحقيق نسب تشغيل وتأطير وتصدير، الخ... في إطار علاقات تعاقدية خاضعة إلى المراقبة والتقييم والمحاسبة.
- أن تعطي الامتيازات لمدة معينة يقع ضبطها واحترامها ومراقبتها ومعاقبة كل مخالف.
- أن تعطي الامتيازات بصفة تفاضيلة وليس بصفة جمالية أي أن الامتيازات والتشجيعات يجب أن تخص بعض الأنشطة المرغوب في تدعيمها دون سواها قصد تنويع النسيج الصناعي وتكثيف محتواه التقني وقدرته على استيعاب الكفاءات العالية.
- يجب الحرص على تحقيق أكبر مردود لنظام الامتيازات الجبائية. ذلك أن المردود المالي لهذا النظام كان سلبيا كما أشرنا إلى ذلك سابقا. لكن مردود هذا النظام كان كذلك ضعيفا في ميدان الاستثمار والانتاج والتصدير مقارنة مع التجارب الأخرى. ففي ميدان الاستثمار الخاص فإن نسبته من الإنتاج الداخلي الخام بقيت ضعيفة وأقل من 15% مقابل أكثر من 20% في بلدان جنوب شرق آسيا ودون المستويات المسجلة في المغرب وتركيا ومصر، الخ.. كما أن في مجال الإنتاج نلاحظ نفس الضعف حيث أن الإنتاج لم يتنوع ويتطور بل اقتصر بالأساس على الأنشطة المستغلة للامتيازات التفاضلية القارة من استغلال الثروة الطبيعية الباطنية (الفسفاط والنفط...) وغير الباطنية (في مجال السياحة) بجانب استغلال وفرة يد عاملة ضعيفة الكفاءة وتعمل بأجور متدنية (قطاع النسيج والجلود والخياطة، قطاع الكهرباء، قطاع الصناعات الغذائية)، وقد تنتج عن مثل هذا النسيج الاقتصادي نسبة ضعيفة للصادرات ذات محتوى تقني عالي التي لم تتجاوز 6,1% سنة 2010 مقابل 7,1% بالمغرب و1% بمصر (BAD 2011).

أما في ما يخص مردود الإعفاءات الجبائية وانعكاسها على حجم الصادرات فالدراسات المقارنة تشير أن استثمار 1 دولار من طرف (Famex) في تشجيع الصادرات لا ينتج عنه إلا زيادة 20 دولار في حجم الصادرات مقابل معدل زيادة بـ 96 دولار في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا و 137 دولار في إفريقيا ما وراء الصحراء و 227 دولار في آسيا (BAD 2011).

بجانب ضعف مردود نظام الامتيازات الجبائية فإن هذا النظام ساهم في خلق اختلال عميق بين المؤسسات لأنه خص المؤسسات الموجهة معاملاتها للأسواق الخارجية بنظام جبائي تفاضلي على حساب المؤسسات الناشطة بالسوق المحلية. وقد مثلت الضرائب على الشركات 48% من الأداءات المباشرة سنة 2010 منها:

- 80 مدفوعة من طرف شركات خاضعة لنسبة ضريبة تبلغ 35%. وهاته الشركات لا تمثل إلا 5 % من مجموع الشركات.
- 20% مدفوعة من طرف 95 % من الشركات.

وبالتالي من الضروري إعادة النظر في هذا النظام انطلاقا من سن خطة تنموية جديدة ومتكاملة.

2.3 نظام تقديري دائم التوسع وقليل المساهمة في الموارد الجبائية

بجانب الإعفاءات الجبائية "المؤقتة" التي أدت إلى شكل جديد من التهرب الجبائي والمتمثل في بعث مؤسسات يتوقف نشاطها بمجرد انتهاء فترة الإعفاء هناك نظام تقديري مخصص لصغار المشغلين دون سواهم مكن العديد من المطالبين بالضريبة من الاستفادة منه بدون موجب. وقد بلغ عدد المطالبين بالأداء 644248 لسنة 2012 منهم 394976 خاضعين للنظام التقديري أي ما يقارب 62% من مجمل المطالبين بالأداء.

