



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1

كلية الحقوق

قسم القانون العام



دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في الحقوق

تخصص: قانون الضبط الاقتصادي.

تحت إشراف الدكتور

ريكلي الصديق

إعداد الطالبة:

رماش سمية

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د بودليو سليم
مشرفا ومقررا	جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. ريكلي الصديق
عضوا مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د بقة عبد الحفيظ
عضوا مناقشا	جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د سعدي عبد الحليم
عضوا مناقشا	جامعة الأمير عبد القادر قسنطينة	أستاذة محاضر قسم أ	د. بعثاش ليلي
عضوا مناقشا	جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1	أستاذ محاضر قسم أ	د. نقاش حمزة

السنة الجامعية 2021-2022

قائمة المختصرات

1- قائمة المختصرات باللغة العربية

ج ر: جريدة رسمية.

ص: صفحة.

ص ص: من الصفحة إلى الصفحة.

2- Listes des abréviations:

APSI: Agence de soutien et de promotion de l'investissement.

ANDI: Agence Nationale de Développement de l'investissement.

ANADE : Agence nationale d'appui et de développement de l'entreprisariat

CNI: Conseil Nationale de l'investissement.

ENSEJ: Agence nationale de soutien à l'emploi de jeune.

CNAC: caisse nationale d'assurance.

IBS: Impôt sur les bénéfices de société.

IRG: Impôt sur le revenu globale.

TAP: Taxe sur l'activité professionnelle.

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée.

DE: Droit d'enregistrement.

VF: Le versement forfaitaire.

TF: Taxe foncière.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ)

الآية 105: من سورة التوبة

شكر و تقدير

الحمد والشكر لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله تنزل الخيرات والبركات، وبتوفيقه تتحقق المقاصد والغايات والذي وفقنا لإتمام هذا البحث المتواضع.

و بعد، أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور **ريكلي الصديق** تقديرا مني على العون والإشراف وعلى كل التوجيهات والنصائح والمساعدة لإنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير لكل أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور **بودليو سليم** الذي شرفني برأسه لجنة المناقشة والشكر الموصول لكل الأعضاء المناقشين الأستاذ الدكتور **بقة عبد الحفيظ**، الدكتورة **بعثاش ليلي**، الأستاذ الدكتور **سعي عبد الحليم**، الدكتور **نقاش حمزة** لقبولهم مناقشة هذه الأطروحة.

بارك الله فيهم جميعا وجزاهم الله خير جزاء.

إهداء

إلى والدي الكريمين أُمي الحبيبة و أبي العزيز سندي وفرحتي في الحياة

حفظهما الله وأطال عمرهما

عرفانا وتقديرا

أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

رماش سمية.

مقدمة

مقدمة:

مما لا شك فيه أن الاستثمار بمختلف مظاهره وتنوع تصنيفاته يعد من أهم الآليات التي تعتمدها الدول وخاصة النامية من أجل تحقيق مختلف أهدافها سواء الاقتصادية أو المالية أو الاجتماعية أو حتى الثقافية، من خلال توفير رؤوس الأموال الوطنية واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية وكذا تشجيع إقامة المشاريع التنموية في مختلف المجالات.

اعتبارا لأهمية الاستثمار في الدفع بقاطرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تلجأ معظم الدول إلى تهيئة مناخ استثماري مشجع إدراكا منها للدور الريادي الذي يقوم به، ومن بين الأدوات المؤثرة في قرار ونشاط الاستثمار نجد الضريبة، التي تم توظيفها من خلال استغلال الطابع التحفيزي لها للتأثير في مختلف مراحل المشروع الاستثماري. ومن هنا يتجلى الدور الذي تؤديه الضريبة، فبغض النظر عن دورها التقليدي التمويلي باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العمومية، فإن الضريبة تكتسي أهمية بالغة لقدرتها على التأثير وتوجيه الاستثمارات في مجالات مرغوبة اقتصاديا واجتماعيا، فالدولة إذا ما أرادت الاندماج في السوق العالمية وتأسيس إقتصاد قوي عليها سن سياسات ضريبية ملائمة كفيلة بجلب الاستثمار.

و تمثل الحوافز الضريبية أحد أدوات السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمارات والتأثير على سلوك المستثمرين بما يتفق وأهداف الدولة ورؤيتها لمسار عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن القول أنها إحدى أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وذلك قصد إحداث آثار مقصودة ومحددة، وللحد من الآثار السلبية التلقائية للسياسة الضريبية في كافة المجالات.

إن الجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو تسعى جاهدة إلى تنمية اقتصادها بتكييف سياستها الضريبية ومتطلبات الاستثمار، حيث حرصت على إصلاح سياستها الضريبية في العديد من المحطات الهامة في تاريخ الاستثمار ويبرز ذلك من خلال مختلف القوانين الصادرة التي تضمنت العديد من الامتيازات والحوافز الضريبية وبمعدلات تشجع على الاستثمار سواء الوطني أو الأجنبي بهدف تحقيق التنمية المنشودة.

بعد الاستقلال خرجت الجزائر باقتصاد يعاني انعدام التجانس بين مختلف القطاعات وغياب قاعدة اقتصادية قوية، حيث حرصت على تأكيدها فكرة الاستقلال الاقتصادي أين أسندت مبادرة تحقيق المشاريع الاستثمارية في القطاعات الحيوية للقطاع العمومي وذلك بتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية

الحيوية واحتكار التسيير والرقابة على إنشاء المؤسسات العمومية وجعلها غير مفتوحة للرأس المال الأجنبي، إلا إذا كانت في شكل شركات مختلطة بشروط خوفا من هيمنة الرأس المال الأجنبي على الاقتصاد الوطني والوقوع في فخ التبعية الاقتصادية للدول المتقدمة.

صدر في تلك الفترة أول قانون للاستثمار في الجزائر المستقلة القانون رقم 63-277¹ المؤرخ في 26 جويلية 1963 المتعلق بالاستثمارات الذي لم يعرف تطبيقا واسعا ولم يحفز المستثمرين الخواص رغم الإمتيازات والضمانات الممنوحة في إطاره، ويرجع ذلك لتخوف المستثمرون من عدم الإستقرار الاقتصادي والسياسي في الجزائر، كذلك إعلان الدولة القيام بتأميمات، بالإضافة إلى النظام الاشتراكي السائد في تلك الفترة.

و نتيجة للنقص الواضح الذي اعترى هذا القانون تبنت الجزائر قانون جديدا للاستثمار المتجسد في الأمر رقم 66-284² الذي كان موجها أساسا للاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، ورغم المبادئ والإمتيازات التي جاء بها هذا الأخير إلا أنه فشل كسابقه في جلب رؤوس الأموال بسبب الإحتكار الكامل للدولة لوسائل الإنتاج، ترتب عليه إقبال محتشم للاستثمار الخاص الوطني وتدخل ضيق لرؤوس الأموال الأجنبية.

في فترة الثمانينات، دخلت الجزائر مرحلة جديدة اعتمدت على لا مركزية الاستثمار وتأسيس شركات الاقتصاد المختلط حسب ما أقره القانون رقم 82-11³ المؤرخ في 21 أوت 1982 ، إلا أنه لم يلقى هو الآخر تطبيق فعال، وعلى إثر ذلك صدر القانون رقم 86-13 المعدل و المتمم للقانون 82-13⁴ المؤرخ في 28 أوت 1982 المتعلق بتأسيس شركات المختلطة الاقتصاد وتسييرها الذي لم يستطع تجاوز نقائص القانون السابق بسبب صدوره في وسط نظام مشبع بالأفكار والمرجعيات الاشتراكية. تلاه صدور

¹ القانون رقم 63-277 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المتعلق بالاستثمارات، الجريدة الرسمية العدد 53، سنة 1963.

² الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات، ج ر العدد 80 ،الصادرة بتاريخ 17 سبتمبر 1966.

³ القانون رقم 82-11 المؤرخ في 21 أوت 1982، المتعلق بالاستثمار الخاص الوطني ، ج ر ، العدد 34، الصادرة في 24 أوت 1982.

⁴ القانون رقم 82-13 المؤرخ في 28 أوت 1982 المتعلق بتأسيس شركات المختلطة الاقتصاد وتسييرها، ج ر العدد 35 ، الصادرة في 31 أوت 1982.

القانون رقم 88-25¹ المؤرخ في 14 أفريل 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، والذي تزامن صدوره مع أزمة المحروقات التي عرفتها الجزائر سنة 1986. الملاحظ هنا أن المنظومة القانونية المتعلقة بالاستثمار خلال فترة النظام الاشتراكي لم تكن خالية من المزايا بل قدمت العديد من المزايا والحوافز الضريبية للمستثمرين الخواص الوطنيين والأجانب رغم الأحكام التقييدية المعرقة التي تضمنتها تلك النصوص، وهي فالحقيقة تتسجم مع توجه الدولة في تلك الفترة.

