

وثيقة خاصة بصندوق النقد الدولي وللاستخدام الرسمي فقط

لإدراج في  
جدول الأعمال

SM/11/21

تحريرا في 8 مارس 2011

إلى: أعضاء المجلس التنفيذي  
من: أمين صندوق النقد الدولي بالنيابة  
الموضوع: تعبئة الإيرادات في البلدان النامية

ملحق لإحاطة السادة المديرين التنفيذيين تقرير عن تعبئة الموارد في البلدان النامية، والمقرر مبدئيا طرحه للنقاش في يوم الأربعاء 2 مارس 2011. ويتضمن التقرير القضايا المطروحة للنقاش في الصفحتين 45 و46.

ويقترح الخبراء نشر هذا التقرير، بعد أن يستكمل المجلس التنفيذي مناقشته، مع نشرة معلومات معممة تعرض ملخصا لمناقشات المجلس التنفيذي.

ويرجى توجيه أي استفسارات إلى السيد كين (هاتف داخلي 34442) والسيدة بييري (هاتف داخلي 36392) في إدارة شؤون المالية العامة.

وستُنشر هذه الوثيقة قريبا على الشبكة الخارجية، وهو موقع إلكتروني مؤمن على شبكة الإنترنت لاستخدام المديرين التنفيذيين وسلطات البلدان الأعضاء.

المرفقات: (1)

نسخ أخرى للتوزيع:  
رؤساء الإدارات

# صندوق النقد الدولي

## تعبئة الإيرادات في البلدان النامية

أعدتها إدارة شؤون المالية العامة

ووافق عليها كارلو كوتاريللي

26 يناير 2011

### المحتويات

#### الصفحة

3	قائمة الاختصارات
4	الملخص التنفيذي
7	أولا- المقدمة
8	ثانيا- الأهداف والاتجاهات العامة والإمكانيات
8	ألف- الأهداف والسياق
10	باء- أوجه التشابه، وأوجه الاختلاف، واستراتيجيات الإصلاح
14	جيم- الاتجاهات العامة والخبرة المكتسبة في الآونة الأخيرة
2	دال- تقييم النطاق المتاح لتحصيل مزيد من الإيرادات
23	ثالثا- القضايا والدروس المستفادة
25	ألف- إصلاحات إدارية أساسية
30	باء- ضريبة القيمة المضافة
37	جيم- تحرير التجارة والإدارة الجمركية
41	دال- ضريبة الدخل الشخصي
44	هاء- الضرائب على الشركات
50	واو- الرسوم الإضافية المخصصة
53	زاي- الضرائب على الأعمال التجارية الصغيرة
56	حاء- الضرائب العقارية
57	رابعا- المؤسسات والشفافية
60	خامسا- قضايا مطروحة للنقاش
	الجدول
32	1 - سمات ضريبة القيمة المضافة بحسب فئة الدخل
70	2- ملخص الإحصاءات
73	3- التقسيم الثابت لفئات البلدان
79	4- تقديرات الجهد الضريبي

## الأشكال البيانية

- 1- القواعد المعيارية المتعلقة بالإيرادات، وغيرها من القواعد المعيارية الهيكلية 2002-2010..... 14
- 2- الاتجاهات العامة فيما يتعلق بالإيرادات الكلية والإيرادات الضريبية، 1980-2009..... 15
- 3- الإيرادات من الموارد الطبيعية، المتوسطات في الفترة 2000-2007..... 17
- 4- تطورات الإيرادات الضريبية في البلدان الغنية بالموارد، وبلدان أخرى، 1980-2009..... 18
- 5- تطورات الإيرادات الضريبية بحسب المناطق، 1980-2009..... 19
- 6- توزيع نسبة الدخل في البلدان النامية، 1990-1995، 2003-2008..... 20
- 7- الاتجاهات العامة في تكوين الإيرادات، 1980-2009..... 21
- 8- انتشار ضريبة القيمة المضافة، 1980-2009..... 31
- 9- المزايا من المعدل الضريبي الصفري بالنسبة إلى أنصبة الدخل، المكسيك..... 34
- 10- التطورات في إيرادات الضريبة التجارية ومعدلات التعريفات المحصلة، 1980-2009..... 37
- 11- التطورات في الإيرادات الضريبية وإيرادات الضريبة التجارية 1980-2009..... 39
- 12- التطورات في معدلات ضرائب الشركات وإيراداتها، 1980-2009..... 45
- 13- التطورات في إيرادات الرسوم الإضافية المخصصة، 1980-2009..... 50

## الأطر

- 1- العناصر المشتركة للاستراتيجيات الإصلاحية..... 12
- 2- المنظور الإقليمي..... 19
- 3- المساعدة، وثروة الموارد، وتعبئة الإيرادات..... 22
- 4- التحديات الرئيسية أمام الإصلاح الضريبي..... 24
- 5- التأثير التوزيعي للإعفاءات وتخفيض المعدلات..... 34

## الملاحق

- 1 - المساعدة الفنية في المسائل الضريبية..... 61
- 2- الإصلاح الضريبي في الدول التي تمر بمرحلة ما بعد النزاع، ودول الخلافة..... 64
- 3- البيانات..... 66
- 4 - فهم الأداء الضريبي والجهد الضريبي..... 75
- 5- تقدير الجهد الضريبي..... 78
- 6- أمثلة على الأداء القوي من ثلاثة بلدان..... 82
- 7- فرض الضرائب على الموارد الطبيعية: القضايا والمبادئ ذات الصلة..... 86
- 8- تقدير مكاسب الإيرادات الناتجة عن زيادة كفاءة ضريبة القيمة المضافة..... 88
- 9- زامبيا: وضع ضريبة القيمة المضافة وكيفية تطورها..... 92
- 10- مخاطر الإعفاءات الضريبية المؤقتة..... 94
- 11- الاتفاق الإقليمي بشأن ضريبة الشركات: مبادئ ممكنة..... 96
- 12- تجارب البلدان في إلغاء الحوافز الضريبية من جانب واحد..... 98

## جداول الملاحق

- 2 - ملخص الإحصاءات..... 70
- 3 - التقسيم الثابت لفئات البلدان..... 73
- 4 - تقديرات الجهد الضريبي..... 79
- 5- كفاءة ضريبة القيمة المضافة حسب مجموعة الدخل..... 89

## الشكل البياني بالملاحق:

- كثافة بعثات الإدارة الضريبية والسياسة الضريبية، السنوات المالية (2008-2010)..... 62
- المراجع..... 100

## قائمة الاختصارات

CEMAC	Communauté Économique des États d'Afrique Centrale	الجماعة الاقتصادية والنقدية لدول وسط إفريقيا
CIT	Corporate Income Tax	ضريبة دخل الشركات
EAC	East African Community	جماعة شرق إفريقيا
ECOWAS	Economic Community of West African States	الجماعة الاقتصادية لدول غرب إفريقيا
FAD	Fiscal Affairs Department	إدارة شؤون المالية العامة
IT	Information Technology	تكنولوجيا المعلومات
HR	Human Resources	الموارد البشرية
LIC	Low-Income Country	بلد الدخل المنخفض
LMIC	Lower Middle-Income Country	بلد الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط
LTO	Large Taxpayer Office	مكتب كبار المكلّفين
PIT	Personal Income Tax	ضريبة الدخل الشخصي
RA	Revenue Authority	هيئة الإيرادات
SACU	Southern African Customs Union	الاتحاد الجمركي للجنوب الإفريقي
SIC	Social Insurance Contributions	مساهمات التأمين الاجتماعي
SOE	State-Owned Enterprise	مؤسسة مملوكة للدولة
TPC	Tax Procedures Code	مدونة الإجراءات الضريبية
VAT	Value-Added Tax	ضريبة القيمة المضافة
UMIC	Upper Middle-Income Country	بلد الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط
WAEMU	West African Economic and Monetary Union	الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا
WCO	World Customs Organization	منظمة الجمارك العالمية
WTO	World Trade Organization	منظمة التجارة العالمية

## الملخص التنفيذي

اضطلع صندوق النقد الدولي لفترة طويلة بدور رئيسي في دعم جهود البلدان النامية من أجل تعبئة إيراداتها. وتستند هذه الورقة إلى تلك الخبرة المكتسبة لمراجعة القضايا والممارسات السليمة، ولتقييم آفاق المستقبل في هذا المجال الرئيسي.<sup>1</sup>

إن الحاجة إلى إيرادات إضافية مسألة هامة في كثير من البلدان النامية، ولكن تحسين تعبئة الموارد يكتسي أهمية أكبر. وتتطوي المتطلبات اللازمة لتخفيف وطأة الفقر وتحسين البنية التحتية على أهمية كبيرة، ومثال ذلك أن تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية، قد يقتضي من بلدان الدخل المنخفض أن ترفع نسب ضرائبها إلى الناتج المحلي الإجمالي بحوالي أربع نقاط مئوية (الأمم المتحدة، 2005). ولكن نوعية التدابير تهم أيضاً، ومن ذلك أن زيادة الضرائب على المكلفين الملتزمين بأداء ما عليهم قد يؤدي إلى تفاقم التثوهات، وأوجه اللامساواة. ومن جهة أخرى، فإن تقليل الاعتماد على الضرائب التجارية يمكن أن يحقق مكاسب هيكلية حقيقية تتجاوز صعوبات الإيرادات في الأجل القصير. والأكثر أهمية من ذلك أن المكانة المركزية للضرائب في ممارسة سلطة الدولة إنما تعني أن وضع نظم ضريبية أكثر كفاءة وعدلاً وأقل فساداً يمكن أن يؤدي دوراً رئيسياً في تحسين علاقات الحوكمة الأوسع نطاقاً.

وقد أظهرت التجربة أن بالإمكان إحراز تقدم متى توافرت الإرادة السياسية القوية. وقد حدثت إحباطات في بعض مجالات المشورة (مثل المسارعة إلى اعتماد ضريبة الدخل الشامل) وفي الممارسة القطرية (تطبيق نظم محسنة لتكنولوجيا المعلومات، على سبيل المثال). ومع ذلك فقد تمكنت عدة بلدان من إدخال تحسينات كبيرة على أدائها الضريبي في فترات قصيرة نسبياً. ويشير التحليل الاقتصادي القياسي (من خلال مقارنة الأداء في بلدان مختلفة) إلى أن بلداناً كثيرة منخفضة الدخل تمكنت من زيادة نسب ضرائبها إلى الناتج المحلي الإجمالي بمعدل يتراوح بين 2 و4 بالمائة. وثمة عنصر مشترك في قصص النجاح يتمثل في الالتزام السياسي المستمر على أعلى المستويات: وحتى الإصلاحات الإدارية يمكن أن تلقى معارضة. ومع ذلك لا بد من ترسيخ الإصلاحات وتحسينها تحاشياً لما قد يترتب عليها من آثار سلبية لاحقاً.

<sup>1</sup> لا تتناول الورقة الضرائب على الموارد الطبيعية: ويتضمن الملحق السابع عرضاً عاماً للقضايا والمشورة، التي جرى تناولها على نحو مستفيض في كتاب صدر مؤخراً عن صندوق النقد الدولي (Daniel, Keen, and McPherson, 2010).

ويمكن تحصيل إيرادات إضافية كبيرة في بلدان نامية كثيرة عن طريق وضع طرائق يجري تطويعها من حيث القوة والتسلسل لظروف البلدان. وتلك عناصر مشتركة هامة في استراتيجيات إصلاحية، أوصى بها الصندوق وغيره من الهيئات، وفي التحديات والفرص الماثلة:

- بناء إدارات تحدّ فعلا من الحوافز، وفرص تحقيق الربح، والسلوك غير اللائق، والقادرة على تنفيذ الامتثال الطوعي المطلوب لتوسيع الوعاء الضريبي، عن طريق الاستعانة بوسائل من بينها إدارة المخاطر (توزيع الموارد حيث تتعاطم المخاطر المحدقة بالإيرادات) وتقسيم المكلفين (تطويع التدخل والخدمات وفقا للتحديات المتنوعة التي تطرحها الفئات المختلفة، بدءًا بمكتب كبار المكلفين). وما زال يتعين إنجاز الكثير هنا، وإن كانت قد لوحظت بعض النتائج الإيجابية؛
- اعتماد قوانين ولوائح واضحة وميسرة تنطوي على حماية قوية. وكثيرا ما يكون التطبيق هو المشكلة الرئيسية؛
- إلغاء الإعفاءات التي تسقط إيرادات من أجل هدف محدود النفع. ومع ذلك فإنها كثيرا ما تكون كبيرة ويمكن أن تصل إلى عدة نقاط من الناتج المحلي الإجمالي؛
- تطبيق ضريبة القيمة المضافة ذات المستوى الحدي العالي نسبيا (مستوى رقم الأعمال الذي يصبح عنده التسجيل للضريبة إجباريا) - في بلدان الدخل المنخفض حيث يكون أداء ضريبة القيمة المضافة هو الأضعف، وحيث يؤدي توسيع الوعاء الضريبي وتحسين امتثال المكلفين إلى زيادة تبلغ حوالي نقطتين مؤبقتين من إجمالي الناتج المحلي؛
- إنشاء ضريبة دخل الشركات تستند إلى وعاء ضريبي عريض، وبمعدلات تنافسية طبقا للمعايير الدولية، وقد أنجز بشأن النقطة الثانية أكثر مما أنجز بشأن النقطة الأولى، مما يتيح مجالا كبيرا لتوسيع الوعاء الضريبي في كثير من بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط؛
- توسيع الوعاء الضريبي لضريبة الدخل الشخصي، وضمان معاملة متنسقة لأشكال بديلة للدخل الرأسمالي، وتلك مسألة مازالت تمثل تحديا كبيرا؛
- تحصيل رسوم إضافية مخصصة على بنود رئيسية قليلة تكون كافية لتلبية الاحتياجات من الإيرادات والاستجابة للشواغل الاجتماعية الأوسع نطاقا - وتحصيل هذه الرسوم ينطوي على إمكانات إضافية في بعض البلدان؛
- تطبيق نظم بسيطة ولكنها متنسقة لفرض الضرائب على الأعمال التجارية الأصغر حجما - والتي تحظى الآن بعناية متزايدة؛

- زيادة الضرائب العقارية - وهي ضئيلة في بلدان كثيرة ولكن لها إمكانات كفيلة بتغيير أشكال تمويل الحكم المحلي في الأجل الأطول؛
- تنمية القدرات في مجال النفقات الضريبية والتحليل المعمق للسياسات - وقد حققت بعض البلدان تقدما باهرا في هذا المضمار، ولكن مازال ينبغي إنجاز الكثير.

حماية الأكثر فقرا، من خلال وسائل من بينها الإنفاق العام الأساسي، مسألة فائقة الأهمية. إن عدالة أي نظام ضريبي لا يمكن تقييمها بصورة مجدية بمعزل عن الإنفاق الذي يموله هذا النظام الضريبي، ففي بعض الحالات قد تكون ضريبة تنازلية هي الوسيلة الوحيدة لتمويل إنفاق تصاعدي قوي. وبناء على ذلك فإن من الأهمية بمكان ألا يُقتصر على فحص التأثير التوزيعي للإصلاحات الضريبية في حد ذاتها، وإنما العمل أيضا على تحديد تدابير معينة بشأن الإنفاق لمواجهة الشواغل التي تطرحها هذه الإصلاحات. وإن من شأن تحسين إقناع المكلفين بقيمة الإنفاق العام من خلال الضرائب التي يدفعونها، بما في ذلك تحسين إدارة الإنفاق ونوعيته، أن يدعم الثقة في النظام الضريبي ويعزز الامتثال له.

ثمة شواغل وقضايا صاعدة تتطلب مزيدا من العناية. تتزايد قوة التحديات في مجال الضرائب الدولية، ونتيجة للتكامل الإقليمي، مما يتطلب توثيق عرى التعاون بشأن المسائل الضريبية - بما في ذلك التعاون مع الاقتصادات المتقدمة - سواء في مجال السياسات أو الإدارة، وزيادة الدعم لبناء القدرات. وسيؤدي استمرار تحرير التجارة إلى الضغط على الإيرادات في بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط. وأصبح نطاق تلبية هذه الاحتياجات من الإيرادات وغيرها عن طريق زيادة المعدلات المعيارية لضريبة القيمة المضافة، محدودا. ونتيجة لذلك فإن الإمكانيات تكمن إلى حد كبير في الارتقاء بالامتثال، وإنفاص المعاملات التفضيلية. وأخيرا وليس آخرا، ثمة مسألة هامة أيضا تتعلق بمشروعية النظم الضريبية بمعناها الأشمل، ومفادها أنه يمكن بذل المزيد من الجهود التي تتطلب إرادة سياسية مثلما تتطلب قدرة فنية، في فرض الضرائب على الصفاة وعلى الأفراد ذوي الدخل المرتفع/الأثرياء.

## أولا - المقدمة

1- إن دعم تعبئة الإيرادات في البلدان النامية كان ولا يزال شاغلا رئيسيا لصندوق النقد الدولي، وكان لمشورته وآرائه تأثير كبير في هذا المجال. وواصل الصندوق لسنوات طويلة من خلال برنامجه ودوره الرقابي، ومن خلال عمله في إطار المساعدة الفنية الذي يشكل المنظور الرئيسي هنا، دعم جهود البلدان النامية من أجل بناء نظم ضريبية أقوى فاعلية وأكثر عدلا. ولم يكن الصندوق وحده الذي أسهم بقسط في هذا المجال، ولكنه اضطلع بدور قيادي في إسداء المشورة بشأن المسائل الضريبية في هذا المجال (الملحق 1). وكان لمشورته تأثير ملموس في الدول الأعضاء في الصندوق، كما كانت هذه المشورة موضع اهتمام وثيق من جانب الأكاديميين، ومنظمات المجتمع المدني، وفي بعض الأحيان كانت مدعاة للجدل والخلاف.

2- تزايد الاهتمام بتعزيز تعبئة الإيرادات في البلدان النامية. وإن البلدان النامية في معظمها بسبيلها إلى الخروج من الأزمة، واحتمالات ماليتها العامة سليمة بوجه عام (الصندوق، 2010a)، ولكن الكثير منها لا يزال يواجه حاجة أساسية إلى تحصيل المزيد من الإيرادات من أوعيتها الضريبية. وقد أشير إلى أن تحقيق الأهداف الإنمائية الدولية على سبيل المثال، يتطلب زيادة الإيرادات في بلدان الدخل المنخفض بحوالي 4% من إجمالي الناتج المحلي (الأمم المتحدة، 2005)، كما إن الاحتياجات كبيرة في مجال البنية الأساسية (الصندوق، 2010a)، بالإضافة إلى تحديات بشأن تغير المناخ يتعين التصدي لها. وتركز الاقتصادات المتقدمة بصورة متزايدة على تحسين دعمها لجهود تعبئة الإيرادات هذه. وفي هذا السياق، دعا قادة مجموعة العشرين في نوفمبر 2010، الصندوق وأطرافا أخرى، إلى تقديم تقارير عن القضايا الرئيسية المتعلقة بتقوية تعبئة الإيرادات.<sup>2</sup>

3- تستعرض هذه الورقة الخبرة المكتسبة في دعم النظم الضريبية في البلدان النامية - مع التركيز بوجه خاص على بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط.<sup>3</sup> وتستخلص الدروس سواء فيما يتعلق بالسياسات أو

<sup>2</sup> تشمل العلامات الأخرى التي تشير إلى زيادة اهتمام الجهات المانحة، إنشاء صندوقين استثماريين لدعم المساعدة الفنية التي يقدمها صندوق النقد الدولي لإصلاح النظم الضريبية، وتأكيد المفوضية الأوروبية على هذه القضية، (2010) وإنشاء لجنة مساعدة التنمية لفرقة عمل معنية بالضرائب والتنمية، والمركز الدولي للضرائب والتنمية الذي ترعاه وزارة التنمية الدولية بالملكة المتحدة، ووكالة النرويج للتعاون الدولي.

<sup>3</sup> وهذا يعني بوجه عام بلدان الدخل المنخفض وبلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط (طبقا لتصنيف البنك الدولي، دخل الفرد الذي يقل عن 995 دولارا، وبين 996 و 3 945 دولارا على التوالي)، ومن هذا المنظور ترد أدناه أحيانا مؤشرات بشأن الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط (3 946 - 12 195 دولارا)، والاقتصادات المتقدمة.



الإدارة، من العمل التحليلي وعمل المساعدة الفنية،<sup>4</sup> وتناقش العناصر الأساسية في مشورة الصندوق، وتقييم احتمالات تقوية تعبئة الإيرادات في مواجهة التحديات الصاعدة.<sup>5</sup>

## ثانيا - الأهداف والاتجاهات العامة والإمكانات

4- يتناول هذا القسم قضايا فائقة الأهمية: أهداف تعبئة الإيرادات، وأوجه التشابه والاختلاف في التحديات التي تواجه البلدان النامية (وآثارها على الاستراتيجيات الإصلاحية)، والاتجاهات العامة في الآونة الأخيرة، والنطاق المتاح لجمع المزيد من الإيرادات.

### ألف - الأهداف والسياق

5- إن تحصيل الإيرادات هو الهدف الأساسي لأي نظام ضريبي، ولكن الإيرادات ليست هي الشاغل الوحيد. وإن احتياجات البلدان النامية من الإنفاق كبيرة، وهي أكبر وأكثر دوماً من أن تليها المساعدة الأجنبية وحدها.<sup>6</sup> وضرورة الإيرادات حادة وماسة في بلدان الدخل المنخفض، حيث إن نسبة الضرائب (نسبة إيرادات الضرائب إلى إجمالي الناتج المحلي) تقل عن 15%<sup>7</sup> ولكن توجد اعتبارات أخرى:

- إن من الصعب التعرف بدقة على ما يمكن أن يكون لمستوى الضرائب وتكوينها من آثار، طبقاً للتحليل النظري، على الكفاءة والنمو الطويل الأجل - عبر الاستثمار، واكتساب رأس المال البشري، والابتكار. وفيما يتعلق ببلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، خلص أرنولد (2008) إلى أن الضرائب على الملكية هي الأقل ضرراً للنمو، تعقبها الضرائب الاستهلاكية، وضريبة الدخل الشخصي (PIT)، وضريبة دخل الشركات (CIT)، وهذه الضريبة كما توحى النظرية بالإضافة إلى ضريبة الدخل

<sup>4</sup> تتناول هذه القضايا دراسات استقصائية أجريت في الآونة الأخيرة: بنك التنمية الإفريقي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (2010)، والبنك الدولي (2008) ومؤسسة ECORYS (2010)، أعدت لوزارة المالية الهولندية)، و Gordon (2010) و Keen و Simone (2004)، و Chambas (2005)، و Keen و Mansour (2010a, b)، عن إفريقيا جنوب الصحراء.

<sup>5</sup> سيسنعان بهذه الورقة في مساهمة الصندوق في الأعمال التي طلبتها مجموعة العشرين.

<sup>6</sup> قد يمثل التكيف مع تغير المناخ والمساعدة على تخفيف آثاره استثناء، إلى درجة أنه يعتبر تعويضاً عن الانبعاثات الماضية في الاقتصادات المتقدمة.

<sup>7</sup> يبدو أن القاعدة المعيارية العامة، وإن كانت تعسفية يعود تاريخها إلى Kaldor (1963).

الرأسمالي يمكن أن يكون لها تأثير قوي على الاستثمار. ولكن العمل المنجز فيما يتعلق بالبلدان النامية كان أقل بكثير، والموجود منه يميل إلى إثبات غيبة التأثير القوي للمستوى الكلي للضرائب أو الخليط بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ( Adams and Bevan, 2005; and Martinez-Vasquez, Vulovic, and Liu, 2009). وخلص Lee and Gordon (2005)، إلى أن المعدلات المنخفضة لضرائب دخل الشركات ارتبطت بنمو أسرع وتيرة، بما في ذلك البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، على الرغم من أن المتغيرات الضريبية الأخرى ليست ذات قيمة كبيرة. والأدلة على أن تحرير التجارة يدعم النمو (Wacziarg and Welch, 2008)، إنما تشير إلى تأثير محتمل نتيجة لتراجع الاعتماد على إيرادات الضرائب التجارية. ومن المحتمل أن تكون هناك آثار أخرى نتيجة للتقلب الشديد في الإيرادات الضريبية في كثير من البلدان النامية (وتوجد بعض الأدلة على أن هذا يؤدي إلى انحسار الاستثمار العام، فقد أكد Ebeke and Ehrhart, 2010) على أهمية تنويع مصادر الإيرادات؛

- إن الآثار التوزيعية هامة في حد ذاتها (تخفيف وطأة الفقر دافع قوي لتحصيل الإيرادات في المقام الأول) وبالنظر إلى وقعها على الامتثال (الذي يُحتمل أن يلحق به الضرر إذا تصور المكلفون الضرائب أن آخرين، بمن فيهم بعض أفراد الصفة في أغلب الأحيان، لا يدفعون سوى مبالغ ضئيلة). وثمة نقطتان هنا على قدر كبير من الأهمية في تقييم هذه الآثار. أولاً، إن ما يهم في نهاية المطاف ليس تأثير أي أداة ضريبية بمعزل عن غيرها، وإنما التأثير المتآلف لهذه التدابير جميعاً - والإنفاق الذي تموله. وقد تكون ضريبة تنازلية هي السبيل الوحيد لتمويل إنفاق عام تصاعدي إلى حد كبير؛ وعلى العكس من ذلك، عندما تكون القدرة على استهداف الإنفاق ضعيفة نسبياً، يصبح التصاعد الضريبي شاغلاً أكبر. ثانياً، إن هؤلاء الذين يتحملون العبء الحقيقي لأي ضريبة قد لا يكونون هم المسؤولون عن تحويلها للحكومة. وحيث إن رأس المال متنقل على المستوى الدولي، فإن بلداً صغيراً على سبيل المثال لا يمكن أن يقدم إقراراً ما بعد الضريبية الذي يطلبه المستثمرون الأجانب، ومحاولة القيام بذلك ستؤدي ببساطة إلى تخفيض دخل العوامل الثابتة (العمال المحليون على الأرجح). وإن من الصعب تقدير من تقع عليهم الضريبة فعلاً في الاقتصادات المتقدمة، وليس الأمر أكثر سهولة في سياق مختلف ألا وهو اقتصادات دول الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط؛

- إن الضرائب سمة مميزة لسلطة الدولة، مما يجعل من تحسينها جانباً رئيسياً من جوانب بناء الدولة. وهذا الاعتبار الذي يؤكد على وجهة نظر مفادها أن الإصلاح الضريبي باعتباره استثماراً رئيسياً في التنمية المؤسسية الأوسع نطاقاً، كان يحتل مكاناً بارزاً في المبادرات الأخيرة بشأن السياسات.<sup>8</sup> ولكن ليس من الواضح حتى الآن ما يعنيه هذا الإدراك المتزايد فيما يتعلق بالمشورة والسياسات في المجال الضريبي.

<sup>8</sup> انظر على سبيل المثال منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (2008) و Everest-Philips (2008).

## باء - أوجه التشابه، وأوجه الاختلاف، واستراتيجيات الإصلاح

6- تواجه البلدان النامية تحديات ضريبية كثيرة مشتركة. ومعظمها مُشابه من حيث النوع لما هو قوائم في الاقتصادات المتقدمة ولكنه أكبر بكثير من حيث الحجم.<sup>9</sup> وهذه التحديات تشمل:

- التعامل مع قطاعات "يصعب فرض ضرائب عليها" في كل مكان (الأعمال التجارية الصغيرة، بما في ذلك صغار المزارعين، والمهنيون، وفي بعض الحالات، المؤسسات المملوكة للدولة)، وخاصة عندما تكون القدرة الإدارية وتقاليده الامتثال متدنية. و"الاقتصاد غير الرسمي منتشر في البلدان النامية - ربما 40% من إجمالي الناتج المحلي في المتوسط، وحوالي 60% في بلدان كثيرة.<sup>10</sup> ولكن هذا لا يعتبر في حد ذاته المشكلة،<sup>11</sup> إذ إن التجار المتناهين في الصغر قد يعملون في "الاقتصاد غير الرسمي" على سبيل المثال، ولكن من المحتمل أيضا أن تكون إيراداتهم ومبيعاتهم أقل بكثير من أي مستوى حدي معقول للضريبة، وكثير من عمليات التهرب الضريبي الصارخة يقوم بها مهنيون مؤهلون. وإن أفضل وصف لهذه القضية هو "عدم الامتثال". والتقديرات الخاصة بعدم الامتثال نادرة، ولكن "تغرات"<sup>12</sup> ضريبة القيمة المضافة، قدرت بنسبة تتراوح بين 50 و60% في إندونيسيا وموزامبيق على سبيل المثال، مقارنة بحوالي 13% في المملكة المتحدة؛

- ضعف إدارات الإيرادات، وانخفاض الروح المعنوية للمكافئين، وسوء الحوكمة. وكلها عوامل مترابطة على نحو وثيق، ورغم أنها ليست مقصورة على بلدان الدخل المنخفض، إلا أنها مترسخة فيها. وتقترن مؤشرات الفساد بانخفاض الدخل (Attila, Chambas, and Combes, 2008) - والواقع أن الفساد يعمل كضريبة في حد ذاته، ومن المحتمل أن يكون ضريبة تنازلية بوجه خاص - شأنه في ذلك شأن مؤشرات الحوكمة (ضعف حكم القانون، انعدام الاستقرار السياسي). والسببية هنا يمكن أن تسير في كلا الاتجاهين،

<sup>9</sup> تناول (2004) Keen and Simone (2002), Gordon and Li (2009), وHeady (2002) السمات المميزة للبلدان النامية فيما يتعلق بالضرائب.

<sup>10</sup> انظر (2010) Schneider, Buehn, and Montenegro.

<sup>11</sup> المصطلح يستخدم هنا على وجه العموم؛ والواقع أن سبب تفضيل التركيز على عدم الامتثال المشار إليه هنا - نادرا ما يحدد تماما (Kanbur, 2009)؛ ويلقي (2011) Keen بعض الضوء على هذه المسألة.

<sup>12</sup> إيرادات ضريبة القيمة المضافة مع امتثال كامل ناقصا الإيرادات الفعلية لضريبة القيمة المضافة، فيما يتعلق بإيرادات ضريبة القيمة المضافة، الأرقام مستقاة من (2009) Castro et al. (2008) and Silvani et al.

ومشكلات الحوكمة ليست مقصورة على إدارات الإيرادات، ولا يمكن تناولها تماما بمعزل عن الإصلاح القضائي على سبيل المثال. ومع ذلك فإن الأهمية المركزية لتحصيل الضرائب باعتباره ممارسة لسلطة الدولة، تضيء أهمية خاصة على قضايا الحوكمة في تحصيل الضرائب؛

- التركيز الشديد على الإيرادات في *المنشآت المتعددة الجنسية* التي تطرح مهارتها في تخطيط الضرائب، تحديات متزايدة، وتثيير، في حالات كثيرة، صعوبات في التعامل مع *المنشآت المملوكة للدولة*، التي عُرِف عنها إساءة استخدام النظام الضريبي أو تجاهله بكل بساطة؛
- *الاستخدام الضحل للمؤسسات المالية*، مصدر قيم للمعلومات المتعلقة بالضرائب؛
- الضغوط على الإيرادات من جراء *تحرير التجارة*، بما في ذلك *التكامل الإقليمي*، وتكثيف *المنافسة الضريبية* على المستوى الدولي؛
- تزايد أهمية التعامل مع *الخدمات الدولية*، ولكن نظرا لاستحالة اعتراضها على الحدود، يصعب فرض ضرائب عليها، وخاصة عندما تعجز الإدارات عن تجاوز الاعتماد الشديد على الضوابط المادية.

7- ولكن توجد أيضا اختلافات هامة بين البلدان النامية. ومن المحتمل أن يكون أهمها التباين في ثروة الموارد الطبيعية. والجغرافيا عامل مهم أيضا. فالجزر الصغيرة أكثر قدرة على فرض الضرائب عند الحدود، مقارنة بالبلدان غير الساحلية، وربما يفسر هذا ضعف ميلها إلى اعتماد ضريبة القيمة المضافة،<sup>13</sup> ولماذا سارت هذه الضريبة على ما يرام عند اعتمادها.<sup>14</sup> وتواجه البلدان في أعقاب النزاعات، صعوبات شديدة من جراء انهيار إدارتها وأوعيتها الضريبية، ويصدق ذلك أيضا على دول الخلافة المتحمسة إلى تأكيد سمعتها المواتية للمستثمرين (يتضمن الملحق الثاني دراسات حالة). وللتاريخ دور أيضا، إذ إن التقييدات الدستورية التي ترجع إلى قانون حكومة الهند (1935)، تعرقل بقوة تصميم ضريبة القيمة المضافة في كل من الهند وباكستان، على سبيل المثال، وتوجد أدلة على أن اختلاف التقاليد القانونية، انعكاسا للماضي الاستعماري، يرتبط باختلاف أداء الإيرادات.

8- وتعكس مشورة الصندوق أوجه التشابه وأوجه الاختلاف هذه. وثمة انتقاد شائع يوجه إلى مشورة الصندوق بشأن الضرائب ومفاده أنها مشورة نمطية تقدم إلى الجميع.<sup>15</sup> وبعض الممارسات الضريبية تحظى في

<sup>13</sup> Keen and Lockwood (2010).

<sup>14</sup> الفصل الرابع من كتاب (Ebrill et al. (2001), and Aizenman and Jinjarak (2008).

<sup>15</sup> كما يتضح في (Stewart and Jogarajan (2004) and Marshall (2009).

واقع الأمر بقبول عام، ومنها على سبيل المثال الرقابة الصارمة على كبار المكلفين. وبعد ذلك توجد بالتأكيد نقاط مشتركة في الاستراتيجيات العامة للإصلاح (الإطار 1)، تعكس الركائز العامة المشتركة للمبادئ الاقتصادية والتنظيمية. ولكن التوقيت والأهمية النسبية والتصميم الدقيق للتدابير الملائمة للإصلاح الضريبي، كلها عوامل تختلف اختلافاً بينا. ومثال ذلك أن المشورة أكدت مرارا على الحاجة إلى إصلاح إداري قوي قبل اعتماد ضريبة القيمة المضافة. وفي بعض الأحيان تكون معالجة عدم الامتثال مسألة ذات أولوية قصوى، تؤدي إلى التركيز على دعم تدابير الإنفاذ قبل الانتقال إلى إصلاحات متوسطة الأجل. كما تؤثر خصوصيات كل بلد على مضمون المشورة وفحواها. فقد توقفت عمليات إعادة التصدير على نطاق واسع في غامبيا، على سبيل المثال، قبل التوصية بضريبة القيمة المضافة (نظرا لصعوبة تمويل المصدرين، على النحو المبين أدناه)؛ كما أثرت القيود الدستورية على تصميم وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة بصورة فعّالة. وتتباين إلى حد كبير وجهات النظر السياسية والاجتماعية بشأن الدرجة الملائمة من التصعيد، إذ يتمثل عندئذ الدور التقليدي للمستشار الخارجي في توصيف البدائل وتقييمها.

### الإطار 1- العناصر المشتركة للاستراتيجيات الإصلاحية

تؤكد مشورة الصندوق إلى البلدان النامية على النقاط المشتركة التالية:

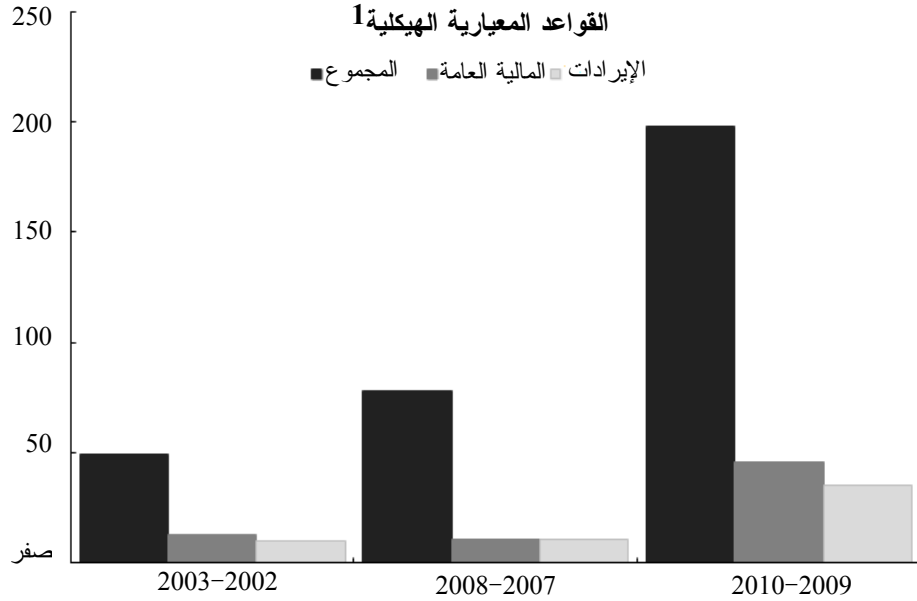
- إنشاء إدارات فعّالة للإيرادات.<sup>16</sup> قدرة على الاستخدام الملائم لاقتطاع الضريبة من المنبع، ومعلومات أطراف ثالثة، وقدرة أيضا على الاستناد إلى ذلك لتنفيذ الامتثال الطوعي والربط الضريبي الذاتي، أي أن يقوم المكلفون أنفسهم بحساب الضرائب وتحويلها على أن تخضع للمراجعة والجزاءات عند الاقتضاء - باعتبار ذلك شرطا ضروريا مسبقا لتوسيع الوعاء الضريبي، والمساعدة على التصدي للفساد.
- فرض رقابة قوية على كبار المكلفين، في إطار مكتب مخصص لهذا الغرض (ومزود بوحدات متخصصة للقطاعات الأكثر أهمية)، باعتبار ذلك خطوة رئيسية نحو إدخال تقييم المخاطر، وتقسيم المكلفين بمزيد من الدقة.
- تطبيق السياسات والإجراءات التي تحد من فرص تحقيق الريع، وتحديد ومعاقبة السلوك غير السليم في إدارة الإيرادات.
- تصميم وتطبيق استراتيجيات قوية وفعّالة، لمعالجة عدم الامتثال.
- ضمان أن تكون القوانين واللوائح بسيطة بصورة معقولة، ويسهل الحصول عليها، وأن تتميز بالاتساق فيما يتعلق بجميع الضرائب، وأن تكفل حماية المكلف الملتزم (بما في ذلك إجراءات الاستئناف الفعّالة).

<sup>16</sup> هذا المصطلح يشير إلى كل من إدارة الضريبة المحلية وإدارة الجمارك.

- الاستعاضة عن ضرائب الانتاج أو المبيعات، التي تفتقر الى الكفاءة، بعد إعداد جيد للإدارة والمكّفين، بإدخال ضريبة للقيمة المضافة تتسم بالبساطة - بما في ذلك حفز الإصلاحات الإدارية.
- تحصيل ضريبة القيمة المضافة استنادا إلى وعاء ضريبي كبير، ووجود مستوى حدي مرتفع (رقم المبيعات الذي يصبح عنده التسجيل للضريبة إجباريا)، وتحاشي تعدد معدلاتها ليتسنى لها تحقيق إمكاناتها كمصدر كفاء للتمويل الحكومي.
- التنسيق بين أي خسارة محتملة في إيرادات الضريبة التجارية والتدابير الرامية إلى الاستعاضة عنها بمصادر محلية.
- تحاشي الإعفاءات - فيما يتعلق بالضرائب كافة - والتي تعرض الإيرادات والحوكمة للخطر، ويصعب التراجع عنها، ولا تولّد مزايا اجتماعية واضحة على سبيل التعويض.
- إلغاء الضرائب الصغيرة والرسوم الباهظة التي تبلغ تكلفتها حدا يصعب معه الامتثال لها وإدارتها.
- بناء ضرائب دخل الشركات، على نحو يتسم بالبساطة (في أحكامها الخاصة بالاستهلاك والترجيل إلى الأمام على سبيل المثال) وتستند إلى وعاء ضريبي كافٍ بحيث تصبح المعدلات القانونية قادرة على المنافسة طبقا للمعايير الدولية، على أن يقترن ذلك بمعدلات ضريبية فعّالة ومنخفضة بطريقة معقولة وموحدة في مختلف أنواع الاستثمارات.
- تقوية القدرات لمواجهة تحويل الأرباح من جانب الشركات المتعددة الجنسيات، مع الاعتراف بما ينطوي عليه ذلك من صعوبات شديدة.
- توسيع نطاق تغطية ضريبة الدخل الشخصي (لاسيما عن طريق إدراج الأعمال التجارية الصغيرة والمهنيين)، وإرساء نظام ضريبي متناسق للإيرادات الرأسمالية، على أن يقترن بهيكل فعّال للمعدلات يتمشى مع الأفضليات التوزيعية للسلطات.
- استغلال إمكانات التعاون الإقليمي، سواء في مجال السياسات أو الإدارة، لاسيما فيما يتعلق بضرائب الأعمال التجارية والرسوم الإضافية المخصصة - للحدّ من المنافسة التي تلحق بالاطراف كافة.
- تحقيق التوازن بين الإتاوات، ومعاملات المزايدات، والرسوم المتعلقة بالأرباح، في فرض الضرائب على الموارد الطبيعية.