جدول 16 : توزيع المطالبين بالأداء لسنة 2012

النسبة	الوضعية
83,04%	(1) أشخاص طبيعيون
61,31%	- نظام تقديري
15,16%	- نظام حقيقي
6,57%	- مهن غير تجارية
16,96%	(2) أشخاص معنيون

المصدر : وزارة المالية 2013

والمندوبون تحت النظام التقديري موجودون بالأساس في قطاع الخدمات : 43% في تجارة التفصيل (منهم 55% في المواد الغذائية و 45% في مواد أخرى) و 52% في أنشطة خدمات مختلفة (منهم 40% من ميدان نقل الأشخاص والبضائع و 10% ميكانيك عام، 20% أكلة خفيفة، 10% حلاقة، الخ...).

ورغم أهميتهم العددية فإن مساهمتهم بلغت 23,4 م.د فقط سنة 2012 أي بنسبة 0,21% من مجموع المداخيل الجبائية في النظام الداخلي مقابل 24,01% للأجراء و 26,8% للأشخاص معنيون و 4,78% نظام حقيقي و 44,19% بعنوان الأداءات غير المباشرة.

والمعلوم أن الخاضعين للنظام التقديري كانوا يمثلون سنة 2004 حوالي 310000 دفعوا 12,8 م.د فقط أي 1,7% من مجموع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وعلى الضريبة على الشركات. وقد دفع كل خاضع للنظام التقديري لسنة 2004 معدل 42,3 دينار و 59 دينار سنة 2012 مقابل معدل 984,5 دينار بالنسبة لكل خاضع للنظام الحقيقي (FMI 2005).

3.3 التهرب الجبائي

بجانب نظام الامتيازات الجبائية والنظام التقديري يجب الإشارة إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي الناتجة عن عديد الأسباب منها ما يخص التشريع الجبائي ومنها ما يخص الهياكل الاقتصادية ومنها الناتج عن ضعف الإدارة الجبائية ومنها ما يخص ضعف الحس المدني في غياب دولة القانون والمؤسسات.

ذلك أن التشريع الجبائي يتسم بالتشعب أولاً نظراً أنه متكون من قوانين وأوامر وقرارات وكراس شروط ومراسلات إدارية، الخ... والتضارب بين الأهداف مما يفتح المجال للتأويلات والاجتهادات والمعاملات الذاتية والرشوة والفساد. ثانياً التشريع الجبائي متعدد: نسب ضرائب تتراوح من 10 إلى 35% من مرابيح الشركات. شرائح سلم مع نسب ضريبة تتراوح من 0 إلى 35% على مداخيل الأشخاص الطبيعيين بجانب نظام معلوم قار حسب رقم المعاملات بالنسبة للنظام التقديري (Karboul 2004). وقد أدى مثل هذا التشريع إلى تشجيع الشركات على تفضيل واختيار نظام أشخاص طبيعيين للاستفادة من نسب ضرائب ينتج عنها أقل عبء جبائي. ذلك أن السجل الوطني لتعداد الشركات يفيد أن 88% من الشركات ينتمون إلى صنف الأشخاص الطبيعيين مقابل 12% فقط إلى صنف شركات خفية الاسم وشركات ذات المسؤولية المحدودة. بجانب ذلك قاد هذا التشريع إلى تفضيل النظام الجبائي التقديري ذلك أن عدد المنخرطين في هذا النظام ارتفع من 149000 لسنة 1989 إلى 270000 لسنة 1999 ليبلغ قرابة 400000 سنة 2012. وهاته الأعداد تساوي حوالي خمسة أضعاف المنخرطين في النظام الحقيقي.