و مع تفاقم أزمة المحروقات قامت الجزائر سنة 1989 بتعديل دستوري²، تم من خلاله الشروع التدريجي في تغيير نمط تسيير الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق ليكون البديل للتخلص من الاختلالات التي كان يعاني منها الاقتصاد الوطن. ولتحقيق تلك الغاية باشرت السلطات العمومية إصلاحات إقتصادية عميقة استهدفت مختلف المجالات المرتبطة بالمناخ الاستثماري، ركزت في جزء منها على النظام الضريبي لما له من دور مهم في تشجيع الاستثمار.

وفي هذا الإطار أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطلق الإصلاحات الإقتصادية المنتهجة، بغية تكييفه مع إقتصاد السوق خاصة في ظل التحولات التي شهدتها الإقتصاد الوطني، حتى يتسم النظام الضريبي بالبساطة والشفافية وبالحوافز الضريبية التي قد تربطه مع المتعاملين الإقتصاديين.

موازة مع ذلك وبتاريخ 10 أكتوبر 1993 صدر المرسوم التشريعي رقم 93-12³ المتعلق بترقية الاستثمار، حيث تبنت الجزائر بشكل واضح سياسة التحفيز الضريبي لتشجيع الاستثمار، وعلى الرغم من أنه لقي ترحيبا في الميدان العلمي والفقهني إلا أن تطبيقه على أرض الواقع كشف عن بعض الصعوبات حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة منه مما دفع بالمشروع إلى إلغائه بموجب الأمر رقم 01-03⁴

¹ القانون رقم 88-25 المؤرخ في 14 أفريل 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، ج ر العدد 28، الصادرة في 13 جويلية 1988.

² المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفري 1989، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989، ج ر العدد 09، الصادر في 1 مارس 1989.

³ المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر العدد 64، الصادرة في 10 أكتوبر 1993.

⁴ الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2003، يتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر العدد 47، الصادرة بتاريخ 22 أوت 2003.

المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بالأمر رقم 06-08¹ والذي جاء في فترة عرفت بالبحبوحة المالية وقد شهد هذا القانون تجديدات على مستوى التحفيزات الضريبية.

مع انخفاض أسعار البترول الذي شهده الإقتصاد الوطني سنة 2014 ، كان لزاما على الدولة مراجعة منظومتها القانونية و إعادة النظر في طريقة منح الحوافز الضريبية لتشجيع المستثمرين الوطنيين وجذب رؤوس الأموال الأجنبية لحتمية التتويج الاقتصادي خارج قطاع المحروقات.

وتبعا لذلك وقصد ترقية وتطوير سياسة الاستثمار في الجزائر تم إصدار نص جديد بتاريخ 03 أوت 2016 المتجسد في القانون رقم 16-09² المتعلق بترقية الاستثمار حتى يعطي مرونة أكثر في سير العملية الاستثمارية والذي حمل في طياته جملة من التعديلات لنظام المزايا المقررة في أحكامه بوضع بنية جديدة لنظام التحفيزات الضريبية للمستثمرين التي من شأنها العمل على دفع عجلة التنمية.

بالإضافة إلى الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القانون الخاص بالاستثمار، فقد تضمنت القوانين الضريبية بدورها العديد من الحوافز الضريبية، الهدف الأساسي من منحها هو خلق نشاط مالي واقتصادي والعمل على إيجاد مناصب للشغل والنهوض بالأنشطة الإقتصادية ذات الأولوية وإنعاش الأقاليم والمناطق التي لا تزال تشكو من نقص التنمية.

وأمام رغبة السلطات الجزائرية في جلب رؤوس الأموال الأجنبية، سارعت إلى منح حوافز ضريبية ذات صبغة دولية من خلال إبرام العديد من الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي في إطار الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف بهدف تشجيع الاستثمار الدولي المتبادل، وتوفير حماية أكثر للمستثمرين الأجانب والتصدي لمشكلة الإزدواج الضريبي الذي يقع عائقا أمام هذا التشجيع.

إن المنتبغ للتطور الكورونولوجي لقوانين الاستثمار والقوانين الضريبية يستنتج اهتمام المشرع الجزائري بالدور الإقتصادي للضريبة والذي تعزز أكثر في ظل الإصلاحات الضريبية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري سنة 1991 عند اتجاهاه لنهج السياسة الإقتصادية الليبرالية كأساس للتنمية.

¹ الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، يعدل ويتمم الأمر 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2003، المتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر العدد 47 الصادرة بتاريخ 19 يوليو 2006.

² القانون 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر العدد 47، الصادرة بتاريخ 03 أوت 2016، المعدل والمتمم بالقانون 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر العدد 42، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 2018.

وعليه يمكن القول أن السياسة الضريبية عنصر هام ومؤثر في المناخ الاستثماري لاسيما إذا توفر الإستقرار السياسي والإقتصادي والأمني مع ضرورة وضوح القوانين الخاصة بالاستثمار، واستقرارها وعوامل أخرى أساسية و ذلك من خلال الحوافز الضريبية بإعتبارها تيسيرات ضريبية يمنحها المشرع من أجل تحقيق أهداف معينة.

وهنا تبرز أهمية دراسة موضوع السياسة الضريبية نظرا لأهميتها لدى صناع قرار السياسة الاقتصادية في الجزائر حيث تكتسي أهمية في تنمية و ترقية الاستثمارات، وذلك عن طريق استخدام آلياتها لتحقيق هذا الغرض، إذ تعتبر إحدى أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها من أجل تحقيق أهداف سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية تابعة من الإستراتيجية العامة لها مستخدمة في ذلك سلطاتها العامة وكافة الوسائل والأدوات الضريبية الممكنة الحالية والمتوقعة واللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

إن السياسة الضريبية تؤثر في قرار المستثمرين بواسطة عاملين هما:

- العامل الأول: يتمثل في طبيعة الحوافز الضريبية المقدمة وفعاليتها.
- العامل الثاني: يتمثل في فعالية النظام الضريبي، بساطته و شفافيته أمام المستثمرين وكذا مستوى الضغط الضريبي.

إذن السياسة الضريبية بأدواتها المختلفة قد تكون عاملا محفزا ومشجعا لعملية الاستثمار، والدفع بعجلة التنمية الإقتصادية وبالتالي نجاح السياسات الإقتصادية المستهدفة، وبالمقابل قد تكون عائقا أمام هذا التشجيع وتصبح نقطة ضعف تتسبب في انهيار و فشل برامج التنمية وسياسات الإصلاح الإقتصادي.

ترتكز إشكالية الدراسة على تقييم الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار في الجزائر. و تقودنا هذه الإشكالية للتساؤل عن كيفية استخد ام المشرع الجزائري للضريبة كأداة لتحفيز وتشجيع المستثمرين الوطنيين وجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في الجزائر؟ ما مدى فعاليتها و ماهي السبل والوسائل الكفيلة لتطورها ؟.

وعليه تهدف هذه الدراسة لمحاولة فهم أولا فعالية وكيفية انتقال الضريبة من مجرد أداة للتمويل إلى أداة ضبط اقتصادي واجتماعي ، وكذا فهم الية عمل السياسة الضريبية في جذب الاستثمار.

التعرض بالتحليل إلى الحوافز الضريبية الممنوحة للمستثمرين في إطار القوانين الضريبية والقانون الخاص بالاستثمار ، فضلا عن الحوافز الضريبية الدولية.

كذلك إلقاء الضوء على إجراءات وضوابط حصول المستثمر للحوافز الضريبية أمام الأجهزة الإدارية المكلفة بمنح ومتابعة هذه الحوافز وبالتالي الوقوف على المعاملة الإدارية التي يتلقاها المستثمرين

أضف إلى ذلك دراسة أبعاد سياسة التحفيز الضريبي الاقتصادية الاجتماعية والمالية، و الكشف عن مواطن ضعف السياسة الضريبية والإشكالات الضريبية والقانونية التي تقف أمام المستثمرين. لنصل إلى محاولة تقويم السياسة الضريبية خاصة في ظل التحولات السياسية والاقتصادية التي تمر بها الجزائر.