9- تستعين البرامج المدعومة من الحكومة بالتدابير الهيكلية للإيرادات على نحو متزايد، كجزء من الاستراتيجيات الحكومية لزيادة النمو الاقتصادي وتخفيف وطأة الفقر (الشكل البياني 1). وكثيرا ما تسترشد هذه البرامج بمشورة المساعدة الفنية، وقد تشمل على سبيل المثال إنشاء مكتب لكبار المكّفين أو إلغاء الإعفاءات. وثمة أدلة على أن البرامج المدعومة من الصندوق يمكن أن تحسّن الأداء الضريبي عن طريق الحث على إصلاحات تتطلب التزاما سياسيا قويا (Brun et al., 2010).

الشكل البياني 1- القواعد المعيارية المتعلقة بالإيرادات،  
وغيرها من القواعد المعيارية الهيكلية، 2010-2002



المصدر: قاعدة بيانات MONA

<sup>1</sup> القواعد المعيارية الهيكلية يمكن أن تكون تدابير قانونية أو مؤسسية أو سياساتية ذات صلة بالأهداف الاقتصادية الكلية لبرنامج ما. ومثال ذلك إدخال رقم تعريف الهوية الضريبية، وزيادة المستوى الحدي لضريبة القيمة المضافة، وإنشاء وحدة لكبار المكلفين، وتخفيض/إلغاء الإعفاء الضريبي.

### جيم - الاتجاهات العامة والخبرة المكتسبة في الآونة الأخيرة<sup>17</sup>

10- أظهرت الإيرادات في بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط (لاسيما بلدان الدخل المنخفض) مرونة وقدرة على الصمود أثناء الأزمة. ويبين الشكل البياني 2،<sup>18</sup> التطورات منذ 1980، في ثلاثة قياسات

<sup>17</sup> يستند التحليل في هذه الورقة إلى خليط من بيانات الإحصاءات المالية الحكومية، ونشرة آفاق الاقتصاد العالمي، وغيرها من البيانات، ابتداءً من 1980 وما بعدها. وهذا المنهج الانتقائي يعكس حدود البيانات المتاحة عن الإيرادات في البلدان النامية. ويتضمن الملحق الثالث، تفاصيل عن هذه المسألة.

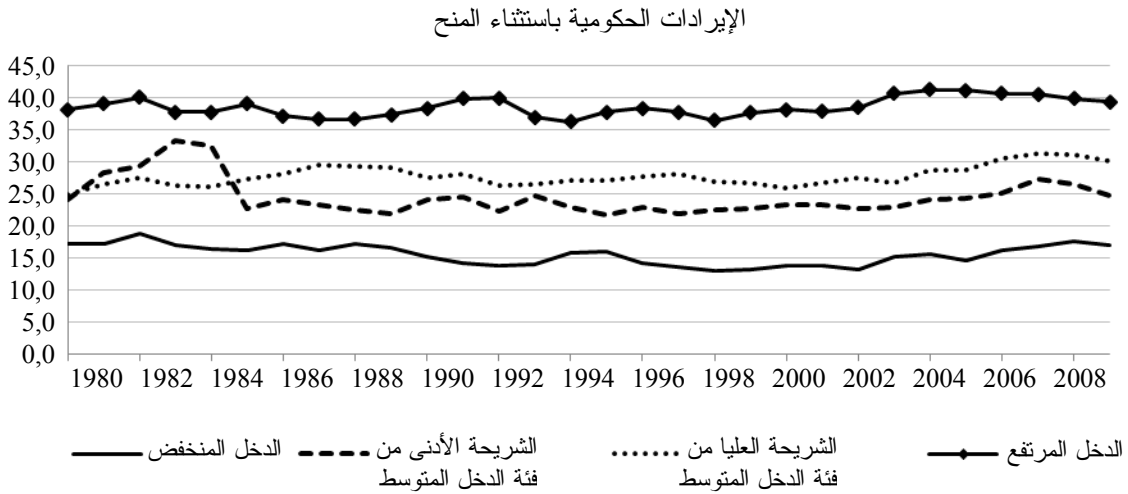
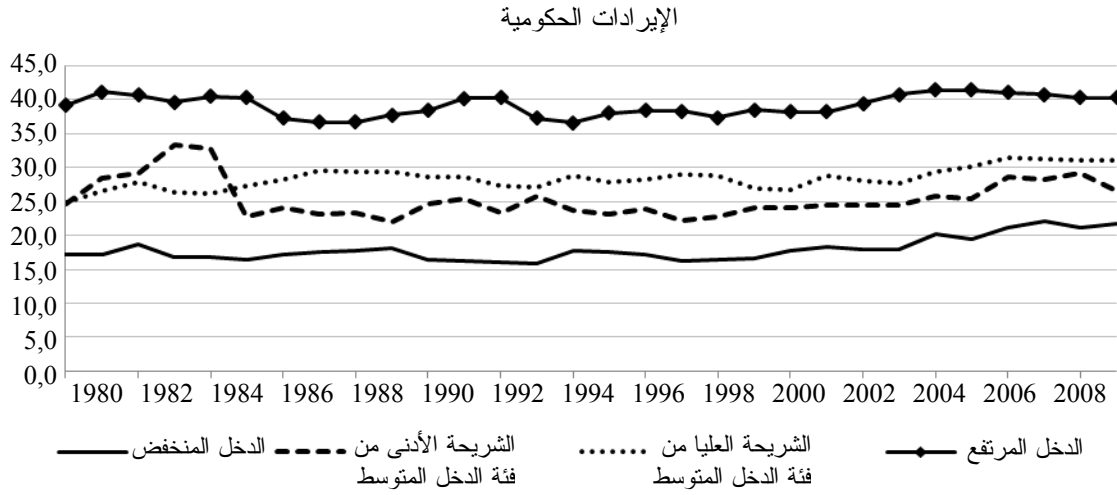
<sup>18</sup> تظهر الأرقام المتوسطة (وليس المعدلات)، من أجل الحدّ من تأثير الإحصاءات غير المتسقة، وثغرات البيانات. وتشكل مجموعات الدخول الديناميكية من خلال ترتيب البلدان بحسب نصيب الفرد من الدخل في كل تاريخ، وتقسيمها إلى أربع مجموعات متساوية: وهذا المنهج يساعد على تحاشي التحيزات الناشئة عن تصنيف البلدان بحسب الدخل في تاريخ واحد (واستخدام نصيب الفرد من الدخل النهائي على سبيل المثال، يمكن أن يستبعد من يحصلون على إيرادات مرتفعة وينتقلون إلى مجموعة الشريحة الأدنى من

للإيرادات الحكومية: المجموع، فيما عدا المنح من الخارج، والإيرادات الضريبية - وهي نقطة التركيز في معظم هذه الوثيقة - (بما في ذلك مساهمات الضمان الاجتماعي) وتختلف الأوضاع بطبيعة الحال من بلد إلى آخر، ولكن قوة الإيرادات في بلدان الدخل المنخفض بوجه خاص، تبدو واضحة للعيان.

## الشكل البياني 2- الاتجاهات العامة فيما يتعلق بالإيرادات الكلية

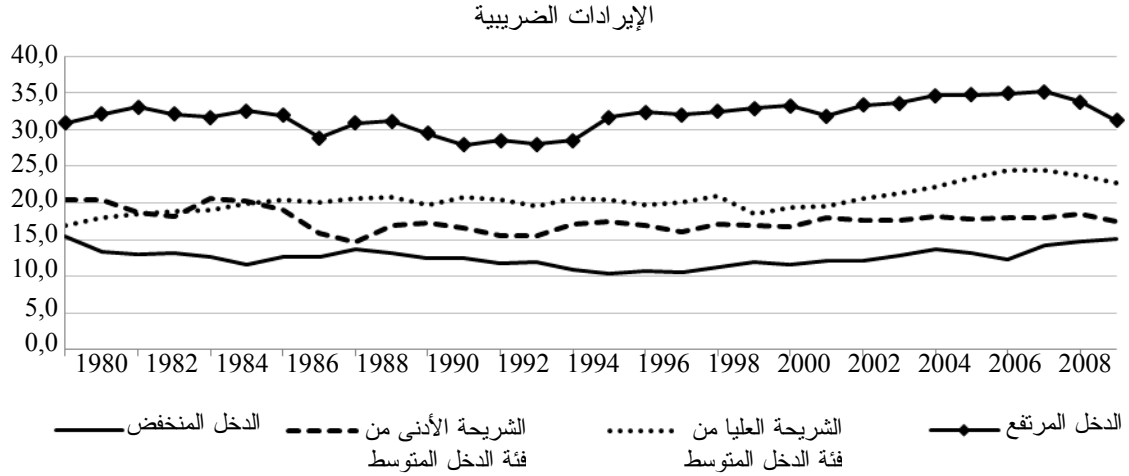
### والإيرادات الضريبية، 1980-2009

(كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي)



فئة الدخل المتوسط، مما يعطي فكرة متشائمة بلا داع عن البلدان منخفضة الدخل كمجموعة. ومع ذلك فإن المتوسطات و/أو تقسيم المجموعات إلى فئات بحسب دخولها النهائية، تعطي بوجه عام نفس الاستنتاجات التالية.

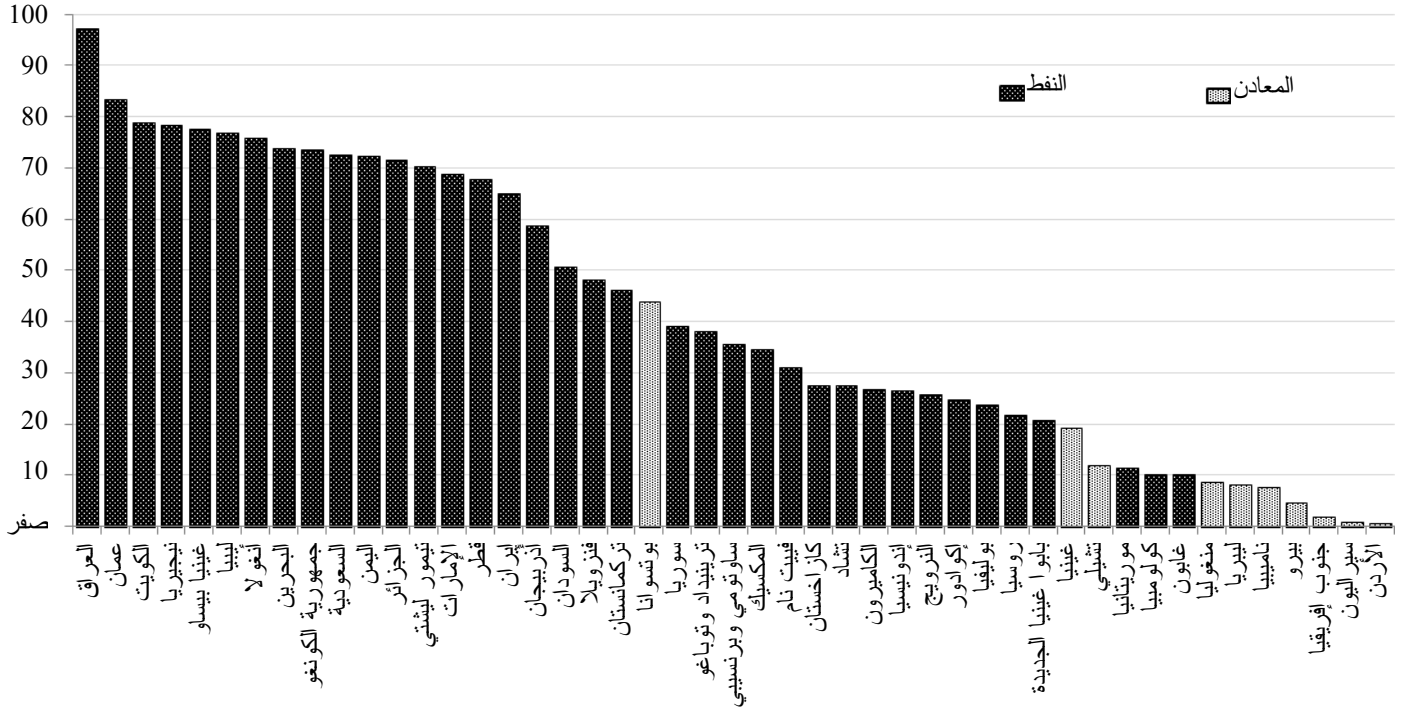




11- اضطلعت الإيرادات من الموارد الطبيعية دورا كبيرا في الأداء القوي نسبيا الذي شهدته السنوات الأخيرة، ولكنها لم تكن العامل الوحيد. والبيانات عن الإيرادات المتعلقة بالموارد محدودة، ولكنها تظهر بشكل واضح في أوضاع المالية العامة في بلدان كثيرة (الشكل البياني 3). ولاحظ (Keen and Mansour (2010))، أن أداء الإيرادات في إفريقيا جنوب الصحراء كان أقوى في البلدان الغنية بالموارد. ومع ذلك يظهر الشكل البياني 4، في إطار المقارنة بين الخبرات في البلدان الغنية بالموارد وغيرها من البلدان بوجه أعم، ليس فقط تقلبات أكبر في الإيرادات في المجموعة الأولى، وإنما لوحظ أيضا زيادة في نسب الضرائب في السنوات الأخيرة في البلدان التي ليست لديها موارد.

### الشكل البياني 3- الإيرادات من الموارد الطبيعية، المتوسطات في الفترة 2000-2007

(بلدان مختارة، النسبة المئوية من الإيرادات الحكومية)

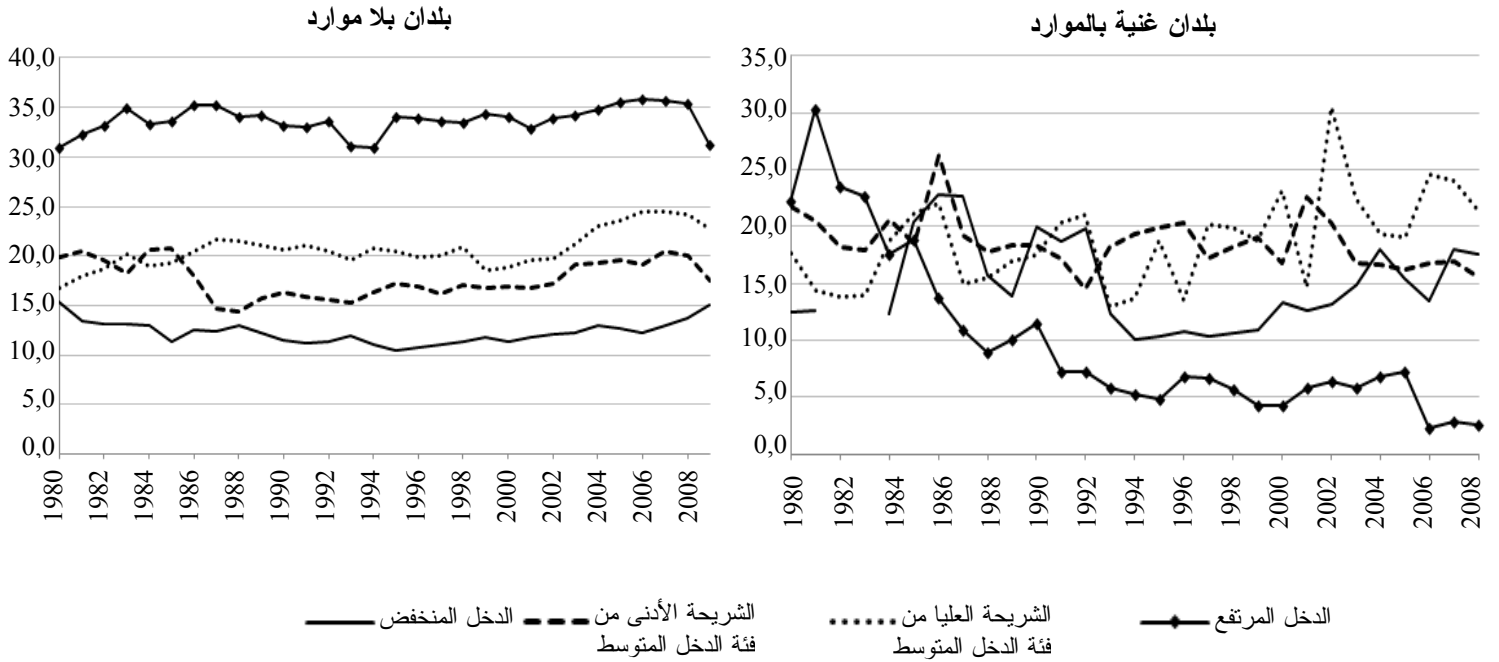


المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

## الشكل البياني 4- تطورات الإيرادات الضريبية في البلدان الغنية بالموارد،

وبلدان أخرى، 1980-2009

(نسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي)



المصدر: تقديرات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: متوسطات المجموعات، ومجموعات الدخل الديناميكي، والبلدان الغنية بالموارد في كل تاريخ هي البلدان التي لديها ربع من الموارد يتجاوز 10% من إجمالي الناتج المحلي.

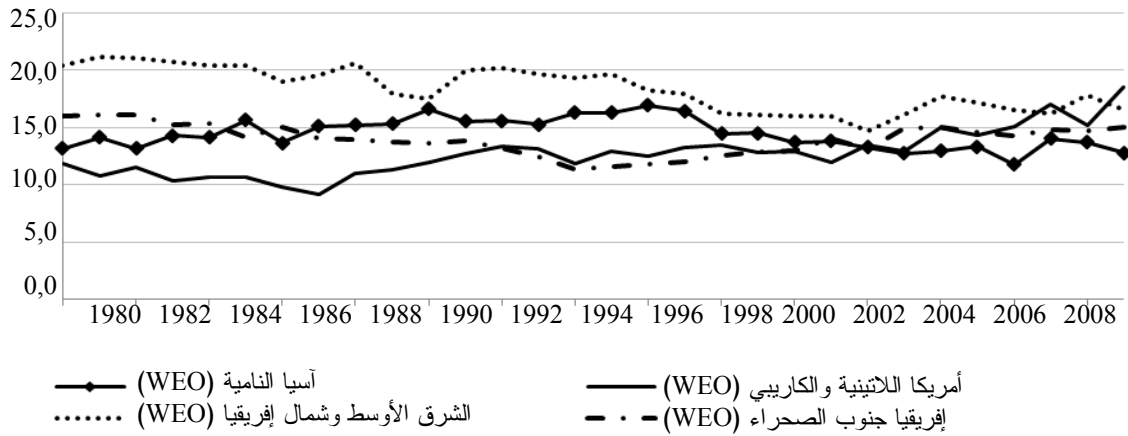
12- حدثت زيادة في إيرادات الضرائب في بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط منذ منتصف تسعينات القرن الماضي. وتختلف التجارب الإقليمية (الإطار 2)، ولكن في أعقاب الركود أو الهبوط، يظهر الشكل البياني 2 زيادة في متوسط الأداء. ويظهر الشكل البياني 6 في معرض المقارنة (بين البلدان منخفضة الدخل وبلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط) في الفترة 1990 - 1995، والفترة 2003-2008، زيادة ملحوظة بوجه عام في نسب الضرائب. ولوحظ في كلتا الفترتين، أن حوالي خمسة بلدان تمكنت من رفع نسب ضرائبها إلى أكثر من 15%.

13- تعكس هذه التطورات في أداء الضرائب زيادة في الإيرادات المتأتية من ضريبة القيمة المضافة، وأداءً قويا لضرائب دخل الشركات، وهبوطاً في إيرادات الضرائب التجارية (الشكل البياني 7). وقد اتضحت هذه الاتجاهات العامة منذ أوائل ثمانينات القرن الماضي.

## الإطار 2- المنظور الإقليمي

بينما تركز هذه الورقة على بلدان الدخل المنخفض كمجموعة، إلا أن الخبرات اختلفت باختلاف المناطق. وفي حين أن حجم العينات يصبح مدعاة للقلق عند التصنيف الأكثر دقة، يوحي الشكل البياني 5، على سبيل المثال، أن أداء إيرادات الضريبة اكتسب قوة في إفريقيا جنوب الصحراء منذ منتصف تسعينات القرن الماضي، ولكن أصابه الوهن في بلدان آسيا النامية.

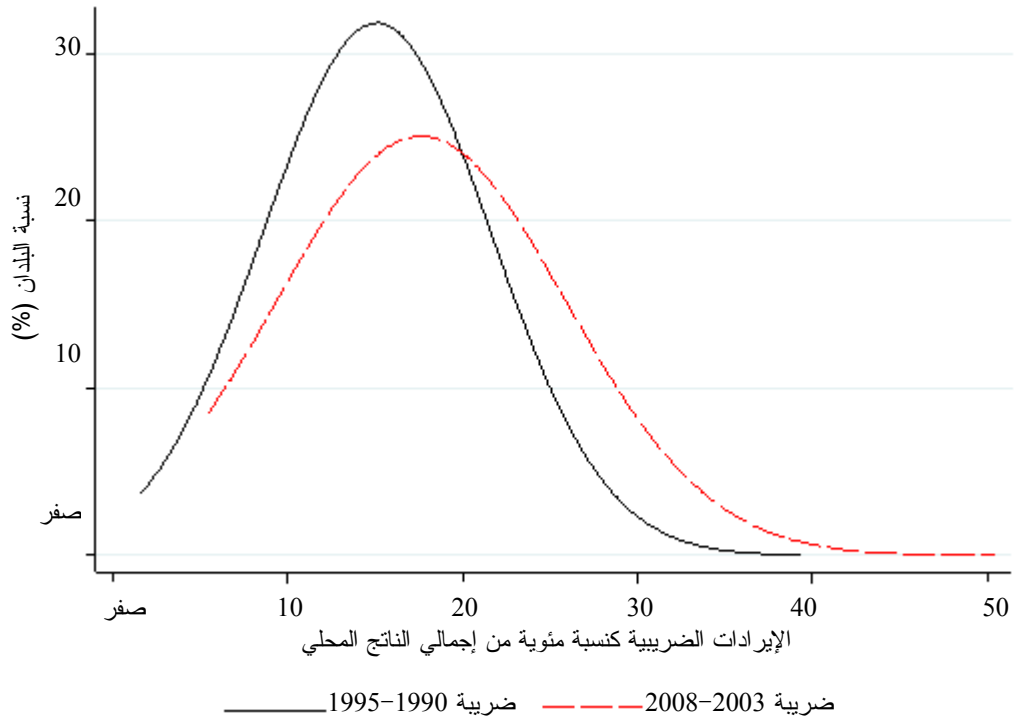
الشكل البياني 5- تطورات الإيرادات الضريبية بحسب المناطق، 2009-1980



المصدر: تقديرات خبراء صندوق النقد الدولي

ملحوظة: متوسطات المجموعات، ومجموعات الدخل الثابت (إضمان ألا تتأثر العينة لمنطقة معينة بالتغيرات التي تطرأ على تصنيف دخل البلدان في مناطق أخرى).

### الشكل البياني 6- توزيع نسبة الضريبة في البلدان النامية، 1995-1990، 2008-2003

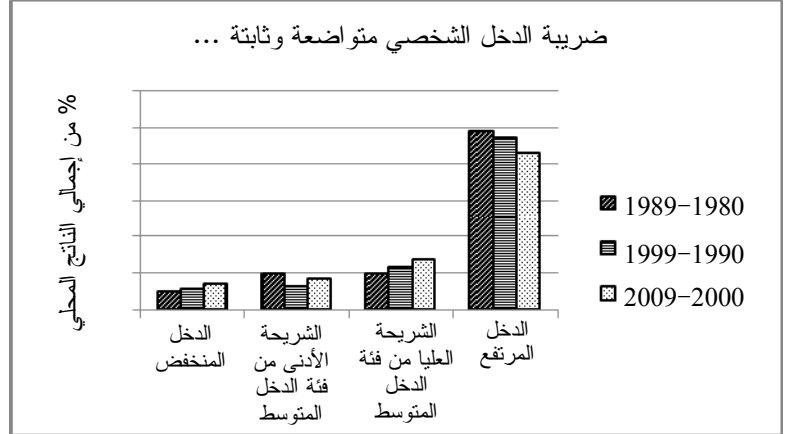
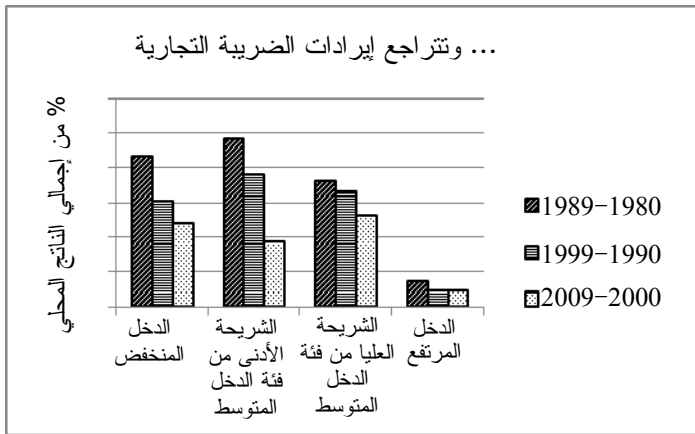
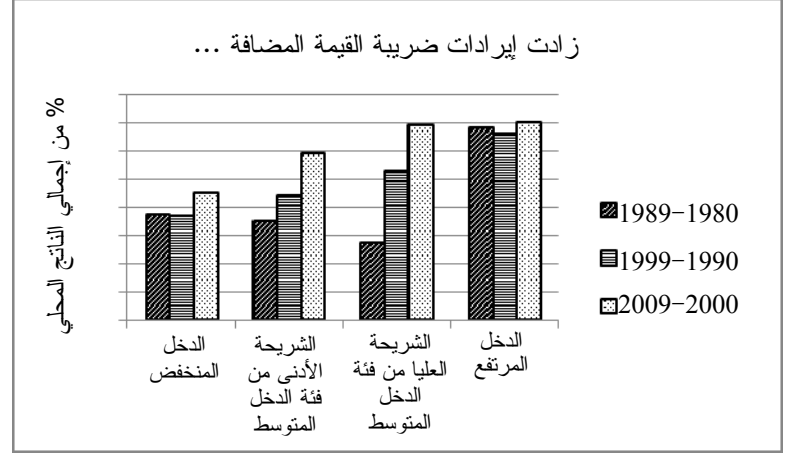
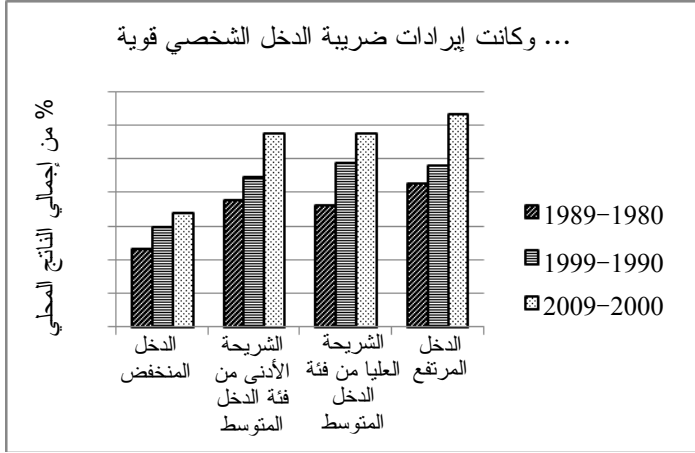


المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: تتكون العينة من بلدان الدخل المنخفض، والشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط، باستخدام مجموعات الدخل الديناميكي.

## الشكل البياني 7- الاتجاهات العامة في تكوين الإيرادات، 1980-2009

(كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي)



المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: متوسطات المجموعات، ومجموعات الدخل الديناميكي.

## دال - تقييم النطاق المتاح لتحصيل مزيد من الإيرادات

14- ربط الاقتصاد القياسي أداء الإيرادات. أي نسبة الإيرادات الفعلية إلى إجمالي الناتج المحلي - بطانفة من السمات الهيكلية والتنموية والمؤسسية. (الملحق الرابع). وكثير من هذه السمات (مثل حصة الزراعة، وعدم الاستقرار السياسي في الماضي) بعيدة إلى حد كبير عن القرارات الضريبية، لاسيما في الأجل القصير جدا. وقد حظي تأثير ثروة الموارد والمساعدة على أداء الإيرادات في هذا السياق، بعناية خاصة (الإطار 3).

### الإطار 3- المساعدة، وثروة الموارد، وتعبئة الإيرادات

إن الأدلة العملية مختلطة ولكنها توحى بوجه عام بأن بعض أنواع المساعدة يمكن أن تحل محل الإيرادات المحلية. وفي الفترة 2001-2006، بلغ متوسط المساعدة في البلدان المتلقية حوالي 4,4 من إجمالي الناتج المحلي؛ وتجاوز جميع الإيرادات الضريبية في 25 بلدا. وهذه الإيرادات يمكن أن تحل محل الإيرادات التي يجري تحصيلها على المستوى المحلي عن طريق تخفيض الاحتياجات المباشرة، وتقليل الحافز على تحسين الأداء. خشية تعويض التخفيضات في المساعدة مستقبلا. وبينما تتباين الخبرات القطرية والنتائج العملية فقد وجد ( Moss, Petterson, and van de Walle (2006))، و (Gupta et al. (2004)، أن المنح تحل محل الإيرادات المحلية (على نحو كامل تقريبا في حالة تفشي الفساد) في حين أن القروض تقتنر عادة بإيرادات محلية أكثر قوة.

وتوجد أمارات قوية على أن إيرادات النفط تحل محل الضرائب المحلية، ويصدق ذلك أحيانا طبقا لبعض الدلائل على الإيرادات غير النفطية. وخلص (Bornhorst et al. (2009) إلى أن زيادة في المحروقات تبلغ دولارا واحدا تحل محل زهاء 20% من الإيرادات الضريبية من مصادر غير المحروقات. وتشير النتائج الخاصة بإفريقيا جنوب الصحراء<sup>19</sup> إلى تأثير مماثل بالنسبة إلى جميع أشكال ثروة الموارد.

15- وتشير التقديرات العملية إلى أن "الجهد" أي نسبة الإيرادات الحقيقية إلى الإيرادات المحتملة،<sup>20</sup> ليس منخفضا في جميع البلدان النامية، ولكن يمكن تحصيل إيرادات إضافية كبيرة حيث يكون الأداء في أضعف حالاته. ويقدم الملحق الخامس عرضا للمنهجية ويتضمن تقديرات قطرية للجهد (استنادا إلى Pessino and Fenochietto, 2010)، باعتبارها توضح الآثار العامة وليس باعتبارها قواعد ينبغي اتباعها. وفي المتوسط يلاحظ أن

<sup>19</sup> لم يرد ذكرها هنا؛ باستخدام مجموعة بيانات (Keen and Mansour (2010).

<sup>20</sup> كثيرا ما يستخدم مصطلحا "الأداء" و "الجهد" كمرادفين، ولكن التفرقة بينهما في هذا السياق طبقا لرأي Lotz and Morss (1967) أثبتت أنها مفيدة.

الجهد ليس أكثر انخفاضاً في البلدان منخفضة الدخل.<sup>21</sup> ومع ذلك فإن البلدان التي تكون فيها نسب الضرائب الأكثر انخفاضاً، تميل إلى أن تكون فيها معدلات الجهد الأكثر انخفاضاً. ومن بين البلدان منخفضة الدخل والبلدان متوسطة الدخل الخمسة عشر في العينة، التي كانت نسب الضرائب فيها أقل من 15% على سبيل المثال، رأت 13 منها أن الجهد كان أقل من متوسط مجموعتها؛ ورفع المتوسط إلى هذا المستوى سيزيد إيراداتها بمتوسط يبلغ حوالي 3% من إجمالي الناتج المحلي. وهذا يطرح بطبيعة الحال سؤالاً محددًا عن كيفية تحقيق لك. وعلى الرغم من أن التفاصيل لا بد وأن تكون ذات طابع قطري إلى حد بعيد، فإن التحليل في القسم التالي يعطي فكرة عن المواقع المحتملة للإمكانات في هذا المجال.

16- أظهرت عدة بلدان جدوى إحداث زيادة كبيرة في تعبئة الإيرادات المحلية وبينما اتضح في بعض البلدان (مثل مصر وباكستان) عدم حدوث تحرك كبير في نسب الضرائب على امتداد فترات طويلة، إلا أن بلدانا أخرى أحرزت تقدماً باهراً، فقد تمكنت بيرو على سبيل المثال من زيادة نسبتها الضريبية من 6 إلى 13% في عقد التسعينات من القرن الماضي، وإلى حوالي 17% الآن. وحققت بعض البلدان زيادات مستمرة بين 4 و5% في ناتجها المحلي الإجمالي في سنوات قلائل. ويتضمن الملحق السابع تفاصيل ثلاث حالات أمكن فيها إحراز تقدم كبير وهي السلفادور وتنزانيا وفيتنام.

### ثالثاً - القضايا والدروس المستفادة

17- يتناول هذا القسم قضايا مركزية تتعلق بالمبدأ والدروس المستخلصة من تجربة الضرائب غير المستندة إلى الموارد. وي طرح فرض الضرائب على الموارد الطبيعية تحديات معقدة جدا وذات طابع مميز بحيث لا يمكن تناولها هنا على نحو كافٍ، ويقدم الملحق السابع عرضاً عاماً.<sup>22</sup>

18- إن من المستحسن لأغراض الشرح والإيضاح التركيز على الجوانب المميزة لتصميم الضرائب - يوجز الإطار 5 الدروس الرئيسية المستفادة - ولكن ثمة حاجة أيضاً إلى منظور كلي. وتجب القضايا الجوهرية للإصلاح الإداري كل ما عداها (ومن ثم تُتناول أولاً؛ وتناقش تحديات إدارية أكثر تحديدا فيما يتعلق بالأدوات الخاصة التي ينظر فيها عندئذ. وتوجد روابط هامة بشأن التصميم بين أدوات السياسات هذه. والأكثر أهمية من ذلك كله، موضوع أساسي في كثير من المناقشات التالية ومفاده أن الضغوط على الإيرادات من جراء تحرير التجارة والتكامل الإقليمي والمنافسة الضريبية، تعني أن البحث عن إيرادات إضافية في غيبة مزيد من التنسيق الدولي سيركز على الأرجح على قواعد وركائز ثابتة نسبياً، وأكثرها وضوحاً العمالة والاستهلاك والعقارات.

<sup>21</sup> خُص (Gupta (2007) إلى استنتاج مماثل.

<sup>22</sup> يتناول (Daniel, Keen and McPherson (2010) هذه المسألة بمزيد من التفصيل.



#### الإطار 4- التحديات الرئيسية أمام الإصلاح الضريبي

تختلف الأولويات باختلاف الظروف القطرية، ولكن تتجلى عدة دروس مستفادة، تتعلق في حالات كثيرة بالعناصر الرئيسية لاستراتيجيات الإصلاح التي عرضت في الإطار 1:

- أحرز تقدم في الإصلاحات الإدارية، ولكن لا تزال ثمة إصلاحات واسعة يتعين إنجازها وهي تتعلق بالتنظيم الهيكلي الأساسي أكثر مما تتعلق باستحداث وتطبيق إدارة المخاطر، ومشكلات الحوكمة؛
- لا تزال ضريبة القيمة المضافة إمكانات واضحة أكبر فيما يتعلق بالإيرادات مقارنة بمعظم الأدوات الأخرى، ولكن تحقيق ذلك يقتضي توسيع الوعاء الضريبي من خلال تغيير السياسات وتحسين الامتثال الضريبي، بدلا من زيادة المعدلات الضريبية المعيارية؛
- يتعين إيلاء عناية أكثر انتظاما لتعويض خسائر الإيرادات الناجمة عن تحرير التجارة؛
- مازالت الحوافز، لاسيما في مناطق التجارة الحرة، تنال من الإيرادات المتأتية من ضرائب دخل الشركات، والتي من المحتمل على أية حال أن تتعرض لضغوط مستمرة من جراء العولمة في السنوات القادمة؛
- يمثل تحويل الأرباح الذي تقوم به الشركات المتعددة الجنسيات شاغلا متزايدا؛ وإن من الأهمية بمكان تعزيز القدرات ودعم الأطر التشريعية، ولكن لا توجد حلول سهلة في غياب تغييرات جوهرية في السياسات الضريبية الدولية؛
- إن من المحتمل أن تظل ضريبة الدخل الشخصي غير مكتملة الأركان لبعض الوقت، ولكن التحرك صوب هياكل مجدولة بوضوح واتساق يمكن أن يسهم في تحسين الفعالية وتحقيق الإنصاف؛
- يمكن تحصيل الضرائب بطريقة أكثر فعالية من الأشخاص ذوي الدخل المرتفعة، عن طريق القضاء على فرص التهرب الضريبي، ودعم المراقبة، وإنفاذ القانون؛
- ليس من المحتمل أن يؤدي وضع نظم ضريبة منسقة للأعمال التجارية الصغيرة، وتطبيق أساليب تقسيم المكلفين عليها، إلى تحقيق مكاسب كبيرة في الإيرادات على المدى القصير، ولكنه ينطوي على أهمية من حيث التنمية الطويلة الأجل للنظام الضريبي، وإدراك مشروعته؛
- لا يزال ينبغي عمل الكثير لكي يصبح تحليل النفقات الضريبية مسألة روتينية معنادة؛
- كثيرا ما تكون القدرة في مجال تحليل السياسة الضريبية ضعيفة جدا، وعقبة كأداء أمام تحسين التصميم والملكية؛
- إن من شأن زيادة الشفافية والتشاور بشأن المسائل الضريبية، لاسيما تحسين فعالية ووضوح الإنفاق العام الممول من الضرائب، أن تعزز الثقة التي يركز عليها الامتثال الضريبي الطوعي؛
- ينطوي الالتزام السياسي المستمر على أعلى مستوى على أهمية أساسية للإصلاح العميق، الذي ينبغي عندئذ تدعيمه وتحسينه تحاشيا للرجوع إلى الوراء.

## ألف - إصلاحات إدارية أساسية<sup>23</sup>

19- تحسين إدارة الإيرادات مسألة أساسية لتعزيز تعبئة الموارد على نحو أكثر عدلا، وتحسين الحوكمة على نطاق أوسع، على الرغم من صعوبة تقييم النجاح. وربما يكون من قبيل المبالغة القول بأن "الإدارة الضريبية في البلدان النامية هي السياسة الضريبية" (Casanegra de Jantscher, 1990)؛ السياسة الضريبية هي التي تحدد الإطار الذي يتعين على الإدارة الضريبية أن تعمل فيه. وإن التمييز بين الإدارة والسياسة كثيرا ما يكون صعبا (وبلا طائل) على صعيد الممارسة. ولكن مما لا شك فيه أن إدارة الإيرادات الضعيفة، والفاصلة في كثير من الأحيان، تظل عقبة أساسية أمام نظام ضريبي فعال وعادل، وحاجزا يحول دون بناء مزيد من الثقة بين الحكومة والمواطنين. والمؤشرات الرئيسية مثل الثغرات الضريبية، ومعدلات استرداد الضرائب بعد التدقيق، ومستوى ونمط المتأخرات، يمكن أن تشي بالكثير عن أداء الإدارات الضريبية؛ وتنمية القدرة على رصد وتحليل هذه العوامل يعتبر هدفا رئيسيا من أهداف الإصلاح. ومع ذلك فإن تقييم تأثير الإصلاحات الإدارية على الإيرادات ذاتها، يمكن أن يكون مسألة صعبة للغاية، نظرا لأن هذه الإصلاحات معقدة وتستغرق وقتا طويلا، ونادرا ما يمكن إخضاعها لتقييم من النوع التجريبي. وفي هذا السياق، تعتبر التقييمات تقديرية على نحو ما.

### الإجازات والاتجاهات العامة

20- نفذت البلدان النامية إصلاحات إدارية واسعة النطاق- وبحماس زائد منذ بداية عقد التسعينات من القرن الماضي - ولكن النتائج كانت مختلطة. وحقق بعضها تقدما مشهودا (موزامبيق، بيرو، رواندا، تنزانيا، فييتنام، على سبيل المثال)، بينما حقق آخرون تقدما ضئيلا بسبب قضايا النزاع أو الحوكمة (جمهورية الكونغو الديمقراطية، هايتي، نيكاراغوا، سيراليون). وفي بعض الأحيان تلا التقدم ركودا أو نكوصا (غواتيمالا، هندوراس، زامبيا)، وأحيانا تلا التقدم قفزات جديدة إلى الأمام (بوليفيا، غانا، أوغندا). ولا توجد صيغة وحيدة لضمان إدخال تحسينات إدارية واسعة النطاق، ولكن الخبرة تشير إلى عناصر رئيسية.