وتصاعد هذا العدد وقع تسجيله رغم أنه منذ سنة 2000 يقوم المشرع سنوياً بإعادة تحديد شروط الانخراط في النظام التقديري. بجانب تشعب وتعدد مكونات التشريع الجبائي وهشاشة النسيج الاقتصادي يجب كذلك الإشارة إلى الضعف الذي عليه الإدارة الجبائية رغم العديد من الجهود التي بذلت والتي تبقى غير كافية إلى حد الآن (وزارة المالية 2013) على مستوى الموارد البشرية من إدارات وأعوان المراقبة وإطارات وأعوان الاستخلاص. إضافة إلى ذلك هناك ضعف الموارد المادية الذي أدى بدوره إلى ضعف العمل الميداني نتيجة لقلّة وسائل النقل (سيارة لكل 16 عون سنة 2012) وإلى محدودية التجهيزات الإعلامية (حاسوب لكل 3 أعوان سنة 2012). بجانب ضعف الموارد المادية فإن هيكلته الأخرى تتميز بنسبة عالية لاعتمادات التأجير التي بلغت سنة 2012 حوالي 70% مقابل

ضعف اعتمادات التنمية والتسيير علما أنه في البلدان الأوروبية تمثل نسبة نفقات التأجير حوالي 50% من مجموع الاعتمادات.

كما أن ضعف الحس المدني ساهم بصفة هامة في التهرب الجبائي. حيث أن غياب دولة القانون والمؤسسات وهيمنة الدولة على المجتمع وتنامي الواجبات في غياب الحقوق وبناء علاقة قائمة على تقديم الامتيازات الاقتصادية مقابل الولاءات السياسية قاد المواطن إلى التهرب من القيام بواجبه الجبائي لأن الضريبة أصبحت تعتبر بمثابة عملية سطو ونهب المواطن لفائدة دولة ظالمة وفسادة. كل هاته العوامل مجتمعة أدت إلى تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي الذي بلغت تكلفته مبالغ هامة حسب بعض التصريحات والتقديرات المتوفرة.

- تقديرات صندوق النقد الدولي في أواسط الثمنيات الذي قدر التهرب الجبائي بأكثر من نصف المقابيض المنتظرة.
 - تصريحات المدير العام للمراقبة الجبائية في نهاية التسعينات التي تقدر التهرب الجبائي كذلك بـ 50% من المقابيض (BM 2006).
 - تقرير البنك العالمي وتأكيدات وزير المالية (جريدة الصباح 2008) آنذاك بأن 50% من المؤسسات التونسية تهرب من الجباية. وقد أكد التقرير المذكور على "أنه على المؤسسات التحول من وضعية التكتّم على وضعياتها المالية والتلاعب بالنتائج قصد التهرب الجبائي إلى وضعية الشفافية التامة لتترك الأرقام وحدها تعكس الحقيقة".
 - أخيرا قام البنك الدولي سنة 2013 بدراسة في إطار الإصلاح الجبائي وتخفيف العبء على المؤسسات الاقتصادية شملت 54731 مؤسسة تبين من خلالها أن 43% من هذه المؤسسات تصرح بنتائج إيجابية في حين أن 38% منها تصرح بنتائج سلبية بينما 19% منها تصرح بنتائج تساوي الصفر. مما يعني أن 57% من المؤسسات تحاول التهرب من دفع الضرائب وقد أدى هذا الوضع إلى تراجع نسبة الإعلان عن التصاريح الجبائية التي مرت من 75,7% سنة 2009، 65,7% سنة 2010، 50,8% سنة 2011 لتصل إلى 40% لسنة 2012.
 - التهرب الجبائي لا يعني عدم التصريح بل بالأساس عدم الإدلاء بحقيقة النتائج المالية. وفي سنة 2011 وقع الإعلان عن 888289 تصريح جبائي منهم 62% صرحوا بنتائج تساوي صفر وقرابة 16% بنتائج أقل من 1500 دينار. وبالنسبة للأداءات على القيمة المضافة فإن 80% من الخاضعين لهذا الأداء يصرحون برقم معاملات أقل من 100000 د.
- ويجدر الإشارة إلى أن التهرب الجبائي يكاد يكون مستحيلا بالنسبة للخاضعين لنظام الخصم من المورد وخاصة الأجراء منهم. وقد استعملت عبارة "مثلث التهرب" للإشارة إلى القطاعات التي يكثر فيها التهرب الجبائي وهي القطاع الفلاحي وقطاع المهن غير التجارية (المهن الحرة) وقطاع الصناعة والتجارة. وكلها لا تخضع للخصم من المورد إلا في حالات قليلة وبنسبة ضعيفة. ورغم ظاهرة التهرب الجبائي تلجأ

الدولة في عديد من الأحيان إلى سن عفو جبائي. ويمكن أن يشمل هذا العفو أصل الدين ويمكن كذلك أن يقتصر على التخلي عن الديون الناتجة عن العقوبات ومصاريق التقاضي وأهم عفو جبائي وقع في سنة 1987 بعد الانقلاب الحاصل في نفس السنة وانتصاب سلطة سياسية جديدة فاقدة لشرعية ديمقراطية.