علميا حظي موضوع دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار بإهتمام كبير من قبل الباحثين الأكاديميين في العلوم الاقتصادية بإعتبار أن الضريبة والاستثمار متغييران إقتصاديين وقد كانوا السابقين ببحوثهم في تناول أبعاد السياسة الضريبية، غير أن الدراسات القانونية في هذا الميدان ضئيلة جدا، لذا وقع اختيارنا لدراسة هذا الموضوع بالذات لتناسبه مع اختصاصنا قانون الضبط الاقتصادي لإبراز الجوانب القانونية للموضوع، وهو في نفس الوقت يعتبر من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء إعداد البحث لقلّة المراجع القانونية، علاوة على ذلك كثرة التعديلات في القوانين لإنعدام الأمن القانوني في الجزائر وفي المجال الضريبي بصفة خاصة.

للوصول إلى نتائج دقيقة من خلال البحث فإن دراستنا لدور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار تتحدد زمنيا منذ الإصلاحات الضريبية لسنة 1991 وبالتالي تحديدا للإطار القانوني منذ صدور المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار إلى غاية صدور قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09. وينحصر نطاق دراستنا حول الاستثمارات الخاصة المباشرة سواء الوطنية أو الأجنبية خارج قطاع المحروقات في الجزائر.

لبلوغ غايتنا من هذه الدراسة استوجب علينا اتباع المنهج الوصفي للإحاطة الشاملة للإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية والاستثمار وإبراز العلاقة بينهما، بالإضافة إلى المنهج التحليلي عن طريق تحليل النصوص التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالموضوع وربطها بالواقع العملي وكذا تحليل المعطيات والاحصائيات وتفسيرها، كما فرض علينا الموضوع توظيف المنهج التاريخي من خلال عرض التطور التشريعي للحوافز الضريبية في ظل أرمدة قوانين الاستثمار وكذا القوانين الضريبية الصادرة في الجزائر لفهم توجه المشرع من التعديلات ومعرفة مدى تحكمه في صياغة الحوافز الضريبية للمستثمرين، وذلك من أجل التوصل لرسم سياسة ضريبية مثلى محفزة للاستثمار الوطني و الأجنبي.

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع اعتمدت على خطة ثنائية للبحث تتكون من بايين

وذلك وفق التقسيم التالي:

الباب الأول: السياسة الضريبية والاستثمار.

الباب الثاني: تجسيد السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار.

الباب الأول: السياسة

الضريبية والاستثمار

الباب الأول: السياسة الضريبية والاستثمار.

يمثل الاستثمار ركيزة الإقتصاد لأية دولة، باعتباره عاملا مهما في تحقيق النمو الإقتصادي، حيث يساهم بشكل كبير في سد الفجوات والتوفيق بين طلبات المجتمع المتزايدة خاصة مع تراجع قدرات الدولة على إشباعها نتيجة لتراجع مصادر التمويل لديها، وهذا لا يتحقق إلا إذا استطاعت الدولة رسم سياسة ضريبية ملائمة وتهيئة المناخ المناسب للاستثمار في مختلف القطاعات، وذلك من خلال تصميم إطار تشريعي يضمن الإستقرار، فالمستثمر أول ما يستفسر عنه إلى جانب الإستفسارات الأخرى هو النظام الضريبي الذي يمكن أن يخضع له.

ومن هذا المنطلق أصبحت السياسة الضريبية تشكل عاملا هاما ومؤثرا في المناخ الاستثماري للدولة، وقد حاولت العديد من الدول على غرار الجزائر تشجيع وتنمية الاستثمارات المحلية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية باتخاذ مجموعة من التدابير التحفيزية ذات الطابع الضريبي المقررة في قوانينها الضريبية وكذلك قانون الاستثمار، و التي تستعمل للتعبير عن الوسائل والأساليب التحفيزية لدفع الأعوان الإقتصاديين على الاستثمار في القطاعات والمناطق المرغوب فيها وفق الخطة التنموية المرسومة.

بالإضافة إلى ذلك فإن الدولة بتصميمها للحوافز الضريبية قصد جذب رؤوس الأموال الأجنبية لابد أن تأخذ في الحسبان بيئة الاستثمار الدولية، والحوافز الضريبية السائدة فيها في ظل التنافس القائم بين الدول لجذب وتشجيع الاستثمارات الأجنبية، كذلك لابد لها من مواجهة المشاكل الضريبية الدولية التي تقف عائقا أمام هذا التشجيع خاصة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. و من هنا أصبح منح الحوافز الضريبية ضرورة ملحة وعاملا مؤثرا في اتخاذ قرار الاستثمار في أي بلد.

انطلاقا من هذه الأهمية نقسم هذا الباب إلى فصلين ، حيث تقرض أبجديات الموضوع التطرق أولا إلى الإطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة: السياسة الضريبية والاستثمار (الفصل الأول) لنتناول بعدها التنظيم القانوني للحوافز الضريبية الخاصة بالاستثمار في التشريع الجزائري (الفصل الثاني).

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة: السياسة الضريبية والاستثمار.

إن السياسة الضريبية لها انعكاسات كبيرة وهامة على الاستثمار، وذلك لتأثير الضرائب بطريقة مباشرة في قدرة وإستعداد الأفراد والأنظمة الاقتصادية المختلفة على تكوين الإيدخار والاستثمار في مجالات مختلفة و متنوعة، وترتكز هذه القدرة وهذا الإستعداد على السياسة الضريبية المنتهجة وأنواع الضرائب ومعدلاتها وطبيعة القطاعات التي تفرض عليها الضرائب المختلفة دون غيرها بالإضافة إلى الطبيعة الاقتصادية للدولة، أنواع الأنشطة الاستثمارية المتداولة فيها، ومدى تطور هذا الاقتصاد أو تخلفه وهناك الكثير من المحددات الأساسية التي يتعامل معها النظام الضريبي والتي تفرض نفسها على العلاقة بين هذا النظام والاستثمار.

سنعمد في الفصل الأول إلى دراسة الإطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة حيث وجدنا أنه من أجديات الموضوع وكخطوة أولى لابد لنا من تعريف الضريبة في حد ذاتها باعتبارها المكون الرئيسي للنظام الضريبي الذي يعتبر هذا الأخير الترجمة العملية للسياسة الضريبية، وتحديد مفهوم وأشكال الاستثمار لنقوم بابرار العلاقة بين هاذين المتغيرين.

وعلى هذا الأساس سنعرض ماهية السياسة الضريبية والاستثمار (المبحث الأول) ثم الضريبة والاستثمار: نحو صياغة علاقة جديدة بين المتغيرين (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية السياسة الضريبية والاستثمار.

إن تحريك العجلة الاقتصادية، وتفعيل التنمية لن يكون إلا من خلال توفير مناخ استثماري مشجع للاستثمارات، فإلى جانب تحقيق استقرار أمني، سياسي واجتماعي، فإن الأمر يتطلب وجود نظام ضريبي واضح، فعال، عادل ومستقر يكون له القدرة على كسب المكلفين.

ومما لا شك فيه أن الضريبة بصورتها الحديثة حظيت بإهتمام كبير من قبل مختلف الدول، فزيادة على إعتبارها موردا من موارد السيادة للدولة فقد ارتبطت بالاستثمار واعتبرت أداة من أدوات التدخل والتأثير في فعاليته.

وحتى يتسنى لنا تحديد مفهوم هذين المتغيرين الاقتصاديين سنخصص هذا المبحث لدراسة المتغير الضريبي (المطلب الأول)، ثم ننتقل لدراسة المتغير الاستثماري (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المتغير الضريبي.

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد أمرا ضروريا في أي مجتمع، وهذا لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية و السياسية، ومن أهم أوجه هذا التدخل السياسة الضريبية التي تعتبر إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية، حيث ينتقل أثرها إلى النشاط الاقتصادي بشكل يساعد على تحقيق أهداف المجتمع وأهمها التنمية بمختلف مجالاتها.

و يؤدي النظام الضريبي دورا فعالا في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة، بإعتبار أن النظام الضريبي ما هو إلا الاداة العملية التطبيقية للسياسة الضريبية، إذ تعتبر هذه الاخيرة وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها الاقتصادية.

وتعتبر الضريبة حجر الأساس للنظام الضريبي، فالضريبة هي المرآة العاكسة لسياسة الدول وأداة لتنفيذ برامجها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، من خلال وضع سياسة ضريبية تترجم التوجهات الرئيسية لأي بلد، وتعددت مفاهيم الضريبة بشكل يصعب الإتفاق على تعريف موجز وشامل لها نتيجة لتطورها وتغير وظيفتها عبر العصور.

في ضوء ما تقدم سنتطرق في هذا المطلب لنشأة وقانونية الضريبة (الفرع الأول)، النظام الضريبي(الفرع الثاني)، و السياسة الضريبية(الفرع الثالث).