21- أثبتت تغيرات تنظيمية واسعة أنها كانت بناءة، ولكن كانت هناك أخطاء أيضا. وتشمل التحسينات الرئيسية الابتعاد عن المناهج الأزواجية والمناهج التي تركز بشدة على كل ضريبة على حدة، وتنفيذ هياكل تنظيمية تركز على أداء وظائف ومهام محددة، وإنشاء منظمات رئيسية لإرشادها، ودمج إدارة الضرائب المحلية المباشرة وغير

<sup>23</sup> يمكن الاطلاع على تقديرات إقليمية في (Crandall and Bodin (2005، و Kloeden (قريبا)، و Zake (قريبا).

المباشرة. أما المحاولات التي بذلت لدمج العمليات التشغيلية (وليست التنظيمية) لإدارة الضرائب والجمارك (زمبابوي)، فقد كانت أقل نجاحاً لأنها أقل ملاءمة نظراً للمهام المختلفة المنوطة بها.

22- لم ترق هيئات الإيرادات دائماً إلى المستوى العالي من التوقعات التي كان ينتظرها البعض، ولكن باستطاعتها إذا ما توافرت الإرادة السياسية أن تتيح إطاراً للتقدم المستمر. وكان إنشاء هذه الهيئات ابتكاراً استرعى اهتماماً كبيراً في الفترة الأخيرة التي تراوحت بين عشر سنوات وخمس عشرة سنة (والآن تكاد تكون في كل مكان، في إفريقيا الناطقة بالإنجليزية على سبيل المثال)، وقدم الصندوق الدعم إلى البلدان التي اختارت هذا الدرس. وهذه الهيئات تتباين إلى حد كبير، ولكن السمة الأساسية أن لها وضعاً شبيه مستقلاً الهدف منه حمايتها من التدخل السياسي، ومنحها استقلالية في العمليات وإدارة الموارد البشرية، وإتاحة المرونة لها في إعداد الميزانية والعمليات. ومع ذلك لم تتحقق كل الآمال الكبيرة المعقودة عليها (Kidd and Crandall, 2006; Kloeden، قريباً). وتشير الأدلة (المتداولة في معظمها) إلى حدوث تحسن في كثير من الأحيان فيما يتعلق بقدرات وممارسات الإدارة والموظفين (أمثلة كثيرة في أمريكا اللاتينية، وإفريقيا الشرقية والجنوبية، وغانا، وغامبيا). ولكن عرقلة إنشاء هيئة للإيرادات كثيراً ما كان يؤخر إصلاح الوظائف الأساسية للإدارة الضريبية، وقد بدأ الآن فقط دمج إدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إفريقيا الناطقة بالإنجليزية على سبيل المثال. وحتى الزيادات الكبيرة في المرتبات تتضاءل أمام المكاسب المحتملة من الفساد. ومع زيادة انتشار هيئات الإيرادات، بما في ذلك الاهتمام المتنامي بها في إفريقيا الناطقة بالفرنسية، فإن من المهم الاعتراف بأن هدف الإصلاح هو تحسين الوظائف الإدارية الأساسية، وليس مجرد وسائل تنفيذها.

23- ساعد تقسيم المكلفين إلى فئات على تخصيص أفضل للموارد الإدارية، وتسهيل مناهج إدارة المخاطر إزاء الامتثال الضريبي. يتيح تقسيم المكلفين إلى فئات كبيرة ومتوسطة وصغيرة ومتناهية الصغر يتيح إمكانيات جد مختلفة فيما يتعلق بالإيرادات، ويثير شواغل فيما يتعلق بالامتثال الضريبي. وكما ذكر من قبل، فإن الحاجة إلى تركيز الاهتمام على كبار المكلفين يكاد يكون مقبولاً الآن على الصعيد العالمي، فبالنظر إلى توزيع الشركات من حيث الحجم الذي يتسم بقدر كبير من التخالف، يمكن للتحكم في أضخم المنشآت (عادة يبلغ عددها بضع مئات أو آلاف)، أن يضمن 60 - 80% من الضرائب المحلية (ونسبة أعلى من ذلك في الاقتصادات الجزرية). ويعتبر ضمان دفع الضرائب بسرعة وعلى نحو ملائم من الشركات الكبرى، والمؤسسات المالية، وشركات تشغيل الاتصالات، شرطاً أساسياً لتحصيل الإيرادات بصورة فعالة، وبينما سارت إفريقيا في أعقاب دول أمريكا اللاتينية التي بادرت إلى اعتماد هذا المنهج (الأرجنتين، بيرو، وأوروغواي)، ونظراً لغيبية إدارة متكاملة لم تكن بعض المحاولات الأولى فعالة (مصر وكينيا وأوغندا)، وأصبح مكتب كبار المكلفين هو القاعدة الآن رغم وجود ثغرات كما في حالة الاتحاد الجمركي لإفريقيا الجنوبية (باستثناء جنوب إفريقيا). وقد حقق مكتب كبار المكلفين منجزات كثيرة (Baer, 2002)، ومن المحتمل أن يفعل المزيد، مثل فرض الضرائب على الموارد على سبيل المثال (وهو ما

بدأ في غانا وأوغندا ومنغوليا)، وإنشاء وحدات متخصصة للتعامل مع الأفراد الذين يمتلكون ثروات طائلة. ومع ذلك فإن فعالية هذه المكاتب ذاتها يمكن أن تسبب صعوبات، ذلك أن سهولة تحصيل الضرائب من الشركات الكبيرة قد تدفع الحكومات إلى إلحاق الضرر بالشركات الأصغر حجماً (Auriol and Warlters, 2005). والتركيز يمكن أن يشوه المنافسة وينظر إليه على أنه يفتقر إلى العدالة (عوامل أسهمت في تفكيك أول مكتب لكبار المكلفين في أوغندا). والخطوة الطبيعية التالية هي تقديم خدمات مماثلة ذات نوعية جيدة وتطبيق تدابير الامتثال فيما يتعلق بالمكلفين غير الكبار، وأن مع ظهور مكاتب للمكلفين المتوسطين (في إندونيسيا وإفريقيا الناطقة بالفرنسية)، واتباع مناهج مبتكرة إزاء صغار المكلفين (تنزانيا، ومكاتب صغار المكلفين في الجزائر وبعض البلدان الإفريقية الناطقة بالفرنسية).

24- تنطوي عمليات إدارة الأعمال القائمة على نظم تكنولوجيا المعلومات، على أهمية حاسمة، ولكن الإخفاقات متفشية. وإن من شأن تحسين هذه العمليات تخفيف تكاليف الامتثال وتسهيل الربط الضريبي الذاتي من خلال تبسيط إجراءات تسجيل المكلفين، وإقرارات الضريبة ودفعها، والتدقيق والتحصيل والإنفاذ والطعون. وساعدت أيضاً أتمتة المهام الروتينية، وظهور روابط منذ منتصف العقد الأول للقرن الحالي بين تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في مجال الضرائب والجمارك، على زيادة الفعالية في هذا المضمار. وكان التقدم محدوداً فيما يتعلق بالضوابط البعيدة (التدقيق والإنفاذ والطعون). وكثيراً ما تكون نظم تكنولوجيا المعلومات في البلدان النامية (سواء كانت محلية أو جزء من شبكات أكبر) غير كافية، وسجلت حالات إخفاق كثيرة، بينما حقق عدد أقل من البلدان درجة محدودة من النجاح (في كولومبيا وبيرو ورواندا وتنزانيا). ويمكن أن تنشأ النتائج الهزيلة عن عدم وجود روابط كافية في إطار استراتيجية أوسع نطاقاً (ربما يكون الغرض من تصميمها تحقيق هدف وحيد - إدارة ضريبة القيمة المضافة على سبيل المثال، أو عدم إيلاء عناية كافية لإعادة هيكلة العمليات الأساسية)، أو تنشأ على العكس من ذلك، بسبب الطموح المفرط. ويمكن من خلال التعاون الإقليمي الحدّ من ارتفاع معدلات الفشل والتكلفة نتيجة لتطبيق الحوسبة على نحو منفرد، وقد تبنت إمكانات ذلك في إفريقيا الشرقية، ومن خلال جهود التنسيق الجمركي في أمريكا الوسطى.

25- يمكن تسهيل الإدارة والامتثال عن طريق تبسيط قوانين الضرائب، واعتماد مدونات الإجراءات الضريبية. ويساعد التنسيق الضريبي وتبسيط الأحكام الإدارية الرئيسية على تسهيل الإدارة والامتثال. ومدونات الإجراءات الضريبية ليست دائماً فعّالة، سواء بسبب غياب التدابير المصاحبة (باراغواي) أو التردد في فرض أقصى العقوبات. ومهما كان من أمر، فقد دعمت هذه المدونات السلطات الإدارية في مجال التحقيق وتحصيل المتأخرات، مع ضمان حماية حقوق المكلفين.

## التحديات المنتظرة

26- ما زالت تكاليف الامتثال مرتفعة في بلدان نامية كثيرة. وجاء في تقرير ممارسة أنشطة الأعمال (البنك الدولي) أن الوقت الذي يُنفق في شركة تقليدية من أجل إعداد الضرائب ودفعها يتجاوز 300 ساعة في البلدان النامية، مقارنة بما يقل عن 210 ساعات في البلدان مرتفعة الدخل. وفي ممر مومباسا-كيغالي في شرق إفريقيا، تبلغ تكاليف المعاملة الجمركية لكل حاوية استيراد بالطريق البري، 0.13 دولار لكل كيلو متر، مقارنة بمبلغ قدره 0.05 دولار لكل كيلو متر في ممر دانانغ شاك في آسيا (CPCS Transcom, 2010).

27- كثيرا ما تعاني إدارات الإيرادات من نقص الموارد، وسوء التخصيص، وضعف مهارات المستوى المتوسط. تحتاج إدارات الإيرادات إلى الاطمئنان بشأن وجود موارد كافية، على الرغم من أن التمويل استنادا إلى قواعد تشريعية جامدة من خلال الحصول على نسبة مئوية ثابتة من المتحصلات (مثل نسبة 3% في غانا) كثيرا ما أخفق في تحقيق ما يهدف إليه من الحظ على أداء أقوى. وعلاوة على ذلك، فإن هذه الموارد التي تمتلكها الإدارات لا بد من توزيعها بعناية، مع تحاشي البدع (لاسيما التكنولوجية) وعمليات تحويل الانتباه (مثل التركيز المفرط على الإيرادات غير الضريبية الضئيلة). وكثيرا ما تكون المهارات الإدارية والفنية على المستوى المتوسط ضعيفة (رغم أنها تحسنت كثيرا في أمريكا اللاتينية. ونادرا ما تجرى دراسات شاملة عن المهارات للتعرف على الثغرات الضريبية، واتجاهات الامتثال، والتحسينات المطلوبة، مما يؤدي إلى تدني خدمات المكلفين وقصور التدخلات أو عدم ملاءمتها (بما في ذلك التحرش).

28- وعادة ما يكون التنسيق بين الإدارة الضريبية المحلية والإدارة الجمركية ضعيفا بوجه عام. إن من الضروري ضمان تنسيق وثيق بين الإدارة الضريبية والإدارة الجمركية، ويصدق ذلك أيضا على الإصلاحات في كلتا الإدارتين. فمن المعروف أن النشاط الاقتصادي يمتد إلى كلا المجالين، وللجمارك دور حاسم في إدارة ضريبة القيمة المضافة على التجارة الدولية، إذ تحصل الجمارك<sup>24</sup> نصف إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة أو أكثر من ذلك في البلدان النامية، وكثيرا ما يكون التنسيق الذي يساعد على تكوين فكرة أكثر اكتمالا عن كل مكلف، ضعيفا، إذ يتعين أن تتدفق المعلومات عن ضريبة القيمة المضافة المحصلة على الواردات والصادرات غير الخاضعة للرسوم، من الجمارك إلى الإدارة الضريبية من أجل المراجعة المزدوجة التلقائية استنادا إلى إقرارات ضريبة القيمة المضافة وذلك للتعرف على أوجه القصور وحالات المخاطر الشديدة لأغراض التدقيق. وتتيح التقديرات الجمركية لقيمة الواردات، والبيانات الضريبية، فرصا لتحليل الاتجاهات العامة بواسطة مديري

<sup>24</sup> الجدول 3-4 في كتاب (Ebrill et al. (2001).

الجمارك والضرائب، لكي يتمكنوا سويًا (لاسيما في إطار هيئة الإيرادات) من وضع نماذج الامتثال، واستراتيجيات الرد. إلا أن هذه الفرص لم تُستغل تماما حتى الآن.

29- تتطلب مواجهة هذه الشواغل، ودعم مشروعية النظام الضريبي، تحسين إدارة الامتثال - والتعامل مع من "يصعب فرض الضرائب عليهم" - بالتوازي مع ترسيخ أسس الإدارة الضريبية السليمة. وبالإضافة إلى هذه الأسس وهي التنظيمات الوظيفية المحكمة البناء، والتركيز على المكلفين، والربط الضريبي الذاتي، والعمليات البسيطة المدعومة بتكنولوجيا المعلومات، والمديرون والموظفون الأكفاء الذين يتحلون بقيم أخلاقية توجد حاجة إلى استراتيجيات واضحة للتعامل مع معظم الأعمال التجارية والأفراد غير الملتزمين ضريبيا. وتشمل العناصر الرئيسية: فهم طبيعة المكلف/التاجر؛ تحديد مخاطر الامتثال الرئيسية وكيف تنشأ (جراء القوانين واللوائح الضعيفة، على سبيل المثال، أو قصور القدرة الإدارية؟)؛ والوضوح بشأن المساءلة عن أنشطة الامتثال، وتزويدها بموارد كافية؛ وتحديد مؤشرات الأداء والتدابير التصحيحية المحتملة.

30- تتطلب مواجهة عدم الامتثال في نهاية المطاف عملا شاقا من جانب الإدارة الروتينية. كثيرا ما تكون الإجراءات أو الطرق المختصرة وهما وسرايا. فمخططات العفو التي تتيح الإعفاء من الضريبة والفائدة، والإفلات من العقاب، وكثيرا ما يحدث ذلك بدون "طرح أسئلة"، يمكن أن تقوض الامتثال الضريبي إذ تثير توقعات بالمزيد، وتسبب إحساسا عميقا بالظلم لدى الشخص الممتثل ضريبيا (Baer and Le Borgne, 2008). وثمة تدابير نافعة في هذا المجال منها على سبيل المثال برامج للإفصاح الطوعي المحدود، ترمي إلى تحقيق الامتثال الضريبي المستمر وذلك من خلال الإعفاء الجزئي من العقاب المقترن بعمل قوى في مجال الإنفاذ، وهناك حيل أخرى ينبغي الحذر منها والتشكك فيها، منها المطالبة بشهادة ضريبة للحصول على عقد أو فتح حساب مصرفي، وهو ما قد يؤدي ببساطة إلى التزوير؛ ومخططات الياصيب التي تكافئ الحائزين لفواتير ضريبة القيمة المضافة، أو التي تسمح بخصم بعض بنود ضريبة الإيراد الشخصي استنادا إلى الفاتورة (المقصود هو تأكيد أنها صدرت فعلا)، مما قد يسفر عن تقديم حقائق من الفواتير إلى الإيرادات الضريبية لكي تقوم بفرزها والتحقق منها. وثمة تدابير بسيطة يمكن أن تكون مفيدة، ومنها أن اشتراط أداء المدفوعات الكبيرة من خلال نظام مصرفي يمكن أن يوفر معلومات نافعة. ولكن العامل الهام هنا هو وجود برنامج روتيني، ولكنه يقترن بتحديد الهدف والتدخل الواعي، وعرض (Russell (2010، على سبيل المثال، مجموعة من التدابير العملية للتصدي لعدم الامتثال من جانب الأعمال التجارية الصغيرة، تتضمن برامج التسجيل (الزيارات المتزايدة غير المعلنة إلى الأسواق) ومتابعة التوقف عن تقديم الإقرارات الضريبية، وهذه البرامج ذات أهمية فائقة في العثور على "الأشباح" - الأشخاص المجهولين على ما يبدو للإدارة الضريبية - بينما تكتسي خدمات توعية المكلفين والاحتفاء بهم، بالإضافة إلى العمليات الاستخباراتية الأوسع نطاقا، أهمية حاسمة للامتثال الضريبي بمختلف جوانبه.

31- يمكن إحراز تقدم في مواجهة الفساد. وهذا يتطلب قيادة قوية (سياسية وإدارية)، وتدابير مؤسسية - تدقيق داخلي قوى واستباقي، واضطلاع الموظفين بوظائف استقصائية، والتنفيذ الملموس لمدونة الأخلاقيات، (بما في ذلك الملاحقات القضائية)، وعمليات للحد من فرص تحقيق الربع (تقليص الصلات إلى أدنى حد ممكن بين المكلفين والمسؤولين الضريبيين). وهيئة الإيرادات في أوغندا مثال لكيفية تحول مؤسسة (من خلال تدابير قوية لتطهير الموظفين وإعادة التعيين، بدون أي تسامح أو تهاون مع الفساد) كان ينظر إليها نظرة دونية ذات يوم إلى مؤسسة تعدّ الآن نموذجا يُحتذى.

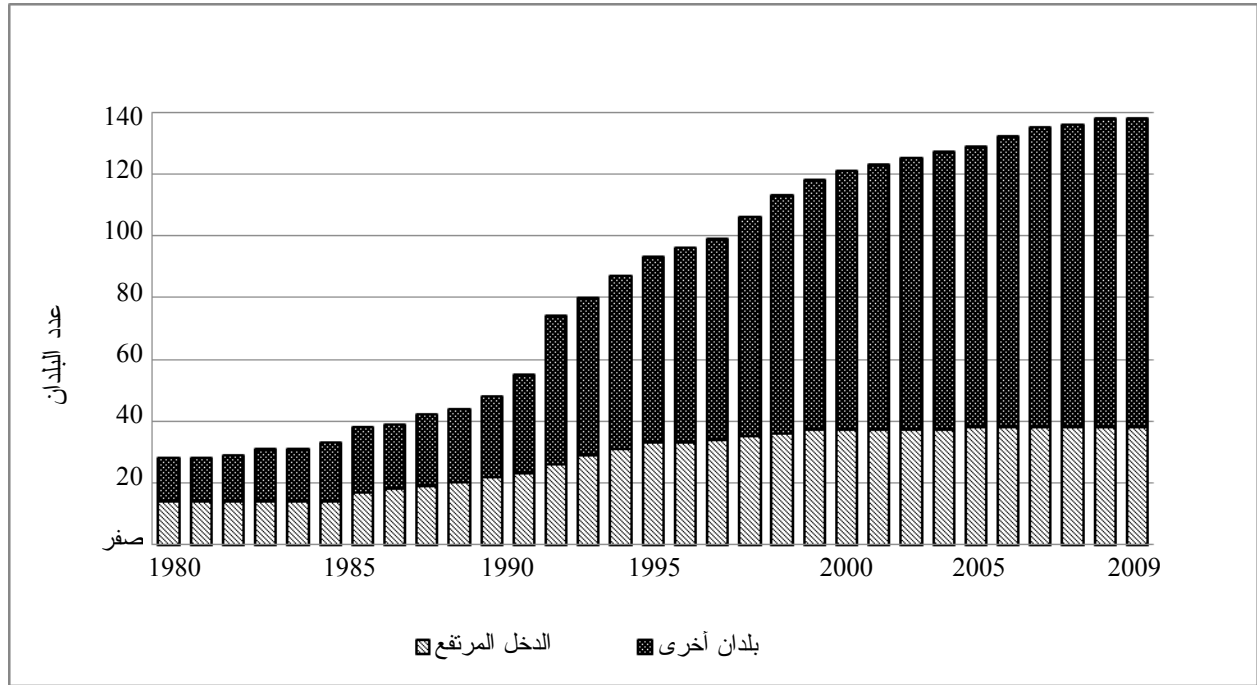
32- يتطلب الإصلاح الإداري الناجح إرادة سياسية قوية مثلما يتطلب قدرات فنية. إن استراتيجية إصلاحية سليمة، وفهم للمسائل الفنية، وموارد بشرية كافية، تعتبر كلها عوامل أساسية، ولكن الالتزام السياسي هام أيضا، على أعلى مستوى وطوال فترات ممتدة، للتغلب على المقاومة (وليس أقلها المقاومة من إدارة الإيرادات ذاتها)، وضمن التطبيق الفعّال للقوانين، وتأمين التمويل، وإجراء تغييرات تكميلية من الواجهة القانونية وعلى مستوى السياسات. وعندما توفرت هذه العوامل كلها (في بيرو وإكوادور وغواتيمالا ورواندا على سبيل المثال) أمكن إحراز تقدم كبير؛ وفي حال غيابها فإن التقدم سيكون ضئيلا. وثمة حاجة أيضا إلى نهج كلي، فالمنهج الجزئية كثيرا ما تكون مخيبة للأمل، نظرا إلى أن المكاسب المحتملة في الإيرادات من الاستثمارات في الإصلاح الإداري يمكن موازنتها بالإعفاءات التي تؤدي إلى تقليص الوعاء الضريبي (ربما في أوغندا).

### باء - ضريبة القيمة المضافة

33- أفلحت معظم البلدان النامية في إدخال ضريبة القيمة المضافة. فمنذ مطلع عقد التسعينات من القرن الماضي، انتشرت هذه الضريبة متجاوزة الاقتصادات المتقدمة (الشكل البياني 8). وعلى الرغم من أنها لا تطبق في كل مكان، إلا أنها أصبحت النموذج والمعيار، وتواصل الانتشار (تخطط غامبيا وسوريا، على سبيل المثال، لإدخالها، وهي قيد النظر أيضا في مجلس التعاون الخليجي). وبذل الصندوق جهودا حثيثة للترويج لها،<sup>25</sup> وما زال اعتماد هذه الضريبة وتطبيقها يشكلان جزءا هاما من المساعدة الفنية التي يقدمها الصندوق.

<sup>25</sup> احتمال الاعتماد يرتبط إلى حد بعيد بالمشاركة في البرنامج المدعوم من الصندوق (Keen and Lockwood, 2010).

## الشكل البياني 8 – انتشار ضريبة القيمة المضافة



المصدر: بيانات صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: الشكل البياني يظهر عدد البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة في كل تاريخ.

34- تحبذ مشورة الصندوق، التي تلقى استجابة واسعة، وعاءً ضريبياً عريضاً، ومعدلاً ضريبياً وحيداً، ومستوى حدي مرتفعاً نسبياً.<sup>26</sup> وترمي هذه القواعد (التي يتقاسمها آخرون يقدمون المشورة في هذا المجال)<sup>27</sup> إلى تحقيق المزايا المحتملة الرئيسية لضريبة القيمة المضافة، وهي تحصيل مبالغ كبيرة من الإيرادات بطريقة تُلحق بالنشاط الاقتصادي أضراراً أقل مقارنة ببدائل أخرى، ودعم أهداف العدل والإنصاف، وبسهل تطبيقها والامتثال لها. وهي لا تعني إلغاء الإعفاءات<sup>28</sup>: بعضها (مقابل خدمات مالية تدفع عنها مبالغ حدية، والوكالات الحكومية،

<sup>26</sup> Ebrill et al. (2001).

<sup>27</sup> مثل Bird and Gendron (2007). وتقدم النظرية (التي أعاد النظر فيها مؤخرا Crawford, Keen, and Smith (2010)، أن تنويع المعدلات يمكن أن يؤدي دوراً مفيداً في الحد من التشوهات في مشاركة السوق وتحقيق أهداف توزيعية (وخاصة في حالة ضعف الأدوات المستهدفة على نحو أفضل). ومع ذلك فإن من الصعب على صعيد الممارسة تحديد أشكال التنويع المطلوبة (غير تلك التي تستخدمها الرسوم الإضافية المخصصة)؛ بينما يكونه التنويع مكلفاً في حال تطبيقه والالتزام به، ويمهد الطريق لدفاع خاص.

<sup>28</sup> "الإعفاء" يعني عدم فرض ضريبة على المبيعات، ولكن (على خلاف المعدل الضريبي الصفري) لا يمكن استرداد الضريبة على المدخلات.



والصحة الأساسية، والتعليم) شائع في معظم أنواع ضريبة القيمة المضافة، وكثيرا ما يكون ذلك على أسس فنية (رغم الاعتراضات المتزايدة). وثمة إعفاءات أخرى (على السلع الغذائية الأساسية) بسبب حساسيات لدواع سياسية أو لأغراض التوزيع. والمستوى الحدي العالي نسبيا يستبعد التجار من ذوي الإيرادات المحدودة مقارنة بتكاليف الإدارة والامتثال في هذا السياق. ولاحظ الصندوق (2000) أن هذه القواعد قد طبقت على نطاق واسع، ربما باستثناء المستوى الحدي، إذ تبين أن المعدل الوحيد أكثر شيوعا في بلدان الدخل المنخفض، على سبيل المثال، مقارنة بما هو عليه في بلدان الدخل المرتفع (الجدول 1)،<sup>29</sup> على الرغم من وجود أمارات على وجود ضغوط، إذ أُدخلت تعديلات على التوجيه الخاص بضريبة القيمة المضافة الصادر عن الاتحاد الاقتصادي والنقدي لدول غرب إفريقيا، للسماح بمعدل ثان.

### الجدول 1- سمات ضريبة القيمة المضافة بحسب فئة الدخل

فئة الدخل	متوسط معدل		كفاءة التحصيل
	ضريبة القيمة المضافة	عدد معدلات القيمة المضافة الإيجابية	
الدخل المنخفض	16	1,28	38,0
الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط	13	1,94	46,6
الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط	15	1,90	51,6
الدخل المرتفع	20	2,52	55,6

المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: المعدلات في نهاية 2010؛ كفاءة التحصيل (نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى ناتج المعدل المعياري لضريبة القيمة المضافة والاستهلاك) نوقشت أدناه، كما في 2005 (لأسباب تتعلق بحجم العينة)

35- رسّخت ضريبة القيمة المضافة مكانتها كمصدر قوى للإيرادات، مع ظهور علامات تشير إلى أنها أصبحت أداة فعالة نسبيا. ويعزى إليها عادة حوالي ربع إجمالي الإيرادات الضريبية، وإذا قام بلد بإلغائها فإنه يعيد تطبيقها في وقت لاحق. وخلص (Keen and Lockwood 2010) إلى أن البلدان التي تطبق هذه الضريبة تتمكن عادة من تحصيل إيرادات أكبر مقارنة بالبلدان التي لا تطبقها، مع تساوي العوامل الأخرى، على الرغم من أن المكاسب المحتملة تختلف تبعا لمدى انفتاح البلدان ومستويات دخولها (وتتخفف على سبيل المثال في البلدان الأصغر على افتراض أن التعريفات الجمركية تعتبر في هذه الحالة مصدرا سهلا للإيرادات، وربما تكون أكثر انخفاضا في إفريقيا جنوب الصحراء منها في أي مكان آخر).

<sup>29</sup> ويعكس هذا جزئيا حقيقة أن ضريبة القيمة المضافة طبقت في بلدان الدخل المرتفع منذ فترة طويلة؛ ومعظم ضريبة القيمة المضافة الجديدة تحتوى على معدل وحيد.

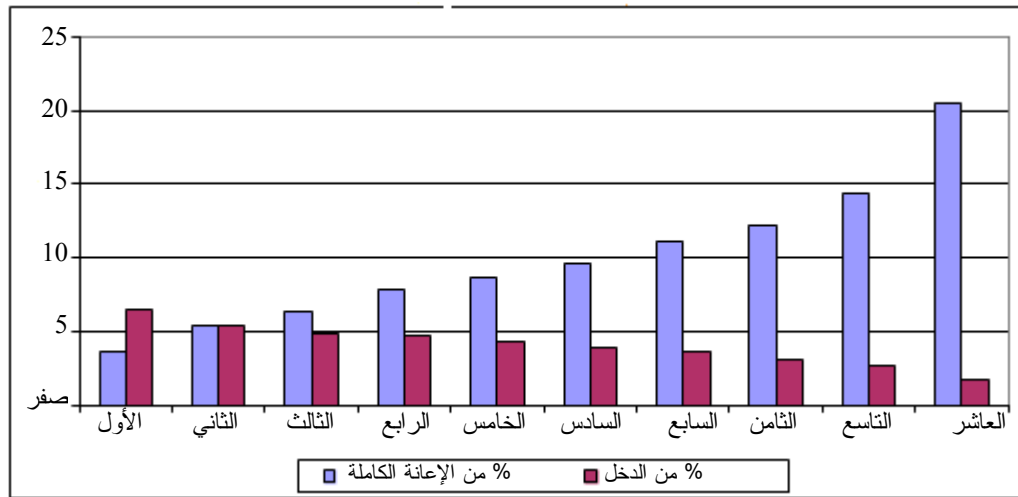
36- توصلت التحليلات المعمقة إلى استنتاجات حميدة بشأن التأثير التوزيعي لضريبة القيمة المضافة، ولكن يمكن القيام بالمزيد لتحديد إجراءات معينة تتعلق بالإفناق لتهدئة الشواغل. والضريبة التناسبية على جميع أنواع الاستهلاك تنازلية بالنسبة إلى الدخل السنوي، ولكن يتم تخفيف هذا الأثر من خلال الإعفاء العام للأغذية الحساسة وغيرها من البنود (الأقل شهرة) عن طريق تطبيق المستوى الحدي، وهذا المستوى الحدي يضيف ميزة تنافسية على تجار التجزئة الأصغر حجماً ويفترض أنهم أقل غنى، ومقدمي الخدمات، أو يمكن المستهلكين، والمحتمل أن يكونوا ضمن الفقراء، من الحصول على إعفاء في واقع الأمر (Jenkins, Jenkins, and Kuo, 2006). وانتشار هذه الضريبة يعتبر أقل في المناطق الريفية الأكثر فقراً منه في المراكز الحضرية. وخلص Bird and Gendron (2007) أثناء مراجعة الأدلة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تنتشر أو تتراجع على نحو معتدل بوجه عام. ومع ذلك فإن تقييم التأثير التوزيعي لأي ضريبة يتطلب مقارنتها ببدايات أخرى. ومن الإمكانيات في هذا المجال، أن تحل محل مصادر أخرى للدخل، وقد خلص Zolt and Bird (2005) إلى أن "الأدلة تشير إلى أن من المحتمل أن تكون ضريبة القيمة المضافة أقل في مستواها التنازلي من الضرائب التجارية والرسوم الإضافية المخصصة التي حلت هذه الضريبة محلها. وعلاوة على ذلك، قد تكون ضريبة القيمة المضافة، على الأقل في بعض البلدان النامية، تصاعدية تماماً مثل ضريبة الدخل." ومن ناحية أخرى، إذا مولت ضريبة القيمة المضافة مصروفات زائدة، عندئذ يمكن أن يكون الناتج التوزيعي النهائي تصاعدياً حتى في حالة وجود وعاء ضريبي عريض ومعدل وحيد لهذه الضريبة. والواقع أن مزايا المعدلات التفضيلية/الإعفاءات تعود في المقام الأول إلى المتيسرين (لأنهم ينفقون أكثر على جميع البنود)، وبذلك يستطيع الفقراء الاستفادة من استبعادهم، واستخدام الإيرادات الضريبية الإضافية لتمويل تدابير مستهدفة تتعلق بالإفناق (الإطار 5). وإن فعالية استهداف الأدوات المتاحة مسألة فائقة الأهمية، ولكن حتى الأدوات الكليّة نسبياً المتاحة للبلدان النامية يمكن أن تحقق الكثير، فقد توصل Munoz and Cho (2004)، على سبيل المثال، إلى أن استخدام البيانات الجزئية لتناول مجموع الإفناق الضريبي لضريبة القيمة المضافة في أثيوبيا، أظهر أن الإفناق على الصحة الأساسية كان له تأثير قوى جداً. ومع ذلك يبقى أنه لم تحدد في كثير من الأحيان التدابير الدقيقة لمعالجة القضايا والشواغل المتعلقة بالعدل والإنصاف استناداً إلى الإصلاحات الضريبية المقترحة، وبطبيعة الحال فإن تخفيف وطأة الفقر هو أحد الأسباب الرئيسية لفرض هذه الضرائب.

### الإطار 5- التأثير التوزيعي للإعفاءات وتخفيض المعدلات

إن المعدلات المخفضة (أو الإعفاءات) بشأن بنود ذات أهمية فائقة للفقراء هي بطبيعتها محدودة باعتبارها وسائل توزيعية، وحتى إذا كان الفقراء ينفقون نسبة كبيرة من دخولهم على بنود بعينها، فقد ينفق المتيسرون المزيد على نحو مطلق (Sah, 1983; Ebrill et al., 2001). وتوضح الأهمية العملية لذلك أيضا في المساعدة الفنية وغيرها من الأنشطة، ويبين الشكل البياني 9 كيف أن الإعانة المتضمنة في المعدل الضريبي الصفري المحلي في المكسيك كانت من نصيب المتيسرين وحقا لهم.

والسؤال المطروح إذن هو كيف يمكن لأدوات الإنفاق أن تنجز عملا أفضل لحماية الفقراء. وتشير دراسة حالة أثيوبيا أنه حتى عندما تكون أدوات الإنفاق ضعيفة، فإن تباين المعدلات يمكن أن يكون سياسة واهنة، وقد أمكن التوصل إلى نتائج متشابهة في حالة الفلبين على سبيل المثال (Newhouse and Zakharova, 2007). ويبقى مع ذلك أن حجة تنويع المعدلات تحقيقا للعدل هي أقوى بوجه عام في البلدان النامية منها في الاقتصادات المتقدمة. وإن مقبولة تباين المعدلات في سياق معين، تتوقف على أهداف الحكومة في مجال العدل، والأدوات المتاحة لها على وجه التحديد لحماية الفقراء.

الشكل البياني 9 - المزايا من المعدل الضريبي الصفري بالنسبة إلى أنصبة الدخل، المكسيك  
(بحسب عشرين الدخل)



المصدر: منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (2007).

37- إن أي ضريبية تشجع الاقتصاد غير الرسمي، ولكن ضريبة القيمة المضافة أقل ضررا من بدائل أخرى. ومن المعروف أن ارتفاع معدل ضريبة القيمة المضافة يميل إلى إحداث زيادة في الاقتصاد غير الرسمي، وينبغي من ثم تخفيض هذا المعدل عندما يكون الاقتصاد غير الرسمي مدعاة للقلق. ولكن الأدوات الضريبية الأخرى مثل ضريبة الدخل، تحفز أيضا الاقتصاد غير الرسمي، وتتيح ضريبة القيمة المضافة بعض المزايا، فإذا كان عملاء أحد التجار مسجلين لأغراض ضريبة الدخل المضافة، فإن من الأفضل لهم أن يسجلوا أنفسهم أيضا.<sup>30</sup> ولكن يمكن أن تنشأ أيضا سلاسل "سيئة" لهذه الضريبة، لأنه إذا كان عميل التاجر غير مسجل، فإن من الأفضل له ألا يسجل نفسه أيضا (de Paula and Scheinkman, 2006). ورئي كذلك أن ضريبة القيمة المضافة قد تتعامل مع الاقتصاد غير الرسمي بطريقة أقل فعالية مقارنة بالتعريفات، لأن التجار غير المسجلين سيدفعون تعريفات على الأقل عن وارداتهم (Emran and Stiglitz, 2005). ويمكن مع ذلك زيادة الإيضاح: سيتحمل المشغلون غير المسجلين ضريبة القيمة المضافة التي لم يتسن استردادها على المدخلات، مثلما سيتحملون الرسوم الجمركية،<sup>31</sup> وعلى خلاف التعريفات، فإن ضريبة القيمة المضافة، ستصل أيضا إلى المشغلين غير الرسميين، عن مشترياتهم من الشركات المحلية الممثلة للضرائب.<sup>32</sup>

38- يمكن لإدخال ضريبة القيمة المضافة أن يحفز التحسينات في الإدارة الضريبية، باستخدام المستوى الحدي لضريبة القيمة المضافة من أجل تقسيم المكلفين (انظر القسم زاي) وإدخال الربط الضريبي الذاتي، وحفز إنشاء إدارات ضريبية ذات تنظيم وظيفي، وتنفيذ إصلاح تكنولوجيا المعلومات.

39- إن من شأن القصور في التصميم والتطبيق أن يقوض فعالية ضريبة القيمة المضافة في كثير من البلدان النامية - ولكن يظل استرداد الضريبة مشكلة معقدة. وتشمل الصعوبات المشتركة: انخفاض المستويات الحدية (أحيانا تصل إلى صفر كما في نيجيريا) (مما يشكل ضغطا على الإدارات الضريبية ويحوّل الانتباه عن المكلفين الأعلى قيمة والأكثر خطورة)؛ التوسع في الإعفاءات، والمعدل الضريبي الصفري (مما يسبب نزاعات بشأن التصنيف ويزيد تكلفة الامتثال الضريبي)؛ القصور في التحضيرات وتوعية الجمهور (مما يزيد من احتمالات المقاومة في واقع الأمر). تأخير مزايا التوزيع أو تخفيضها إلى حد كبير، كما اتضح من قبل أو التطبيق الجزئي (كما حدث من قبل في اليمن على سبيل المثال). ويتطلب استرداد ضرائب المصدرين الموازنة بين

<sup>30</sup> وهذا يعزى إلى أن تسجيل تاجر لأغراض ضريبة القيمة المضافة يعطيه الحق في استرداد الضريبة عن مدخلاته بينما يحصل عملاء على خصم من الضريبة المقررة عليهم في هذه الحالة.

<sup>31</sup> لا تخضع ضريبة القيمة المضافة على الواردات لأي مستوى حدي.

<sup>32</sup> يستعرض Keen (2009) الجدول الدائر بشأن التعريفات مقابل ضريبة القيمة المضافة؛ ويقدم Stiglitz (2010) انتقادات أخرى لضريبة القيمة المضافة؛

مخاطر الاحتيال ومخاطر تحويل ضريبة القيمة المضافة إلى ضريبة صادرات في واقع الأمر. وهذا يشكل تحدياً لجميع الإدارات الضريبية، ولكن التأخيرات الطويلة، والراجعة إلى الفساد أحياناً، في الاستجابة لطلبات الاسترداد المشروعة، مسألة شائعة في البلدان النامية، وشكوى رئيسية في أوساط الأعمال، إن وضع إجراءات فعّالة لاسترداد الضرائب عملية شاقة وتستغرق وقتاً طويلاً، ولكنها ذات أهمية حاسمة؛ ويقدم ITD (2005) and Harrison (2008) عرضاً وافياً عن كيفية تحقيق ذلك.

40- تتجلى هذه الصعوبات في انخفاض نسبي لإنتاجية ضريبة القيمة المضافة في البلدان النامية - مما يشير إلى مكاسب كبيرة محتملة من توسيع الوعاء الضريبي. والمعدلات المعيارية لضريبة القيمة المضافة مرتفعة إلى حد ما في كثير من البلدان النامية (الجدول 1)،<sup>33</sup> وقد يطرح زيادات إضافية احتمال تفاقم أوضاع الامتثال. ولكن هذا هو الخيار الوحيد المتاح لزيادة الإيرادات، كما يتضح من النظر في مقياس واحد مشترك لفاعلية ضريبة القيمة المضافة، وهذا المقياس هو كفاءة التحصيل، وهي نسبة الإيراد إلى ناتج المعدل المعياري والاستهلاك. وسأخذ ذلك القيمة 100 بموجب معيار وحيد لضريبة القيمة المضافة على وعاء ضريبي عريض، ولكنه سيكون أكثر انخفاضاً في حال تطبيق معدلات أقل، وعندما يكون الامتثال غير كامل.<sup>34</sup> ففي البلدان منخفضة الدخل على سبيل المثال، يصل متوسط كفاءة التحصيل إلى حوالي 36% فقط (الجدول 1 أعلاه). وفي البلدان التي تكون فيها هذه الكفاءة أقل من ذلك، فإن رفعها إلى هذا المستوى - بدون تغيير المعدل المعياري - ولكن من خلال الجمع على نحو ما بين توسيع الوعاء الضريبي وتحسين الامتثال - يمكن أن يؤدي في المتوسط إلى ارتفاع قدره حوالي 2% من الناتج المحلي الإجمالي (الملحق الثامن)، والواقع أن أحد الأهداف طويلة الأجل، على ضوء توسيع الوعاء الضريبي وتحسين الامتثال - يمكن أن يكون تخفيض المعدل المعياري لضريبة القيمة المضافة.

41- **ضريبة القيمة المضافة تمضي قدماً.** إن اعتماد الضريبة هو بؤرة الاهتمام بطبيعة الحال، وعادة ما يكون أداء الإيرادات جيداً بعد الاعتماد مباشرة. ولكن يتعين مع ذلك إنجاز الكثير فيما بعد - أكثر مما يُعتقد في أغلب الأحيان - لتطوير المراجعة وغيرها من القدرات المطلوبة لضمان فعالية ضريبة القيمة المضافة. ويستعرض الملحق التاسع الخبرة المكتسبة في زامبيا، مع توضيح ضرورة تغذية هذه الضريبة على نحو مستمر.