وأخيرا يمكن التأكيد على أن توزيع العبء الجبائي يقع بصفة غير عادلة على جميع المستويات : على مستوى الشركات حيث أن 5% منها فقط تساهم بـ 80% من مجموعة الضريبة على الشركات كما أن أكثر من 80% من مجموع الضرائب على الدخل مصدره الإجراء من جهته النظام التقديري لا تتجاوز مساهمته 0,21% من مجموع أداءات النظام الجبائي الداخلي.

وبالتوازي مع التوزيع غير العادل للعبء الجبائي الذي تبقى ضحيته الأولى شريحة الإجراء عرفت من جهتها هيكلية النفقات العمومية تغيير هام في توزيع هاته النفقات من الناحية الوظيفية كما يشير إليه الجدول 17.

جدول عدد 17 : تطور هيكله النفقات العمومية (تصرف وتجهيز)

2011	2001	1991	1981	1971	1961	
13,1	17	14,2	10,1	11,3	18,8	نفقات المصالح المدنية السيادية
6,1	7,7	9,6	9,8	6,3	6,3	نفقات عسكرية
30,4	21,3	34,5	39,3	34,3	30,2	نفقات اقتصادية (بدون خدمات الدين)
10,6	6,5	7,1	9,7	5,5	15,5	نفقات البنية التحتية
26,6	30,3	21,7	18,2	27,4	18,9	نفقات التعليم
6,6	9,9	8,2	8,3	7,9	9,7	نفقات الصحة
6,7	7,3	4,8	4,6	7,3	0,7	نفقات اجتماعية
41	27,8	41,5	49	39,8	45,6	نفقات اقتصادية وبنية تحتية
39,9	47,5	34,7	31,1	42,5	29,3	نفقات تعليم وصحة واجتماعية

المصدر : بنك معلومات مركز الدراسات الكمية IEG

وبالرجوع إلى هذا الجدول يتضح تراجع نسبة النفقات الخاصة بالقطاعات الاجتماعية حيث أن نفقات التعليم تراجمت من 30,1% سنة 2001 إلى 26,6% سنة 2011. كما أن نفقات الصحة تراجمت نسبتها على التوالي من 9,9% إلى 6,6%. كما أن النفقات الاجتماعية المختلفة تراجمت نسبتها على التوالي من 7,3% إلى 6,7%. وإجمالاً نفقات التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية الأخرى تراجمت نسبتها من 47,5% سنة 2001 إلى 39,9% سنة 2011. في المقابل ارتفعت نسبة النفقات الاقتصادية (بدون اعتبار خدمات الدين) من 21,3 سنة 2001 إلى 30,4 سنة 2011 كما ارتفعت نفقات البنية التحتية على التوالي من 6,5% إلى 10,6%.

إجمالاً يتضح من خلال تطور توزيع الأعباء الجبائية وتوزيع النفقات العمومية أن فترة الانتقال نحو اقتصاد السوق عرفت تراجعاً لسياسات إعادة توزيع المداخل لفائدة القطاع الخاص عموماً والشركات المصدرة خصوصاً كما عرفت انتشار المنطق السلمي وحرص الدولة على توفير الموارد المالية العمومية على حساب العدالة الجبائية والخدمات الاجتماعية التي تدهورت من الناحية الكمية والنوعية على السواء. علماً أن العنصر الإيجابي الذي يكاد يكون الوحيد يتمثل في ارتفاع نسبة الأداءات الجبائية المباشرة وتراجع نسبة الأداءات غير المباشرة المعروفة بعدم عدالتها.