الفرع الأول: نشأة وقانونية الضريبة.

عرفت الضريبة تطورا كبيرا في طبيعتها وأسسها وأهدافها، كما رافقت نشوء الدولة الحديثة، وكانت جزء منها. ففي النظريات التقليدية اقتصر دور الضريبة في تحقيق الهدف المالي بعدما لخص ادم سميث قواعد النظام الضريبي في المردودية والحياد والمساواة واليقين والاقتصاد. وعليه كان دور الضريبة ينحصر في تغذية خزينة الدولة، إلى حدود بداية القرن 20 ونهاية القرن 19 غير أن النظرية الحديثة جعلت من الضريبة وسيلة فعالة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فأحدثت هذه النظرية تغيرات على صعيد الفكر المالي، حيث تم التخلي عن مبدأ الحياد الضريبي، واتساع النقاش النظري حول ظاهرة التدخل الضريبي¹.

اختلف الاقتصاديون على مر العصور في تعريف الضريبة تبعا لنظرة كل منهم إليها، حيث يرى أنصار نظرية المنفعة وعلى رأسهم برودون **Proudhon** أن الضريبة مبلغ من المال يدفعها الفرد مقابل منفعة يحصل عليها من الدولة. ويقول لورابوليو **Leroy Beaulieu** وهو من أهم أنصار هذه النظرية أن الضريبة هي مقابل الخدمات التي تؤديها الدولة.²

بينما يرى أنصار نظرية التأمين أمثال **مونتيسكيو montesquieu** و **ميرابو mirabeau**، و **هوبز hobbes** أن الضريبة تشبه قسط التأمين الذي يدفعه الممول سنويا ليؤمن على حياته وأمواله ضد الأخطار فالضريبة في نظرهم إلا سداد قسط يؤمن به دافع الضريبة على ممتلكاته ومن ثم فإن هذا التكيف يبرر فرض الضرائب على الأفراد بسعر يتناسب مع درجة ثرائهم³.

كما ذهب أنصار نظرية التضامن الاجتماعي إلى أن الضريبة تمثل وسيلة للتضامن بين أفراد المجتمع الذين يخضعون لسلطة واحدة تتمتع بالسيادة وهي الدولة، وهذا ما يوحي بأن هذه الفكرة مستمدة من التطور التاريخي للضريبة، حينما كانت الضريبة تمثل فكرة تضامنية بين مختلف الشعائر والقبائل وبعدها

¹ طارق الدنداني، النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص، سنة 2016، ص 170.

² معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، سنة 2014، ص 25.

³ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005، ص 181-182.

أصبحت تمثل مساعدة يقدمها الأفراد للحاكم لتغطية النفقات العامة، لتتحول نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية إلى فريضة واجبة الدفع على الأفراد في إطار اجتماعي وتضامني¹.

وعلى ضوء ذلك ذهب أنصار نظرية المقدرّة على الدفع وعلى رأسهم كويز **cauwes**، إلى أن الضريبة ترتكز على فكرة التضامن الاجتماعي ويجب على الفرد تأديتها تبعاً لمقدرته على الدفع، أي مقدرته على الإسهام في النفقات العامة للمجتمع، إذ تنادي بالإستناد إلى حجة يسار الممول ومقدرته على الدفع معياراً لفرض الضريبة. ولاشك أن هذه النظرية هي الأقرب إلى الواقع عن غيرها من النظريات، ولكنها لم تسلم هي الأخرى من النقد لصعوبة معرفة المقدرّة الحقيقية لكل ممول على الدفع².

ومن ثم فإن هناك العديد من التعاريف المقدمة للضريبة تبعاً للتطور الذي لحق بها، فمن مساعدة إختيارية للحاكم إلى فريضة إجبارية تلجأ إليها الدولة بإعتبارها صاحبة السيادة لضمان استمرارها، ومن مقابل الخدمات التي يحصل عليها الفرد أو من إعتبارها كقسط تأمين الحماية إلى كونها ظاهرة يملئها واجب التضامن الاجتماعي، ومن أسلوب لمجابهة نفقات الدولة إلى إستخدامها بجانب الدور المالي كأداة لتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وعليه إذا أمعنا النظر في مختلف التعاريف التي أعطيت للضريبة نلاحظ بأن هناك تبايناً فيما بينها وسبب هذا التباين يعود بدون أدنى شك إلى خصوصية المفاهيم التي كان ينظر من خلالها إلى طبيعة الضريبة ووظائفها، فهذه المفاهيم كانت تختلف باختلاف الأزمنة وبإختلاف الإتجاهات الفكرية الخاصة بالضريبة.

ونتيجة لذلك واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات في سبيل تعريف الضريبة إلى حد تفضيل البعض ومنهم الأستاذ تروتابا الإقتصار في تعريفها على الجانب القانوني منها بإعتبارها وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لقدرتهم التكاليفية³.

تعددت مفاهيم الضريبة بالنسبة لفقهاء المالية، فعرّفها بعض الفقهاء بأنها اقتطاع نقدي جبيري يقع على أشخاص سواء طبيعية أو معنوية توقعه السلطة العامة، بصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تغطية تكاليف المنفعة العمومية للدولة والجماعات المحلية⁴.

¹ أحمد وسان، متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التكنولوجيا، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2016-2017، ص 11.

² معوض السيد محمد خليل، المرجع نفسه، ص 25.

³ Trotabas louis, science et Technique fiscales, paris Dalloz, 1958, p10.

⁴ محفوظ برحمانى، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، سنة 2018، ص 44.

وعرفت كذلك بأنها فريضة مالية يدفعها الشخص للدولة بصورة جبرية ونهائية دون مقابل خاص يعود عليه، بل بغرض المساهمة في تحمل التكاليف والأعباء العامة¹.

وإنطلاقاً من التعاريف المقدمة يمكننا إعتبار الضريبة على أنها فريضة نقدية إلزامية تفرضها الدولة على الأشخاص سواء الطبيعية أو المعنوية بصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تغطية تكاليف الأعباء العامة وتحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.

و رغم تعدد التعاريف التي تعرضت للضريبة إلا أنها تتفق على مجموعة من الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الاقتطاعات²، وتقوم الضريبة على مجموعة من العناصر الأساسية التالية:

- الضريبة اقتطاع نقدي(الطابع النقدي للضريبة): يعني أنها اقتطاعاً مالياً من ثروة المكلف بها وليست عيناً، أي أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملائمة للاقتصاد النقدي.
- الضريبة اقتطاع جبري: انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد فإن الضريبة تركز سيادة الدولة على الأشخاص الموجودين على إقليمها، ومن هذا الحق يمكن للدولة وإرادتها المنفردة أن تضع النظم القانونية لفرض الضرائب، فتحدد أنواع الضرائب المفروضة ومعدلاتها وأساليب تحصيلها وكذا تحديد الأفراد المكلفين بتأديتها، وفي حالة رفض المكلفين من دفع الضريبة وتهربهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائياً.
- الضريبة اقتطاع بدون مقابل: المقصود أن المكلف ملزم بدفع الضريبة للدولة دون انتظار الحصول على منفعة خاصة به كمقابل لها.

¹ سليم قصاص، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2018-2019، ص 01.

² تتميز الضريبة عن بعض الاقتطاعات الأخرى مثل الرسم حيث يعبر الرسم عن المبلغ المحصل بمناسبة تقديم خدمة من هيئات عمومية والفرق الجوهرية بين الضريبة والرسم يكمن في كونه يدفع مقابل خدمة ويتمثل الرسم مع الإتاوة في كونهما مرتبطين بتقديم خدمة، إلا أن جوهر التميز بينهما في إمكانية أن يرتبط الرسم باستعمالات محتملة وليس فقط بالاستعمالات الفعلية، ليس هناك بالضرورة تكافؤ بين الرسم والخدمة المقدمة، وبالرغم من أن الرسم قد يبدو اختيارياً فإن له طابعاً إجبارياً مثال عندما يكون الرسم في بعض الحالات شرطاً لممارسة بعض الأنشطة المقننة كالصيد البحري، السياحة.

يلاحظ كذلك أن هناك خلط في المعالجة القانونية للتمييز بين الرسم والضريبة، فهناك الكثير من الضرائب تحمل إسم رسم كمعظم الضرائب المباشرة المحلية، كذلك الرسم على القيمة المضافة.

للتفصيل أكثر أنظر: عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، سنة 2011، ص 27 وما بعدها.