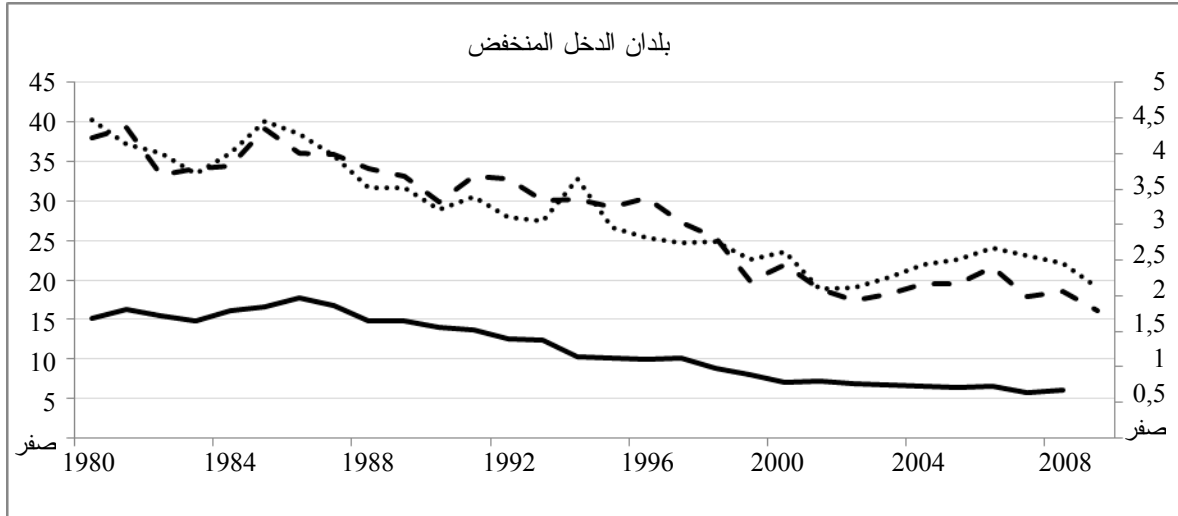
<sup>33</sup> ويوجد في بعض الحالات احتمال إدخال ضريبة القيمة المضافة بمعدل منخفض جداً - تحت 5% مثلاً، وهو ما يمكن الاعتراض عليه بغض النظر عما بذل من جهد حميد.

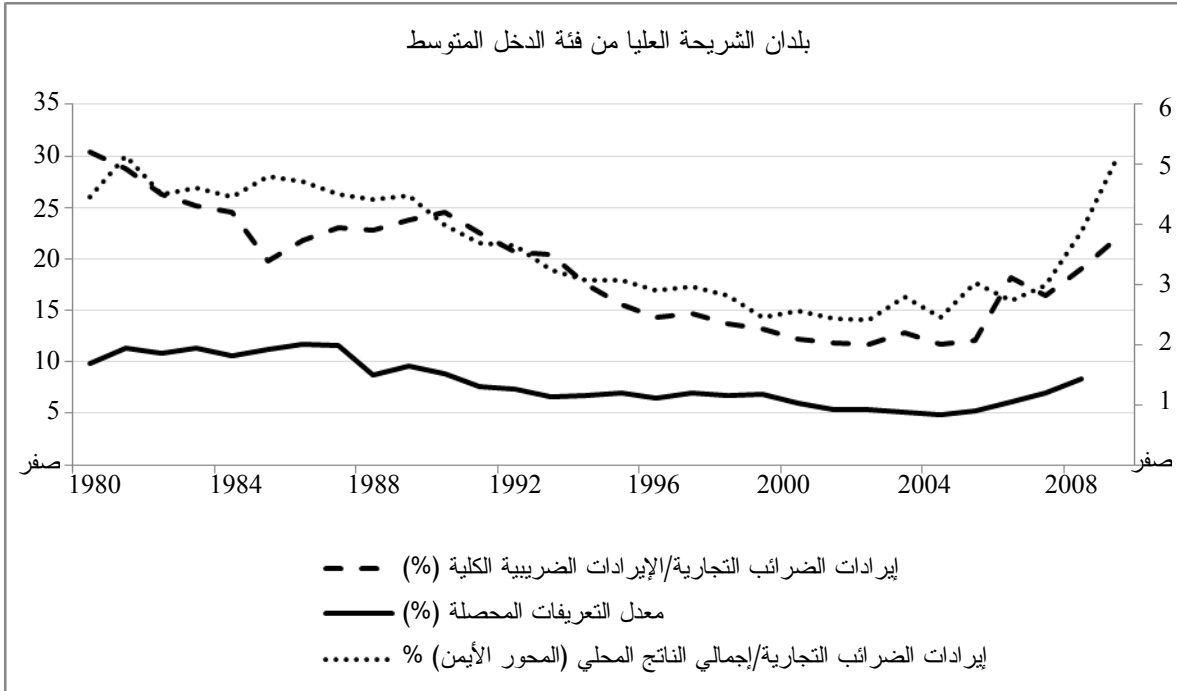
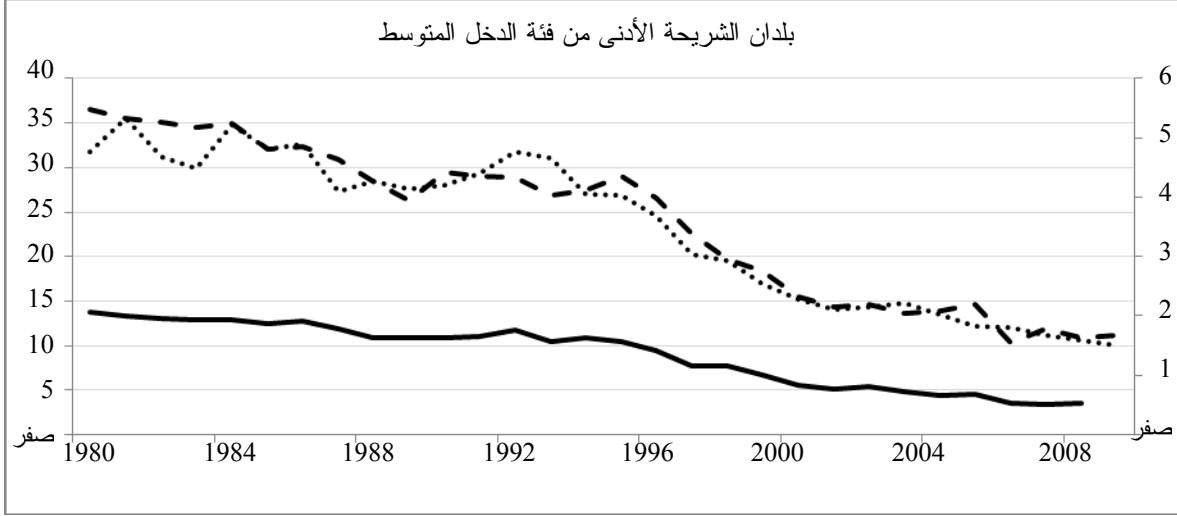
<sup>34</sup> ومع ذلك فلا بد من التأييد والحذر هنا لأن بعض الممارسات المتعدية لضريبة القيمة المضافة - مثل عدم تسديد الضريبة للمصدرين أو إعفاء المنتجات الوسيطة - تؤدي إلى ارتفاع كفاءة التحصيل؛ (Ebrill et al. (2001)، يناقشون هذه المسألة وغيرها من أوجه القصور في هذا المفهوم.

## جيم \_ تحرير التجارة، والإدارة الجمركية

42- مازالت إيرادات الضرائب التجارية هامة لكثير من البلدان النامية، ولكن من المتوقع أن تواصل الهبوط. وفيما يتعلق بالناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الإجمالية، واصلت الضرائب التجارية الهبوط طوال ثلاثين عاماً، في أعقاب الهبوط في معدلات التعريفات المحصلة (نسبة الإيرادات إلى الواردات): الشكل البياني 10. وقد أدى تنامي أحجام التجارة قبل الأزمة إلى بعض الانتعاش في الإيرادات، ولكن التحرير الإضافي (من خلال وسائل تشمل الاتفاقات الإقليمية والاتفاقات الثنائية مع الاتحاد الأوروبي وغيره)، الذي أدرجت بعض تدابير في الاتفاقات السارية، يعني أن هذا الاتجاه العام سيستمر. وعلى الرغم من تقبل آثار الكفاءة والنمو المترتبة على ذلك، فإن التحديات أمام المالية العامة يمكن أن تكون كبيرة، ففي إفريقيا جنوب الصحراء على سبيل المثال، مازالت الضرائب التجارية تمثل ربع جميع إيرادات الضرائب.

الشكل البياني 10- التطورات في إيرادات الضريبة التجارية  
ومعدلات التعريفات المحصلة، 1980-2009



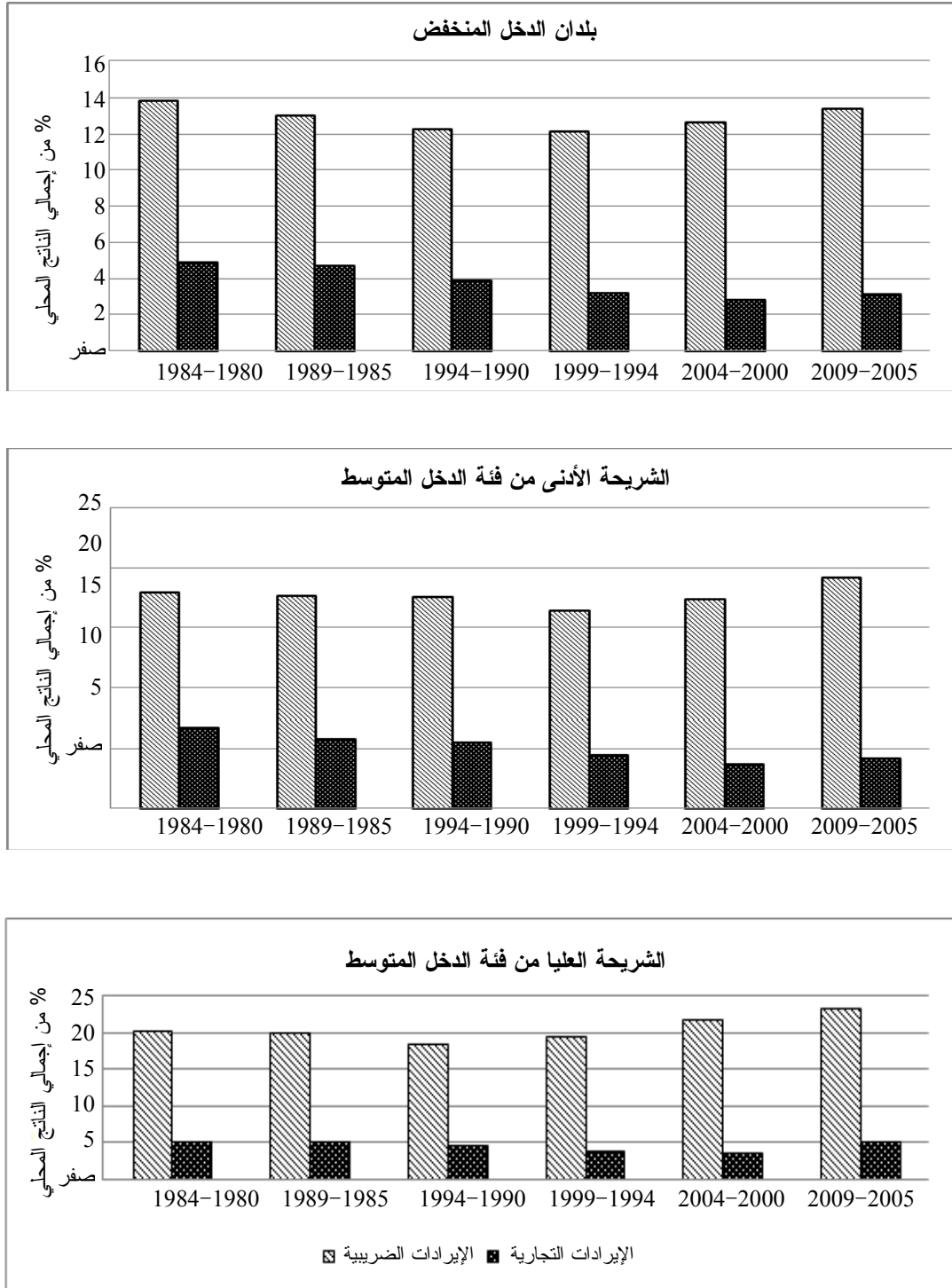


المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: متوسطات المجموعات، ومجموعات الدخل الديناميكي، الرسم البياني على الجهة اليسرى يختلف باختلاف المجموعات.

43- الاستعاضة عن إيرادات الضرائب التجارية بمصادر محلية تطرح إشكالات في بعض البلدان منخفضة الدخل. تمكن معظم البلدان متوسطة الدخل من استرداد إيرادات على وجه السرعة من مصادر محلية (الشكل البياني 11)؛ و (Baunsgaard and Keen, 2010). ولا يصدق الشيء نفسه على البلدان منخفضة الدخل في مختلف أجزاء العينة ذاتها (على الرغم من أن إفريقيا جنوب الصحراء قد يكون أدائها في هذا المجال أفضل من مناطق أخرى (Keen and Mansour, 2010). والهبوط الملحوظ في إيرادات الضرائب التجارية يعني أن التقدم البطيء في نسب الضرائب الكلية قد يحجب إعادة تحقيق التوازن على نحو بناء.

## الشكل البياني 11 - التطورات في الإيرادات الضريبية وإيرادات الضريبة التجارية 1980-2009





44- ستستمر تحديات الإيرادات الناشئة عن تحرير التجارة. توجد إشارات في الشكل البياني 10 تدل على أن إحلال الإيرادات كان أكثر اكتمالاً منذ منتصف عقد التسعينات في القرن الماضي، ولكن توجد أيضاً تحديات أكثر قوة مستقبلاً. ومن المعروف أن القاعدة السياساتية المعيارية للتعافي الاقتصادي هي الجمع بين تخفيض التعريفات وزيادة الضرائب على الاستهلاك (وهو ما يماثل الاتساق بين تخفيضات التعريفات على المنتجات الخاضعة للرسوم الإضافية المخصصة، على سبيل المثال، وزيادة هذه الرسوم،<sup>35</sup> ويشير التحليل أعلاه إلى أن ثمة مجالاً أوسع لذلك بدون زيادة المعدلات المعيارية لضريبة القيمة المضافة - وهي مرتفعة فعلاً في كثير من البلدان النامية (الجدول 1) - مما قد يطرح مخاطر شديدة بشأن تقادم الامتثال. ولم تكن البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة أكثر نجاحاً على نحو منتظم في إحلال الإيرادات الضائعة للضرائب التجارية، (Baunsgaard and Keen, 2010)، وتشير دراسات الحالة في صندوق النقد الدولي (2005)، أن الإحلال الناجح ارتبط باستخدام طائفة من الأدوات، تشمل ضريبة الدخل. وبينما لا توجد وصفاً بسيطة للنجاح، فإن عدم إجراء تحديد كمي لتأثير الإصلاحات التجارية على الإيرادات، والاستعداد لهذا التأثير، ضاعف في بعض الحالات من الصعوبات. وعلى النقيض من ذلك، أمكن في لبنان وموزامبيق التنسيق على نحو متقن بين التطبيق الفعال لضريبة القيمة المضافة والإصلاح التجاري.

45- مازالت القدرة المؤسسية في الإدارة الجمركية ضعيفة للغاية في معظم بلدان الدخل المنخفض. ونفذ عدد كبير من بلدان الدخل المتوسط برامج إصلاحية شاملة من شأنها أن تساعد على المضي قدماً في الأجندة التحديثية،<sup>36</sup> وذلك من خلال وسائل متنوعة من بينها مدونات جمركية محدثة تتماشى مع اتفاقية كيوتو،<sup>37</sup> والاستعاضة عن التفتيش الشامل قبل الإفراج عن البضائع، بعمليات تدقيق انتقائية على أساس المخاطر بعد الإفراج؛ واعتماد إصلاحات في مجال الموارد البشرية تركز على إدخال نظم المسارات المهنية، ومدونات الأخلاقيات للموظفين؛ واستخدام تقنيات غير اقتحامية للتحقق، وتنفيذ نظم ذات منفذ واحد للتجارة، وتطبيق المبادئ التوجيهية "المأمونة" الصادرة عن المنظمة العالمية للجمارك<sup>38</sup> (لتناول الشواغل الأمنية مع مواصلة العمل على

<sup>35</sup> وهذا يحافظ على كسب الكفاءة نتيجة للإصلاح، ويوسع الوعاء الضريبي (بإدخال الإنتاج الداخلي مع الواردات) ويمكن أن يبقى على انخفاض الأسعار للمستهلكين (Keen and Ligthart, 2002). ويؤكد Emran and Stiglitz (2005) على أن الاقتصاد غير الرسمي يمكن أن يبطل هذه الحجة (لأنه لا يمكن حينئذ فرض الضرائب على الاستهلاك المحلي)، على الرغم من أن النتيجة مازالت تنطبق، إذا ما طبق أسلوب خصم ملائم للضريبة عند المنبع على الواردات (Keen 2005).

<sup>36</sup> يرد وصف تفصيلي لذلك في (Keen 2003).

<sup>37</sup> انظر [http://www.wcoomd.org/home\\_pfoverviewboxes\\_tools\\_and\\_instruments\\_pfrevisedkyotoconv.htm](http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_tools_and_instruments_pfrevisedkyotoconv.htm)

<sup>38</sup> انظر [http://www.wcoomd.org/home\\_cboverviewboxes\\_valelearningoncustomsvaluation\\_epsafeframework.htm](http://www.wcoomd.org/home_cboverviewboxes_valelearningoncustomsvaluation_epsafeframework.htm)

تسهيل التجارة). ومع ذلك كان التقدم في كثير من بلدان الدخل المنخفض أكثر صعوبة، مع إحراز تقدم محدود في اتفاقية كيوتو على سبيل المثال. ووضعت استراتيجيات إصلاحية نافعة متعددة السنوات، بدعم محكم التخطيط من المساعدة الفنية (موزامبيق، نيبال)، ولكن نتائج إصلاح الإدارة الجمركية كانت مخيبة للآمال في معظم الحالات. وتتمثل التحديات الرئيسية هنا في الموارد المحدودة، ونقص الالتزام الطويل الأجل، وأوجه القصور العامة في القدرة المؤسسية للخدمة المدنية في معظم بلدان الدخل المنخفض.

46- مازالت إدارات جمركية كثيرة تكافح من أجل التصدي لتحقيق الربح، ويمكن أن يطرح التكامل الإقليمي تحديات إضافية. ولم يتسن إحراز تقدم متسق وشامل في تنفيذ التدابير الداعمة للنزاهة (مثل المرتبات الكافية وظروف العمل الملائمة، ونظم الرقابة الإدارية، والنظم الحاسوبية لتبسيط الإجراءات والتقليل من الاتصالات المباشرة وجها لوجه، واعتماد سماسرة الجمارك، والمستوردين) - ويطرح التكامل الإقليمي أيضا مشاكل منفصلة، إذ يتطلب نقل الرقابة المالية من الحدود الوطنية إلى الحدود الإقليمية أساليب جديدة لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على الواردات، والتصديق على طلبات استرداد الضرائب المتعلقة بالصادرات، وأطرا جديدة محتملة للسياسات لتناول المعاملات في داخل المناطق، وكلها قضايا مازال الاتحاد الأوروبي يتصارع معها، ويمكن أن تطرح تحديات أكبر للبلدان النامية.

### دال - ضريبة الدخل الشخصي

47- تتسم الإيرادات المتحصلة من ضريبة الدخل الشخصي بالانخفاض والركود في البلدان النامية، وتكاد تأتي كلها خصما في المنبع من أجور العاملين في المؤسسات الكبيرة والقطاع العام. ومنذ أوائل عقد الثمانينات من القرن الماضي، كانت حصيللة ضريبة الدخل الشخصي تتراوح بين 1-3% من إجمالي الناتج المحلي في البلدان النامية، مقارنة بنسبة تتراوح بين 9-11% في البلدان المتقدمة (Peter, Buttrick and Duncan 2010). ويأتي 95% من هذه الإيرادات من خصم الضريبة في المنبع من أجور العاملين في القطاع العام والشركات الكبرى، مقارنة بحوالي 80% في البلدان المتقدمة. ويدفع أقل من 5% من السكان ضريبة الدخل الشخصي (مقارنة بحوالي 50% في البلدان المتقدمة)، وتغطي الضريبة حوالي 15% فقط من الدخل (مقارنة بنسبة 57%) : Modi et al. (1987).

48- جرى تخفيض المعدلات القانونية العليا لضريبة الدخل الشخصي وتبسيط هياكل المعدلات، ولكن بدون تأثير ملحوظ على السلوكيات. ومن المحتمل أن تكون هذه التخفيضات قد نشأت إلى حد ما عن تخفيضات في معدلات ضريبة دخل الشركات، ذلك أن غياب تخفيضات مناظرة في معدلات ضريبة الدخل الشخصي، يمكن أن

يؤدي إلى تحايل الشركات في تسديد ما عليها من ضرائب. والتخفيضات تؤثر على عدد أقل من المكلفين في البلدان النامية مقارنة بالبلدان المتقدمة.<sup>39</sup> وتتباين المستويات الحدية على نطاق واسع؛ ورفعها قد يؤدي إلى تركيز أفضل على الأفراد ذوي الدخل المرتفع، على الرغم من أن خسارة الإيرادات قد تصل إلى مستوى لا يمكن الاستهانة به.

49- ثمة شاغل جديد وهو فرص تعميم الإقرارات الضريبية بالنسبة إلى جميع المكلفين بتسديد ضريبة الدخل الشخصي، لنشر ثقافة التقدير المتزايد للنظام الضريبي، وتحسبا للإعلان عن دخل إضافي. وفي كينيا على سبيل المثال، أدت معالجة المزيد من الإقرارات الضريبية إلى زيادة كبيرة في أعباء العمل، ولكن نتائج التحصيل والامتثال كانت مدعاة لخيبة الأمل. وربما يبدو أن التأثير على وعي المكلفين كان ضارا في واقع الأمر، عندما يتبين المكلفون أن عمليات الامتناع عن تقديم الإقرارات الضريبية، وحجب بعض بنود الدخل، لم يتسن اكتشافها.

50- يمكن معالجة عمليات التهرب والتحايل من جانب الأفراد ذوي الدخل المرتفع بمزيد من القوة، بدءاً من الاستخدام القانوني للأفضليات الضريبية وانتهاءً بالاستخدام غير القانوني للاختصاصات الضريبية المنخفضة، وتتخذ هذه الأنشطة أشكالاً شتى، بعضها محلي محض (إخفاء الدخل، استغلال أنواع التعامل التفضيلية) وبعضها دولي (عدم الإعلان عن الدخل من الخارج) وهي أنشطة يصعب تقديرها من حيث الكم، وفيما يتعلق بالبند الثاني، يشير أحد التقديرات إلى ضياع ما يقرب من 50 مليار دولار سنويا من الإيرادات الضريبية في البلدان النامية (شبكة العدالة الضريبية، 2005). وبغض النظر عن المبلغ الصحيح، فمما لا شك فيه أن المبالغ كبيرة، وعلاوة على ذلك فإن إجماع الصفوة عن دفع حصة عادلة من الضرائب يقوض الدعم للنظام الضريبي كله. وإن من الصعب تحصيل مزيد من الضرائب من هذه الفئات، التي كثيرا ما تكون نافذة وذات سطوة. وثمة حاجة إلى وضع أحكام قانونية ملائمة كحد أدنى، ومثال ذلك أن إعفاءات الدخل الزراعي على سبيل المثال، يمكن أن يكون في صالح الأقوياء، وفي بعض البلدان يعفى تماما الدخل من الخارج. ويمكن أن تكون الضرائب العقارية أداة قوية للوصول إلى المتيسرين. وإنشاء وحدات في إطار الإدارة الضريبية تخصص للأفراد ذوي الدخل المرتفع والأثرياء، يمكن أن يكون عاملاً تركيزاً لجهود إنفاذ القانون، وأن تكون أحكام السجن المشددة درسا مفيدا للآخرين. وتعتبر سلطة التدقيق الشديدة، بما في ذلك إمكانية استخدام وسائل غير مباشرة لتقدير المستحقات الضريبية أداة فعالة لزيادة فعالية عمليات المراجعة، إذ تمكنت وكالات الإيرادات من استخدام المعلومات المقدمة من أطراف ثالثة والمتعلقة خاصة بالأصول وتدفقات الاستثمارات، لتقدير دخل المكلفين (Biber, 2010). ويمكن أن يكون العمل

<sup>39</sup> تبدأ الشريحة العليا لضريبة الدخل الشخصي عند 18 مثلا لدخل الفرد في بلدان الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط و83 مثلا في بلدان الدخل المنخفض؛ ولم يجد (Lee and Gordon (2005), Peter, Buttrick, and Duncan, 2010)، أي تأثير على النمو نتيجة للمعدل الأقصى لضريبة الدخل الشخصي.

الجماعي إزاء إساءة التصرف من خلال الملاذات الضريبية، نافعا للبلدان النامية، ومثال ذلك عمل المنتدى العالمي بشأن الشفافية وتبادل المعلومات لأغراض الضريبية.

51- يصعب تطبيق ضرائب الدخل الشخصي الشامل في بلدان الدخل المنخفض، ويمكن على وجه التحديد للنظم القائمة على الجدولة والتي تتميز بالمعاملة المتسقة للدخل الرأسمالي، أن تفسح المجال للتحسين. يوجد "على الورق" في معظم البلدان النامية ضريبة دخل شاملة - وهي عبارة عن رسوم تصاعدية على حصة الدخل من جميع المصادر<sup>40</sup> - وكان بناء ضرائب الدخل هذه إحدى نقاط التركيز في المشورة المقدمة حتى سبعينات القرن الماضي.<sup>41</sup> ومع ذلك، فإن انخفاض العائد، وضيق الوعاء الضريبي، والاختلالات الهيكلية المتراكمة في هذه الضرائب، إنما يعني أن هذا المنهج كان مآله الفشل "... في معظم البلدان النامية.. لوحظ أن ضريبة الدخل الشخص التصاعدية الشاملة التي طالما دافع عنها الخبراء... ليست شاملة أو تصاعدية أو شخصية.. وكثيرا ما لا تكون ضريبة حتى على الدخل ذاته" (Zolt and Bird, 2005) ويلاحظ على صعيد الممارسة، أن كثيرا من بلدان الدخل المنخفض تطبق نظاما قائمة على الجدولة - تفرض ضرائب على كل بند من بنود الدخل على حدة. وكانت هذه الميزة النظرية ذاتها للمنهج الشامل موضع اعتراض أوسع نطاقا في السنوات الأخيرة (وربما لا يكون من الواقعية في شيء، على سبيل المثال، تطبيق نفس المعدل الأعلى الحدي على الدخل الرأسمالي ودخل العمال، نظرا إلى اختلاف حراك كل منهما على المستوى الدولي). وقد تحركت عدة بلدان متقدمة صوب شكل خاص من أشكال الضريبة القائمة على الجدولة وهي ضريبة الدخل المزدوج (DIT)، وهي عبارة عن ضريبة تصاعدية تطبق على دخل العمال، وفرض معدل أقل (وموحد بصورة حاسمة) على دخل رأس المال. ومهما كانت وجهة النظر المتبعة في هذا المجال كهدف طويل الأجل بشأن ضريبة الدخل الشخصي، فإن الحركة نحو ضرائب واضحة وأكثر اتساقا قائمة على الجدولة، مع تمييز محدود بين مختلف أنواع الدخل الرأسمالي، يمكن أن تكون خياراً عملياً نحو مزيد من الفعالية.<sup>42</sup> ويمكن أن تحدّ من فرص التحايل التي تنشأ نتيجة لوضع أسماء أخرى على مفردات الدخل الرأسمالي،<sup>43</sup> وتسهّل الإدارة والامتثال، وخاصة عندما تُفرض الضرائب على الدخل الرأسمالي بمعدّل موحد (وتطبق الضريبة عندئذ من خلال الاقتطاع النهائي للضريبة في المنبع). وإن من الأهمية بمكان، فإن "مكمن الضعف" في حالة ضريبة الدخل المزدوج في الاقتصادات المتقدمة - وهو قدرة الشركات الصغيرة على إعادة تصنيف مكاسب العمال كمكاسب رأسمالية (أو العكس بالعكس) - يكون أقل إزعاجا في البلدان النامية نظرا لصعوبة إخضاعها لأي ضرائب معقولة على الإطلاق.

<sup>40</sup> أو ضريبة دخل "تكميلية" في بعض البلدان الناطقة بالفرنسية، وهي ضريبة تصاعدية على حصة صافي الدخل من مصادر تطبق عليها ضرائب مجدولة محددة.

<sup>41</sup> انظر (Goode (1993) على سبيل المثال.

<sup>42</sup> توصل آخرون إلى استنتاج مماثل: (Alm and Wallace (2002), Zolt and Bird (2005)

<sup>43</sup> مثل المعاملة الضريبية التفضيلية للمكاسب الرأسمالية، على سبيل المثال.

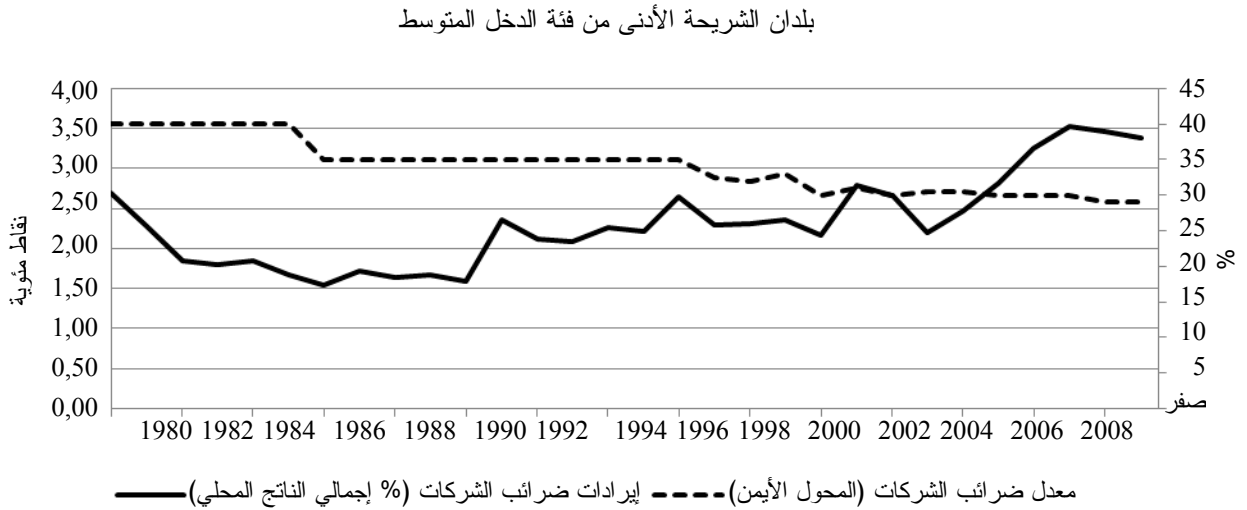
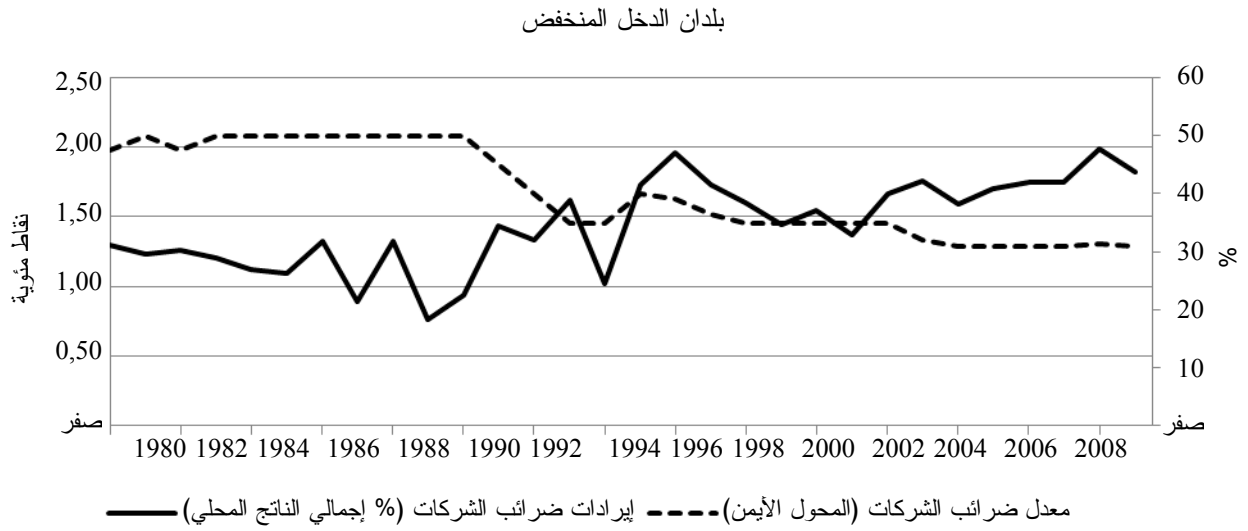
## هاء - الضرائب على الشركات

52- تواجه إيرادات الضرائب على الشركات، وهي إيرادات أكثر أهمية للاقتصادات النامية منها للاقتصادات المتقدمة - ضغوطا من العولمة، ولكنها أثبتت قوتها بصورة معقولة حتى الآن. ويوضح الشكل البياني 12 التطورات في معدلات الضرائب على إيرادات الشركات، وعلى الإيرادات بحسب كل فئة. وقد تدهورت المعدلات القانونية في مختلف أنحاء العالم، رغم أنها ظلت أعلى إلى حد ما في بلدان الدخل المنخفض.<sup>44</sup> وتمثل تحديات الإيرادات التي يمكن أن تطرحها مثل هذه الضغوط الهبوطية شاغلا أكبر للاقتصادات النامية منه للاقتصادات المتقدمة، إذ تشكل ضريبة إيرادات الشركات 17% من إجمالي الضرائب في الفئة الأولى، مقارنة بحوالي 10% (قبل الأزمة) في بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ويلاحظ على أرض الواقع أن أداء الضريبة على إيرادات الشركات في جميع فئات الدخل كان قويا في مواجهة تخفيضات المعدلات (على الأقل حتى نشوب الأزمة، في بلدان الدخل المرتفع).<sup>45</sup>

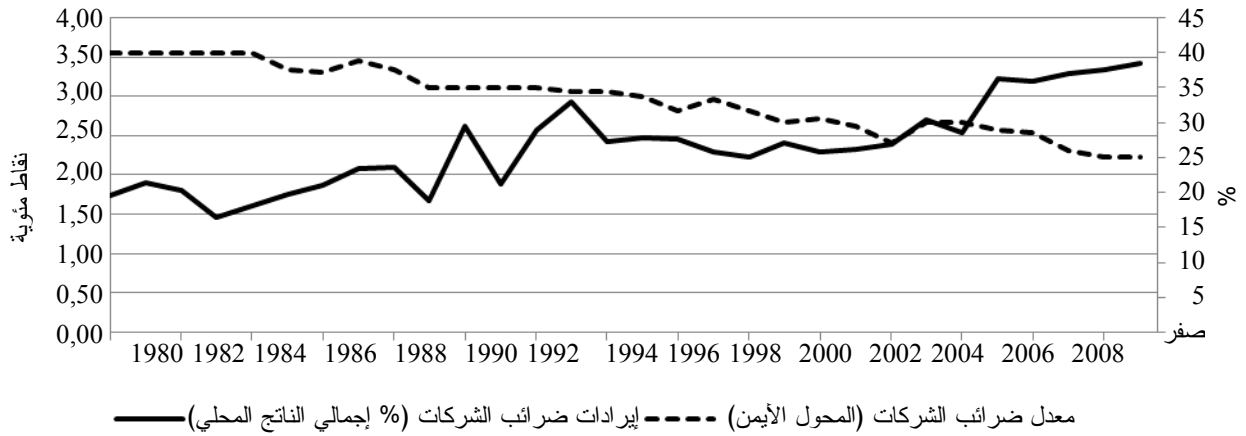
<sup>44</sup> قد يعكس هذا في بعض الحالات استخدام الضريبة على إيرادات الشركات لاستخلاص ريع الموارد، في غيبة أدوات أفضل تحديدا.

<sup>45</sup> هذا لا يعني وجود أي سببية في هذه العلاقة.

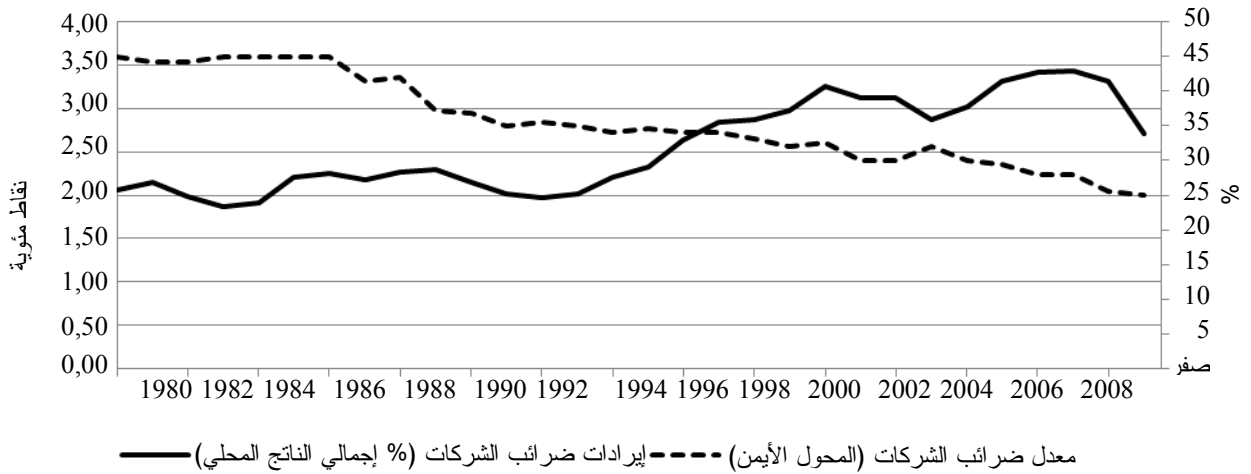
## الشكل البياني 12 - التطورات في معدلات ضرائب الشركات وإيراداتها، 1980-2009



## بلدان الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط



## بلدان الدخل المرتفع



المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: متوسطات المجموعات، مجموعة الدخل الديناميكي، اختلاف في الجداول.

53- أصبحت الحوافز التي تتمثل في معاملة تفضيلية لأنواع معينة من الاستثمار، أكثر انتشاراً في إفريقيا جنوب الصحراء، على أن الرغم من أن الصورة العامة مختلطة. ففي عام 1980، قدم حوالي 40% من البلدان منخفضة الدخل في إفريقيا جنوب الصحراء إعفاءات ضريبية، عام 2005، فعل حوالي 80% من هذه الدول نفس الشيء؛ وكانت هناك زيادة ملحوظة في النسبة التي قدمت معاملة ضريبية خاصة في مناطق التجارة الحرة، من صفر إلى 50% (Keen and Mansour, 2010). ومع ذلك فإن استمرار هذه الإيرادات، حتى باستبعاد إيرادات

الموارد، يعكس افتراضاً زيادة في حصة الأرباح التي لا يمكن التسليم باستمرارها. ومن ناحية أخرى، تراجع متوسط طول الإعفاءات المؤقتة (Klemm and van Parys, 2009).<sup>46</sup>

54- يمكن لمعدلات الضرائب المخفضة والحوافز أن تجتذب الاستثمار الأجنبي، ولكن فقط حيث تكون ظروف الأعمال جيدة. أظهرت دراسات استقصائية مرارا أنه بينما يكتسي نظام الضرائب أهمية للمستثمرين الأجانب، توجد اعتبارات أخرى ذات أهمية أكبر مثل البنية التحتية وحكم القانون والأيدي العاملة (ومثال ذلك، McKinsey, 2003)، كما تؤكد الأدلة الاقتصادية القياسية الصاعدة (van Parys and James, 2009 and Dharmapala and Hines, 2009).