4.3 المقترحات

على ضوء ما ورد آنفاً يمكن التأكيد على مجموعة من المقترحات التي تتطلب إعادة النظر في النمط التنموي الحالي. وهذا يتطلب إعادة الاعتبار لدور الدولة في مجالين أساسيين: مجال السياسات القطاعية قصد توسيع وتنوع وتكثيف النسيج الاقتصادي وفي مجال سياسة إعادة توزيع المداخل في اتجاه تحقيق أكثر عدالة جبائية عبر تحقيق توزيع العبء الجبائي بصفة تعكس نصيب كل طرف من الناتج الداخلي من جهة والحرص على توزيع النفقات العمومية بصفة تضمن توفير أكثر خدمات اجتماعية ممكنة مع مراعاة الجودة وعدم الإقصاء.

في هذا الإطار يمكن تقديم المقترحات التالية

1. التحيين الدوري لشرائح السلم والتخفيضات المشتركة حسب نسبة التضخم والزيادة في عدد الشرائح باعتماد التدرج في نسبة الضريبة بين 0% و 30%.
2. إيقاف العمل بنظام الامتيازات الجبائية الحالي نظراً لكلفته العالية وضعف مروديته وتعويضه بنظام جديد في إطار سياسات قطاعية قائمة على علاقات تعاقدية تضمن تقديم امتيازات وقتية مقابل الالتزام بتحقيق أهداف يقع الاتفاق عليها ومتابعتها وتقديم التعويضات في حالة عدم تحقيقها.
3. الإلغاء التدريجي للنظام التقديري والتصدي لجيوب الاقتصاد الموازي وشبكات تجارة المواد المهربة باتخاذ إجراءات ردعية جمركية ومالية مع مساعدة القطاع غير المنظم على التنظيم في إطار تدعيم الاقتصاد الاجتماعي التضامني عبر تكوين تعاونيات وتعاضديات وجمعيات، الخ...
4. إلزام كل المؤسسات باعتماد معايير المحاسبة ومراقبة موازنتها بالاعتماد على معايير المعلومات المالية الدولية المعروفة لدى أوساط المحاسبة بـ International financial Reporting Standard (IFRS)
5. تبسيط النصوص الجبائية وتجميعها صلب مجلة موحدة مما من شأنه الحد من تدخل الإدارة لتفسير وتأويل النصوص الجبائية وتشجيع المطالبين بالأداء على الانخراط في المنظومة الجبائية.

6. التقليص من عدد نسب الأداء على القيمة المضافة وتبسيط قاعدة احتسابه وكيفية استخلاصه.
7. التقليص من التباين بين النظام الجبائي للمؤسسات العاملة بالسوق المحلية والمؤسسات الموجهة معاملاتها للأسواق الخارجية.
8. التقليص من المعاليم الموظفة على رقم المعاملات.
9. تحسين مردودية الجباية المحلية بمنح الجماعات المحلية صلاحيات جديدة في مجال ضبط نسب المعاليم وطرق الاستخلاص حسب خصوصياتها، ومثل هذا الإجراء يجب أن يندرج في إطار إصلاح الدولة في اتجاه التخلي عن الهيمنة على المجتمع والمركزية والمحورية والعمل الجدي على بناء ديمقراطية محلية تضمن مشاركة المواطن والانطلاق من خصوصياته وحاجياته.
10. تدعيم الإدارة الجبائية من الناحية البشرية والمادية في إطار إعادة توزيع الموظفين على مستوى الوظيفة العمومية وتفادي انتدابات جديدة لأن الوظيفة العمومية تشغل أكثر من طاقتها ولأن نسب نفقات التصرف والتسيير عالية مقارنة بالبلدان النامية والصاعدة.
11. اتخاذ إجراءات للرفع من الوعي الجبائي والعمل على التحسيس والتوعية لإرساء ثقافة جبائية. وهذا يتطلب تحقيق نظام جبائي يضمن العدالة الجبائية وتحسين ظروف الاستقبال والتوجيه وتبسيط الإجراءات وتدعيم حقوق المطالب بالأداء وتوفير أكثر حظوظ للمصالحة مع إحداث آليات لتفادي النزاع الجبائي.
12. دعم المراقبة الجبائية بإثراء بنك المعطيات وتطوير نظم المعلومات لضمان تفاعل أنجع مع كافة المتدخلين مع تأهيل أعوان مصالح الجباية وتنمية قدراتهم ومقاومة كل مظاهر الفساد والرشوة.
13. تعزيز الشفافية ونشر كل المعطيات والإشهار بالتهرب الجبائي والمتسبب فيه ومقاومته بكل الوسائل.