- الضريبة اقتطاع نهائي: تفرض الضريبة وتجبى من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها ولا تلتزم الدولة برد قيمتها.
- الضريبة تفرض لتغطية الأعباء العامة وتحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية: كان الفكر المالي التقليدي لا ينظر للضريبة إلا من زاوية طابعها المالي الهادف إلى تأمين الموارد اللازمة لتغطية الإحتياجات المالية للدولة. ومع توسع وظائف الدولة وظهور الدور التدخلى إلى جانب مهامها التقليدية، مهمة التدخل في الواقع الاقتصادي والاجتماعي بهدف الإشراف عليه وتوجيهه وحمايته من الوقوع في الأزمات، بدأ الفكر المالي الحديث يتجاوز الغرض المالي للضريبة ويسعى إلى استخدامها كأداة لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.
- فالضريبة تشكل ميدانا أساسيا من ميادين المالية العامة التي كانت تخضع بتعريفها عبر الزمن لتطور مفهوم المالية العامة من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث. فإنسجما مع المفهوم التقليدي للمالية العامة كانت التعاريف التي تعطى للضريبة تستند بشكل أساسي إلى طابعها المالي، أي وسيلة من وسائل تمويل الأعباء العامة للدولة دون أن يكون لها أي تأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي. ولكن بعدما أن تطور مفهوم المالية العامة من المفهوم التقليدي الحيادي إلى المفهوم التدخلى في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بدأ الفكر المالي ينادي بضرورة استخدام الضريبة أيضا كأداة لتحقيق أغراض غير مالية، مثل إعادة توزيع الدخل للقضاء على التفاوت في توزيع الدخل، تشجيع نمو بعض القطاعات الاقتصادية بهدف تأمين التوازن الاقتصادي وحماية الإنتاج الوطني وجذب الرأس المال الأجنبي¹.

¹ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي الموازنة والنفقات والواردات والقروض دراسة مقارنة، ط 4 ، سنة 2004، ص 298 .

الفرع الثاني: النظام الضريبي.

يحتمل تعبير النظام في المجال الضريبي مفهومين: مفهوم ضيق وآخر واسع، فوفقا للمفهوم الضيق فإن النظام الضريبي هو مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مرحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل¹.

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام الضريبي والذي يختلف ملامحه بالضرورة من مجتمع متقدم اقتصاديا إلى مجتمع متخلف².

وبالتالي في هذه الحالة يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم في الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية للمجتمع، حيث أنه صياغة فنية للسياسة الضريبية ويصمم من أجل تحقيق أهدافها.

فقد تترجم السياسة الضريبية بعدة نظم ضريبية، لذا اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، من جهة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة الضريبية معينة لمجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر، حيث رغم تشابه الأهداف الاقتصادية والسياسات الضريبية بين الدول إلا أننا نجد اختلافًا جوهريًا في مستويات التقدم الاقتصادي والهياكل الاقتصادية والإيديولوجيات والعادات والثقافات³.

ولهذا يعرف الدكتور حامد دراز النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع⁴.

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، سنة 2001، ص 19.

² سعيد عبد العزيز، عثمان رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم ضريبية-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، سنة 2007، ص 67.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2011، ص 19.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، سنة 2000، ص 18.

و من خلال ما سبق فإن النظام الضريبي يتكون من العناصر التالية:

- أهداف محددة وهي ذاتها أهداف السياسة الضريبية، وهذا يعكس لنا حقيقة مؤداها أن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها.
 - مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضرائب تمثل في مجموعها وسائل تحقيق الأهداف.
 - مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية والتي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة.
- و منه يمكننا أن نعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة من العناصر والقواعد الفنية للضرائب التي تعمل بشكل متكامل ومترابط في بلد معين خلال فترة زمنية محددة عن طريق مجموعة من التشريعات والقوانين التي تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية.
- وبالنظر إلى مفهوم النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع نظرة تحليلية يتضح أنه يقوم على ركنين هما¹:

أولاً: الهدف يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية. لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى بين الدول المتقدمة والنامية والتي تتشكل هذه الأهداف وفقا لظروف واقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق هذا الواقع من تطور.

ثانياً: الوسيلة ينطوي الركن الثاني للنظام الضريبي بمعناه الواسع على ايجاد الوسيلة أو مجموعة الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف النظام الضريبي والتي تندرج ضمن عنصرين أحدهما فني والآخر تنظيمي.

1- العنصر الفني: يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وبلد معين وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام. وتقوم الدولة بإختيار الوسائل التي تسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية تتسم بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى.

2- العنصر التنظيمي: للعنصر التنظيمي أهمية بالغة بالنسبة للنظام الضريبي حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متنوع مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط و

¹ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2002، ص ص

التحصيل، كما تبرز أهمية هذا العنصر عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعآؤها إذ يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي أي مراعاة التنسيق الضريبي حفاظا على وحدة الهدف التي يتعين توافرها للنظام الضريبي.

ولنجاح النظام الضريبي يستلزم تكامل المقومات التالية¹:

1- الإدارة التشريعية: وهي تلك التي تختص بإصدار القانون الضريبي والتي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي.

2- الإدارة التنفيذية: وهي الأجهزة التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنفيذية، ومن ثم فإن الإدارة التنفيذية هي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضرائب وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة المكلفين.

3- الجهاز القضائي: وهو الذي يتولى الفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية.

أخيرا و تأسيسا لما سبق عرضه فإن نجاح النظام الضريبي يتطلب وجود:

- سياسة ضريبية متجانسة ومتوازية يراعي فيها كل القواعد الفنية الأصولية.
- سياسة ضريبية متجانسة مع السياسات الاقتصادية الأخرى.
- تشريع ضريبي على قدر عالي من الكفاءة يتولى تنفيذ السياسة الضريبية.

¹ فضيلة خير، دور الحوافز الضريبية في استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب خلال الفترة (2001-2016)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، السنة الجامعية 2018-2019، ص 22.

الفرع الثالث: السياسة الضريبية.

لما كان النظام الضريبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسياسة الضريبية للمجتمع، حيث أنه صياغة فنية لها ويصمم من أجل تحقيق أهدافها ينبغي علينا أن نتعرف على ماهية السياسة الضريبية. حيث اختلف الباحثون في وضع تعريف محدد للسياسة الضريبية بسبب اختلاف وجهات النظر حول دقة ما يعنيه هذا المفهوم ولغرض الوصول إلى تعريف يجمع مضامين السياسة الضريبية استوجب استعراض بعض التعاريف التي وردت عن هذا المفهوم.

فعرف Tournier. g السياسة الضريبية على أنها مجموع القرارات والإجراءات والتدابير المنتهجة بقصد تأسيس وتنظيم الإقطاعات الضريبية تبعاً لأهداف السلطات العمومية وتدور هذه الأخيرة حول:

- مجموعة من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المرغوب إحداثها.
- مجموعة من الآثار الاقتصادية والسياسية المرغوب التخلص منها.

وعليه يمكن التعبير عن السياسة الضريبية على أنها مجموع التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الدولة قصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة سعياً لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية.¹

وعرفها البعض بأنها الأساليب التي تتخذها كل دولة في تشريعاتها الضريبية لغرض الوصول إلى أهداف معينة، وتؤدي إلى تفاعل عوامل معينة بحيث تكون لها فعاليتها في التأثير على نواحي معينة من نواحي البنيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي بما يتلاءم مع ارتضاء المجتمع في شكل اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي.²

أما (كارل إيفرسن) فعرفها على أنها: التطبيق المقصود لوسائل معينة بهدف التأثير في مجرى الأحداث الاقتصادية لتحقيق نتائج أخرى غير تلك التي كانت ستترتب عليها لو لا هذا التطبيق. وعُرفت أيضاً بأنها سياسة الحكومة المتعلقة بتحديد وفرض وتحصيل الضرائب بهدف توفير الموارد المالية لتمويل الأغراض العامة والتأثير في متغيرات الاقتصاد باتجاه تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي طبقاً

¹ عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 109.

² نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، سنة 2007، ص

لنهج وأولويات الفلسفة الاقتصادية السائدة. كما عرفت بأنها سلوك الدولة وفقا لخطة معينة تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية من أجل تحقيق أغراض مالية أو اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية¹.

أما الدكتور حامد عبد المجيد دراز فذهب إلى تعريف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج الضريبية المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة عن عمد مستخدمة فيه أنواع وأساليب وفنون الضرائب لإحداث اثار مرغوبة وتجنب اثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مساهمة في تحقيق أهداف المجتمع².