55- تطرح الحوافز شواغل بشأن الفعالية والتسرب والحوكمة والتداعيات. فمن المرجح أن تجتذب بعض أنواع الحوافز استثمارات تؤكد مزايا اجتماعية أوسع نطاقاً من غيرها، فالخصم من ضريبة الاستثمار، على سبيل المثال، قد يكون لهذا السبب أفضل من الإعفاء الضريبي للأرباح. وقد يكون من الصعب التحكم في الحوافز، فالمناطق الحرة، على سبيل المثال، ليست دائماً مناطق مغلقة خاضعة لرقابة محكمة،<sup>47</sup> ويمكن إجراء تسعير تحويلي من الشركات التي لا تتمتع بإعفاءات مؤقتة إلى الشركات التي تتمتع بهذه الإعفاءات. وإبداء الاستعداد لتقديم معاملة ضريبية خاصة يستدعي حاجة خاصة، ويؤدي إلى الفساد، والمطالبة بحوافز، لاسيما الإعفاءات الضريبية المؤقتة. المنفق بوجه عام على أنها أسوأ أشكال الحوافز (الملحق العاشر)، قد تكون استجابة جزئية للفساد ومن ثم ترسيخه في الإدارة الضريبية. وإن من الصعب تقييم النطاق المتاح لتحصيل مزيد من الإيرادات عن طريق الحد من هذه الحوافز، بل يزداد الأمر صعوبة عندما لا يطلب من الشركات المتمتعة بإعفاءات مؤقتة أن تقدم إقرارات ضريبية، ولكن يحتمل أن يبدو هذا النطاق كبيراً في حالات كثيرة. ويقدر Cubeddu et al. (2008) أن تكلفة حوافز الضرائب على إيرادات الشركات في 15 بلداً من منطقة الكاريبي تبلغ في المتوسط 5.5% من إجمالي الناتج المحلي. وتشير تقديرات أخرى متاحة، أقل إثارة، ولكنها كبيرة، لأمريكا اللاتينية، أن تكلفة المعاملات التفضيلية بموجب ضريبة الدخل التي تتراوح بين 0.5 و6% من إجمالي الناتج المحلي (Villela, Lemgruber, and Jorratt, 2010).<sup>48</sup> وثمة مؤشر ينبغي معاملته بقدر كبير من الحذر، بالنسبة إلى بلدان الدخل

<sup>46</sup> ربما أدى تقارب المعدلات القانونية لضريبة دخل الشركات في فترة العينة إلى تخفيض الخسائر من خلال التسعير التحويلي.

<sup>47</sup> هذه المناطق تطرح أيضاً قضايا الاتساق كما حددتها منظمة التجارة العالمية.

<sup>48</sup> يتعين تفسير هذه الأرقام بعناية لأن المنهجيات تختلف، وعلاوة على ذلك فإن الحاجة إلى الوفاء بالالتزامات الحالية يمكن أن تعني أن مكاسب الإيرادات تحتاج إلى بعض الوقت لكي تتحقق.



المنخفض التي تكون فيها نسبة ضرائب دخل الشركات إلى الإنتاجية<sup>49</sup> أقل من المتوسط الخاص لفئة الإيرادات التي تنتمي إليها هذه البلدان، ورفع هذه النسبة إلى ذلك المتوسط، سواء من خلال توسيع الوعاء الضريبي أو تحسين الامتثال، كان من شأنه أن يزيد الإيرادات بحوالي 0.7% من إجمالي الناتج المحلي في 2002.

56- يمكن للتعاون الإقليمي أن يساعد على مكافحة الحوافز المفرطة - ولكن التدابير الأحادية حققت النجاح أيضاً. وتتنافس البلدان في اجتذاب الاستثمار يمكن أن يجعلها كلها أسوأ حالاً. ويمكن للاتفاقات الإقليمية للحد من الحوافز (بوجد نموذج في الملحق الحادي عشر) أن تحول دون التنافس في تخفيض الضرائب. وهذا من شأنه أن يقدم مساعدة كبيرة حيث يؤدي تكوين الاتحادات الجمركية إلى زيادة حراك الشركات، واستحداث الضغوط من أجل تدابير وقائية بديلة. والواقع أن أحد الدروس المستفادة من الصعوبات المستمرة التي تواجه التكتلات التجارية في التوصل إلى هذه الاتفاقات، أن أفضل وضع هو أن تقتزن هذه الاتفاقات بتدابير تكاملية أخرى، قبل أن تحقق الضغوط المكثفة الأثر المطلوب. وبينما يظل المشاركون في هذه الاتفاقات عرضة للمنافسة من جانب أطراف ثالثة، فإن المكاسب الصافية يمكن أن تكون كبيرة، بما في ذلك الحد من مشكلات الحوكمة المصاحبة للمعاملات التفضيلية. والصعوبات في التوصل إلى مثل هذه الاتفاقات، هي صعوبات سياسية أكثر منها فنية، كما يتضح في أمريكا الوسطى، وجماعة إفريقيا الشرقية على سبيل المثال. ومع ذلك فقد أثبتت الأنشطة الأحادية أنها مفيدة أيضاً (الملحق الثاني عشر).

57- تنطوي الاعتبارات الضريبية الدولية على أهمية متزايدة للبلدان النامية، ويمكن أن يكون لأعمال البلدان المتقدمة تأثير قوي عليها. وتتاح للشركات متعددة الجنسيات فرصاً لتحويل الأرباح عن طريق المعاملات داخل المجموعات، والترتيبات المالية، وهيكلية الشركات. وحتى أكثر الإدارات الضريبية تقدماً، مازالت تتصارع مع هذه المشكلة، وعلى الرغم من أن مدى تأثير الإيرادات لا يزال غير واضح<sup>50</sup>، فإن التحديات تكون كبيرة حيث تكون القدرات ضعيفة، وعلاوة على ذلك يرى البعض أن القواعد الحالية مطوعة لغير صالح البلدان النامية؛ وأن انخفاض الاقتطاع الضريبي في المنبع الشائع في معاهدات الازدواج الضريبي (DTTs)، على سبيل المثال، يمكن

<sup>49</sup> إيرادات ضرائب الشركات كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي مقسومة على معدل ضريبة إيرادات الشركات.. ومن بين أسباب الحذر (على عكس كفاءة تحصيل ضريبة القيمة المضافة) أن المقصود هنا ليس تقييم أداء الإيرادات بالنسبة إلى قاعدة معيارية متسقة.

<sup>50</sup> يقدر Baker (2005) الذي يستشهد به كثير، أن حجم هذه التدفقات يتراوح من 700 و1000 مليار دولار سنوياً، يأتي مبلغ يتراوح بين 320 و520 مليار دولار من البلدان النامية (مع مبالغ إجمالية إضافية تتراوح بين 350 و500 مليار دولار من التدفقات الإجرامية والفاصلة، ولا تعرف المصادر الأساسية لكل ذلك. وعلى الرغم من وجود أدلة قوية حقا على أن تحويل الأرباح يجري على نطاق واسع، يرى Fuest and Reidl (2010)، أن المنهجيات التي تستند إليها التقديرات المتاحة لمداها وتكلفة إيراداتها، تطرح إشكاليات.

أن يضعف خط الدفاع الأخير للإدارات الضعيفة. وإن مجرد تكاليف معاملات التفاوض لإبرام معاهدات الازدواج الضريبي يمكن أن يستنزف الكثير من الموارد، وربما يمكن التخفيف من آثاره عن طريق وضع معاهدات متعددة الأطراف (Thuronyi, 2001). ويساعد تقارب المعدلات الضريبية القانونية على الحدّ من حوافز التحايل، ولكن سنظل تنمية القدرات (والحفاظ عليها) في التعامل مع هذه المعدلات تمثل تحدياً قوياً. ولا بد من تحقيق توازن عملي بين الإيرادات الإضافية التي ينبغي تحقيقها في هذا المجال، من خلال زيادة الجهود الإدارية فيما يتعلق بالتسعير التحويلي على سبيل المثال، مع تقوية الجوانب الأكثر ضعفاً في الإدارة. ويمكن لقرارات البلدان المتقدمة أن تخفف من صعوبات البلدان النامية (مثلما حدث في حالة الإجراء المعزز لمجموعة العشرين بشأن الملاذات الضريبية، على سبيل المثال)<sup>51</sup>، ولكن يمكن أيضاً أن تعمق المخاطر المحيطة بها، ذلك أن تخفيض المعدلات في الاقتصادات النامية يمكن أن يطلق تخفيضات في أماكن أخرى على سبيل المثال، وإعفاء الأرباح الأجنبية كما يقترح أحياناً في الولايات المتحدة وجار تنفيذه في المملكة المتحدة، قد يكثف من المنافسة الضريبية العالمية.<sup>52</sup>

58- **تطرح المؤسسات المملوكة للدولة مشكلات تتعلق بالامتثال الضريبي في بعض البلدان.** ولم يكن من اليسير دائماً الانتقال إلى فرض الضرائب عليها طبقاً لنفس القواعد والأساليب المطبقة على المنشآت الخاصة، وظل هذا الانتقال غير مكتمل في بعض شركات الموارد الطبيعية بوجه خاص،<sup>53</sup> ولكن أحياناً أيضاً في قطاعات مثل توليد الكهرباء، والإرسال، والاتصالات، والنقل. وفي حين أن أرباح الضرائب على المؤسسات المملوكة للدولة لا تحصل إيرادات صافية للحكومة بمعناها العريض، يمكن أن تعاني الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة من اقتطاع الضرائب من الأجور في المنبع، ذلك أن عدم الامتثال يقوّض الممارسات التجارية السليمة، وينال من الروح المعنوية للمكلفين بوجه عام؛ ويمكن أن تؤدي التراكمات الكبيرة للمتأخرات الضريبية إلى تحويل الإدارات لموارد نادرة بعيداً عن الأنشطة الأكثر إنتاجية. ونادراً ما تعتمد الحلول على قدرة الإدارة الضريبية وحدها، على الرغم من أنه يمكن بذل الجهود لتحديد المتأخرات ومحاصرتها، وأن يلي ذلك إنفاذ القانون.

<sup>51</sup> يرى (Torvik (2009)، أن تأثيرها على الحوكمة يمكن أن يجعل من الملاذات الضريبية مصدر ضرر محقق للبلدان النامية.

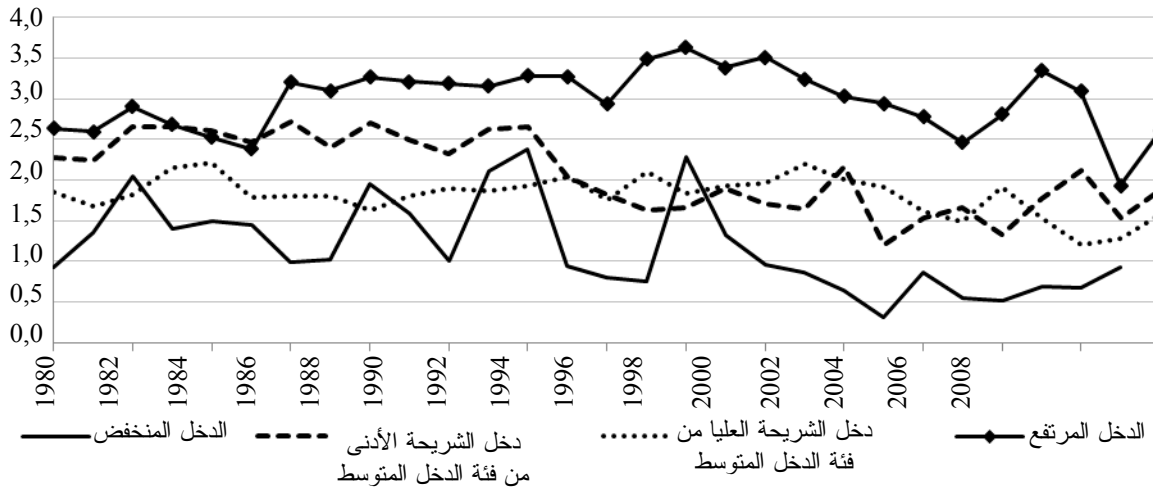
<sup>52</sup> وبموجب المنهج البديل القائم على موطن الإقامة، فإن الضريبة التي تدفع في الخارج تخصم من الضريبة المستحقة في الداخل، ومن ثمن فإن الضرائب الأجنبية لا تفرض أعباء إضافية على المستثمر؛ وقد أوضح (Mullins (2006) هذه المسألة.

<sup>53</sup> تناول (McPherson (2010)، التحديات الخاصة المطروحة في التعامل مع هذه الشركات.

## واو - الرسوم الإضافية المخصصة

59- تعتبر الرسوم الإضافية المخصصة وهي ضرائب تفرض على منتجات رئيسية قليلة، مصدرا هاماً للإيرادات، ولكنها تميل إلى التراجع بوجه عام (الشكل البياني 13)، ويرجع هذا في المقام الأول إلى انخفاض المعدلات الحقيقية. وتختلف أهميتها إلى حد كبير باختلاف المناطق، إذ تكون أقل مثلاً في إفريقيا جنوب الصحراء، وبلدان الشرق الأوسط وآسيا الوسطى، مقارنة بآسيا<sup>54</sup> وأمريكا الجنوبية؛ ويلاحظ كذلك أن البلدان الإفريقية الناطقة بالفرنسية تحصل على إيرادات أقل من هذا المصدر مقارنة بالبلدان الإفريقية الناطقة بالفرنسية.

الشكل البياني 13- التطورات في إيرادات الرسوم الإضافية المخصصة، 1980-2008



المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي.

ملحوظة: مجموعات الدخل الديناميكي، العينات صغيرة أحيانا، (تتخفف حتى بلدين اثنين من فئة الدخل المنخفض للفترة 2005-2007).

60- تحصيل الرسوم الإضافية المخصصة على بنود رئيسية قليلة يمكن أن يسهم في الإيرادات، وأن يسهم أيضا في تحقيق أهداف اجتماعية أوسع نطاقا في بعض الحالات. تحصل ضرائب خاصة أحيانا على السلع الترفيهية مثل المجوهرات والعطور، ولكنها لا تحقق عادة إيرادات كبيرة، ولذا فإن تأثيرها ليس له إلا قيمة رمزية على العدل. ويأتي معظم إيرادات هذه الرسوم من القود والتبغ والكحول وغيره من المشروبات، والسيارات،

<sup>54</sup> تبلغ حصيلة التبغ وحده حوالي 8% من إيرادات الحكومة المركزية في جمهورية الصين الشعبية وإندونيسيا: Barber et al. (2008) and Hu et al. (2008).

وعلى نحو متزايد من أجهزة الهاتف المتنقل<sup>55</sup>، والأساس المنطقي لهذه الرسوم ليس فقط الاستفادة من الإيرادات المحتملة لوعاء ضريبي غير مرن ويسهل التعرف عليه، ولكن أيضاً العمل على تغيير السلوك بدرجات متفاوتة:

- **منتجات النفط:** كثيراً ما تكون ضرائب الوقود جزءاً من أطر أوسع لضمان استقرار أسعار تجارة التجزئة المحلية والحد من ارتفاعها. وقد بلغت الإعانات المباشرة في البلدان النامية حوالي 54 مليار دولار في منتصف 2009، وبلغ صافي الإيرادات الضائعة فيما يتعلق بضريبة قدرها 0.3%، زهاء 110 مليارات دولار (Arze del Granado et al., 2010). وإن من شأن التسعير الأكثر فعالية أن يسهم في تحقيق الأهداف التوزيعية، ذلك أن الأنشطة العملية قد ساعدت مرارا على التوصل إلى أساليب أفضل لمساعدة الفقراء (del Granado et al., 2010)، وتهدئة الشواغل البيئية (ليس فقط تغيير المناخ، أو حتى تغيير المناخ في المقام الأول، ولكن أيضا التلوث والازدحام على المستوى المحلي)؛
- **السجائر:** تشير العوامل الخارجية واعتبارات ضبط النفس إلى الضرائب المرتفعة أكثر مما تشير إلى عوامل أخرى (إذ توجد أدلة هامة على أن هذه الاعتبارات يمكن أن تردع مدخنين جدد؛ Ross and Chaloupka, 2000، واقترحت عدة دراسات أن المجال مفتوح لتحقيق مكاسب في الإيرادات والصحة نتيجة للزيادات في بلدان نامية كثيرة،<sup>56</sup> تتراوح بين 0.3 و0.4% من إجمالي الناتج المحلي في الهند وفيتنام على سبيل المثال؛<sup>57</sup>.
- **المشروبات الكحولية وغيرها من المشروبات:** إن العادات المحلية والأفضليات الاجتماعية وأنماط الشرب إنما تعني أن إمكانات الإيرادات يمكن أن تختلف اختلافاً بينا. وتولى عناية متزايدة الآن للاتجاه المؤيد لفرض ضرائب على المشروبات غير الكحولية المعبأة في زجاجات في بلدان الدخل المنخفض؛
- **المركبات المزودة بمحركات:** بالإضافة إلى تحصيل إيرادات كبيرة، تتراوح بين 0.1 و0.15 من إجمالي النتائج المحلي في بوتسوانا ولبنان، من الأشخاص المتيسرين أساساً، يمكن لضرائب المركبات هذه أن تواجه أيضاً العوامل الخارجية؛
- **الاتصالات:** إن تراخيص إقامة المزايدات هي أفضل وسيلة لفرض ضرائب على أشكال الربح الكبيرة المحتملة في هذا القطاع المتزايد الأهمية. وإذا لم يحدث ذلك، يمكن للرسوم الإضافية المخصصة أن توفر

<sup>55</sup> في 2009، بلغت الرسوم الإضافية على التبغ والمشروبات حوالي 80% من إيرادات الرسوم على سلع غير الوقود في جمهورية إفريقيا الوسطى والسنگال، 90% في مصر والفلبين.

<sup>56</sup> انظر على سبيل المثال، منظمة الصحة العالمية (Sunley (2010), and Petit (قريباً).

<sup>57</sup> الاتحاد الدولي لمكافحة النسل وأمراض الرئة، الدراسات القطرية متاحة على: <http://www.tobaccofreunion.org/content/en/217>

إيرادات كبيرة دون إثناء الناس بلا داع عن الاستخدام (العوامل الخارجية الإيجابية التي تبدو ضخمة: Jensen, 2007). وتجمع ليبيريا على سبيل المثال حوالي 6% من إيراداتها من هذا المصدر. والمبالغ المتحصلة أقل في الأماكن الأخرى، ولكن من الواضح أن المجال فسيح للزيادة.

61- تعتبر الرسوم الإضافية المخصصة من أبسط الضرائب التي يمكن تنفيذها، ولكن توجد تحديات يمكن تخفيف آثارها من خلال التعاون الإقليمي، ويساعد الإنتاج المركز وحصص الواردات، على أن تكون الإدارة (التي عادة ما توجد في مكتب كبار المكلفين) سهلة نسبياً. ومن بين القضايا القديمة الاختيار بين أشكال الرسوم الإضافية المعنية والرسوم التي تحدد على أساس القيمة المنصوص عليها في الفاتورة (والتي تحدد كمبالغ نقدية وكنسبة من السعر على التوالي)، ويعتبر النوع الأول أفضل لمواجهة العوامل الخارجية (التي تعتمد بوجه عام على الكميات وليس الأسعار)، وكثيراً ما كانت تعتبر إدارتها أبسط، على الرغم من أن أي مزايا للضرائب المعنية في هذا المجال أصبحت أكثر وضوحاً كلما ابتعد التطبيق عن الرقابة المادية).<sup>58</sup> ولكن تبرز شواغل أخرى فالاتصالات على سبيل المثال تطرح قضايا أقل شيوعاً، تشمل الضرائب على زمن الاتصال المدفوع مقدماً، وتدقيق حسابات هيئات التشغيل بدون البرمجيات والخبرة الفنية اللازمة. وما زالت توجد شواغل أخرى في بلدان كثيرة، نتيجة لصعوبات محتملة من جراء التهريب، وقد تكون مصدر كسب في الإيرادات للبعض. ويمكن للإنتاج غير المشروع والمحدود النطاق أن يخفّض إيرادات الرسوم الإضافية المخصصة (ويطرح في بعض الأحيان قضايا تتعلق بالصحة العامة). ويعتبر الخوف من إحداث خسائر في الإيرادات من هذه المصادر، أحد الأسباب التي دعت بلدان كثيرة إلى التردد في زيادة المعدلات. والتدابير الإدارية مثل الرقابة الوثيقة على المخازن الجمركية، والشحنات العابرة، تتطوي على أهمية، لاسيما داخل الاتحادات الجمركية؛ ومع ذلك قد تكون ثمة حاجة إلى قدر من التعاون في مجال السياسات، وربما يشمل ذلك الاتفاق على رفع المعدلات القصوى المتفق عليها إقليمياً، في إطار الجماعة النقدية والاقتصادية لأفريقيا الوسطى، والجماعة الاقتصادية لدول غرب إفريقيا على سبيل المثال.

62- ويوجد مجال في بلدان كثيرة لتحصيل إيرادات إضافية هامة من الرسوم الإضافية المخصصة بدون آثار توزيعية معاكسة. ويشير هبوط حصة الرسوم الإضافية المخصصة من الإيرادات الضريبية إلى وجود نطاق هائل للزيادة (يتجاوز موازنة التخفيضات على الخاضعين لهذه الرسوم)، وربما بدعم من التعاون في مجال السياسات والإدارة. ومن الواضح أن القواعد لا بد أن تكون لكل قطر على حدة (ويستثنى من ذلك الأهمية العالمية للربط التلقائي لضرائب معينة بمؤشرات)، ولكن يمكن، على سبيل المثال، أن تزيد إفريقيا جنوب الصحراء، والشرق

<sup>58</sup> وتشمل العوامل الخارجية في الاختيار استقرار الإيرادات (والتي تميل إلى تفضيل الضرائب المعنية حيث تكون مرونة الطلب منخفضة)، والحفاظ على توافر أنواع المنتجات المنخفضة السعر (والتي تحبذ تحديد الرسوم على أساس القيمة).

الأوسط وآسيا الوسطى، إيرادات الرسوم بمتوسط يبلغ 0.5% من إجمالي الناتج المحلي و 1.3% من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي على التوالي، من خلال زيادة حصة الرسوم الإضافية المخصصة من الإيرادات الإجمالية في المتوسط العالمي.

### زاي - فرض ضرائب على الأعمال التجارية الصغيرة

63- إن إدارة الأعمال التجارية الصغيرة مسألة بالغة الصعوبة، وإمكاناتها محدودة فيما يتعلق بالإيرادات. هذه مجموعة تتسم بالتنوع الشديد، من الأعمال التجارية المتناهية الصغر - تجار الشوارع ومزارعو الكفاف - بقدرتهم المحدودة على الدفع (من منظور العدل ومن الوجهة العملية)، إلى المهنيين والأعمال التجارية الكبيرة التي تضم الكثير من العاملين. وإن التوزيع غير المتسق للشركات، في جميع البلدان لاسيما في البلدان النامية، يعني أن هذه الأعمال عديدة ولكن إمكاناتها الإيرادية محدودة. وفي مصر على سبيل المثال، تمثل الأربعة آلاف الأكبر حجما حوالي 90% من إجمالي رقم المبيعات؛ وحتى لو حدثت زيادة تناسبية ضخمة في الإيرادات من المؤسسات الصغيرة البالغ عددها خمسة ملايين مؤسسة، فلن يكون لها سوى تأثير محدود نسبيا على إجمالي الإيرادات. ومن المعروف أن الإدارات الضريبية في البلدان النامية تخصص موارد كبيرة لهذا القطاع بغية وضع يدها على كبار أو متوسطي المكلفين من خلال عمليات شاملة لإنفاذ القانون؛ ولكن النتائج كانت هزيلة والتكاليف مرتفعة.

64- وبغض النظر عن الإيرادات، فإن المعاملة الضريبية للأعمال التجارية مسألة هامة. وينظر إليها في كثير من الأحيان على أنها ذات أهمية خاصة في توفير فرص العمالة وفي الابتكارات المعززة للإنتاجية، على الرغم من أن الأدلة على ذلك مختلطة.<sup>59</sup> ولكن من الواضح أنها مؤثرة سياسيا في كثير من الأحيان. وهذه الاعتبارات، بالإضافة إلى إمكاناتها المحدودة فيما يتعلق بالإيرادات، وصرف الإدارات الضريبية عن المهام الأكثر أهمية، قد توجي بإخضاعها لبعض الضرائب الرمزية فقط - كما يحدث عادة. ولكن توجد أسباب قوية لإيلاء عناية متأنية لمعاملة الأعمال التجارية الصغيرة، والتي يمكن أن:

- **تخفف التشوهات وأوجه عدم الكفاءة في مجال المنافسة.** إذ إن فرض الضرائب وما يقترن به من تكاليف الامتثال، واحتمال التعرض للرشوة والتحرش - يمكن أن يكون عامل تثبيط قوي للشركات الصغيرة يدفعها إلى التقاعس عن تنظيم أنشطتها. وفي بعض الحالات، يفرض معدل ضريبي فعال ومرتفع على الاستثمارات الجديدة للمؤسسات الصغيرة (FIAS, 2007)، وقد تحدّ الشركات من نموها لكي

<sup>59</sup> رأى Biggs and Shah (1998)، أن الشركات الكبيرة هي العامل المسيطر في خلق الوظائف في مجال الصناعة التحويلية في إفريقيا جنوب الصحراء.

تتحاشى كشف أمرها من جانب هيئات الإيرادات. وفي حالات متطرفة ولكن واردة، تصبح الشركات مجرد "أشباح". وعلى الرغم من أن الدراسات الاستقصائية أظهرت مرارا أن الضرائب أبعد من أن تكون السبب الوحيد، إلا أن الشركات لا تزال تتحاشى التنظيم، وما زالت التشوهات واضحة، ويصدق ذلك أيضا على قوانين العمل والمعايير الاجتماعية والفساد. وعدم الامتثال من جانب صغار المكلفين، بالإضافة إلى القدرة الكبيرة للشركات الكبيرة على الاستفادة من الإعفاءات، يمكن أن تنشئ علاقة عكسية أو تناسبا عكسيا بين حجم الشركة والمعدلات الضريبية الفعالة، التي لا يحتمل أن تصل إلى مستوى أمثل.<sup>60</sup> وحتى الضريبة على الأعمال التجارية الصغيرة التي تجمع إيرادات أكثر مما تتحمل من تكلفة في تحصيلها، مسألة مرغوبة من حيث أنها تخفف من التشوهات (Keen, 2010)؛

- **رفع الروح المعنوية للمكلفين.** إذا لوحظ أن الأعمال التجارية الصغيرة لا تدفع مبالغ معقولة، فإن هذا قد يقوض الامتثال الضريبي لأعمال التجارية الكبيرة. ومن المرجح أيضا أن تكون الأعمال التجارية الصغيرة ذاتها مستعدة للامتثال إذا لاحظت أن الآخرين يعملون على إتاحة إمكانية تحويل توازنات الامتثال "السيئة" إلى توازنات "جيدة"؛
- **الإسهام في بناء الدولة.** إن جذب الأعمال التجارية الصغيرة إلى شبكة الضرائب يمكن أن يساعد على ضمان مشاركتها في العملية السياسية، وتحسين المساءلة الحكومية؛
- **إتاحة المزايا غير الضريبية للمؤسسات الصغيرة ذاتها.** إن الامتثال قد يعزز قدرات مسك الدفاتر والمهارة المالية، على سبيل المثال، ومن ثم تحسن النفاذ إلى أسواق رأس المال. وإذا تقاعست المؤسسات عن تقدير هذه المزايا ذاتها، سيكون تدخل السلطات الضريبية خارج النطاق الذي تبرره اعتبارات الإيرادات، جائزا وله ما يبرره.

65- تختلف النظم الضريبية للأعمال التجارية الصغيرة اختلافا كبيرا،<sup>61</sup> ولكن يمكن بناء هيكل متسق حول مستوى حدي مرتفع نسبيا. وفي كثير من الأحيان، يوفر المستوى الحدي المنخفض لضريبة القيمة المضافة، وضريبة الدخل الشخصي المفرطة التعقيد، حوافز للبقاء خارج النظام الضريبي. ويتيح المستوى الحدي لضريبة القيمة المضافة المرتفع بدرجة معقولة، وعادة ما يوصي الصندوق بمستوى يتراوح بين 50 000 و100 000 دولار في البلدان النامية، نقطة مرجعية طبيعية لتقسيم المكلفين، نظرا إلى أن الشركات التي تتجاوز هذا المستوى

<sup>60</sup> Gauthier and Gersovitz (1997)، عن الكاميرون، (Gauthier and Reinikka (2006)، عن أوغندا. وقد يفسر هذا جزئيا "الوسط المفقود" في توزيع حجم الشركة في البلدان النامية.

<sup>61</sup> يستعرض (Bodin (2010) and Bodin and Koukpaizan (2008)، التطورات والخيارات الأخيرة بشأن الضرائب على الأعمال التجارية الصغيرة في بلدان الدخل المنخفض، بما في ذلك مخططات اقتطاع الضرائب في المنبع، والتحصيل المسبق، التي نوقشت أدناه.

يمكن أن يفترض أن لديها القدرة الأساسية للاحتفاظ بالسجلات. ويمكن عندئذ تحديد مجموعتين تحتها: (1) الأعمال التجارية متناهية الصغر، التي يمكن إخضاعها لرسوم بسيطة شبيهة برسوم الترخيص (من المحتمل أن تنفذ بأفضل طريقة على المستوى المحلي)، والهدف من ذلك هو ضمان مشاركتها في العملية السياسية، وجمع المعلومات المفيدة لأغراض الارتقاء في نهاية المطاف إلى النظام الضريبي المعياري؛ (2) مجموعة وسيطة من المكلفين يمكن فرض الضرائب عليها وفقا لتدفقاتها النقدية (أي شطب مصروفات الاستثمار وعدم السماح بتكاليف التمويل) أو رقم المبيعات، لتكرار ضريبة الدخل الشخصي بوجه عام (وهكذا تنطبق المعدلات التصاعديّة، بما في ذلك الإعفاءات المعيارية، على الأعمال التجارية الخاصة غير المسجلة كشركات).<sup>62</sup> ولا تكمن الصعوبة في حقيقة أن صغار التجار لا يحتفظون بحسابات بسيطة، وإنما في إقناعهم بالإفصاح عنها.<sup>63</sup>

66- يمكن لمخططات اقتطاع الضرائب في المنبع والتحصيل المسبق المساعدة في تحسن امتثال الأعمال التجارية الصغيرة، ولكن لا بد من استخدامها بتحفظ. يتعامل صغار المكلفين بالفئات المتوسطة والكبيرة من المكلفين، ويستوردون السلع، واقتطاع الضرائب في المنبع في هذه المواقع يمكن أن يسهم في تحسين الامتثال. والتحصيل المسبق على الواردات شائع في إفريقيا، ويوجد في أماكن أخرى أيضا، أحيانا بمعدلات أعلى للمؤسسات غير المسجلة. وفي أحيان كثيرة يخصم الدفع المسبق من ضريبة الدخل فقط، على الرغم من أن البعض يطبق أشكال اقتطاع ضريبة القيمة المضافة في المنبع. وأدخلت بعض البلدان أيضا (بوركينافاسو ومالي) التحصيل المسبق على المعاملات المحلية. وهذه المخططات رغم ما لها من جاذبية من حيث المبدأ، وكثيرا ما تأتي بإيرادات كبيرة،<sup>64</sup> إلا أنها تسبب بوجه عام صعوبات كبيرة عند تطبيقها على نطاق واسع، ذلك أن سهولتها في تحصيل الإيرادات يمكن أن تخفض الحافز على إجراء إصلاحات جذرية، وتفاقم مشكلات الخصم والاسترداد، وتساعد على الفساد، وتنتشر بدرجة تؤدي إلى تقويض اتساق النظام الضريبي كله.<sup>65</sup>

<sup>62</sup> حيث تمتنع البلدان عن رفع المستوى الحدي المنخفض لضريبة القيمة المضافة، وهذه المعاملة يمكن أن تطبق بطريقة ملائمة على مستوى أعلى من المستوى المنخفض.

<sup>63</sup> يمكن للمساهمات الاجتماعية أن تطرح صعوبات خاصة في إدارة المؤسسات الصغيرة. وعندما ترتبك مزايا التقاعد والرعاية الصحية بالمساهمات الفردية، لا تستطيع المخططات الجزافية الحصول على جميع المعلومات المطلوبة، ومن ثم لا يوجد بديل واضح لاقتطاع الضرائب في المنبع. وستصعد هذه القضية إلى مكان الصدارة كلما طورت البلدان نظمها الاجتماعية، مما يزيد من صعوبة تبرير نظم خاصة لصغار المكلفين.

<sup>64</sup> (2003) Araujo-Bonjean and Chanbai، يرون أن اقتطاع الضرائب في المنبع على السيارات المستورة يمثل 18% من إيرادات الضرائب المباشرة (2001)، ولكن هذه حالة منطرفة.

<sup>65</sup> توجد أيضا قضايا محتملة تتعلق بمبادئ الاتساق التي وضعتها منظمة التجارة العالمية، إذا لم يستبعد الاسترداد والخصم أي عبء إضافي على السلع التي يستوردها المكلف الملتزم بدفع الضرائب.



## حاء - الضرائب العقارية

67- **الضرائب العقارية يمكن أن تتسم بالكفاءة وأن تكون عادلة، ولكنها ملائمة بوجه خاص للحكومات المحلية.** وجاذبيتها من حيث الكفاءة تكمن في أن الخصائص المتعلقة بالموقع توفر وعاء ضريبيا ثابتا ، أقل عرضة للمنافسة الضريبية مقارنة بغيره؛ وبالنظر إلى أن المعدلات منخفضة حاليا، فمن المحتمل أن تكون أشكال الخلل الناتجة عن زيادات حدية متواضعة، وطابعها التصاعدي ينشأ عن الارتباطات الإيجابية بين الملكية والدخل والثروة. ونظرا إلى أن قيم الملكية تعكس إلى حد كبير مدى توافر الخدمات المحلية، فإنها يمكن أن تكون أدوات ملائمة للضرائب المحلية (Plimmer and McCluskey, 2010).<sup>66</sup>

68- **إيراداتها المحتملة متواضعة من الناحية المطلقة، ولكنها كبيرة للحكومات المحلية.** كثيرا ما تصل إيرادات الضرائب العقارية في البلدان النامية إلى 0.1% من إجمالي الناتج المحلي، ونادرا ما تصل إلى 0.5% (بوليفيا والرأس الأخضر وهندوراس وكازاخستان). ولكن يمكن أن تصل إلى أكثر من 50% من إيرادات الحكومة المحلية (أرمينيا وليسوتو وبيرو). وبينما تكون إمكانات الضرائب العقارية لدعم الإيرادات الوطنية محدودة، إلا أن إمكاناتها التمويلية على تحسين الخدمات الحكومية المحلية - المساءلة والحوكمة على المستويين المحلي والحكومي - هائلة حقا. وبناء على ذلك أقدمت بلدان نامية كثيرة (من بينها مصر وناميبيا وفيتنام) على إجراء إصلاحات في الضريبة العقارية.

69- **تعكس الإيرادات المنخفضة نقاط ضعف في التصميم والتطبيق - ولكن فيما يتعلق بالمدى الأطول توجد إمكانات ووسائل.** كثيرا ما يتآكل الوعاء الضريبي من جراء الإعفاءات المتعددة؛ والمعدلات المنخفضة، وحقوق الملكية ليست دائما واضحة المعالم؛ والتغطية في السجل العقاري متدنية، ولم يتسن تحديث قيم الملكية (التغيرات النسبية في الأسعار كبيرة في المراكز الحضرية المتزايدة بسرعة في البلدان النامية)، مما يعكس في كثير من الأحيان حافزا لتخفيض القيمة يفاقمه ضرائب التحويل والمكاسب الرأسمالية؛ وإنفاذ القانون ضعيف. وتوجد مع ذلك، وسائل كثيرة لتقييم الممتلكات وفرض الضرائب عليها (Mikesell and Zorn, 2008). وتتراوح تقنيات التقييم، على سبيل المثال، بين ضرائب الأرض على أساس وحدات صغيرة (فيتنام، نيجيريا) والنظم القائمة على السوق. ويمكن استخدام نظم التقييم الكبيرة بمساعدة حاسوبية، لتقييم الملكية عن طريق التسعير المتعي.<sup>67</sup> (Eckert, 2008)، بينما تساعد التكنولوجيا الساتلية على تقليل الحاجة إلى التفتيش على المواقع ومع ذلك فإن التقدم قد يستغرق سنوات طويلة، ويتعين تنمية القدرة المحلية؛ وإن من شأن البديل المتمثل في قيام وكالات وطنية بإدارة ضرائب

<sup>66</sup> يؤكد Chambas (2010) على إمكانات تحسين التمويل الحكومي المحلي في إفريقيا جنوب الصحراء.

<sup>67</sup> استخدام البيانات المتعلقة بالمعاملات الجارية للتنبؤ بالقيم السوقية للممتلكات على أساس خصائصها.

الملكية (كما في تنزانيا) أن يقوّض المساءلة المحلية ويحوّل الانتباه عن إجراء إصلاحات أساسية. وتستغرق عملية إعداد السجلات العقارية وقتاً طويلاً. وهذا مجال يمكن تحصيل إيرادات إضافية فيه بطريقة فعّالة وعادلة، مما قد يساعد على تحسين استجابة الدولة.

## رابعاً - المؤسسات والشفافية

70- الالتزام السياسي عنصر أساسي في التقدم، "والأبطال" لهم دور رئيسي - ولكن الإصلاح الدائم يتطلب تغييراً مؤسسياً عميقاً. ترتبط معظم الإصلاحات الناجحة المذكورة هنا باثنين أو ثلاثة سياسيين أو مسؤولين على وجه التحديد. ومع ذلك يحدث كثيراً، أن يتوقف التقدم أو يتراجع عند رحيلهم. وتتطلب مواصلة التغيير ترسيخ المكاب التي تتحقق في كل مرحلة، بما في ذلك مواجهة الصدمات الدورية - سواء السيئة التي يمكن أن تضخم المقاومة لتوسيع الوعاء الضريبي، أو الجيدة التي تخفف الضغط من أجل التغيير.

71- تتطلب تعبئة الموارد بطريقة فعّالة وعادلة، تحليلاً مدروساً ومثابراً، ومؤسسات وممارسات شفافة. ويمكن أن تكون مناقشات السياسات القائمة على الحقائق ذات أهمية فائقة لبناء توافق الآراء السياسي والاجتماعي، المطلوب للتحسين الدائم. وتشمل العناصر الرئيسية ما يلي:

- **قوانين ضريبية بسيطة وشفافة.** في هذا المجال تحقق بلدان نامية كثيرة نتائج أفضل من الاقتصادات المتقدمة، إذ تمكنت من سن قوانين ذات نوعية عالية في السنوات الأخيرة، ويمكن أن يكون التطبيق صعباً وشاقاً رغم ذلك، من جراء عمليات الاستئناف البطيئة والمعقدة على سبيل المثال؛
- **التحديد الكمي للنققات الضريبية وتحليلها.** إن تحليلات النققات الضريبية إذ تبيّن تكاليف إيرادات الترتيبات الضريبية التفضيلية، تعتبر مصدر معلومات وحفز للتحليل والنقاش بشأن ما إذا كانت تولّد مزايا اجتماعية مقابلة. وبينما توجد جوانب مهارية عديدة في حساب وتفسير النققات الضريبية، (Villola, Lemgruber, and Jorratt, 2010)، يلاحظ أن التحليلات الأساسية مباشرة من الواجهة الفكرية، وأصبحت أكثر تواتراً في البلدان النامية، فهي شائعة في أمريكا اللاتينية، وتقدم الآن في المغرب والسنغال على سبيل المثال. وكثيراً ما تشير إلى ارتفاع تكاليف الإيرادات - حوالي 5% من إجمالي الناتج المحلي في السنغال. ومع ذلك يلاحظ في حالات كثيرة أن البيانات المطلوبة (عن أنشطة في المناطق الحرة على سبيل المثال) لم يتسن جمعها.

• **وحدات متمرسة للسياسة الضريبية.** كثيرا ما تعتبر السياسة الضريبية وظيفة فرعية تفاعلية للإدارة الضريبية وتفقر في أغلب الأحيان إلى المهارات التخصصية، والنظرة الأوسع نطاقا المطلوبة، وكثيرا ما تكون نقاط الضعف شديدة في التقدير الكمي للثغرات الضريبية وفهمها، وفي تحليل الإيرادات والآثار التوزيعية للتغيرات الضريبية، وفي تحديد الاتجاهات العامة البازغة وتصميم الاستجابات لها. وبدون تخصيص الخبرة الفنية والسلطة في مجال تحليل السياسة الضريبية، لوحدة مكرسة لهذا الغرض داخل وزارة المالية تعمل على نحو وثيق مع إدارة الإيرادات، وتكلف بجمع المعلومات من طائفة من الوكالات الحكومية، سيواجه تصميم التغيرات الضريبية عقبات، وسيكون امتلاكها محدودا؛

• **مشاركة المجتمع الأوسع نطاقا.** إن التفاعل في الوقت المناسب بين السلطات الضريبية والمكلفين، يزيد من وعي وثقافة كلا الطرفين، ويدعم الثقة، ويمكن أن يؤدي إلى تدابير أفضل تصميميا وأكثر قبولا ويمكن للتفاعلات مع منظمات المجتمع المدني، والأكاديميين المحليين، والتغطية الإعلامية المستتيرة، أن تساعد على نشر الأولويات الإصلاحية وتوجيهها.