الخاتمة

ختاما يتضح أن عملية الإصلاح الجبائي أصبحت متأكدة نظرا للنواقص والاختلالات العديدة التي تميز النظام الجبائي الحالي. وهذا الإصلاح يمثل عملية معقدة تشمل جوانب عديدة سياسية، ثقافية، اقتصادية واجتماعية وبالتالي لا يمكن أن يقتصر الإصلاح على إجراءات فنية بل يتطلب مراجعة شاملة واعتماد بديل تنموي شامل لضمان نجاعة ومردود المقترحات المقدمة.

والبحث عن بديل في تونس أصبح وارد لأنه من المفروض أن الحراك الاجتماعي والإطاحة برأس الحكم سنة 2011 قد طرح بحدّة عجز النمط التنموي الحالي القائم على اختيارات نيوليبرالية على تلبية المطالب والتجاوب مع الشعارات التي رفعها الحراك الاجتماعي من حق في الشغل وفي تنمية تضمن العدالة الاجتماعية وتقلص من الفوارق الجهوية وتعطي أهمية لمقاومة الفساد والرشوة والتملص من القيام بالواجب وعلى رأسه الواجب الجبائي. علما أن فترة الانتقال الديمقراطي التي مكنت من عديد الحريات تمثل فترة سانحة لطرح قضية البديل التنموي ومعالجة مسألة الجباية في هذا الإطار كما أن الحراك الفكري في الميادين الاجتماعية وعلى رأسها الميدان الاقتصادي أصبح يؤكد على ضرورة تجاوز اتفاق واشنطن مما فتح المجال أوسع لطرح مسألة البديل التنموي. كما أن الفترة الحالية سانحة للقيام بإصلاح هام وجوهري نظرا لوجود قناعة واتفاق حول ضرورة إصلاح النظام الجبائي من طرف أهم المنظمات المهنية. فمنظمة الأعراف من جهتها تركز على طبيعة النظام الجبائي وتعتبره معقد وغير مستقر لأن كل قانون مالية يأتي معه بين 30 و 60 فصلا مما جعل منه نظاما متضخما ومتشعبا تتكاثر فيه الفصول وتتناثر النصوص الجبائية. كما تشير المنظمة إلى أن النظام الجبائي الحالي غير عادل نظرا لوجود مؤسسات معفية تماما وأخرى تدفع الضرائب ويشير الأعراف إلى عدم التصالح بين الأعوان الجبائيين والمطالبين بالأداء وإلى الاتهامات المتبادلة بينهم. كما يؤكدون على ضرورة تعصير القانون الجبائي وتطويره لجانب مقاومة القطاع الموازي وإخضاعه للمساهمة الجبائية من جهة والرفع من مساهمة النظام التقديري من جهة أخرى وإقامة نظام رقابة ونزاع يضمن حق الطرفين. وأخيرا يدعو الأعراف إلى ترشيد النفقات العمومية وضرورة إعطاء المثل قبل مطالبة المواطن بتقديم أكثر توضيحات.

من جهتها تؤكد منظمة العمال على تكريس العدالة الجبائية عبر تحيين سلم الشرائح والتخفيضات المشتركة وربطها بالتضخم المالي بجانب تقليص نسبة الضرائب ومقاومة القطاع الموازي وإلغاء النظام التقديري ونظام الإعفاءات وتعميم الخصم من المورد مع مقاومة جديدة للتهرب الجبائي، الخ...

كما أن عديد المصالح الجبائية في وزارة المالية تؤكد في تقاريرها الداخلية على أغلب الاختلالات والنواقص الواردة في بيانات ودراسات المنظمات المهنية والجمعيات المدنية. كل هذا يشير إلى وجود إرادة مشتركة بجانب الالتقاء حول عديد النقاط التي تهم الإصلاح الجبائي المنتظر.