واعتبر البعض السياسة الضريبية بأنها البحث في الظواهر الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي، تهدف إلى تحديد وتكييف حجم الإدارات الكافية لتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الاقتصادية وإحداث التوازن الاقتصادي بقدر الإمكانات والأساليب وتحقيق العدالة الاجتماعية لتوزيع الأعباء حسب القدرات والإستفادة من جميع الخدمات على السواء³.

يعرف الأستاذ الدكتور عبد المجيد قدي السياسة الضريبية بأنها مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العامة من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للسياسة الضريبية. وتعتمد السياسة الضريبية العمل على عدة محاور:

- تحديد الأولويات التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في المدى الطويل والقصير.
- المزج بين مختلف الأدوات الممكن استخدامها عند بناء الهيكل الضريبي بإختيار الضرائب الأكثر ملائمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.
- تحديد المعدلات التي تمكن في ذات الوقت من رفع المردودية وتحقيق باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية⁴.

من خلال التعاريف المقدمة، نلاحظ تعدد مفاهيم السياسة الضريبية، ولكن رغم عدم اتفاق علماء المالية على وضع تعريف موحد لها، إلا أنه نجد رابط بين تلك التعاريف المقدمة وتتمثل في أن دور

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، سنة 2013، ص 42.

² حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، سنة 1993، ص 19.

³ خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة الجزء الأول، سنة 2005 ص 22.

⁴ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة 2005، ص 139.

الضريبة لم يعد يقتصر على الغرض المالي فقط بل أصبحت أداة تدخل وتوجيه بيد الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية، حيث تعتبر انعكاسا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة.

وهكذا تتسم السياسة الضريبية بأنها:

- جزء مهم من أجزاء السياسة الاقتصادية للمجتمع، وتسعى إلى تحقيق أهدافها.
- تعتمد على الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة وكذلك البرامج المتكاملة معها والمرتبطة بها كمنظومة الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لبعض الأنشطة الاقتصادية بهدف تشجيعها.
- السياسة الضريبية هي مجموعة من البرامج والأدوات الضريبية والتي يسود بين مكوناتها علاقة الإتساق والإنسجام ويجمع فيما بينهما وحدة الغرض.
- تعدد أهداف السياسة الضريبية حيث لا يقتصر فقط على الأغراض المالية، بل تمتد أيضا إلى الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية معا.

وعلى ضوء ذلك يمكن القول أن السياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها من أجل تحقيق أهداف سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية نابعة من الإستراتيجية العامة لها مستخدمة في ذلك سلطتها العامة وكافة الوسائل والأدوات الضريبية الممكنة الحالية والمتوقعة واللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

ويمكننا تلخيص الأهداف الرئيسية للسياسة الضريبية في:

• الأهداف المالية:

ينطلق التعريف التقليدي للضريبة من كونها أداة لتغطية الأعباء العامة للدولة، ويتم تبرير الضريبة في العادة بالضروريات والحاجات الميزانية، ورغم التطور الحاصل في دور الضريبة إلا أنها تبقى الأداة المفضلة لتوفير الموارد العمومية نتيجة المشكلات المرتبطة بأشكال التمويل الحكومي الأخرى من قروض وإصدار نقدي فضلا عن الطابع غي التضخمي للتمويل الضريبي¹.

• الهدف الاقتصادي:

تعتبر السياسة الضريبية أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي قصد تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية. وتعتبر من الأهداف الغير التقليدية للسياسة الضريبية والتي نشأت مع

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 110.

تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وتقوم على أساس استخدام الأداة الضريبية لتوجيه الاقتصاد الوطني بالقدر الذي يكفل تحقيق أكبر درجة من الاستقرار والنمو الاقتصادي وذلك بالتأثير على قرارات الإنتاج والاستثمار والاستهلاك والادخار، حيث يؤدي الإعفاء الضريبي لنشاط اقتصادي معين إلى زيادة الحافز على الاستثمار فيه وبالتالي زيادة الإنتاج في هذا النشاط¹.

وتبعاً لذلك تختلف أغراض السياسة الضريبية باختلاف السياسة المالية والاقتصادية للملائمة لبلد متقدم عن تلك الملائمة لبلد نام وفقاً لإختلاف هيكل البنيان الاقتصادي الذي تتعامل معه السياسة الضريبية، حيث يعتبر تشجيع الاستثمارات وجلبها سواء الوطنية أو الأجنبية مطلباً ملحا لدى كافة الدول النامية نتيجة لما تعانيه من نقص كبير في الاستثمارات مما ينعكس بدوره على عملية التنمية الاقتصادية التي تسعى هذه الدول جاهدة في تحقيقها فتتحقق هذا الهدف الإستراتيجي يؤدي إلى تحقيق آثار واسعة تمتد إلى جميع أوجه الحياة في الدولة وتساعد على حل المشكلات الأخرى، ويمكن للسياسة الضريبية أن تأخذ اعتبارها من هذه المشكلات بحيث تساهم في علاجها بالاتحاد والتنسيق مع بقية أدوات وأجهزة الدولة. بينما انتهى الحال بالضريبة في مواجهة مشكل الاقتصاديات المتقدمة المترتبة على آثار الدورات الاقتصادية، وقد تطور هذا الغرض الأساسي للضرائب في الدول المتقدمة وهو ضمان النمو مع الاستقرار².

• الهدف الاجتماعي.

يمكن أن يتحقق الهدف الاجتماعي في السياسة الضريبية من خلال تدخل الدولة لإزالة الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع، وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع، حيث يمكن فرض ضريبة مرتفعة على الأغنياء وتخصيصها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة³.

وقد لجأت الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ومنذ عدة عقود ماضية إلى استخدام النظم الضريبية من أجل القضاء على المساواة في توزيع الدخل المحققة في ظل عمل السوق، ومنذ كتابات جون

¹ معوض السيد محمد خليل، المرجع السابق، ص 10.

² الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، السنة الجامعية 2002، ص 12.

³ محمد مهير سليم العيادي، السياسة الضريبية ودورها في الاستثمار، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة طانطا، مصر، السنة الجامعية 2011، ص 413.

ستيوارث ميل، وحتى الان إهتم الاقتصاديون بوضع أساس فلسفي لعملية إعادة توزيع الدخل بالجوء إلى الفكرة الضريبية التصاعديّة¹.

• الهدف السياسي.

تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة والتي تنتج عنها آثار سياسية. فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب، كما استخدمت الضريبة من قبل الطبقة الحاكمة لمواجهة الطبقات الأخرى².

لا تفرض الضريبة ولا تلغى ولا تعدل إلا بناء على قانون، أي بناء على قرار سياسي على أعلى مستوى يعتبر محصلة للتكوين الطبقي للمجتمع وعلاقات القوى السياسية المؤثرة ومن ثم يبدو واضحا حتمية تأثير النظام الضريبي للدول بالأوضاع السياسية السائدة فيها³.

وعليه تنعكس الإتجاهات السياسية للدولة على نظامها الضريبي، فتستخدم سياستها الضريبية لتحقيق أهدافها السياسية فقد تصبغ على علاقتها الاقتصادية مع بعض الدول معاملة ضريبية متميزة لتشجيع دخول منتوجات دول إلى إقليمها لإعتبارات سياسية أو العكس للحد من دخول منتوجات دول أخرى⁴.

مما تقدم نستنتج أن أهداف السياسة الضريبية، لا تقتصر فقط على الأغراض المالية للضريبة وإنما تشمل أيضا أهداف إقتصادية و اجتماعية و سياسية تصبو جميعها لتحقيق الأهداف العامة للدولة.

¹ معوض السيد محمد خليل، المرجع السابق، ص 19.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 118.

³ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع السابق، ص 44.

⁴ معوض السيد معوض خليل، المرجع السابق، ص 22.

المطلب الثاني: المتغير الاستثماري.

يعتبر الاستثمار واحد من أكثر أشكال النشاط الاقتصادي حضورا ومحل إهتمام، ليس فقط من قبل الباحثين، بل من قبل متخذي القرار السياسي والاقتصادي، لما له من دور بارز في تحقيق التحول الاقتصادي إذ يعتبر مصدر لكل تنمية. كما يمثل الركيزة الأساسية لتحقيق التراكم الرأسمالي الذي يعتبر الأساس لأي تقدم اقتصادي. لهذا ظهرت العديد من المفاهيم والنظريات المفسرة له، بحيث تعددت مفاهيم الاستثمار وتعددت أنواعه. وذلك حسب وجهة نظر الفقهاء الاقتصاديون والقانونيين. في هذا الصدد نعرض أولا مفهوم الاستثمار (الفرع الأول) ثم ننقل إلى أشكال الاستثمار (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم الاستثمار.