72- **تستحق المبادرات الرامية إلى تعزيز الشفافية في العلاقات الضريبية دراسة وثيقة.** ومن بين الأمثلة التي حظيت بمناقشة مستفيضة 'إعداد التقارير القطرية'، وهي مسألة تخضع للدراسة الآن من جانب المفوضية الأوروبية، وفرقة العمل المعنية بالضرائب والتنمية التابعة لإدارة التعاون الإنمائي في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. والهدف من هذه المبادرات الرامية إلى تعميم جزئي لمبادرة شفافية الصناعات الاستخراجية، هو هدف مزدوج عادة: تعزيز مساءلة الحكومات عن الإيرادات التي تجمعها، وتعزيز الشفافية العامة في الضرائب التي تدفعها المؤسسات، مما يسمح بمراقبة أوجه إساءة التسعير التحويلي. والغاية من ذلك بوجه عام هي توضيح الاتساق - وهو ليس مطلوبا بالضرورة بموجب القواعد الضريبية الحالية - بين موقع الأرباح المالية للشركات و/أو نشاطها، وموقع ومبلغ الضرائب المدفوعة على إيرادات الشركات. ويتطلب التقدم توضيح أهداف هذه العمليات وقيمتها المضافة. وتلتزم الشركات المملوكة للدولة، على سبيل المثال، بالإبلاغ عن الضرائب في بلدان كثيرة. وهذه القضية التي تتطوي على جوانب فنية عالية التخصص تتطلب المزيد من الدراسة والمناقشة على المستوى الدولي. ويمكن لهذا، على أقل تقدير، حفز إمعان النظر في أفضل الوسائل لتعزيز المزيد من الشفافية داخل المعمار الضريبي الحالي على المستوى الدولي.

73- **ثمة اعتراف متزايد بأهمية تعبئة الإيرادات في إطار الاندفاع التاريخية لتنمية الدولة.** يؤكد أحد فروع المؤلفات في هذا المجال على أن القدرة على تحصيل الإيرادات الضريبية انعكاس لقرارات مسبقة تتعلق بالاستثمار، ويستكشف كيف أن هذه القرارات تصاغ استنادا إلى اعتبارات مثل الاستقرار السياسي ومدى المصالح المشتركة - والتهديدات الخارجية مثال رئيسي على ذلك - ودرجة التوافق في الرأي على المستوى السياسي.

(Acemoglu, 2005; and Besley and Persson, 2009 and 2010). ومن بين الأمثلة الأكثر وضوحا في وثائق السياسات الجديدة، "سوسيولوجيا المالية العامة الجديدة" التي ترى أن الضرائب يمكن أن تدعم بناء الدولة من خلال إتاحة نقطة تنسيق للمساومة بين الدولة والمواطنين، ومن خلال بناء مؤسسات ذات نوعية مالية لتحصيل الضرائب (Bräutigam, 2008).

74- ومع ذلك لم يتضح كيف يمكن لهذه الشواغل أن تعدل المشورة بشأن الضرائب المعيارية. إن بعض جوانب بناء الدولة تتجاوز هذا النطاق. فمن المعروف أن الهياكل الدستورية تؤثر على الأداء الضريبي، على سبيل المثال، ويرتبط عدم الاستقرار السياسي بانخفاض كفاءة تحصيل ضريبة القيمة المضافة (Aizenman and Jinjarak, 2008)، ولكن هذه مسائل تتجاوز المشورة المتعلقة بالمالية العامة. والتوصيات التقليدية بشأن الإعفاءات، وإدارة ثروة الموارد، واللامركزية، تحركها إلى حد بعيد شواغل تتجاوز الحدود الضيقة للمالية العامة. وأكدت المساهمات الأخيرة على أهمية دعم الروابط المتصورة بين دفع الضرائب والتمتع بمزايا الإنفاق العام، من الواضح أن تزايد الوعي بهذه المسألة يمكن أن يكون مسألة بناءة (وفي الاقتصادات المتقدمة أيضا). وثمة دور محوري هنا لتحسين إدارة المالية العامة - والثقة العامة فيها - بالإضافة إلى شفافية القرارات المتعلقة بالإنفاق العام. وسواء كان تخصيص الضرائب على نطاق واسع يمكن أن يساعد، كما يرى البعض، فإن هذه مسألة تحتل النقاش، وحتى بغض النظر عن الفساد الذي صاحب ذلك في بعض الأحيان، فإذا أدى التخصيص إلى عرقلة الإنفاق حقا على بنود معينة، فإنه يمكن أن يؤدي إلى جمود ضار، أما إذا لم يفعل ذلك، فإنه يكون مناهضا للشفافية. وكثير من الضرائب المزعجة في البلدان النامية التي يرمي الإصلاح فيها إلى إلحائها في كثير من الأحيان، ينشأ على وجه التحديد عن شكل من أشكال التخصيص الضريبي. وأثار شواغل بناء الدولة على ضرائب الأعمال التجارية واضحة إلى حد ما، مما يقوي من الحجة الداعية إلى بذل الجهود لدمجها في النظام الضريبي، لزيادة المساهمة التي تتطلبها من الحكومة. والسؤال المطروح هو التعرف على مدى ما للضرائب على الأعمال التجارية من تأثير مقارنة بالاعتبارات الأخرى التي نوقشت أعلاه.

75- الجهات المانحة لها دور أيضا. ويتعين على هذه الجهات الوفاء بالتزاماتها في مجال المساعدة، والنظر في كيفية هيكلة هذه المساعدة على أفضل نحو، باستخدام وسائل من بينها المعايير القياسية الخاضعة للمراقبة، لتشجيع تعبئة الموارد، ويمكن تحسين التنسيق في مضمون وعمليات المساعدة الفنية المتعلقة بالضرائب وثمة حجج مؤيدة لتخفيف اشتراط الإعفاءات الضريبية للمشروعات الممولة من الجهات المانحة (كما يفعل البعض الآن)، فهذه الإعفاءات تسبب تعقيدات إدارية، وتضفي الشرعية على الإعفاءات كأداة روتينية من أدوات السياسات، في حين أن أساسها المنطقي (نظرا لتزايد الاستعداد لتقديم مساعدة مباشرة للميزانية في بلدان تتوافر لديها ترتيبات ملائمة في مجال الحوكمة) غير واضح على نحو متزايد (الحوار الدولي حول الضرائب، 2006).

## خامسا- قضايا مطروحة للنقاش

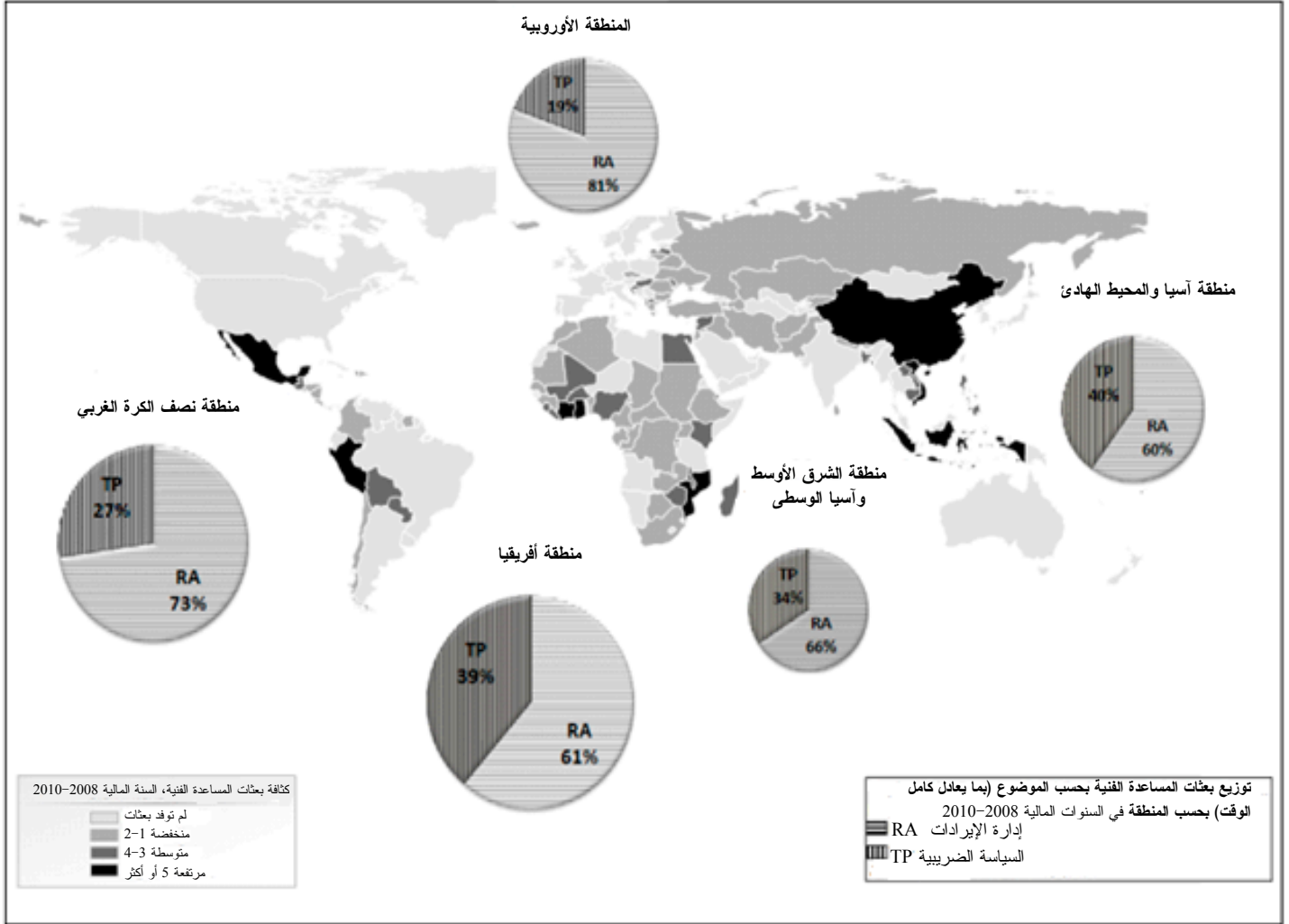
- هل يوافق المديرون على أن ثمة مجالا لجمع إيرادات إضافية كبيرة لتلبية احتياجات الإنفاق ذات الأولوية العالية في كثير من بلدان الدخل المنخفض؟
- هل يعتقد المديرون أن مبادئ الإصلاحات في مجال الإدارة والسياسات، الواردة في هذه الورقة، تتوفر أساسا راسخا لمزيد من التقدم في تعبئة الإيرادات في بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المنخفض؟
- هل يوافق المديرون على أن فرص ضرائب غير كافية على الأفراد ذوي الدخل المرتفع/الأثرياء، والصفوة، لا بد أن يعالج بطريقة أكثر قوة؟
- هل يوافق المديرون على أنه ينبغي مواصلة الجهود المبذولة لدعم تصميم وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، بحيث يتسنى تحقيق كامل إمكاناتها؟
- هل يوافق المديرون على أن الإعفاءات والمعاملات الضريبية التفضيلية تضع عقبات خطيرة أمام تعبئة الإيرادات في بلدان نامية كثيرة، وأنه ينبغي من ثم اتخاذ تدابير إضافية لإلغائها؟
- هل يوافق المديرون على أن معالجة مشكلات الامتثال والحوكمة في مجال الضرائب يمكن أن تسهم بقسط كبير في بناء الدولة بوجه عام؟
- هل يوافق المديرون على أن التعاون الضريبي على المستوى الدولي، بما في ذلك التعاون بين البلدان المتقدمة والنامية، يمكن أن يساعد كثيرا في تقوية تعبئة الإيرادات؟

## الملحق الأول - المساعدة الفنية في المسائل الضريبية

المساعدة الفنية التي تقدمها إدارة شؤون المالية العامة (FAD) بالصندوق، مساعدة واسعة النطاق وتتخذ أشكال متنوعة. وفي السنة المالية 2011، ستوفد حوالي 35 بعثة بقيادة المقر الرئيسي للصندوق بشأن قضايا السياسة الضريبية، وحوالي 61 بعثة تتناول إدارة الإيرادات. وبعض هذه البعثات موجه إلى الاقتصادات المتقدمة وتعلق بالاستجابة للأزمة، ولكن الجزء الأعظم منها مازال يوجه إلى البلدان النامية (الشكل البياني 14 بالملحق). ويشترك خبراء الصندوق المتخصصون في بعثات الإدارة للمناطق (ويشمل بعضها البلدان المتقدمة أيضا) لتناول موضوعات معينة. ويقدم الدعم القصير الأجل من خلال سبعة مراكز إقليمية للمساعدة الفنية<sup>68</sup>، ويضم كل منها مستشار متخصص في إدارة الإيرادات. وتنظم إدارة شؤون المالية العامة حلقات عمل بين الحين والآخر تتناول موضوعات متخصصة (مثل الضرائب على الأعمال التجارية الصغيرة، والتنبؤ بالإيرادات)، بالإضافة إلى مؤتمرات دورية كبيرة (كان آخرها الضرائب على الموارد الطبيعية). وسيستفيد هذا العمل الذي تضطلع به المساعدة الفنية من صندوقين استئمانيين بشأن قضايا موضوعية، جرى إنشاؤهما في الآونة الأخيرة، يختص أحدهما بالسياسة الضريبية والإدارة الضريبية، بينما يعني الثاني بإدارة ثروة الموارد الطبيعية (IMF, 2010b, c).

<sup>68</sup> سيفتتح مركز جديد قريبا في أفريقيا الجنوبية، ويخطط لافتتاح مركز آخر لآسيا الوسطى.

الشكل البياني 14 بالملحق: كثافة بعثات الإدارة الضريبية والسياسة الضريبية،  
السنوات المالية (2010-2008)



المصدر: خبراء صندوق النقد الدولي.

وقد جمعت الدروس المستفادة من عمل المساعدة الفنية التابعة لإدارة شؤون المالية العامة، في عدة كتب (تناولت في السنوات الأخيرة مسائل ضريبية القيمة المضافة، والإدارة الجمركية، والضرائب على الموارد الطبيعية)<sup>69</sup> وكان الطلب على هذه الكتب قويا، بالإضافة إلى سلسلة من المذكرات الفنية عن إدارة الإيرادات. وتقدم إدارة الشؤون القانونية مساعدة كبيرة في صياغة القوانين الضريبية، بالتنسيق الوثيق مع عمل إدارة شؤون المالية العامة. وقد تشهد أي سنة عادية إيفاد حوالي 35 بعثة قصيرة الأجل تابعة لإدارة الشؤون القانونية لأغراض

<sup>69</sup> .Respectively Ebrill et al. (2001), Keen (2003), and Daniel, Keen and McPherson (2010)

الصياغة القانونية؛ وفي العقود الماضية قدمت هذه الإدارة المساعدة في صياغة حوالي 200 قانون ضريبي أو لائحة ضريبية في 60 بلدا.

ويقدم البنك الدولي وبنوك التنمية الإقليمية والجهات المانحة مساعدة فنية بدرجات متفاوتة تتعلق بالضرائب، ويقدم الاتفاق الدولي بشأن الضرائب (2010) و (Michielse and Thuronyi)، تحليلات عامة مبدئية، وتطالب مجموعة العشرين ضمن جملة أمور بوضع خرائط أشمل للمسائل الضريبية. وعلى الرغم من صمت الاتفاق بشأن الأدوات الخاصة لكل من الصندوق والبنك، إلا أن الصندوق اضطلع لعدة سنوات بدور أكثر وضوحا وقوة فيما يتعلق بإسداء المشورة في قضايا السياسة الضريبية، وإدارة الإيرادات الاستراتيجية، واضطلع البنك بدوره في تمويل وإدارة مشروعات كبيرة في مجال الإصلاح الإداري.

ويقوم الصندوق علاقات وثيقة مع رابطات الإدارات الضريبية مثل المنتدى الأفريقي الجديد لمديري الضرائب، ورابطة البلدان الأمريكية للإيرادات الضريبية. وكان الصندوق عضوا مؤسسا أيضا، بالإضافة إلى منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والبنك الدولي، والحوار العالمي حول الضرائب. ويرمي هذا الحوار إلى أن يكون مصدرا للمعلومات للمسؤولين بشأن القضايا الفنية من خلال موقعه على شبكة الويب ([www.itdweb.org](http://www.itdweb.org))، الذي يتيح أيضا منصة لتبادل المعلومات عن المساعدة الفنية وغيرها من الأنشطة، ويشجع تقاسم الخبرة من خلال مؤتمر كبير يعقد كل عامين (وسيكون موضوع المؤتمر القادم "الضريبة واللامساواة")، واضطلع بدعم من وزارة التنمية الدولية بالمملكة المتحدة، بجمع المعلومات المقارنة عن الإدارة الضريبية في أفريقيا.



## الملحق الثاني - الإصلاح الضريبي في الدول التي تمر بمرحلة ما بعد النزاع، ودول الخلافة

تتضح الاستراتيجيات الرامية إلى إنشاء نظم ضريبية فعالة في الدول المارة بمرحلة ما بعد النزاع، المعروضة في كتاب (Gupta et al. (2005)، من خلال خبرات ليبيريا وموزامبيق؛ وجمهورية مقدونيا اليوغوسلافية السابقة هي مثال للإصلاح في دولة خلافة من بلدان الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط، يركز على إنشاء بيئة مواتية للأعمال التجارية.

**ليبيريا:** أدت الحرب الأهلية الممتدة إلى تدمير الإدارات الضريبية والجمركية. وبفضل المساعدة الفنية الكبيرة في مجال السياسات والإدارة، التي اضطلعت فيها إدارة شؤون المالية العامة بدور بارز، ازدادت الإيرادات من 6.2% من إجمالي الناتج المحلي في 2003 إلى 20% بحلول 2009. وركزت الجهود الأولى على مصادر الإيرادات الكبيرة مثل الجمارك، وعدد محدود من الأعمال التجارية الكبيرة التي تدار من مكتب خاص صغير، وبعد ذلك تحول الاهتمام إلى الإصلاح الإداري المتعدد الجوانب والذي يغطي الترتيبات التنظيمية، والأشكال والإجراءات، والنظم وترتيبات الحوكمة، بالإضافة إلى طائفة من قضايا السياسات، تشمل إطار المالية العامة لأغراض الموارد الطبيعية (النفط والتعدين والحراجه وقطع الأشجار)، وشملت الخطوات التالية التحول إلى تعريفات خارجية مشتركة وإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات، حسبما جرى الاتفاق عليه في الجماعة الاقتصادية لدول غرب إفريقيا. ومع ذلك تعرضت الجهود المبذولة من أجل الإيرادات متوسطة الأجل للموارد الطبيعية للمخاطر في الآونة الأخيرة من جراء عدد من الامتيازات الخاصة في قطاع التعدين، والمشاكل الناجمة عن إنفاذ إيجارات الأراضي بموجب عقود الحراجه.

**موزامبيق:**<sup>70</sup> كان الإصلاح الواسع المدى هو حجر الزاوية في الجهود الإصلاحية الواسعة منذ نهاية الحرب الأهلية المدمرة في 1992، وحظي هذا الإصلاح بدعم فني كبير من إدارة شؤون المالية العامة، وغيرها، في مجال السياسة الضريبية والإدارة الضريبية. وركزت الجهود الأولى على تبسيط التعريفات وإعادة هيكلة الإدارة الجمركية. ثم تحول الاهتمام فيما بعد إلى إصلاح الضرائب المحلية غير المباشرة والاستعاضة عن التضاعف الضريبي بزيادة القيمة المضافة والرسوم الإضافية المخصصة المنتقاة، وتقوية إدارة الضريبة المحلية. وفي المرحلة الأخيرة تم تحويل الضرائب المباشرة (بإنشاء ضريبة موحدة لإيرادات الشركات والانتقال من ضريبة الدخل الشخصي المجدولة إلى ضريبة شاملة)، وإنشاء هيئة للإيرادات. وبلغت الإيرادات المحصلة (باستثناء الإيرادات من الموارد الطبيعية) التي كانت تقدر بحوالي 8.5% من إجمالي الناتج المحلي في 1993/1992، حوالي 15%.

<sup>70</sup> يستند هذا العرض إلى كتاب (Castro et al. (2009).

**جمهورية مقدونيا اليوغوسلافية السابقة:** ركز الجهد الإداري، بمعونة من إدارة شؤون المالية العامة وبتمويل جزئي من الحكومة الهولندية، على دمج تحصيل مساهمات التأمين الاجتماعي مع ضريبة الدخل الشخصي. وقد تتطلب ذلك طائفة من الإصلاحات القانونية والتنظيمية والسياساتية (تحقيق التناسق بين الوعاء الضريبي لضريبة الدخل الشخصي، ومساهمات التأمين الاجتماعي، على سبيل المثال، وتحقيق التوافق بين الإجراءات الإدارية ونظم تكنولوجيا المعلومات)، وخفضت أيضا الحدود الدنيا لمساهمات التأمين الاجتماعي، بما يترتب على ذلك من آثار مفيدة في مجال التشغيل والامتثال. وبدأ التحصيل المتكامل في يناير 2009، وتفيد التقارير أنه حقق فوائد كبيرة (أ) للحكومة من خلال زيادة تحصيلات مساهمات التأمين الاجتماعي (على الرغم من الهبوط الاقتصادي، ارتفع عدد العمال المعلنين بحوالي 16%، وازدادت إيرادات ضريبة الدخل الشخصي ومساهمات التأمين الاجتماعي بحوالي 8%)، (ب) للعاملين من خلال تخفيض التأخر في دفع الأجور (لأن آليات الإنفاذ القوي لدفع مساهمات التأمين الاجتماعي كفلت أيضا سرعة دفع الأجور)، (ج) أصحاب العمل، من خلال التبسيط على نطاق واسع، وبالتوازي مع هدف اجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر وحفز العمالة، أدخل نظام الضريبة الموحدة والذي كانت سمته الرئيسية (نظرا لأن الأغلبية الكبيرة من العمال كانت تدفع معدلا حديا وحيدا) المعدل المنخفض إلى حد بعيد والبالغ 10% (لضريبة الدخل الشخصي وضريبة دخل الشركات). وكان لمشورة إدارة شؤون المالية العامة في هذا المجال (الرامية إلى الحفاظ على الإيرادات بإلغاء مجموعة من الامتيازات والإعفاءات الضريبية) تأثير أقل إلى حد بعيد.

## الملحق الثالث - البيانات

يرتكز التحليل في هذه الورقة على خليط من الإحصاءات المالية الحكومية (GFS) ونشرة آفاق الاقتصاد العالمي (WEO) وبيانات أخرى. وهذا الطابع الانتقائي إنما يعكس أوجه القصور في البيانات المتاحة عن الإيرادات فيما يتعلق بالبلدان النامية. وبينما تستخدم الإحصاءات المالية الحكومية على نطاق واسع، توجد ثغرات هامة، ويمكن أن تختلف الأرقام بشكل ملحوظ عن الأرقام التي يتم إعدادها وتجميعها لأغراض نشرة "آفاق الاقتصاد العالمي". وكثيرا ما تغفل بعض التفاصيل الهامة في تكوين البيانات، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة وغيرها من الضرائب غير المباشرة والإيرادات (المتزايدة الأهمية) المتأنية من الموارد الطبيعية.

يطرح إنشاء مجموعة شاملة من متغيرات الإيرادات عدة تحديات. أولا، أدخلت إصلاحات شاملة على معايير الإبلاغ في الإحصاءات المالية الحكومية، أولا في أعقاب دليل 1986، وذلك بصور الإطار الجديد لهذه الإحصاءات في 2001، وهذا يجعل من الصعب إعداد إحصاءات حكومية متسقة وقابلة للمقارنة قبل 1999، وتوجد انقطاعات في البيانات عبر الزمن، مع اختلافات في مصطلحات وتشكيل السلاسل المعنية، وبعض مشكلات القياس أيضا. ثانيا، الإبلاغ إما أن يستند إلى النقدية أو يكون على أساس الاستحقاق. ولكي يتسنى زيادة عينة بلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط، إلى أقصى حد، تستخدم هذه الورقة البيانات التي جرى إبلاغها على أساس النقدية. ثالثا، تعاني مصادر حكومية بديلة للبيانات من مشكلات مماثلة. وتجمع نشرة آفاق الاقتصاد العالمي البيانات مباشرة من ملفات المالية العامة للبلدان المعنية، ولكن لا يتاح الكثير من البيانات التاريخية نظرا إلى أن النظام بسبيله إلى الانتقال إلى بيئة جديدة، ولم تُعد لنسق هذا النظام سوى البيانات حديثة العهد. وتتسم بيانات الإيرادات التي تقدمها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بتغطية زمنية أفضل ولكنها محدودة من حيث التغطية القطرية.

**مجموع الإيرادات الحكومية كحصّة من إجمالي الناتج المحلي.** تستخدم كخطوة أولى بيانات إيرادات الحكومة العامة كما وردت في نشرة آفاق الاقتصاد العالمي. وتملاً بعض الثغرات الناشئة عن ذلك قبل 2001، بيانات مستقاة من مجموع البيانات الأقدم لهذا لهذا النشرة، والتي تجمعها إدارة شؤون المالية العامة. وفيما يتعلق بالباقي، تستخدم إيرادات الحكومة العامة المتوافرة لدى إدارة شؤون المالية العامة، وعندما لا يتسنى ذلك، تستخدم البيانات الموحدة للحكومة المركزية المتوافرة لدى إدارة شؤون المالية العامة.<sup>71</sup> وحيث إن معظم حالات غياب بيانات الحكومة العامة، تحدث بالنسبة إلى الاقتصادات النامية من الشريحة الأدنى في فئة الدخل المتوسط، فإن هذا يبدو بديلا معقولا، إذ إن معظم تحصيل الإيرادات، في هذه البلدان يميل إلى أن يكون على مستوى الحكومة

<sup>71</sup> السلسلتان المعنيتان هي "الإيرادات الكاملة" من GFS2001، و"مجموع الإيرادات والمنح" من GFS1986.

المركزية. وتختلف مجموعة GFS2001 عن مجموعة GFS1986، من حيث أن الثانية تستبعد المساهمات الاجتماعية من الحكومة كصاحب عمل في البيانات الحكومية الموحدة، مما يعني أن البيانات يمكن أن تعدل نحو الهبوط في السنوات الأولى للعينة التي تعتمد على المجموعة GFS1986.

**الإيرادات الحكومية غير المنح كحصّة من إجمالي الناتج المحلي.** تحسب باستخدام نفس المنهج المذكور أعلاه، ولكن باستخراج منح نشرة آفاق الاقتصاد العالمي، والإحصاءات المالية الحكومية، من مجموع الإيرادات الحكومية.

**الإيرادات الضريبية كحصّة من إجمالي الناتج المحلي،** وهي مجموع الإيرادات الضريبية، بما فيها مساهمات الضمان الاجتماعي التي تحصلها الحكومة العامة فيما يتعلق بإجمالي الناتج المحلي بأسعار السوق والمكونات الرئيسية هي: (1) الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية؛ (2) الضرائب على كشف المرتبات والقوة العاملة؛ (3) الضرائب على الملكية؛ (4) الضرائب على السلع والخدمات؛ (5) الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية. ويجري بناء هذا المتغير باستخدام إجمالي الإيرادات الضريبية أولاً للحكومة العامة من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، التي تتوافر لها تغطية زمنية شاملة فيما عدا السنة الأخيرة من العينة، حيث إن البيانات المتاحة عند إجراء هذا العمل استمرت حتى 2009 فقط. وتقوم منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإبلاغ مساهمات الضمان الاجتماعي كعنصر فرعي في الضريبة الإجمالية، ولكن نشرة آفاق الاقتصاد العالمي/الإحصاءات المالية الحكومية تبلغ هذه البيانات باعتبارها فئة غير ضريبية منفصلة. وإننا إذ نقوم بتجميع سلسلة البيانات الكاملة عن الفترة 1980-2010، نبدأ بقياس الضريبة من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ثم نملاً الثغرات بحصيلة الضرائب والمساهمات الاجتماعية المستقاة من نشرة آفاق الاقتصاد العالمي ومجموعة الإحصاءات المالية الحكومية لعام 2010 GFS2010.

**الضرائب على الدخل كحصّة من إجمالي الناتج المحلي،** وهي الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية التي تفرض بوجه عام على (1) الأجر مقابل خدمات العمال؛ (2) الدخل من الفوائد والأرباح والريع والإتاوات؛ (3) مكاسب الشركات والشراكات؛ (4) الأجزاء الخاضعة للضرائب في الضمان الاجتماعي، وتوزيعات حسابات التقاعد، والتأمين على الحياة؛ (5) بنود الدخل المتنوعة الأخرى. وتجمع البيانات عن مجموع الضرائب على الدخل، والضرائب على دخل الشركات والدخل الفردي، وفيما يتعلق بمجموع الإيرادات الضريبية، تستخدم منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ونشرة آفاق الاقتصاد العالمي كمصدرين أوليين، وتملاً الثغرات المتبقية عن طريق الاستعانة ببيانات إدارة شؤون المالية العامة.

**الضرائب على السلع والخدمات كحصة من إجمالي الناتج المحلي**، وهي الضرائب التي تفرض على إنتاج أو استخراج أو بيع أو نقل أو تحويل أو تأجير أو تسليم السلع، وعلى تقديم الخدمات، وعلى استخدام هذه السلع. والمكونات الرئيسية هي (1) الضرائب العامة على السلع والخدمات (ضرائب القيمة المضافة، وضرائب المبيعات، ورقم المبيعات، وغيرها من الضرائب العامة على السلع والخدمات؛ (2) الرسوم الإضافية المخصصة؛ (3) الضرائب الأخرى على أرباح الاحتكارات المالية، والخدمات المعنية، واستخدام السلع لأداء الأنشطة. ويستعان في إعداد البيانات بكل من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ونشرة آفاق الاقتصاد العالمي، وإدارة شؤون المالية العامة على التوالي.

**إيرادات ضريبة القيمة المضافة كحصة من إجمالي الناتج المحلي**، يحصل عليها من مصادر منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وإدارة شؤون المالية العامة فقط، حيث إن نشرة آفاق الاقتصاد العالمي لا تقدم بيانات على هذا المستوى التفصيلي. وعندما لا تتوفر بيانات من إدارة شؤون المالية العامة، تستخدم مجموعة بيانات (2010) Keen and Mansour، عن بلدان أفريقيا جنوب الصحراء، المجمعة من الوثائق القطرية، وملفات المالية العامة لصندوق النقد الدولي. وفي بعض الحالات، عند وجود ضريبة القيمة المضافة، ولا يتاح مصدر آخر، تدرج إيرادات ضريبة القيمة المضافة مع الضرائب العامة على السلع والخدمات.

**إيرادات الضرائب التجارية كحصة من إجمالي الناتج المحلي**، وتشمل الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم على الواردات، والضرائب على الصادرات، وأرباح احتكارات الصادرات أو الواردات، وأرباح الصرف، والضرائب على الصرف، والمصادر المستخدمة هي سلسلة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (كحصول لرسم الواردات والضرائب على الصادرات)، ونشرة آفاق الاقتصاد العالمي، وتملاً الثغرات المتبقية عن طريق (2010) Baunsgaard and Keen والإحصاءات المالية للحكومية.

**الضرائب القانونية على دخل الشركات**، وتؤخذ من الدراسة الاستقصائية التي أجرتها KPMG عن ضرائب الشركات والضرائب غير المباشرة (2010)، ابتداء من 2001 فصاعداً، ومن قاعدة بيانات وإدارة شؤون المالية العامة للسنوات السابقة على 2001. ويستعين المصدر الأخير بقاعدة البيانات الضريبية العالمية التي تقوم جامعة ميتشغان بتجميعها.

**ثروة الموارد**. تحسب هذه الثروة الصورية باستخدام مصادر الربح من إطار الادخار المعدل لشبكة البنك العالمي، التي تستمد ربح المحروقات والمعادن، من الفروق بين الأسعار العالمية ومتوسط تكلفة الوحدة في الاستخراج، مضروباً في الحجم الكلي للإنتاج في أي سنة معينة، ولحساب مقدار أموال الموارد على مستوى قطر معين، تجمع

بنود الريع بحيث تشمل النفط والغاز الطبيعي والبوكسيت والنحاس والنيكل والفوسفات والقصدير والزنك والذهب والفضة والحديد. والبلدان الغنية بالموارد هي تلك التي يقدر ريعها بأكثر من 10% من إجمالي الناتج المحلي.

### فئات الإيرادات

**الدخل الثابت.** تجمع البلدان تبعاً لمنهجية البنك الولي التي تقسم البلدان طبقاً لإجمالي الدخل الوطني (نصيب الفرد من إجمالي الدخل الوطني)، والذي يحسب باستخدام طريقة أتلاس التي وضعها البنك الدولي.<sup>72</sup> وهذه الفئات هي: الدخل المنخفض، 995 دولاراً أو أقل؛ والشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط، 996-3945 دولاراً، والشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط، 12 195-3964 دولاراً، والدخل المرتفع، 12 196 دولاراً أو أكثر. انظر الجدول 3، بالمحلق.

**الدخل الديناميكي.** تحدد الفئات باستخدام نصيب الفرد من إجمالي الدخل الوطني في كل سنة، والذي يحسب أيضاً باستخدام طريقة أتلاس التي وضعها البنك الولي، وبلدان الدخل المنخفض هي التي توجد في المئتين الخامسة والعشرين لتوزيع إجمالي الدخل الوطني في أي سنة معينة. وبلدان الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط هي التي توجد في المئتين الخامسة والعشرين التالية، تليها بلدان الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط. أما بلدان الدخل المرتفع فهي الاقتصادات التي توجد في المئتين الخامسة والعشرين العليا.

<sup>72</sup> لتخفيض تأثير التقلبات العارضة لأسعار الصرف في مقارنة الدخل الوطني للبلدان المختلفة، يحول البنك الدولي إجمالي الدخل الوطني بالعملة الوطنية إلى دولارات أمريكية باستخدام عامل أتلاس للتحويل. ويحسب عامل التحويل كمتوسط يغطي ثلاث سنوات من أسعار الصرف المعدلة لمراعاة الفرق بين معدل التضخم في البلد (باستخدام معامل الانكماش المطبق على إجمالي الناتج المحلي للبلد) ومعدل التضخم في مجموعة مختارة من الاقتصادات المتقدمة باستخدام متوسط مرجح لمعامل الانكماش في إجمالي الناتج المحلي للبلدان المعنية مقوماً بحقوق السحب الخاصة

## الجدول 2 بالملحق: ملخص الإحصاءات

المتغير	الملاحظ	المتوسط	التنمية المعيارية	الحد الأدنى	الحد الأقصى
<b>جميع البلدان في العينة</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	4808	28,7	12,4	0,0	72,7
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	4783	27,8	12,8	0,0	72,7
الضرائب الحكومية، % إجمالي الناتج المحلي	4587	20,5	10,9	0,0	61,4
ضريبة الدخل، % إجمالي الناتج المحلي	3361	6,9	5,6	0,1	46,3
ضريبة الدخل - شركات % إجمالي الناتج المحلي	2642	3,0	2,5	0,0	24,2
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	2445	4,7	4,8	0,0	26,5
ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي	3269	7,4	4,2	0,0	32,2
إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي	1588	5,9	2,5	0,0	14,5
ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي	4208	3,6	4,2	0,0	41,8
ثروة الموارد الصورية	5394	0,2	0,4	0,0	1,0
معدل ضريبة دخل الشركات	3080	33,5	11,1	0,0	75,0
معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010	4309	15,8	4,6	3,0	25,5
<b>الدخل المرتفع: منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (العدد: 30)</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	885	41,5	9,0	17,8	70,9
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	885	41,4	9,0	17,8	70,9
الضرائب الحكومية، % إجمالي الناتج المحلي	864	35,4	7,3	8,4	52,2
ضريبة الدخل، % إجمالي الناتج المحلي	861	12,9	5,2	4,0	31,2
ضريبة الدخل - شركات % إجمالي الناتج المحلي	855	3,1	1,8	0,3	13,0
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	850	9,7	4,9	0,1	26,5
ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي	859	11,2	3,1	3,7	22,0
إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي	691	6,8	2,1	1,0	14,5
ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي	750	0,6	0,8	0,0	4,9
ثروة الموارد الصورية	930	0,0	0,1	0,0	1,0
معدل ضريبة دخل الشركات	835	33,8	9,3	8,5	56,0
معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010	899	18,0	5,7	5,0	25,5
<b>الدخل المرتفع: غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي [العدد: 18]</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	511	33,8	12,6	13,1	71,6
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	511	33,7	12,6	13,1	71,6
الضرائب الحكومية، % GDP	430	15,7	10,8	0,1	49,3
ضريبة الدخل، % إجمالي الناتج المحلي	297	5,9	5,6	0,1	39,3
ضريبة الدخل - شركات % إجمالي الناتج المحلي	241	2,4	3,3	0,0	24,2
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	133	2,8	1,8	0,0	6,8
ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي	238	5,1	4,9	0,0	18,5
إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي	81	6,2	3,6	0,1	14,3

المتغير	الملاحظ	المتوسط	التنمية المعيارية	الحد الأدنى	الحد الأقصى
ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي	387	2,7	3,2	0,0	22,5
ثروة الموارد السورية	558	0,4	0,5	0,0	1,0
معدل ضريبة دخل الشركات	393	28,9	16,9	0,0	55,0
معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010	279	16,3	4,3	7,0	23,0
<b>الدخل المنخفض: [العدد: 37]</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	1023	18,4	8,0	3,1	60,1
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	996	15,2	7,0	0,1	52,8
الضرائب الحكومية، % إجمالي الناتج المحلي	1008	13,0	5,5	0,0	36,5
ضريبة الدخل، % من إجمالي الناتج المحلي	619	3,5	2,5	0,4	15,4
ضريبة الدخل - شركات % GDP	283	2,2	2,2	0,1	13,9
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	304	1,6	1,4	0,1	7,8
ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي	577	5,0	3,0	0,0	32,2
إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي	22,4	4,9	2,1	0,0	11,0
ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي	957	3,7	2,6	0,1	22,0
ثروة الموارد السورية	1147	0,0	0,2	0,0	1,0
معدل ضريبة دخل الشركات	302	39,0	8,3	20,0	60,0
معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010	837	16,2	2,7	10,0	20,0
<b>الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط [العدد: 48]</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	1298	26,4	10,8	5,8	72,7
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	1300	25,6	10,5	5,8	72,7
الضرائب الحكومية، % إجمالي الناتج المحلي	1223	17,7	7,9	1,1	61,4
ضريبة الدخل، % إجمالي الناتج المحلي	780	5,0	4,7	0,2	46,3
ضريبة الدخل - شركات % إجمالي الناتج المحلي	639	2,9	2,5	0,1	16,5
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	558	1,9	1,4	0,0	7,3
ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي	799	6,1	3,1	0,2	18,1
إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي	24,3	5,0	2,4	0,4	14,4
ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي	1162	4,9	5,3	0,0	41,8
ثروة الموارد السورية	1488	0,2	0,4	0,0	1,0
معدل ضريبة دخل الشركات	786	33,5	10,4	0,0	60,0
معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010	1209	13,8	4,1	5,0	20,0
<b>الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط [العدد: 41]</b>					
الإيرادات الحكومية % إجمالي الناتج المحلي	1091	28,5	9,5	0,0	70,1
الإيرادات الحكومية باستثناء المنح % إجمالي الناتج المحلي	1091	27,9	9,2	0,0	70,1
الضرائب الحكومية، % إجمالي الناتج المحلي	1062	20,7	8,2	2,8	50,6
ضريبة الدخل، % إجمالي الناتج المحلي	804	5,4	3,5	0,2	30,8
ضريبة الدخل - شركات % إجمالي الناتج المحلي	624	3,4	2,8	0,0	18,6
ضرائب الدخل - أفراد % إجمالي الناتج المحلي	600	2,3	1,8	0,0	9,4



الحد الأقصى	الحد الأدنى	التنمية المعيارية	المتوسط	الملاحظ	المتغير
19,6	0,1	4,0	7,1	796	ضرائب على السلع والخدمات، % إجمالي الناتج المحلي
11,8	0,6	2,4	5,2	349	إيرادات ضريبة القيمة المضافة، % إجمالي الناتج المحلي
37,9	0,1	4,7	4,6	952	ضرائب تجارية، % إجمالي الناتج المحلي
1,0	0,0	0,4	0,2	1271	ثروة الموارد السورية
75,0	10,0	9,7	33,3	764	معدل ضريبة دخل الشركات
22,0	3,0	4,1	15,7	1085	معدل ضريبة القيمة المضافة، 2010

المصدر: تقديرات خبراء صندوق النقد الدولي.