قائمة المراجع

معهد الدراسات الكمية، دراسة استراتيجية عدد 8، تقرير عدد 2، تونس 1996.

A. Bedoui, Le défi de l'emploi de la nécessité de repenser le modèle de développement, FTDES, Mars 2013.

A. Bedoui, Les inégalités et la question sociale dans le contexte de la transition libérale en Tunisie, « ouvrage collectif » pensée sociale critique pour le XXI siècle, mélange en l'honneur de Samir Amin, éd. L'Harmattan, Paris.

الاتحاد العام التونسي للشغل (UGTT)، الجباية في تونس ومسألة التكافل الاجتماعي، رؤى عمالية، تونس، نوفمبر 2006.

Faycal Derbel, Politique fiscale, justice sociale, et répartition équitables des richesses, séminaire organisé par la ligne tunisienne des droits de l'homme, 14 novembre 2013, Sfax, Tunisie.

Habib Ayadi, Le Droit fiscal, CEREP, Tunis, 1989.

Habib Ayadi, Droit fiscal, impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés, CEREP, Tunis, 1996.

Banque africaine de développement (BAD), Etude comparative sur les politiques d'exportation de l'Egypte, du Maroc, de la Tunisie et de la Corée du Sud, Tunis, 2011.

وزارة المالية التونسية، تكلفة التشجيع على الاستثمار

وزارة المالية التونسية، تقارير المالية العمومي منذ 1986

Rapport de la commission préparatoire RCP de la conférence nationale sur la relance de l'investissement privé et la création des entreprises, Ministère de développement économique, Tunis, juillet 2000.

Achref Ayadi (2013), « Les enjeux de la politique économique en Tunisie », octobre 2013.

<http://www.achrafayadi.fr>

Nefissa Karboul (2004), « Evolution du prélèvement obligatoire », IEQ, Tunis, 2004.

جريدة المغرب 26 نوفمبر 2013، ص. 13.

برنامج التشغيل استراتيجية وطنية، ديسمبر 2012، وزارة التشغيل والتكوين المهني.

Rapports du FMI : 2005 et 2012.

الفهرس

الجزء الأول: تطور المكونات الأساسية للنظام الجبائي التونسي في مرحلة الانتقال نحو اقتصاد

السوق

5.....

1- الضرائب المباشرة

7.....

1.1 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

7.....

1.2 الضريبة على الشركات

8.....

3.1 طرق دفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

9.....

2. الضرائب غير المباشرة

10.....

1.2 الأداء على القيمة المضافة

10.....

2.2 المعلوم على الاستهلاك

11.....

3.2 معاليم أخرى موظفة على رقم المعاملات

11.....

4.2 معاليم التسجيل

12.....

5.2 أداءات ومعاليم أخرى

12.....

3. أهم خصائص التشريع الحالي في الميدان الجبائي

13.....

الجزء الثاني: تطور الموارد العمومية ومكانة المساهمات الجبائية

14.....

1. تطور مكونات الموارد العمومية

14.....

2. تطور مكونات الموارد الجبائية.

19.....

1.2 تطور الأداءات المباشرة

25.....

2.2 الأداءات غير المباشرة

27.....

الجزء الثالث: أهم الاختلالات الهيكلية للمنظومة الجبائية وأهم المقترحات لتجاوزها

30.....

1. الارتفاع المتواصل للضغط الجبائي

31.....

2. ارتفاع المساهمات الجبائية وتراجع الخدمات الاجتماعية

36.....

3. التسهيلات والامتيازات والوضعيات الخاصة بالقطاع الخاص

37.....

1.3 التخفيف من العبء الجبائي بفضل نظام الامتيازات الجبائية

37.....

2.3 نظام تقديري دائم التوسع وقليل المساهمة في الموارد الجبائية

.....42.....

3.3 التهرب الجبائي

.....43.....

4.3 المقترحات

.....47.....

الخاتمة

.....49.....

قائمة المراجع

.....51.....