قبل البحث عن تأصيل مفهوم الاستثمار الاقتصادي والقانوني وجب الوقوف على معنى الاستثمار في اللغة¹ فالاستثمار لغة مصدر من الفعل استثمر، أي وظف ماله لزيادة دخله والاستثمار هو الاستغلال أو الإستفادة من الاستثمارات، أي الإنفاق في وجه من الوجوه يكون من أجل تحقيق مزيدا من الدخل في المستقبل.

وأما الاستثمار اصطلاحا فهو يعد عملية مركبة تجمع بين عناصر اقتصادية وأخرى قانونية، حيث يستمد الاستثمار أصوله كمفهوم من علم الاقتصاد، وهو على صلة وثيقة بمجموعة أخرى من المفاهيم، فضلا عن صلته بعلم القانون. ونظرا للإرتباط الكبير بين الاستثمار والاقتصاد وجب بيان الجانب الاقتصادي لمفهوم الاستثمار فضلا عن الجانب القانوني.

أولا التعريف الفقهي للاستثمار.

يستمد الاستثمار أصوله كمفهوم من علم الاقتصاد، وهذا لا ينفي علاقته بالقانون لذلك يعتبر فقهاء الاقتصاد السابقون باجتهاداتهم لمحاولة وضع تعريف شامل ودقيق لمصطلح الاستثمار، حيث تعددت محاولاتهم دون الاتفاق على تعريف موحد، وهو نفس الإشكال الذي واجه فقهاء القانون.

1- محاولة تعريف الاستثمار عند فقهاء الاقتصاد.

مصطلح استثمار كثير التداول والاستعمال في المجال الاقتصادي وعند الفقهاء الاقتصاديين، لذلك لا يتجادل اثنان في التعريف الاقتصادي للاستثمار مصدره الفقه الاقتصادي. ورغم إهتمام رجال الاقتصاد بالاستثمار إلا أنهم قد اختلفوا حول وضع تعريف محدد له تبعا لإختلاف المجال الذي يوظف الاستثمار من أجله، حيث عرف بأنه: " تلك العملية التي يقوم بها أحد أطراف النشاط الاقتصادي (الأفراد-الدولة)،

¹ المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط 1، دار المشرق بيروت، لبنان 200، ص 171.

والتي تتمثل في خلق رأس المال أو زيادة حجم الموجود منه، وذلك بهدف الحصول على المزيد من الإشباع في المستقبل¹.

عرفه كذلك الأستاذ بوعابة بأنه كل تضحية بالموارد التي يستخدمها في الحاضر على أمل الحصول عليها في المستقبل على فوائد أكيدة خلال فترة زمنية معينة، حيث أن العائد الكلي يكون أكبر من النفقات الأولية للاستثمار²

يلاحظ على أن هذه التعاريف رغم اختلاف الأسس التي بنيت عليها، إلا أن جميعها من حيث المضمون تؤكد على أن الاستثمار هو عملية اقتصادية تنطوي على توفير رأس المال دون التركيز على مصدره أو طبيعته وتوظيفه في مجالات مختلفة، الغرض منها هو تحقيق الربح، الذي يعتبر الغاية الرئيسية للمستثمر الذي تنازل عن جزء معلوم من رأسماله خلال فترة زمنية محددة قصد إعادة استرجاعه مع أرباح وفوائد إضافية.

وإزاء هذا التردد الذي صاحب التعاريف المنساقه من وجهة نظر الاقتصاديين وعدم تمكنهم للوصول إلى صياغة تعريف جامع للاستثمار، حاول الفقهاء القانونيين من جهتهم صياغة تعريف متعددة سعيًا منهم للوصول إلى ما لم يتمكن الباحثين الاقتصاديين الوصول إليه وهو ما يستدعي توضيحه بالبحث والدراسة.

2- محاولة تعريف الاستثمار عند فقهاء القانون.

تتباين وتختلف مواقف التشريعات التي تناولت الاستثمار موضوعا لها حول تحديد تعريف اصطلاحي موحد للاستثمار، نظرا للطبيعة المعقدة للاستثمار نفسه وتعدد جوانبه التي تعقد من أمر تحديده في تعريف واحد.

إن مسألة وضع تعريف قانوني للاستثمار كان محلا لإجتهد فقهاء القانون، وخاصة أن تشريعات الاستثمار عرفت عن تعريفه في بعضها، واختلفت في وضع تعريف محدد في تشريعات أخرى، لذا ذهب رجال القانون في تعريفهم للاستثمار مذاهب شتى، ووضعوا له تعريفات مختلفة وبالتالي لا نجد تعريفا محدد للاستثمار نتيجة للإجتهدات الفقهية المتشعبة في هذا المجال.³

¹ معود السيد محمد خليل، المرجع السابق، ص 30.

² Abdellah Boughaba, Analyse et evaluation de projets, berti edition ,1998,p7.

³ بودهان صالح، رقابة الدولة على مشروعات الاستثمار الخاصة في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق خصص قانون الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2019-2020، ص 20.

وقد ذهب جانب من فقهاء القانون إلى القول بأنه غالبا ما يستخدم مصطلح الاستثمار من الناحية القانونية للدلالة على تخصيص أموال لشراء أسهم وسندات تعود الى شركات خاصة أو عامة لآجال طويلة بهدف تحقيق عائد¹.

عرفه الأستاذ عليوش قريوع كمال بأنه عمل أو تصرف لمدة معينة من أجل تطوير نشاط اقتصادي، سواء كان العمل في شكل أموال مادية أو غير مادية أو في شكل قروض².

ما يلاحظ اختلاف التعاريف المقدمة للاستثمار من منظور المقاربة القانونية إلا من خلال ابراز عملية الربح كعنصر اساسي من العملية الاستثمارية.

ورغم اهتمام كل من فقهاء الاقتصاد وفقهاء القانون في تعريف الاستثمار، كونه عملية مركبة تحتوي على عناصر اقتصادية وعناصر قانونية، إلا أنهم لم يتفقوا على وضع تعريف فقهي-اقتصادي أو قانوني جامع للاستثمار. و يعود ذلك إلى كون الاستثمار ليس بواقعة اقتصادية أو قانونية محددة، بل في الواقع أنه مفهوما متغيرا أو متطورا بتغير وتطور الظروف والأوضاع الاقتصادية أو السياسة المحيطة به على المستوى الدولي.

ثانيا: التعريف القانوني للاستثمار.

وأمام هذا الاختلاف وعدم الإتفاق في الوصول إلى تحديد تعريف جامع للاستثمار والتردد الذي ساد آراء الفقهاء القانونيين والاقتصاديين أصبح من الضروري الإتجاه إلى تفحص النصوص القانونية المعمول بها على مستوى الإتفاقيات الدولية و القوانين الوطنية.

1- تعريف الاستثمار في الاتفاقيات الدولية.

على المستوى الدولي، نجد المشرع الدولي في تعريفه للاستثمار اهتم بتعريف الاستثمار الأجنبي لأن سبب وجود الإتفاقيات الدولية سواء الجماعية أو الثنائية هو حماية وتشجيع التعاون في مجال الاستثمار. وعليه جاء تعريف الاستثمار في الإتفاقيات الدولية واسعا، ومن أهم الاتفاقيات التي بادرت في تعريف الاستثمار تعريفا موسعا هي اتفاقية واشنطن لسنة 1965، اتفاقية تسوية المنازعات المتعلقة بالاستثمار بين الدول ورعايا الدول الأخرى والتي صادقت عليها الجزائر³. والتي أنشئ بموجبها المركز الدولي لحل النزاعات الدولية بين الدول ورعايا دول أخرى في مجال الاستثمار (C.R.D.I) حيث تناولت الاستثمار ولم تتناول تعريفه، وترك ذلك لأعضاء الدول المنشأة لهذه الاتفاقية بوضع لكل ما يروونه مناسبا لمفهوم

¹ حمدي حمزة حمد، الحوافز الضريبية وأثرها على جذب الاستثمار الأجنبي، المكتبة العصرية، سنة 2017 ص 1.

² كمال عليوش قريوع، قانون الاستثمار في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 02.

³ إتفاقية تسوية المنازعات المتعلقة بالاستثمارات بين الدول ورعايا الدول الأخرى، صادقت عليها الجزائر موجب المرسوم الرئاسي رقم 95-346 المؤرخ في 30 أكتوبر 1995، ج ر العدد 66، الصادر في 05 نوفمبر 1995.

استثماراتهم وهذا بهدف ضمان المرونة ليتسع المفهوم لعدة أنواع من الاستثمارات، وللتوسيع من اختصاصات المركز¹.