### الجدول 3 بالملحق: التقسيم الثابت لفئات البلدان

البلدان التي وضعت عليها علامة مميزة هي بلدان غنية بالموارد في فترة عينة واحدة على الأقل

#### الدخل المنخفض

بنغلاديش، بنن، بوركينا فاسو، بوروندي، كمبوديا، جمهورية إفريقيا الوسطى، تشاد، جزر القمر، جمهورية الكونغو الديمقراطية، إريتريا، إثيوبيا، غامبيا، غانا، غويانا، غينيا بيساو، هايتي، كينيا، جمهورية قيرغيزستان، جمهورية لاو الديمقراطية الشعبية، ليبيريا، مدغشقر، ملاوي، مالي، موريتانيا، موزامبيق، ميانمار، نيبال، النيجر، رواندا، سيراليون، جزر سليمان، طاجيكستان، تنزانيا، توغو، أوغندا، زامبيا، زمبابوي

#### الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط

أنغولا، أرمينيا، بليز، بوتان، بوليفيا، الكامبيون، كاب فيردي، الصين، جمهورية الكونغو الديمقراطية، كوت ديفوار، جيبوتي، إكوادور، مصر، السلفادور، جورجيا، غواتيمالا، غويانا، هندوراس، الهند، إندونيسيا، الأردن، كيريباتي، ليسوتو، مالديف، مولدوفا، منغوليا، المغرب، نيكاراغوا، نيجيريا، باكستان، بابوا غينيا الجديدة، باراغواي، الفلبين، ساموا، السنغال، سري لانكا، السودان، سوازيلند، الجمهورية العربية السورية، ساو تومي وبرنسيبي، تايلند، تونغا، تونس، أوكرانيا، أوزبكستان، فانواتو، فيتنام، جمهورية اليمن.

#### الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط

ألبانيا، الجزائر، أنتيغوا وباربودا، الأرجنتين، جمهورية أذربيجان، بيلاروس، البوسنة والهرسك، بوتسوانا، البرازيل، بلغاريا، شيلي، كولومبيا، كوستاريكا، دومينيكا، جمهورية الدومينيكان، فيجي، غابون، غرينادا، جمهورية إيران الإسلامية، جامايكا، كازاخستان، لبنان، الجماهيرية العربية الليبية، ليتوانيا، مقدونيا، FYR، ماليزيا، موريشيوس، المكسيك، ناميبيا، بنما، بيرو، روسيا الاتحادية، سيشيل، جنوب إفريقيا، سانت كيتس ونيفيس، سانت لوسيا، سان فنسن وغرينادين، سورينام، تركيا، أورغواي، Venezuela, Rep. Bol. de

#### الدخل المرتفع: منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي

استراليا، النمسا، بلجيكا، كندا، جمهورية التشيك، الدانمرك، فنلندا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، المجر، أيسلندا، إيرلندا، إسرائيل، إيطاليا، اليابان، جمهورية كوريا، لوكسمبورغ، هولندا، نيوزيلندا، النرويج، بولندا، البرتغال، جمهورية السلوفاك، سلوفينيا، أسبانيا، السويد، سوازيلندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة.

### الدخل المرتفع: البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي

جزر البهاما، مملكة البحرين، بربادوس، بروني دار السلام، الصين، هونغ كونغ، كرواتيا، قبرص، غينيا الاستوائية، استونيا، الكويت، لاتفيا، مالطة، عمان، قطر، المملكة العربية السعودية، سنغافورة، ترينيداد وتوباغو، الإمارات العربية المتحدة.

## الملحق الرابع: فهم الأداء الضريبي والجهد الضريبي

أوضحت مؤلفات كثيرة ذات طابع عملي تجريبي<sup>73</sup> وجود ارتباط بين أداء الإيرادات ومجموعة كبيرة من المؤشرات التنموية والهيكلية والمؤسسية. وأشارت أوراق بحثية عديدة إلى تراجع أداء الإيرادات إلى حد ما إزاء سلسلة من الخصائص القطرية. وتتباين النتائج بصورة ملحوظة تبعاً لمجموعات البيانات، وأساليب التقدير والشكل الوظيفي، ولكن توجد نتائج مشتركة، ومع تقديم الأسس المنطقية في كل حالة، فإن النتائج تشمل ما يلي:

- يصاحب ارتفاع حصة *الزراعة* في إجمالي الناتج المحلي انخفاض في الإيرادات، سواء بسبب صعوبة فرض الضرائب على القطاع و/أو منح معاملة ضريبية تفصيلية أو لأن تقديم الخدمة العامة يؤدي بوجه خاص إلى زيادة العائدات الاجتماعية في المراكز الحضرية؛
- تميل زيادة *الانفتاح* إلى أن ترتبط بارتفاع الإيرادات، ويفسر ذلك على الأرجح بأن يعكس سهولة فرض الضرائب على التجارة، على الرغم من أن Rodink (1998) يرى بالأحرى أن هذا يعكس طلباً أقوى على التأمين الاجتماعي المرتبط بزيادة التعرض للمخاطر من جراء التعرض المتزايد للتطورات الخارجية. ومن جهة أخرى يلاحظ أن البلدان غير الساحلية تميل إلى جمع إيرادات أقل؛
- *الدخل الفردي* يرتبط إيجابياً بأداء الإيرادات، سواء كتعبير عن القدرة الإدارية أو قدرة الامتثال، أو من خلال تأثيره في الطلب على الخدمات العامة - ومع التحكم في متغيرات أخرى، استنحت دراسات كثيرة على عكس "قانون فاجنر" (ومفاده أن حصة الحكومة تميل إلى الزيادة كلما ارتفعت مستويات الدخل)، توجد مرونة في الإيرادات تحت الوحدة (أو حتى ارتباط سلبي). وثمة إمكانية مفادها أن التكلفة التشويهية المترتبة على الضرائب تعني أن حصة الإيرادات تنخفض إلى أقصى حد كلما ارتفعت الدخل (Keen and Lockwood, 2010)؛
- *الديموغرافيا* يمكن أن تضطلع بدور أيضاً، وثمة ارتباط بين ارتفاع عدد السكان، وانخفاض نسب الضرائب، مما يعكس اقتصادات الحجم في توفير السلع العمومية (Alesina and Wacziarg, 1998)، وهو ارتباط سلبي مع الانفتاح؛ وربما يكون ذلك ميزة في الحيل الضريبية الدولية (عن طريق اجتذاب وعاء ضريبي من الخارج من خلال وضع معدلات ضريبية أكثر انخفاضاً تكون أقل تكلفة من حيث الإيرادات من الوعاء الضريبي المحلي). ويصاحب *النمو السكاني* الأسرع وتيرة انخفاض في الإيرادات، ربما بسبب صعوبة تتبع وإدارة المكلفين الذين يتغيرون بسرعة، وفي البلدان النامية على الأقل، يرتبط تقدم

<sup>73</sup> الأمثلة حديثة العهد تشمل Gupta (2007), Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichaninthorn (2008), Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008), Brun, Chambas, and Guerineau (2008) and Pessino and Fenochietto (2010).

سن السكان بارتفاع في الجهد الضريبي، ويفترض أن ذلك يعزى إلى تمويل المزيد من الإنفاق الاجتماعي؛

- يرتبط ارتفاع التضخم بانخفاض الإيرادات الضريبية، وهذه ضريبة يسهل تحصيلها من خلال تجاوز القنوات التقليدية للتشريعات والإدارة - والواقع أن الأرباح المثلثة لسك العملة من المحتمل أن تكون أعلى عندما تكون الإدارة ضعيفة.<sup>74</sup> وتقتطع من الإيرادات الضريبية عند حدوث تأخر ملحوظ في التحصيل<sup>75</sup> (Tanzi, 1978): وعدم ربط ضرائب معينة بمؤشر بالإضافة إلى فرص زيادة الاقتطاعات (من الفائدة الاسمية على ضريبة دخل الشركات على سبيل المثال) يمكن أن يتغلب على التأثير الإيجابي للإيرادات المتمثل في عدم فرض ضرائب على ضريبة دخل الشركات وغيرها من المستويات الحدية والشرائح الضريبية، بمؤشر؛

- إن توجه علاقة التزامن مع الدين العام مسألة يكتنفها الغموض من الوجهة النظرية - ارتفاع قد يشير إلى انخفاض تحصيل الضرائب أو تشجيع على زيادة تحصيل الضرائب - وتختلف النتائج. وفي مجموعة البيانات المستخدمة في هذه الورقة، يبدو أن التأثير الأخير كان هو الأقوى (لم يذكر)؛

- يرتبط قطاع مالي عميق بارتفاع النسب الضريبية، وقد أكد Gordon and Li (2009) على الدور الرقابي للمؤسسة المالية، مما يخفض المعاملات النقدية وحجم قطاع الاقتصاد غير الرسمي، وعلاوة على ذلك، كثيرا ما تحصل البنوك بعض أشكال من الضرائب على الدخل الرأسمالي؛

- أكدت الأعمال الأخيرة على الأهمية المحتملة لمؤشرات نوعية الحوكمة والمؤسسات السياسية والقانونية، حيث يتوقع أن تحصل الإدارات التي يشوبها الفساد، إيرادات رسمية أقل؛ كما إن تدني نوعية القطاع العام يمكن أن تزيد من المقاومة للضرائب وهو ما يتجلى في محاولات التحايل أو التهرب الضريبي. وثمة أدلة أيضا على أن عدم الاستقرار السياسي يرتبط بانخفاض النسب الضريبية، وأن للأصول أو التقاليد القانونية تأثيرا أيضا، إذ أن بلدان القانون المدني تجمع عادة ضرائب أكثر (انظر على سبيل المثال، Keen, 2010). وخلص Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008) إلى وجود ارتباط بين ارتفاع "الصوت" السياسي، وزيادة المساءلة، من جهة، وارتفاع الإيرادات من جهة أخرى، بينما أشار

<sup>74</sup> تختلف البلدان النامية فيما يتعلق بتوافر هذه الإدارة لديها واستخدامها لها، ومثال ذلك ما يحدث في الاتحادين النقديين في أفريقيا: الفرنك (CFA) في أفريقيا الغربية، والفرنك (CFA) في أفريقيا الوسطى، ورأى Aisen and Veiga (2008)، أن النظم الضريبية التي تعوزها الكفاءة تغري البلدان بالاعتماد إلى حد كبير على إيرادات سك العملة.

<sup>75</sup> أظهر Dixit (1991) مع ذلك أن الفائدة المتغيرة على الديون الضريبية، يجعل ضريبة التضخم القصوى مستقلة عن طول مدة التأخر في التحصيل.

Persson and Tabellini (2003) إلى أدلة تفيد أن النظم البرلمانية ترتبط بتعبئة أقوى للإيرادات، مقارنة بالنظم الرئاسية، وكثير من هذه المتغيرات تميل إلى الترابط القوي، ومن ثم لم يتسن حتى الآن الفصل بين آثارها؛

- لم يتحدد بوضوح حتى الآن تأثير *اللامركزية* على الجهد الضريبي، وكثيرا ما يركز تقييم أداء الضريبة على الإيرادات الضريبية للحكومة المركزية؛ وقد يكون لذلك ما يبرره في البلدان النامية، حيث تظل الإيرادات الضريبية منخفضة جدا (أقل من 1% من إجمالي الناتج المحلي)؛
- يناقش في الإطار 3 من النص، الروابط بين تعبئة الموارد القطرية، *والمساعدة والإيرادات من الموارد الطبيعية*.

ومع ذلك لابد من توخي الحذر الشديد في التوصل إلى استنتاجات بشأن النطاق المتاح لبلدان معينة لجمع المزيد من الضرائب. وحيث إن متغيرات التراجع خارجية - مثل الهياكل القانونية والدستورية على سبيل المثال - فإنها ستكون بطبيعتها عصية على التغيير. وعندئذ يتحول الانتباه إلى البواقي من هذه المعادلات المقدره. وبعد ذلك تظهر صعوبات إضافية. فإذا كانت متغيرات التراجع خارجية (أو محددة مسبقا على الأقل من الوجهة الإحصائية)، فإن المعاملات ستعكس ليس فقط قيود الجدوى - من المتصور أنها واحدة للبلدان كافة - فيما يتعلق بالضرائب التي يمكن جمعها (تبعاً لما إذا كان البلد غير ساحلي، على سبيل المثال، أوله بنية سياسية خاصة) - ولكن أيضا خيارات السياسات التي لا تلاحظ (والمحتمل أن تكون من خصائص البلد) (المعدلات والأوعية الضريبية)، التي تتبعها البلاد على ضوء هذه القيود. وهكذا تميل التقديرات إلى الانخفاض وتكون معاملاتها (كما في حالة حصة الزراعة على سبيل المثال) مدمجة مع دالات القيود والسياسات. وهذا يجعل من العسير حقا، استنباط النطاق المتاح، على سبيل المثال، لإيرادات إضافية يمكن لأي بلد أن يجمعها، بمجرد فحص بواقي متغيرات التراجع المستقلة المشار إليها. ولهذا يتعين تحديد قيد الجدوى وحده.

## الملحق الخامس - تقدير الجهد الضريبي

يمكن تصور الإيراد على أن دالة  $R(x, p)$  لمتغيرات خارجية  $x$  وخيارات السياسات  $p$ . وإذا افترضنا شكلاً مضاعفاً  $r(x)/R(x, p)$  مع إعطاء شكل ناظمي للصيغة  $\max_p I(p) = 1$  والحد الأقصى للإيراد هو  $r(x)$  يكون  $I(p) \in [0, 1]$  هو مؤشر "الجهد". وحيث إن خيارات السياسات مثل الإعفاءات، وكثافة أنشطة التدقيق، وما إلى ذلك، يتعذر رصدها، فإن الجهد من المنظور الإحصائي هو error term أي الفرق بين القيمة الحقيقية للمتغير المستقل والقيمة المذكورة في معادلة التراجع، وهو محدود من أعلى بالوحدة (على النقيض من تقديرات التراجع المعيارية). ويمكن من خلال التقنيات العشوائية الحديثة للإنتاج، إجراء تقديرات للجهد بشأن بلد معين وفي وقت محدد. ويتم ذلك بدهاءة بمقارنة الإيرادات المحصلة في كل بلد، بالإيرادات المحصلة في بلدان أخرى لها ظروف متشابهة.

ويعرض الجدول 4 بالملحق النتائج استناداً إلى تطبيق هذه المنهجية (انظر Greene, 2008) في Pessino and Fenochietto (2010) ويتضمن الجدول تفاصيل إضافية عن استراتيجية التقدير، ومصادر البيانات، والعينة، وهي مجموعة غير متوازنة من البلدان أثناء الفترة 1991-2006، باستثناء البلدان التي تتجاوز إيراداتها من المحروقات 30% من مجموع الإيرادات الضريبية. والمتغيرات التي تم تناولها على أنها تدرج في  $r$  هي الدخل الفردي، ودرجة انفتاح الاقتصاد، والقيمة المضافة لقطاع الزراعة، كنسبة من إجمالي الناتج المحلي، والإنفاق العام على التعليم، واللامساواة في الدخل؛ وأدرج الفساد والتضخم تحت البند I. ويوضح العمودان الإيرادات الضريبية الفعلية، والجهد المقدر في السنة الأحدث المتاحة، ومن الواضح أن هذه التقنية تتطوي على أوجه قصور - حالياً - في تناول قضايا العوامل الخارجية على سبيل المثال، وبالتالي تناول ثروة الموارد - ولكن النتائج موحية، وتتمشى في معظم الحالات مع الفرضيات المعتمدة والمقبولة على نطاق واسع.

### الجدول 4 بالملحق: تقديرات الجهد الضريبي

البلد	نسبة الضريبة (% إجمالي الناتج المحلي)	الجهد المقدر (%)
<b>الدخل المنخفض</b>		
بنغلاديش	8,1	41,0
بوركينافاسو	11,3	62,0
أثيوبيا	13,2	81,0
غامبيا	17,1	85,7
الصين	22,4	86,4
كينيا	18,3	80,6
مدغشقر	10,7	52,2
مالي	15,5	74,9
سيراليون	11,0	64,8
توغو	14,6	80,3
أوغندا	12,9	67,6
زامبيا	17,0	92,4
المتوسط	13,9	77,6
<b>الشريحة الأدنى من فئة الدخل المتوسط</b>		
أرمينيا	17,1	55,4
بوليفيا	26,6	67,6
الكاميرون	12,4	57,6
الصين	14,9	42,6
كوت ديفوار	16,6	96,1
مصر	14,1	61,8
السلفادور	15,3	53,8
غواتيمالا	10,7	38,1
هندوراس	17,9	64,6
الهند	16,4	52,2
إندونيسيا	12,8	59,8
الأردن	26,4	66,3
مولدوفا	34,7	88,4
منغوليا	27,2	67,2
نيكاراغوا	21,5	65,2
باكستان	9,5	46,9
بابوا غينيا الجديدة	24,7	94,0
باراغواي	15,3	64,5
الفلبين	14,3	60,2
السنغال	16,1	71,6
سيراليون	14,8	62,0
الجمهورية العربية السورية	17,5	74,8
تايلند	19,5	49,0
أوكرانيا	36,6	87,1
المتوسط	16,5	63,2
<b>الشريحة العليا من فئة الدخل المتوسط</b>		
ألبانيا	21,6	79,3
الأرجنتين	27,4	63,6
بيلاروس	45,7	98,4



البلد	نسبة الضريبة (% إجمالي الناتج المحلي)	الجهد المقدر (%)
بوتسوانا	22,5	64,7
البرازيل	34,2	98,0
بلغاريا	33,8	82,5
كولومبيا	19,6	71,6
كوستاريكا	22,2	66,7
الجمهورية الدومينيكية	14,2	48,3
هامايكا	32,4	95,0
ليتوانيا	30,2	70,7
ماليزيا	18,8	50,4
ناميبيا	26,1	93,8
بنما	14,3	48,3
بيرو	15,3	55,3
رومانيا	27,9	75,1
روسيا	32,3	88,0
جنوب إفريقيا	31,2	81,0
تركيا	32,5	89,6
أوروغواي	25,0	87,5
المتوسط	26,8	77,2
<b>الدخل المرتفع</b>		
استراليا	30,9	67,2
النمسا	41,9	89,1
بلجيكا	45,4	92,3
كندا	28,5	65,8
الصين	16,6	28,3
كرواتيا	40,2	75,3
جمهورية التشيك	36,7	81,2
الدانمرك	49,1	94,7
استونيا	30,8	71,7
فنلندا	43,5	95,1
فرنسا	44,7	96,0
ألمانيا	35,7	78,2
اليونان	27,4	64,3
المجر	37,1	92,5
أيسلندا	41,4	71,0
أيرلندا	30,6	68,1
إيطاليا	42,7	96,6
اليابان	27,4	59,0
جمهورية كوريا	26,8	52,8
لاتفيا	29,3	68,7
لوكسمبورغ	36,3	72,0
هولندا	39,5	8,53
نيوزيلندا	34,3	80,1
النرويج	43,6	80,3
بولندا	34,3	86,2
البرتغال	35,4	78,6
سنغافورة	12,7	22,3

البلد	نسبة الضريبة (% إجمالي الناتج المحلي)	الجهد المقدر (%)
جمهورية السلوفاك	29,6	75,1
سلوفينيا	39,4	85,2
أسيانيا	37,2	79,5
السويد	50,1	98,1
سوازيلند	30,1	60,3
المملكة المتحدة	37,4	79,9
الولايات المتحدة	27,3	62,4
المتوسط	36,0	78,4

المصدر: إدارة شؤون المالية العامة، استنادا إلى (Pessimo and Fenochietto (2010)، الجدول 3، المقتضب.

## الملحق السادس – أمثلة على الأداء القوي من ثلاثة بلدان

### السلفادور

شهدت السلفادور على مدى السنوات الستة الماضية تطبيق عدد كبير من التدابير المصممة بكفاءة لتوسيع القاعدة الضريبية، مما أسهم في زيادة عدالة النظام الضريبي وكفاءته. وقد شملت هذه الإصلاحات (1) وضع قيود على تطبيق المعدل الصفري لضريبة القيمة المضافة على الصادرات، و(2) إلغاء الإعفاءات على دخل الفائدة في البنوك المرخصة بالخارج وعلى دخل الأفراد من الفائدة والمكاسب الرأسمالية، و(3) فرض ضريبة على تسجيل السيارات الجديدة، و(4) توسيع قاعدة ضريبة الدخل المستقطعة من المنبع المفروضة على غير المقيمين، و(5) تطبيق نظام مختلط للضرائب الانتقائية (نسبية وثابتة) المفروضة على التبغ والمشروبات الكحولية وغير الكحولية ليحل محل النظام السابق الذي اقتصر على تطبيق معدلات نسبية، وذلك لضمان فرض ضريبة معقولة على جميع المنتجات حتى أبعسها سعرا، و(6) وضع قوانين لم تكن موجودة فيما سبق للتعامل مع التسعير التحويلي وقواعد لتنظيم التعامل مع الشركات التي ترتفع فيها نسبة الدين إلى حقوق الملكية، و(7) إلغاء الدعم على الصادرات، و(8) رفع الضرائب المفروضة على جوائز اليانصيب من 5% إلى 15% لمكافحة غسل الأموال ضمن أسباب أخرى.

وقد ساعدت هذه الإجراءات التبسيطية على الحد من الأعباء المفروضة على نظام الإدارة الضريبية الذي يواجهه بالفعل العديد من الصعوبات. فيفضل هذه الإصلاحات، أصبح النظام الضريبي الآن أبسط وقوانينه أكثر كفاءة بالمعايير الدولية. وتتسم ضريبة القيمة المضافة في السلفادور بكفاءة التصميم، حيث تُطبق بمعدل موجب معياري (13%)، والإعفاءات قليلة ومعتادة في أغلبها (الجهاز المصرفي، والصحة، والتعليم، والسلع الرأسمالية المستوردة)، وتبلغ نسبة الاستهلاك إلى الكفاءة 52% وهي من أعلى النسب الموجودة في أمريكا اللاتينية.

ونتيجة لهذه الإصلاحات، ارتفعت الإيرادات الضريبية من 10.9% من إجمالي الناتج المحلي عام 2004 إلى 13.4% عام 2010. وبخلاف ارتفاع الإيرادات، نجد أن هذه التعديلات التي أدخلتها السلفادور على السياسات الضريبية تمثل تقدما كبيرا نحو خفض الرسوم الجمركية في إطار النظام الضريبي وتوسيع قاعدة ضريبة القيمة المضافة ومراعاة اعتبارات المساواة. غير أن التقدم على صعيد الإصلاحات الإدارية لم يكن ملموسا بالقدر نفسه.

## تنزانيا

قامت تنزانيا بتنفيذ إصلاحات كبيرة على صعيد السياسات والإدارة الضريبية خلال العقد الماضي لمواجهة انخفاض الإيرادات الضريبية، وذلك استرشادا بخطط خمسية وضعتها هيئة الإيرادات التنزانية شبه المستقلة وبدعم من شركاء التنمية.

وقد سعت السلطات إلى زيادة الإيرادات دون زيادة المعدلات الضريبية بتعزيز قدرات هيئة الإيرادات الضريبية، من خلال دمج عملياتها، وتقسيم المكلفين إلى شرائح، وزيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات. وتضمنت الإصلاحات الأساسية إصدار رقم ضريبي موحد يستخدمه المكلف في سداد جميع أنواع الضرائب، وإنشاء إدارة لكبار المكلفين، وكذلك إنشاء إدارة الإيرادات المحلية التي تجمع بين أعمال إدارة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وتقوم في تنظيمها على أساس وظيفي. كما اتخذت السلطات بعض التدابير الهادفة إلى زيادة الالتزام بالتسجيل، ومنها تشكيل فرق محددة لها أهداف واضحة لإدارة ملفات المكلفين حسب المنطقة الجغرافية، وتقديم مزيد من المساعدة لصغار المكلفين لتوعيتهم بالتزاماتهم وكيفية الوفاء بها. فضلا عن ذلك، قامت السلطات بوضع قانون جديد لضريبة الدخل (2004) تضمن نظام التقدير الذاتي وتبسيط إدارة ضرائب صغار المكلفين، كما رفعت حد ضريبة القيمة المضافة مما ساعد على تركيز عمليات هيئة الإيرادات التنزانية على كبار المكلفين. كذلك تم تطوير إدارة الجمارك مع التركيز على ربط أعمالها بعمليات الإيرادات المحلية، وتحسين آليات إدارة المخاطر (تعجيل إجراءات التخليص الجمركي للمستوردين المعروف عنهم الالتزام)، وإجراء عمليات التخليص الجمركي عبر شبكة الإنترنت.

وقد أسهمت إصلاحات السياسة الضريبية في إدخال تبسيطات كبيرة على النظام الضريبي. إذ تم تخفيض شرائح ضريبة الدخل الشخصي، وكذا خفض معدلها الحدي الأعلى (من 35% إلى 30%) كي يتوافق مع معدل ضريبة دخل الشركات. كما تمت زيادة المبلغ المعفى من ضريبة الدخل الشخصي، والسماح بترحيل الخسائر دون حد. كذلك تم تعديل معدلات ضريبة الدخل التي تم فرضها جزافيا، وذلك للحد من المشكلات التي تواجه الشركات الصغيرة، وأعيد العمل بضريبة المكاسب الرأسمالية، كما تم وضع ضريبة دنيا بديلة لتطبيقها على الشركات التي تحقق خسائر لثلاث سنوات متتالية. فضلا عن ذلك، تم تقليص التخفيضات الممنوحة للمؤسسات غير الهادفة للربح على معدل ضريبة القيمة المضافة، كما تم ربط معدلات ضريبة الإنفاق الاستهلاكي بالتضخم.

ونتيجة لذلك، ارتفعت الإيرادات الضريبية ارتفاعا مطردا من 9% من إجمالي الناتج المحلي عام 2000 إلى 15.3% عام 2009 (وإن كانت انخفضت إلى 14.6% عام 2010، وهو ما يعود جزئيا إلى خفض معدل ضريبة

القيمة المضافة بنقطين بسبب الأزمة المالية). ولا يزال هناك مجال لاتخاذ مزيد من التدابير – بما في ذلك خفض الإعفاءات (التي بلغت 3.5% من إجمالي الناتج المحلي خلال 2007/2008)، وتعزيز آليات الضرائب العقارية، ودمج جميع أعمال الضرائب في إدارة ضرائب محلية واحدة، وتعديل نظام ضرائب التعدين – وإن كان ذلك لا ينفى حجم الإنجازات المحققة.

## فييت نام

شهدت فييت نام إصلاحات شاملة على صعيد السياسة والإدارة الضريبية خلال الأعوام الخمسة الماضية. وقد تم تنفيذ هذه الإصلاحات استرشادا بخطة إصلاح ضريبي خمسية (2005-2010) هدفت إلى وضع نظام ضريبي ملائم للأوضاع الاقتصادية المتغيرة في فييت نام. وقد استفادت فييت نام في إجراء هذه الإصلاحات بالمساعدات الفنية الضخمة التي قدمها صندوق النقد الدولي.

وقد تم تبسيط نظام السياسات الضريبية إلى حد كبير. إذ تم تعزيز آليات ضريبة دخل الشركات من خلال توحيد معدل الضريبة (ليصبح 25% بدلا من 28% و 15%)، وإلغاء بعض الحوافز، والسماح بالاستقطاعات الضريبية على المصروفات المعقولة، وإخضاع الشركات غير ذات الشخصية الاعتبارية إلى ضريبة الدخل الشخصي بدلا من ضريبة دخل الشركات. كما تم تحسين نظام ضريبة القيمة المضافة من خلال وضع قيود على تطبيق المعدل الصفري على الصادرات، وعدم التمييز بين المنتجات المحلية والمستوردة، والحد من الإعفاءات. كذلك أُجريت تعديلات شاملة على ضريبة الدخل الشخصي، حيث تم إخضاع الدخل الرأسمالي للضريبة، وإلغاء الضريبة الإضافية التي كانت تصل إلى 30%، وتوسيع الشرائح الضريبية بدرجة كبيرة، وخفض المعدل الضريبي الحدي الأعلى (من 40% إلى 35%)، وتطبيق تخفيضات ضريبية على المعالين.

كذلك تم تعزيز آليات الإدارة الضريبية وإدخال تعديلات كبيرة عليها. إذ تم إصدار قانون جديد للإدارة الضريبية عام 2006 ضم جميع الإجراءات الإدارية التي تشترك فيها القوانين الضريبية الرئيسية ومنح الإدارة العامة للضرائب مزيدا من الصلاحيات بما يمكنها من إدارة النظام الضريبي. وقد أعيدت هيكلة المقر الرئيسي للإدارة وشبكة المكاتب الضريبية التابعة لها وتم تنظيمهما في صورة وحدات وظيفية. كما تم وضع نظام حديث للتقدير الذاتي ليحل محل نظام التقدير الإداري التقليدي – الذي كان يُطبق على ضريبة القيمة المضافة رغم عدم ملاءمته لها على وجه الخصوص، واستحداث مجموعة إضافية من إجراءات الإدارة الضريبية. وجميع المكاتب الضريبية مربوطة ببعضها البعض في الوقت الحالي من خلال شبكة حاسب آلي، كما تم وضع مجموعة كبيرة من تطبيقات

تكنولوجيا المعلومات لدعم أعمال الإدارة الضريبية الأساسية. كما اتخذ عدد من الخطوات لتطوير مهارات العاملين، وقد تم هذه الخطوات بإنشاء كلية ضريبية داخل الإدارة العامة للضرائب.

ونتيجة لهذه الإصلاحات، ارتفعت الإيرادات الضريبية ارتفاعا كبيرا وأمكن تحقيق مزايا مهمة أخرى. إذ ازدادت الإيرادات الضريبية كنسبة من إجمالي الناتج المحلي من 19.6% في المتوسط خلال الفترة 2001-2004 إلى 23,7% في المتوسط خلال الفترة من 2005-2008. وبخلاف ارتفاع الإيرادات، كانت إصلاحات السياسة الضريبية بمثابة خطوة إيجابية نحو وضع نظام ضريبي موات لتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة ومواجهة ازدياد الانكشاف للاقتصاد العالمي. وبالمثل، أسهمت إصلاحات الإدارة الضريبية في زيادة قدرة الإدارة العامة للضرائب على إدارة اقتصاد تتزايد سيطرة القوى السوقية عليه.

## الملحق السابع – فرض الضرائب على الموارد الطبيعية: القضايا والمبادئ ذات الصلة<sup>76</sup>

تطرح خصائص قطاع الموارد الطبيعية تحديات أمام تصميم الضرائب – وأي أخطاء تُرتكب في هذا الصدد قد تترتب عليها تكاليف باهظة. فالاستثمارات عادة ما تتطوي على تكلفة غارقة مرتفعة ربما تصل إلى مليارات الدولارات في مشروعات قد تستمر لعقود عدة، والريوع قد تكون مرتفعة للغاية، وأسعار الناتج قد تتفاوت تفاوتاً كبيراً، والإيرادات غالباً ما تمثل مصدر النفع الأساسي لبلد الموطن، والمستثمرون عادة ما يكونون مؤسسات متعددة الجنسيات قادرة على استغلال أساليب التخطيط الضريبي المتطورة، والموارد الطبيعية نفسها – مثل الهيدروكربونات والمعادن – قابلة للنضوب. وتؤكد هذه التحديات على أهمية التعامل مع قضايا المصادقية، وتقاسم الخطر والعائد بين المستثمرين وحكومة بلد الموطن، وفعالية إدارة الضرائب. ورغم أن هذه القضايا لها ما يماثلها في القطاعات الأخرى، فإنها واضحة للغاية في قطاع الموارد الطبيعية مما يجعل أي أخطاء في تصميم الضريبة بالغة الضرر. فعندما تقوم الحكومة على سبيل المثال بمنح إعفاءات أو امتيازات غير منصوص عليها في القوانين العامة، فإنها تحملها تكاليف باهظة ويصعب إلغاؤها دون التأثير على مصداقية الحكومة. والأمثلة على ذلك كثيرة، لا سيما في إفريقيا جنوب الصحراء، ومن أهمها اتفاقات التعدين التي أبرمتها سيراليون وليبيريا مؤخراً.

وفي البلدان النامية، غالباً ما يكون من الملائم تطبيق مزيج يجمع بين الإتاوات وبين الضرائب المحددة حسب الربح، كما ينبغي أيضاً إيلاء اهتمام بالغ بالتفاصيل وكيفية التنفيذ. وفي حين أن الإتاوات قد تؤثر على قرارات استخراج الموارد الطبيعية والاستثمار فيها، فإنها تمرر مخاطر إضافية إلى المستثمرين – الذين قد يكونون أقدر على قبول هذه المخاطر عن حكومات الكثير من البلدان منخفضة الدخل – وتضمن للحكومات الحصول على إيرادات فعلية في مرحلة مبكرة. أما الضرائب المحددة حسب الربح، فتضمن مشاركة الحكومة الفعلية في أي ريع، لا سيما في حالة ارتفاع الأسعار – وهو ما يحقق العدالة وربما يضمن استمرارية النظم الضريبية ومصداقيتها. وتوجد نظم من نفس النوع تقريباً في بلدان مثل أنغولا وموزامبيق وناميبيا في مجال البترول، وفي بوتسوانا وليبيريا وملوي ضمن القوانين العامة التي تنظم التعدين. وقد يكون من المهم أيضاً النظر في تفاصيل بعض الجوانب الأخرى، مثل التخفيضات الضريبية الممنوحة عن مصروفات الإهلاك والاستكشاف، وفصل الإيرادات التي تحققها المشروعات من الموارد الطبيعية (للحد من استخدام المشروعات الرابحة لآلية الخسائر الضريبية لتجنب دفع الضرائب).

<sup>76</sup> التحليل الوارد في هذا الجزء نتناوله بالتفصيل في المساهمات التي شاركنا بها في دراسة Daniel, Keen and McPherson (2010). راجع دراستي Davis, Ossowski and Fedelino (2003) و Venables (2010) للاطلاع على التحديات التي تفرضها ثروة الموارد الطبيعية أمام إدارة الاقتصاد الكلي بوجه أعم، بما في ذلك كيفية توزيع الإيرادات بين الاستثمارات المنتجة والاستهلاك الجاري ومراعاة الأصول المالية.

وتقدم إدارة شؤون المالية العامة بصندوق النقد الدولي مساعدات فنية مكثفة في مجال ضرائب الموارد الطبيعية – ويدعمها في الوقت الحالي صندوق استثماني مواضيعي مخصص – كما قامت بوضع برامج كمبيوتر متخصصة لهذا الغرض. ومن أمثلة هذه البرامج نموذج "التحليل المالي لصناعات الموارد" FARI الذي يحاكي تأثير جميع مواصفات النظام الضريبي أو التعاقدى المستخدم على المشروع موضوع الدراسة، وهو بذلك يتيح معلومات أفضل يمكن للحكومات الاسترشاد بها في اتخاذ القرارات المعنية بالسياسات الضريبية.

وينبغي تطبيق نظم مالية فعالة لتنظيم استغلال الموارد الطبيعية كعنصر مكمل للمبادرات الأخرى بهدف تحقيق الكفاءة في إدارة إيرادات الموارد الطبيعية. وقد أصدر صندوق النقد الدولي المرشد إلى شفافية إيرادات الموارد لتطبيق المبادئ الواردة في "المبادرة المعنية بشفافية الصناعات الاستخراجية" على السياسة الضريبية والإدارة المالية العامة. وقد وُضع برنامج كمبرلي لتوثيق تجارة الماس في بادئ الأمر سعياً للقضاء على مفهوم "ماس النزاعات"، ولكنه يساعد أيضاً في عمليات تقدير الإيرادات وتحصيلها. ويمثل "ميثاق الموارد الطبيعية" Natural Resource Charter مبادرة مستقلة – ساهم فيها خبراء إدارة شؤون المالية العامة – لإرساء مبادئ الممارسة السليمة في مجال إدارة إيرادات الموارد الطبيعية. وهناك إجماع في الوقت الحالي على أن شفافية آليات المالية العامة المنظمة لاستغلال الموارد الطبيعية ودقة تصميمها عاملان ضروريان لضمان فعالية الحوكمة في البلدان الغنية بالموارد.



## الملحق الثامن – تقدير مكاسب الإيرادات الناتجة عن زيادة كفاءة ضريبة القيمة المضافة

تساوي نسبة الاستهلاك إلى الكفاءة  $E^C \equiv R/\tau C$ ، حيث تمثل  $R$  إيرادات ضريبة القيمة المضافة، وتمثل  $\tau$  معدل الضريبة المعياري، و  $C$  الاستهلاك. وبإعادة ترتيب هذه المعادلة، يمكن حساب التغير في الإيرادات الناتج عن زيادة كفاءة الضريبة دون تغيير معدلها المعياري الوارد في الجدول 5 بالملحق على النحو التالي:

$$\Delta \left( \frac{R}{Y} \right) = \tau \left( \frac{E^C}{E^Y} \right) \Delta E^C$$

حيث  $E^Y \equiv R/\tau Y$ ، وتعتبر  $Y$  عن إجمالي الناتج المحلي، وتعامل  $E^C/E^Y$  كثابت.

جدول الملحق الخامس: كفاءة ضريبة القيمة المضافة حسب مجموعة الدخل

البلد	المعدل المعياري لضريبة القيمة المضافة	إيرادات ضريبة القيمة المضافة (% من إجمالي الناتج المحلي)	الإستهلاك - الكفاءة (%)	الزيادة في الإيرادات نتيجة ارتفاع نسبة الاستهلاك - الكفاءة		
				وسيط %120	وسيط %80	وسيط 100%
أستراليا	10	3,9	52,8	0,89	-	0,09
النمسا	20	8,0	54,3	1,54	-	-
بلجيكا	21	7,1	45,6	2,99	-	1,31
كندا	7	3,3	64,4	0,02	-	-
الجمهورية التشيكية	19	7,2	53,3	1,55	-	0,09
الدانمرك	25	10,0	54,0	2,00	-	-
فنلندا	22	8,7	53,3	1,87	-	0,11
فرنسا	19,6	7,3	46,1	2,95	-	1,25
ألمانيا	16	6,2	50,2	1,82	-	0,47
اليونان	19	6,9	40,6	4,08	0,44	2,26
هنغاريا	20	8,4	54,2	1,65	-	-
آيسلندا	24,5	11,1	53,9	2,23	-	0,01
آيرلندا	21	7,5	57,8	0,90	-	-
إسرائيل	16,5	8,0	59,4	0,72	-	-
إيطاليا	20	6,0	37,8	4,27	0,85	2,56
اليابان	5	2,6	69,6	-	-	-
جمهورية كوريا	10	4,2	61,7	0,21	-	-
لكسمبرغ	15	6,0	77,2	-	-	-
هولندا	19	7,5	54,6	1,41	-	-
نيوزيلندا	12,5	8,7	90,6	-	-	-
النرويج	25	7,9	50,5	2,23	-	0,54
البرتغال	21	8,5	46,9	3,21	-	1,27
سنغافورة	5	1,8	72,2	-	-	-
الجمهورية السلوفاكية	19	7,9	54,7	1,44	-	-
سلوفينيا	20	8,6	59,1	0,84	-	-
إسبانيا	16	6,2	51,3	1,63	-	0,33
السويد	25	9,0	48,2	3,09	-	1,08
سويسرا	7,6	3,9	71,7	-	-	-
ترينيداد وتوباغو	15	3,0	36,9	2,23	0,50	1,37
المملكة المتحدة	17,5	6,7	44,0	3,13	-	1,50
متوسط الدخل المرتفع	17,1	6,7	55,6	1,96	0,60	0,95

الزيادة في الإيرادات نتيجة ارتفاع نسبة الاستهلاك - الكفاءة			الإستهلاك - الكفاءة (%)	إيرادات ضريبة القيمة المضافة (% من إجمالي الناتج المحلي)	المعدل المعياري لضريبة القيمة المضافة	البلد
وسيط %120	وسيط %80	وسيط %100				
2,60	0,80	1,70	23,4	2,8	15	بنغلاديش
0,06	-	-	44,7	7,4	18	بنن
1,46	-	0,17	36,6	6,3	18	بوركينافاسو
4,33	1,67	3,00	20,6	3,7	18	جمهورية أفريقيا الوسطى
5,25	3,28	4,27	5,1	0,7	18	تشاد
0,31	-	-	42,9	6,1	15	أنثيوبيا
-	-	-	80,4	9,7	12,5	غانا
3,31	1,10	2,20	22,6	3,3	18	غينيا
-	-	-	57,2	8,5	16	كينيا
1,91	-	0,55	34,5	6,2	20	مدغشقر
0,19	-	-	44,1	8,1	17,5	ملاوي
-	-	-	52,4	7,3	15	مالي
0,07	-	-	44,7	7,1	17	موزامبيق
1,29	-	0,44	33,7	3,8	13	نيبال
3,86	1,25	2,55	22,9	4,0	19	النيجر
-	-	-	47,9	1,5	5	نيجيريا
2,33	0,35	1,34	27,4	3,6	15	باكستان
1,54	-	0,30	35,7	5,9	18	رواندا
1,10	-	-	38,6	6,5	20	تنزانيا
4,15	1,71	2,93	19,5	3,2	18	توغو
-	-	-	45,9	7,3	18	إوغندا
-	-	-	54,6	7,4	17,5	زامبيا
<i>2,11</i>	<i>1,45</i>	<i>1,77</i>	<i>38,0</i>	<i>5,5</i>	<i>16,4</i>	متوسط الدخل المنخفض
3,87	0,61	2,24	34,3	5,9	20	أرمينيا
4,01	1,02	2,51	31,4	5,0	19,25	الكاميرون
0,93	-	-	50,1	7,0	15	الرأس الأخضر
-	-	-	71,0	6,5	17	الصين....
2,16	0,67	1,42	29,3	2,3	19,9	جمهورية الكونغو
3,21	0,38	1,80	35,3	5,3	18	كوت ديفوار
0,12	-	-	56,0	8,5	18	جورجيا
2,12	-	0,47	44,6	7,8	14	ليسوتو
0,29	-	-	55,5	12,2	20	مولدوفا
-	-	-	63,3	5,2	10	باراغواي
2,60	-	1,23	38,9	5,6	19	بيرو
1,04	-	-	50,0	7,7	20	أوكرانيا
<i>2,03</i>	<i>0,67</i>	<i>1,61</i>	<i>46,6</i>	<i>6,6</i>	<i>17,4</i>	متوسط الشريحة الدنيا من الدخل والمتوسط

1,58	-	0,26	<b>48,4</b>	6,34	18	بيلاروس
-	-	-	<b>70,5</b>	4,01	10	بوتسوانا
-	-	-	<b>63,6</b>	11,21	20	بلغاريا
-	-	-	<b>61,9</b>	8,14	19	تشيلي
-	-	-	<b>69,1</b>	12,20	22	كرواتيا
1,43	0,93	1,18	<b>2,2</b>	0,05	15	غينيا بيساو
0,14	-	-	<b>58,6</b>	4,46	18	الغالون
1,67	-	0,22	<b>48,8</b>	6,98	16,5	جامايكا
1,05	-	0,13	<b>49,0</b>	4,49	15	كازاخستان
1,23	-	-	<b>51,9</b>	7,47	18	لاتفيا
3,53	1,21	2,37	<b>29,9</b>	3,45	15	المكسيك
2,27	-	1,01	<b>42,3</b>	5,29	15	ناميبيا
3,28	-	1,47	<b>42,2</b>	7,56	22	بولندا
0,50	-	-	<b>56,3</b>	6,77	18	الاتحاد الروسي
-	-	-	<b>74,2</b>	8,58	14	جنوب إفريقيا
1,99	-	0,56	<b>46,4</b>	6,58	18	تونس
3,79	0,76	2,28	<b>35,2</b>	5,29	18	تركيا
1,86	-	-	<b>50,4</b>	9,31	23	أوروغواي
-	-	-	<b>79,3</b>	6,42	14	جمهورية فنزويلا البوليفارية
<b>1,87</b>	<b>0,97</b>	<b>1,05</b>	<b>51,6</b>	<b>6,6</b>	<b>17,3</b>	متوسط الشريحة العليا من الدخل والمتوسط

المصدر: تقديرات خبراء الصندوق

ملحوظة: المعدلات المعيارية ونسبة الاستهلاك إلى الكفاءة عن عام 2005. تم حساب التقديرات باستخدام بيانات الإنفاق على الاستهلاك النهائي.

## الملحق التاسع – زامبيا: وضع ضريبة القيمة المضافة وكيفية تطورها

**المعدل والقاعدة الضريبية:** تم استحداث ضريبة القيمة المضافة عام 1995 بمعدل معياري بلغ 20%، وطُبقت على قاعدة عريضة واقتصر استخدام المعدل الصفري على الصادرات. وبمرور الوقت، تم تطبيق امتيازات إضافية (على بعض المنتجات الزراعية، والأغذية، واللوازم الطبية والأدوية) تضمنت، منذ عام 2002، عددا متزايدا من الأنشطة السياحية. وبدءا من عام 2008، تم تخفيض المعدل المعياري من 17.5% إلى 16%.

**الإيرادات والكفاءة:** ارتفعت الإيرادات إلى ذروتها عام 2001 لتصل إلى 6.1% من إجمالي الناتج المحلي، ولكنها انخفضت انخفاضاً مطرداً منذ عام 2004 لتصل إلى 3.8% تقريباً من إجمالي الناتج المحلي في 2009. ولم يكن ذلك بسبب تخفيض المعدل وحده، حيث انخفضت الكفاءة (كنسبة من إجمالي الناتج المحلي) من 29% تقريباً عام 2002 إلى 24% تقريباً عام 2009. وهناك بعض البدائل التي يمكن اللجوء إليها لزيادة العائد، مثل فرض الضريبة على الخدمات المصرفية الخاضعة للرسوم وخدمات التأمين على الممتلكات وضد الإصابات، وإلغاء إعفاء خدمات نقل الركاب (تصل المتحصلات من هذه الخدمات إلى 0.1% من إجمالي الناتج المحلي)، وفرض الضريبة على جميع الأنشطة السياحية (0.2%).

**الإصلاح التنظيمي:** قامت زامبيا، على غرار البلدان الناطقة بالإنجليزية، بإنشاء وحدة جديدة منفصلة عن إدارة ضريبة الدخل داخل هيئة إيرادات شبه مستقلة تم إنشاؤها في العام السابق لتوفير خدمات ونظم عامة. وفي عام 2009، تم دمج أعمال إدارة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وإنشاء مكتب متخصص لكبار المكلفين لمتابعة هذه الأعمال.

**حد التكلفة بالضريبة والشركات الصغيرة:** بلغ حد التكلفة في بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة 30 مليون كواشا (أي ما يعادل 30000 دولار أمريكي حينذاك)، ولكنه وصل بحلول عام 2001 إلى 8000 دولار فقط. وقد بلغ عدد المسجلين في هذا الوقت 10000، وكان نصفهم دون حد التكلفة وقاموا بالتسجيل اختياريًا ولكنهم لم يُبدوا انضباطًا كبيرًا. وفي عام 2002، تم رفع الحد إلى 200 مليون كواشا (أي ما يعادل 75000 دولار أمريكي حينذاك، و45000 في الوقت الحالي) وإلغاء التسجيل الاختياري. ونظراً للصعوبات التي واجهتها الشركات الصغيرة في ذلك الوقت في التعامل مع المكلفين المسجلين في ضريبة القيمة المضافة، أُعيد العمل بنظام التسجيل الاختياري عام 2007. وكما هو الحال في معظم البلدان الإفريقية الناطقة بالإنجليزية، كان يتعين على جميع المكلفين بضريبة القيمة المضافة تقديم الإقرارات وسداد الضريبة بصفة شهرية حتى عام 2007 عندما وُضعت ترتيبات أتاحت للمسجلين اختياريًا تقديم إقراراتهم كل ثلاثة شهور.

**الصادرات المعدنية:** كان من المهم لزامبيا أن تطبق آليات فعالة لرد ضريبة القيمة المضافة لا سيما في ظل اعتمادها على الصادرات المعدنية. وبعد أن حاولت الحكومة في البداية تجنب الصعوبات من خلال تأجيل دفع ضريبة القيمة المضافة على الواردات مما أدى إلى تسرب الإيرادات وعدم امتثال المكلفين، قامت باستحداث آلية فعالة لرد الضرائب عام 2005. ومنذ هذا الحين، تم وضع حدود على تمويل رد الضرائب بحيث يتم الرد على أساس الإقرارات المقدمة في نهاية الشهر ويتم التمويل من مجموع متحصلات ضريبة القيمة المضافة (على المنتجات والخدمات المحلية والواردات) في الشهر التالي قبل تحويل الرصيد الصافي إلى الخزنة. ومنذ ذلك الحين أصبح وقت البت في طلبات الرد لا يستغرق سوى أسابيع قليلة في المتوسط، وفي الفترة ما بين 2004 و2006 بلغ حجم الضرائب المستردة 38% تقريبا من مجموع متحصلات ضريبة القيمة المضافة، وهي نسبة أعلى كثيرا مقارنة بالعديد من البلدان الإفريقية ومقاربة للنسب المحققة في الاقتصادات المصدرة الأكثر تقدما. ونظرا لأهمية الإيرادات الضريبية المحصلة من قطاع التعدين وما يقتضيه ذلك من كفاءة في إدارة مسترداته الضريبية، يتضمن مكتب كبار المكلفين في الوقت الحالي وحدة مراجعة خاصة لمتابعة أعمال القطاع.

## الملحق العاشر – مخاطر الإعفاءات الضريبية المؤقتة

الإعفاءات الضريبية المؤقتة عبارة عن إعفاءات من ضريبة دخل الشركات تُمنح لفترة محددة وقد تُجدد أو لا تُجدد. ويرى الكثيرون أن هذه الإعفاءات صورة مشوهة من الحوافز الاستثمارية تفرض مخاطر كبيرة على النظام الضريبي ككل:

- ما لم تُمنح هذه الإعفاءات لفترات طويلة جدا مما قد يجعل المستثمرين يشككون في مصداقيتها، فإنها تجذب أكثر ما تجذب الشركات التي تتمتع بالقدر الأكبر من حرية الحركة والتي ربما تعود بأقل فائدة على النظام الاقتصادي الأكبر (مثل الشركات العاملة في المنسوجات وتجميع السلع المستخدمة في الصناعات التحويلية الخفيفة).

- هذه الإعفاءات يمكن إساءة استغلالها وتؤدي بالتالي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية نظرا لأنها تعطي حافزا قويا لأصحاب المشروعات لاستخدام ترتيبات التسعير التحويلي والترتيبات المالية الأخرى في تحويل الأرباح الخاضعة للضريبة إلى المشروعات التي تتمتع بإعفاءات ضريبية مؤقتة، ومن أمثلة ذلك إجراء الترتيبات اللازمة لاقتراض الشركات المكلفة (التي يمكنها خصم الفائدة المدفوعة) من الشركات المعفاة (التي لن تدفع ضرائب على الفائدة المتلقاة). وهذه الأساليب يمكن استخدامها عبر الحدود الوطنية وبين الشركات المحلية أيضا. ومهما بلغ ذكاء القوانين المعدة لمواجهة هذه المخاطر، تشير التجارب السابقة إلى أن الشركات سوف تثبت مهارتها في إيجاد وسائل للالتفاف حولها. فحتى أكثر نظم الإدارة الضريبية تطورا تجد صعوبة بالغة في التعامل مع الشركات التي تسيء استغلال هذه الإعفاءات.

- بالنسبة للمستثمرين الأجانب المقيمين في بلدان تمنح خصوما ضريبية على الدخل من الخارج، تزول جميع مزايا الإعفاء عندما تُحوّل الأرباح إلى بلد الإقامة. فجل ما يحققه الإعفاء في هذه الحالة (ما لم تكن هناك اتفاقية ضريبية ثنائية مع بلد الإقامة تنص على "خصم ضريبي مزدوج" – أي أن بلد الإقامة لا تلغي تأثير الإعفاء بخفض الخصم الضريبي المُطبق – وهو أمر نادر في الوقت الحالي) هو تحويل الإيرادات الضريبية إلى بلد الإقامة. غير أن الشركات متعددة الجنسيات قد تكون لديها من وسائل تأجيل إعادة تحويل الأرباح ما يكفي لإقصاء هذه المسألة من دائرة اهتمامها الأساسي في الواقع العملي.

- ما لم يمكن ترحيل مخصصات الإهلاك إلى ما بعد فترة الإعفاء الضريبي، فإن الحافز على الاستثمار قرب نهاية فترة الإعفاء قد يكون أقل في الواقع مما يكون عليه الحال عند تطبيق ضريبة الشركات على

النحو المعتاد نظرا لأن المستثمرين يؤجلون استثماراتهم لتحقيق أقصى استفادة ممكنة من هذه المخصصات (راجع دراسة Mintz 1990).

- عندما تمنح الحكومة إعفاءات ضريبية مؤقتة، فإنها تدلل بذلك في الواقع إلى حد ما على أنها ليست جديرة بالثقة في المسائل الضريبية. وإن لم يكن ذلك هو السبب وراء الإعفاء، فإن الشركات التي تنوي مواصلة نشاطها بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي المؤقت (والمفترض أن هذا هو نوع الشركات الذي تهدف السياسة الضريبية إلى اجتذابه) سوف تجد من الأفضل لو أن الحكومة تعهدت بفرض معدل ضريبي منخفض وثابت لأن القيمة الحالية للمدفوعات الضريبية في هذه الحالة ستكون أقل عنها في حالة منح إعفاء ضريبي مؤقت.
- يبدو أن شركات عديدة تنجذب إلى هذه الإعفاءات الضريبية المؤقتة لأنها لن تضطر إلى التعامل مع فساد نظم الإدارة الضريبية أو عدم كفاءتها. وبالتالي فإن منح هذه الإعفاءات قد يشير في حد ذاته إلى فساد الإدارة الضريبية أو عدم كفاءتها وبصرف الانتباه عن ضرورة معالجة هذه المشكلات الأساسية.



## الملحق الحادي عشر – الاتفاق الإقليمي بشأن ضريبة الشركات: مبادئ ممكنة

**حرية الاستثمار:** يمكن لجميع المستثمرين، المحليين والأجانب، الاستثمار في جميع القطاعات بشرط القيد في السجل الاستثماري، مع مراعاة الاستثناءات التالية: (يمكن لكل بلد إضافة القائمة السلبية المختصرة الخاصة به).

**معاملة المستثمرين داخل البلدان:** يحق للمستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء تنفيذ استثمارات في البلدان المشاركة وفق الشروط نفسها.

**عدم التمييز:** لن يكون هناك أي تمييز بين المستثمرين الأجانب والمحليين.

**إعادة تحويل الأموال إلى بلد الموطن:** يسمح كل بلد بالتحويل الفوري للأموال المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية الأجنبية – كأرباح النشاط وأرباح الأسهم والإتاوات ومدفوعات القروض والأموال الناشئة عن عمليات التصفية – مع حرية تحويلها إلى أي عملة.

**مصادرة الاستثمارات:** لا تتم مصادرة الاستثمارات سوى للأغراض العامة وعلى أساس غير تمييزي. وفي حالة مصادرة الأملاك، يُصرف تعويض فوري ملائم.

**الشفافية:** يجب أن يكون نظام الحوافز الاستثمارية في كل بلد، بما في ذلك القوانين واللوائح والمبادئ التوجيهية والإجراءات الإدارية ذات الصلة، شفافاً ومتاحاً للاطلاع.

### الحوافز الاستثمارية:

- أي حوافز يتم منحها يجب أن تكون منصوصاً عليها في القانون ومتاحة لجميع المستثمرين بنفس الشروط وألا تُمارس الصلاحيات الإدارية الاستثنائية في تطبيقها.
- توافق البلدان على عدم منافسة بعضها البعض بمنح إعفاءات ضريبية مؤقتة أو خفض ضريبة الأرباح عن معدلها المعياري في فرادى البلدان.

- أي حوافز تُطبق على ضريبة الاستثمار يجب أن ترتبط ارتباطاً مباشراً بحجم الاستثمار (الإهلاك المعجل، أو الإعفاءات الضريبية على الاستثمار، أو الخصوم الضريبية) ولا يجوز أن تُمنح على أساس تقضيي لقطاعات أو أنشطة محددة.

**المعدل الضريبي المعياري:** يلتزم كل بلد بعدم خفض المعدل المعياري لضريبة الشركات عن (أضف المعدل).

**منح حوافز جديدة على ضريبة الاستثمار:** توافق البلدان على عدم منح حوافز جديدة على ضريبة الاستثمار أو توسيع نطاق الحوافز الحالية أو زيادتها بما يخالف المبادئ التوجيهية المشار إليها آنفاً.

**خفض الحوافز الحالية على ضريبة الاستثمار:** تتعهد البلدان بتعديل قوانينها وممارساتها القائمة لإلغاء أي حوافز على ضريبة الاستثمار لا تتفق مع هذه المبادئ وذلك في موعد أقصاه (أضف التاريخ). وينبغي أن "تُسنتى" من ذلك الشركات التي مُنحت حوافز مخالفة لهذا المبادئ قبل (أضف التاريخ)، أي أنها تستمر في التمتع بالحوافز خلال الفترة التي مُنحت عنها هذه الحوافز في الأصل بافتراض أن الشروط اللازمة للحصول على الحوافز تظل متوفرة لديها.

**النفقات الضريبية:** على كل بلد أن يحدد ويفصح عن حجم النفقات الضريبية الذي سوف يغطي، بحد أدنى، جميع الحوافز الضريبية التي لا تتفق مع هذه المبادئ.

**المتابعة والإنفاذ:** تُشكل لجنة لمتابعة الالتزام بهذه المبادئ، بما في ذلك تحديد التدابير الضريبية المخالفة لهذه المبادئ في فرادى البلدان. ويحق لكل بلد تقديم شكوى ضد الممارسات المطبقة في أي بلد آخر. وسوف تتاح للبلد الأخير فرصة الرد، وتصدر اللجنة في النهاية رأياً غير ملزم.

## الملحق الثاني عشر – تجارب البلدان في إلغاء الحوافز الضريبية من جانب واحد

في الصين، قامت الحكومة عام 2008 بإلغاء التخفيض الضريبي الذي منحته للمستثمرين الأجانب لمدة خمس سنوات (تطبيق معدل صفري في السنتين الأوليتين ونصف المعدل المعياري البالغ 33% في السنوات الثلاثة التالية) وطبقت في المقابل معدلا موحدًا بلغ 25%. كذلك أُلغيت المعدلات المخفضة لضريبة دخل الشركات (15% و24%) وحل محلها المعدل الموحد نفسه (25%).

وفي مصر، أصدرت الحكومة في منتصف 2005 قانونًا جديدًا لضريبة الدخل تضمن خفض المعدلات الضريبية الحدية العليا على الدخل والأرباح من 32% إلى 20% بالنسبة للأفراد ومن 40% إلى 20% بالنسبة للمؤسسات والشركات (مع الاستمرار في تطبيق 40% على شركات البترول وهيئة قناة السويس والبنك المركزي). وقد شمل هذا الإصلاح أيضًا زيادة حد الإعفاء الضريبي للأشخاص، وتخفيف القيود المفروضة على عملية الإهلاك العادي (حيث يُخصم في الوقت الحالي 30% من قيمة المعدات والآلات في السنة الأولى من الاستخدام، مما يعني تطبيق معدل الإهلاك العادي على القيمة المتبقية)، والإلغاء التدريجي للإعفاءات الضريبية المؤقتة مع استثناء المنتفعين الحاليين لحين انقضاء فترة الإعفاء الممنوحة لهم. ومن الجدير بالذكر أن هذه الإصلاحات اقترنت بها إصلاحات أخرى مكثفة ومستمرة في مجال الإدارة الضريبية، بما في ذلك النجاح في تطبيق نظام التقدير الذاتي وإصلاح المعاملة الضريبية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة. ونتيجة لذلك، تضاعفت الاستثمارات الأجنبية المباشرة الداخلة إلى مصر في الفترة ما بين 2005 و2006.

وفي موريشيوس، ألغت الحكومة معظم الحوافز على ضرائب الشركات (الإعفاءات الضريبية المؤقتة والدائمة والخصوم على ضريبة الاستثمار) باستثناء الحوافز الممنوحة بالفعل، مع بقاء حافز مهم وحيد لتشجيع الاستثمار يتمثل في إعفاء ضريبي مؤقت لمدة أربع سنوات على دخل المشروعات الصغيرة أو الحرفية بموجب قانون هيئة المشروعات الصغيرة وتطوير المهن الحرفية لعام 2005، والهدف من هذا الإعفاء تشجيع تسجيل المشروعات العاملة في القطاع غير الرسمي. فضلًا عن ذلك، تم خفض المعدل المعياري لضريبة الشركات من 25% إلى 15% منذ يوليو 2007 كي يتوافق مع المعدل الساري على الشركات التي تتمتع بحوافز ضريبية. (كذلك تم تعديل هيكل معدلات ضريبة الدخل الشخصي لتُطبق بمعدل ثابت يساوي 15%). وقد ارتفعت الاستثمارات الأجنبية المباشرة إثر هذه التعديلات، حيث تضاعف صافي التدفقات الرأسمالية الداخلة كنسبة من إجمالي الناتج المحلي عام 2006 مقابل 2005 ليصل إلى 1 2/3%، وارتفع بثلاثة أمثال تقريبًا عام 2007 ليصل إلى 4.5% من إجمالي الناتج المحلي. وقد ظلت نسبة صافي التدفقات الداخلة على مستواها خلال 2008 و2010، رغم انخفاضها انخفاضًا طفيفًا عام 2009. وتركز الجزء الأكبر من زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في قطاع السياحة،

وقطاع العقارات (بما فيها شراء غير المقيمين لعقارات)، وقطاع الخدمات المالية والتأمين على وجه الخصوص (حيث تم إجراء عدد من التعديلات التنظيمية). وخلال هذه الفترة، ارتفعت الإيرادات من ضريبة دخل الشركات أيضا ارتفاعا ملحوظا من 2.5% من إجمالي الناتج المحلي في 2007/2006 و 2008/2007 إلى 3.8% في 2009/2008، ووصلت إلى 3.6% من إجمالي الناتج المحلي خلال الستة أشهر من يوليو إلى ديسمبر 2009.

## المراجع

- Acemoglu, Daron, 2005, "Politics and Economics in Weak and Strong States," *Journal of Monetary Economics*, Vol. 52, pp. 1199–226.
- Adams, Christopher S., and David L. Bevan, 2005, "Fiscal Deficits and Growth in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 571–97.
- African Development Bank, and Organization for Economic Cooperation and Development, 2010, "Public Resource Mobilization and Aid in Africa," in *African Economic Outlook*, pp. 79–122 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Aisen, Ari, and Francisco Veiga, 2008, "The Political Economy of Seignorage," *Journal of Development Economics*, Vol. 87, pp. 29–50.
- Aizenman, Joshua, and Yothin Jinjarak, 2008, "The Collection Efficiency of the Value-Added Tax: Theory and International Evidence," *Journal of International Trade and Economic Development*, Vol. 17, pp. 391–410.
- Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, "Openness, Country Size and Government," *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305–21.
- Alm, James, and Sally Wallace, 2004, "Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax?" mimeo (Atlanta: Georgia State University).
- Araujo-Bonjean, Catherine, and Gerard Chambas, 2003, in *Taxing the Hard to Tax: Lessons from Theory and Practice*, ed. by James Alm, Jorge Martinez-Vasquez, and Sally Wallace, pp. 313–29 (Amsterdam: Elsevier).
- Arnold, Jens, 2008, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries," OECD Economics Department Working Paper No. 643 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development Publishing).
- Arze del Granado, J., David Coady, and Robert Gillingham, 2010, "The Unequal Benefits of Fuel Subsidies: A Review of Evidence for Developing Countries," IMF Working Paper 10/2020 (Washington: International Monetary Fund).
- Attali, Joseph Gpewopo, Gérard Chambsa and Jean Louis Combes, 2008, "Corruption et Mobilization des recettes Publiques: Une Analyse Économétrique," *Recherche Economique de Louvain*.
- Auriol, Emmanuelle, and Michael Warlters, 2005, "Taxation Base in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 625–46.

- Baer, Katherine, and others, 2002, *Improving Large Taxpayers' Compliance*, Occasional Paper 215 (Washington: International Monetary Fund).
- and Eric Le Borgne, 2008, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, (Washington: International Monetary Fund).
- Bahl, Roy, 2009, "Property Tax Reform in Developing and Transition Countries," Andrew Young School of Policy Studies (for USAID ; Atlanta : Georgia State University).
- Baker, Raymond, 2005, *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (John Wiley & Sons).
- Barber, S., S. Ahsan, M. Adioetomo, and D. Seytonaluri, 2008, "Tobacco Economics in Indonesia" (Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease).
- Baunsgaard, Thomas, and Michel Keen, 2010, "Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization," *Journal of Public Economics*, Vol. 94, pp. 563–77.
- Besley, Timothy, and Torsten Persson, 2009, "The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics," *American Economic Review*, Vol. 99, pp. 1218–244.
- , ———, 2010, *Pillars of Prosperity: Peace, Easy Taxes and the Rule of Law*, Manuscript (London: London School of Economics).
- Biber, Edmund, 2010, "Revenue Administration: Taxpayer Audit—Use of Indirect Methods," FAD Technical Notes and Manuals, available at [www.imf.org](http://www.imf.org).
- Biggs, Tyler, and Manju Shah, 1998, "The Determinants of Enterprise Growth in sub-Saharan Africa: Evidence from the Regional Program on Enterprise Development," Regional Program on Enterprise Development Discussion Paper (Washington: World Bank).
- Bird, Richard, 2008, "Tax Challenges Facing Developing Countries," (New Delhi: National Institute of Public Finance and Policy).
- , and Pierre-Pascal Gendron, 2007, *The VAT in Developing and Transitional and Countries* (Cambridge: Cambridge University Press).
- , Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler, 2008, "Tax Effort in Developing Countries and High-Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability," *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, pp. 55–71.
- Bodin, Jean-Paul, 2010, "Revenue Administration: Developing a Simplified Tax Regime for Small Businesses," FAD Technical Notes and Manuals (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).

- , and Vincent Koukpaizan, 2008, “Taxation of Small Enterprises: Recent Developments,” *International VAT Monitor*, March/April, pp. 121–31.
- Bornhorst, Fabian, Sanjeev Gupta, and John Thornton, 2009, “Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort,” *European Journal of Political Economy*, Vol. 25, pp. 439–46.
- Bräutigam, Deborah A., 2008, “Introduction: Taxation and State-building in Developing Countries,” in *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent*, ed. by Deborah Bräutigam, Odd-Helge Fjelstad, and Mick Moore, pp. 1–33 (Cambridge: Cambridge University Press).
- Brun, Jean-François, Gerard Chambas, and Samuel Guerineau, 2008, “Aide et Mobilisation Fiscale dans les Pays en Voie de Développement,” CERDI, Etudes et Documents.
- , and Bertrand Laporte, 2010, “IMF Programs and Tax Effort: What Role for Institutions in Africa?” CERDI, Etudes et Documents (forthcoming).
- Casanegra de Jantscher, Milka, 1990, “Administering the VAT,” in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat (Washington: World Bank).
- Castro, Patricio, Raúl Junquera-Varela, Osvaldo Schenone, and Antonio Teixeira, 2009, “Mozambique: Evaluation of Reforms in Tax Policy and Administration 1994–2007” available online at <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/090109b.pdf>
- Chambas, Gérard, 2005, *Afrique au sud du Sahara: Mobiliser des Ressources Fiscales pour le Développement* (Paris: Economica).
- , 2010, *Mobiliser des Ressources Locales en Afrique Subsaharienne* (Paris: Economica).
- Coady, David, Robert Gillingham, Rolando Ossowski, John Piotrowski, Shamsuddin Tareq, and Justin Tyson, 2010, “Petroleum Product Subsidies: Costly, Inequitable, and Rising,” IMF Staff Position Note 10/05 (Washington: International Monetary Fund).
- Crandall, William, and Jean-Paul Bodin, 2005, “Revenue Administration Reforms in Selected Middle Eastern Countries, 1994–2004,” IMF Working Paper 05/203 (Washington: International Monetary Fund).
- Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith, 2010, “VAT and Excises,” in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* James Mirrlees, ed. by Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and Jim Poterba, pp. 275–362 (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).

- Cubeddu, Luis, Andreas Bauer, Pelin Berkman, Magda Kandil, Koffie Nassar, and Peter Mullins, 2008, "Tax Incentives and Foreign Direct Investment: Policy Implications for the Caribbean," in *The Caribbean: Enlarging Economic Integration*, ed. by Andreas Bauer, Paul Lashin, and Sanjaya Panth, pp. 44–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, Philip, Michael Keen, and Charles McPherson, 2010, *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems* (Routledge: Abingdon).
- Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski and Annalisa Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries* (Washington: International Monetary Fund).
- de Paula, Aureo, and José Scheinkman, 2006, "The Informal Sector," mimeo (Princeton University).
- Dharmapala, Dhammika, and James R. Hines Jr., 2009, "Which Countries Become Tax Havens?" *Journal of Public Economics*, Vol.93, pp. 1058–068.
- Dixit, Avinash, 1991, "The Optimal Mix of Inflationary Finance and Commodity Taxation with Collection Lags," *IMF Staff Papers*, Vol. 38, pp. 643–54.
- Ebe, Christian, and Helene Ehrhart, 2010, "Tax Revenue Instability in sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies," mimeo, CERDI (Auvergne University).
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT* (Washington: International Monetary Fund).
- Eckert, Joseph, 2008, "Computer-assisted Mass Appraisal Options for Transitional and Developing Countries," in *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, ed. by Roy Bahl, Jorge Martinez-Vasquez, and Joan Youngman (Cambridge MA, Lincoln Institute of Land Policy).
- ECORYS, 2010, "Taxation in Africa" (Netherlands).
- Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.
- European Commission, 2010, "Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tax and Development," COM, Vol. 163, final.
- Everest-Philips, Max, 2008, "Business Taxation as State-building in Developing Countries: Reflections from the DfID/FIAS Tax Reform Programme," mimeo (United Kingdom: Department for International Development).



- FIAS, 2007, "South Africa: Tax Compliance Burden for Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners," available online at [http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs\\_BusinessTaxation](http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs_BusinessTaxation)
- Fuest, Clemens, and Nadine Riedel, 2010, "Tax Evasion and Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting," Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 10/12.
- Gauthier, Bernard, and Mark Gersovitz, 1997, "Revenue Erosion and Evasion in Cameroon, 1993," *Journal of Public Economics*, Vol. 64, pp. 407–24.
- , and Ritva Reinikka, 2006, "Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: An Empirical Investigation of Uganda," *Journal of African Economies*, Vol. 15, pp. 373–98.
- Ghura, D., 2006, "Tax Revenue in sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption," IMF Working Paper 98/135 (Washington: International Monetary Fund).
- Goode, Richard, 1993, "Tax Advice to Developing Countries: An Historical Survey," *World Development*, Vol. 21, pp. 37–53.
- Gordon, Roger, 2010, *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications* (New York: Columbia University Press).
- , and Wei Li, 2009, "Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation," *Journal of Public Economics*, Vol. 93, pp. 855–66.
- Greene, William, 2008, "The Econometric Approach to Efficiency Analysis", in *The Measurement of Productive Efficiency and Productivity Growth*, ed. by Harold Fried, C.A. Knox Lovell, and Shelton Schmidt, pp. 92–250 (Oxford: Oxford University Press).
- Gupta, Abhijit Sen, 2007, "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries," IMF Working Paper 07/184 (Washington: International Monetary Fund).
- Gupta, Sanjeev, Benedict Clements, Alexander Pivovarsky, and Erwin R. Tingson, 2004, "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?" in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 385–406 (Washington: International Monetary Fund).
- , Shamsuddin Tareq, Benedict Clements, Alex Sequra-Ubiergo, Rina Bhattacharya, and Todd Matina, 2005, *Rebuilding Fiscal Institutions in Post-Conflict Countries*, IMF Occasional Paper No. 27 (Washington: International Monetary Fund).
- Harrison, Graham, 2008, "VAT Refunds," in *VAT in Africa*, ed. by Richard Krever (Pretoria: Pretoria University Law Press).

- Heady, Christopher, 2002, “Tax Policy in Developing Countries: What can be Learned from OECD Experience?” mimeo (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Hu, T.-W., Z. Mao, J. Shi, and W. Chen, 2008, “Tobacco Taxation and its Potential Impact in China” (Paris: International Union against Tuberculosis and Lung Disease).
- IFC, 2007, “Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners.”
- International Monetary Fund, 2000, “Recent Experience with the Value-Added Tax—An Overview” (Washington: International Monetary Fund).
- , 2005, “Dealing with the Revenue Consequences of Trade Reform,” IMF Policy Paper SM/05/57, Supplement 2 (Washington: International Monetary Fund).
- , 2010a, “Reaching the MDGs: Macroeconomic Prospects and Challenges in Low-Income Countries,” Background Note for the United Nations MDG Summit.
- , 2010b, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Managing Natural Resource Wealth: Draft Program Document” available at [www.imf.org](http://www.imf.org)
- , 2010c, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration—Securing Revenue for Development: Draft Program Document” available at [www.imf.org](http://www.imf.org)
- International Tax Compact, 2010, *Mapping Survey: Taxation and Development*, available online at <http://taxcompact.net/documents.html>
- International Tax Dialogue, 2005, “The Value-Added Tax—Experiences and Issues,” available online at [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org).
- , 2006, “Tax Treatment of Donor-Financed Projects,” available at <http://www.itdweb.org/pages/Redirect.aspx?id=9276&type=doc&l=3>
- , 2007, “Taxing Small and Medium Enterprises,” available online at [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org).
- Jenkins, Glenn P., Jenkins Hatice P., and Chun-Yan Kuo, 2006, “Is the VAT Naturally Progressive?” mimeo (Queens University).
- Jensen, Robert, 2007, “The Digital Divide: Information (Technology), Market Performance and Welfare in the South Indian Fisheries Sector,” *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 122, pp. 879–924.

- Kaldor, Nicholas, 1963, “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?” *Foreign Affairs*, Vol. 41, pp. 410–19.
- Kanbur, Ravi, 2009, “Conceptualising Informality: Regulation and Enforcement,” Department of Applied Economics and Management, Cornell University, WP 2009–11.
- Keen, Michael (ed.), 2003, *Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration* (Washington: International Monetary Fund).
- , 2008, “VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 92, pp. 1892–906.
- , 2009, “What Do (and Don’t) We Know about the Value-Added Tax? A Review of Richard Bird and Pierre-Pascal Gendron,” *The VAT in Developing and Transitional Countries*,” *Journal of Economic Literature*, Vol. 47, pp. 155–66.
- , 2011, “Tax and Development—Again,” forthcoming in *Taxation in Developing Countries*, ed. by George Zodrow and Clemens Fuest.
- , and Jenny Ligthart, 2002, “Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform,” *Journal of International Economics*, Vol. 56, pp., 489–507.
- , and Ben Lockwood, 2010, “The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences,” *Journal of Development Economics*, Vol. 92, pp. 138–51.
- , and Mario Mansour, 2010a, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization I—Trade Reform,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 552–71.
- , and ———, 2010b, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa—Challenges from Globalization II—Corporate Taxation,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 573–96.
- , and Alejandro Simone, 2004, “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead,” pp. 302–52 in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* ed. by Sanjeev Gupta, Ben Clements, and Gabriela Inchauste (Washington: International Monetary Fund).
- Kidd, Maureen, and William Crandall, 2006, “Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success,” IMF Working Paper 06/240 (Washington: International Monetary Fund).
- Klemm, Alex, and Stefan van Parys, 2009, “Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives,” IMF Working Paper 09/136 (Washington: International Monetary Fund).

- Kloeden, David, forthcoming, "Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa Since the Early-1990s," IMF Working Paper (Washington: International Monetary Fund).
- Le, Tuan Minh, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichanthorn, 2008, "Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis," World Bank Policy Research Working Paper 4559.
- Lee, Young, and Roger H. Gordon, 2005, "Tax Structure and Economic Growth," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 1027–043.
- Lotz, Jorgen, and Elliot Morss, 1967, "Measuring Tax Effort in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 14, pp. 478–99.
- Marshall, John, 2009, "One Size Fits All? IMF Tax Policy in sub-Saharan Africa," Occasional Paper No. 2 (London: Christian Aid).
- Martinez-Vasquez, Vulovic, and Yongzheng Liu, 2009, "Direct versus Indirect Taxation: Trends, Theory and Economic Significance," International Studies Program, Working Paper 09–11, updated (Atlanta: Georgia State University).
- McKinsey Global Institute, 2003, *New Horizons: Multinational Company Investment in Developing Countries* (McKinsey and Company: San Francisco).
- McPherson, Charles, 2010, "State Participation in the Natural Resource Sectors: Evolution, Issues and Outlook," in *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems*, ed. by Philip Daniel, Michael Keen, and Charles McPherson, pp. 263–88 (Abingdon: Routledge).
- Michielse, Geerten, and Victor Thuronyi, 2010, "Overview of Cooperation on Capacity Building in Taxation," mimeo (Washington: International Monetary Fund).
- Mikesell, John L., and C. Kurt Zorn, 2008, "Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine, and the Baltic States," ed. by Bahl et al.
- Mintz, Jack, 1990, "Tax Holidays and Investment," *World Bank Economic Review*, Vol. 4, pp. 81–102.
- Modi, Jitendra, 1987, "Statistical Appendix," in *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, ed. by Ved P. Gandhi (Washington: International Monetary Fund).
- Moss, Todd, Gunilla Pettersson, and Nicolas van de Walle, 2006, "An Aid-Institutions Paradox? A Review Essay on Aid Dependency and State Building in sub-Saharan Africa," Center for Global Development Working Paper 74.

- Mullins, Peter, 2006, "Moving to Territoriality? Implications for the U.S. and the Rest of the World," *Tax Notes International*, Vol. 43, September 4, pp. 839–53.
- Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, "Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia," in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Newhouse, David, and Daria Zakharova, 2007, "Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines," IMF Working Paper 07/153 (Washington: International Monetary Fund).
- Organisation for Economic Cooperation and Development, 2007, "Putting Public Finances on a Firmer Footing," in *OECD Economic Survey: Mexico 2007*, Chapter 2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- , 2008, *Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practice*, Development Assistance Committee Guidelines and Reference Series.
- , DAC GOVNET, 2009, *Taxation, State Building and Aid: Factsheet—Update December 2009*, available online at [www.oecd.org/dac/governance](http://www.oecd.org/dac/governance)
- Persson, Torsten, and Guido Tabellini, 2003, *The Economic Effect of Constitutions* (Cambridge: MIT Press).
- Pessino, Carola, and Ricardo Fenochietto, 2010, "Determining Countries' Tax Efforts," *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Vol. 195, pp. 61–83.
- Peter, Klara Sabirianova, Steve Buttrick, and Denvil Duncan, 2010, "Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries", *National Tax Journal*, Vol. 63, pp. 447–78.
- Petit, Patrick, forthcoming, "Tobacco Excise Taxes," IMF Staff Position Note (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Plimmer, Francis, and William J. McCluskey, 2010, "The Basis and the Administration of the Property Tax: What Can Be Learned from International Practice?" Presentation to the XXIV International Federation of Surveyors Congress 2010 (Sydney, Australia).
- Rodrik, Dani, 1998, "Why Do More Open Countries Have Bigger Governments?" *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997–1032.
- Ross, Hana, and Frank J. Chaloupka, 2000, "The Effect of Cigarette Prices on Youth Smoking," *Health Economics*, Vol. 12, pp. 217–230.

- Russell, Barrie, 2010, "Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program," IMF Technical Note 10/17 (Washington: International Monetary Fund).
- Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, and Claudio Montenegro, 2010, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries," Policy Research Working Paper 5356, World Bank.
- Sah, Raaj K., 1983, "How Much Redistribution is Possible through Commodity Taxes?" *Journal of Public Economics*, Vol. 20, 89–101.
- Silvani, Carlos, John Brondolo, Eric LeBorgne, and Frank Bosch, 2008, "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001–07)," IMF Working Paper 08/129 (Washington: International Monetary Fund).
- Stewart, Miranda, and Sunita Jogarajan, 2004, "The International Monetary Fund and Tax Reform," *British Tax Review*, pp. 146–75.
- Stiglitz, Joseph E., 2010, "Development-Oriented Tax Policy," in *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, ed. by Roger Gordon, pp. 11–36 (New York: Columbia University Press).
- Sunley, Emil, 2010, "Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries," *Tax Notes International*, April 12, Vol. 58, pp. 161–18.
- Tanzi, Vito, 1978, "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina," *IMF Staff Papers*, Vol. 23, pp. 417–51.
- Tax Justice Network, 2005, "The Price of Offshore," available online at [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing\\_Paper\\_-\\_The\\_Price\\_of\\_Offshore\\_14\\_MAR\\_2005.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing_Paper_-_The_Price_of_Offshore_14_MAR_2005.pdf)
- Thuronyi, Victor, 2001, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty," *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. XXVI, pp. 1641–681.
- Torvik, Ragnar, 2009, "Why are Tax Havens More Harmful to Developing Countries than to other Countries?" in *Tax Havens and Development*, Appendix 1, Report on the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reports 2009:19.
- United Nations, 2005, *Investing in Development* (New York: United Nations).
- Van Parys, Stefan, and Sebastian James, 2009, "Why Tax Incentives May Be an Inefficient Tool to Encouraging Investment? The Role of the Investment Climate," mimeo (Washington: World Bank).

- Venables, Anthony J., 2010, "Resource Rents; When to Spend and How to Save," in *International Tax and Public Finance*, Vol. 17, pp. 340–56.
- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael Jorratt, 2010, "Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation," Inter-American Development Bank Working Paper No. IDB-WP-179.
- Wacziarg, Romain, and Karen Horn Welch, 2008, "Trade Liberalization and Growth: New Evidence," *World Bank Economic Review*, Vol. 22, pp. 187–231.
- World Health Organization, 2010, *Technical Manual on Tobacco Tax Administration* (Geneva: World Health Organization).
- Zake, Justin, forthcoming, "Customs Administration Reform and Modernization in Anglophone Africa—Early 1990s to Mid-2010," IMF Working Paper (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52, pp. 1627–95.