وكذلك الأمر بالنسبة لإتفاقية سيول لسنة 1985 المنشأة للوكالة الدولية لضمان الاستثمار² والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-345³، والتي تعتبر من أهم الإتفاقيات في مجال الاستثمار، ولكن هي الأخرى لم تتعرض لتعريف الاستثمار بل اكتفت بتحديد الاستثمارات الصالحة للضمان وهذا للإبقاء على التعريف الواسع للاستثمار وترك ليونة أكثر حول تعريفه بين الأطراف المتعاقدة. وتم تحديد الاستثمارات الصالحة للضمان بموجب المادة 12⁴ الفقرة (أ) من الاتفاقية .

أما الإتفاقيات الجماعية التي تضمنت تعريفا للاستثمار نذكر الإتفاقية الموحدة للاستثمار رؤوس الأموال العربية في الدول العربية والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-306⁵، حيث نصت من خلال المادة الأولى الفقرة رقم 05 على ما يلي: " رأس المال العربي: هو المال الذي يملكه المواطن العربي ويشمل كل ما يمكن تقويمه بالنقد من حقوق مادية ومعنوية بما في ذلك الودائع المصرفية والاستثمارات المالية، وتعتبر العوائد الناتجة عن المال العربي مالا عربيا، كما تعتبر مالا عربيا الحصة الشائعة التي ينطبق عليها هذا التعريف".

¹ تنص المادة 25 من المرسوم الرئاسي 95-346 على: "يمتد اختصاص المركز الى المنازعات ذات الطابع القانوني التي تنشأ بين دولة متعاقدة واحد رعايا دولة متعاقدة أخرى، والتي تتصل اتصالا مباشرا بأحد الاستثمارات ..."

² تم إنشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار والتي أنشأت بموجب اتفاقية سيول في 12-10-1985 تحت إشراف البنك الدولي للإنشاء والتعمير من أجل تقديم ضمانات مالية للمستثمرين الأجانب ضد المخاطر الغير تجارية التي تتعرض لها في الدول المضيفة، كوسيلة لتحسين المناخ الاستثماري في الدول النامية وتسهيل انسياب رؤوس الأموال الأجنبية الخاصة إليها، ولم تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ فعلا إلا في سنة 1987.

للتفصيل أكثر حول الاتفاقية: أنظر عبد المؤمن بن صغير، دور الإتفاقيات الثنائية في تطوير مبادئ القانون الدولي للاستثمارات الأجنبية، دار الأيام، الطبعة الأولى 2015، ص 148 وما بعدها.

³ اتفاقية إنشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-345 المؤرخ في 30 أكتوبر 1995 يتضمن مصادقة الجزائر على الاتفاقية المتضمنة إنشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، ج ر العدد 66، الصادرة في 05 نوفمبر 1995.

⁴ المادة 12 من اتفاقية إنشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-345 على: "تشمل الاستثمارات الصالحة للضمان حقوق الملكية والقروض المتوسطة او الطويلة الاجل التي يقدمها او يضمنها المشاركون في ملكية المشروع المعني، وما يحدده مجلس الادارة من صور الاستثمار المباشر".

⁵ الاتفاقية الموحدة لرؤوس الأموال العربية في الدول العربية، صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-306 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995، ج ر العدد 59، الصادرة في 11 أكتوبر 1995.

و تضيف المادة السادسة من الإتفاقية على أن الاستثمار هو: "استخدام رأس المال العربي في إحدى مجالات التنمية في إقليم الدولة الطرف غير دولة جنسية المستثمر العربي".

وفي نفس السياق نجد إتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي¹ التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90-420. حيث نصت في الفصل الأول الفقرة الرابعة على أن الاستثمار هو: "استخدام رأس المال في المجالات المسموح بيها في بلدان اتحاد المغرب العربي".

وعليه تحيلنا الفقرة أعلاه إلى قوانين الدول الأطراف في هذه الإتفاقية عند تحديد أنواع الاستثمارات التي يمكن القيام بها. وأمام غياب إجماع الدول في إطار الإتفاقيات الجماعية في وضع تعريف موحد وشامل للاستثمار، تم اللجوء إلى الإتفاقيات الثنائية المتعلقة بالتشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات وتعد الجزائر من بين الدول التي أبرمت العديد من الاتفاقيات الثنائية في مجال الاستثمار.

والملاحظ أن هذه الإتفاقيات لم تتبع منهاجاً محدداً في تعريف الاستثمار فمنها من اعتمدت على طريقة التحديد الشامل وهو أسلوب يقوم على أساس تعداد وإحصاء قائمة مطولة على سبيل المثال لا الحصر للأصول الاقتصادية التي يتم الاتفاق عليها من طرف الأطراف المتعاقدة باعتبارها الأموال المشكلة لعملية الاستثمار، في حين يقوم الأسلوب الثاني بالإحالة إلى قانون الدول المضيفة بتحديد فكرة الاستثمار على أساس تعداد الأموال والأصول الاقتصادية التي يمكن أن تشكل استثماراً والمنصوص عليها في قانون هذه الدولة³.

وعليه اختلفت تعاريف الاستثمار الواردة في الإتفاقيات الثنائية المبرمة من طرف الجزائر في ميدان الاستثمار وهذا باختلاف رغبات الدول في إنشائها للعلاقات الاقتصادية تبعا للأسلوب التي اعتمدت عليه. ومن بين الإتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الجزائر مع الدول الصديقة معتمدة على أسلوب التعداد في تعريف الاستثمار نذكر على سبيل المثال الإتفاق المبرم بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

¹ تم إبرام اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي تطبيقاً لنص المادة 03 فقرة 03 من معاهدة إنشاء اتحاد المغرب العربي المبرمة في 17-02-1989 وتهدف هذه الاتفاقية حسب نص المادة الأولى منها: "تشجيع انتقال رؤوس الأموال المملوكة لمواطني الاتحاد بين الدول الأعضاء، التي تتعهد بتمكين المستثمر من الحصول على التسهيلات والضمانات المقررة بموجب هذه الاتفاقية على أساس المعاملة المنصفة والعادلة".

للتفصيل أكثر راجع عبد المؤمن بن صغير، المرجع السابق، ص 168 و ما بعدها.

² اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90-420 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990، ج ر العدد 06 الصادرة في 06 فيفري 1990.

³ بودهان صالح، المرجع السابق، ص ص 25-26.

الشعبية والإتحاد الاقتصادي البلجيكي اللكسومبورغي، المتعلق بالتشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات¹، وعليه تضمن الإتفاق الجزائري البلجيكي اللكسومبورغي معنى الاستثمار من خلال الفقرة الثانية من المادة الأولى: "...كلمة "استثمارات" وتبين كل عنصر من الأصول مهما كان نوعه وكل حصة مباشرة أو غير مباشرة نقدية كانت أو عينية أو خدمات. مستثمرة أو أعيد استثمارها في أي قطاع نشاط اقتصادي مهما كان نوعه.

وتعتبر في نظر هذا الإتفاق على سبيل المثال لا الحصر، كاستثمارات:

(أ) الأملاك المنقولة والعقارية وكذلك الحقوق العينية مثل الرهن العقاري، كالامتيازات والرهن الامتيازي وحق الانتفاع والحقوق المماثلة.

(ب) الأسهم الحصص الاجتماعية وكل شكل من الأشكال الأخرى حتى وإن كانت تمثل أقلية أو غير مباشرة في الشركات المؤسسة على إقليم أحد الأطراف المتعاقدة.

(ت) الإلتزامات، الديون وحقوق في الخدمات التي لها قيمة اقتصادية.

(ث) حقوق المؤلف، حقوق الملكية الصناعية، الأساليب التقنية، الأسماء المسجلة والمحل التجاري..."

من خلال نص المادة الأولى من الإتفاقية نلاحظ تعمد واضعي الإتفاقية الإعتماد على نظام تعداد كل ما يمكن أن يعتبر استثمارا، وذلك على سبيل المثال وليس الحصر، الأمر الذي لا يمكن اعتباره تعريفا لهذا المصطلح بقدر ما هو تبيان لمجالات الاستثمار بالنسبة لهذه الاتفاقية، وبالتالي إعطاء الاستثمار مفهوما واسعا قصد تجنب الخلافات بين الدولتين المتعاقدين حول تكييفه مما سيساهم في تجنب المنازعات بين أطراف الاتفاقية، وهو كذلك ما يؤكد رغبة الدولتين في إنشاء علاقات اقتصادية متينة.

أما بالنسبة لطريقة الإحالة على القوانين الداخلية نذكر على سبيل المثال الإتفاق المبرم بين الجزائر وتونس حول التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 06-404،² والتي تناول تعريف الاستثمار في مادته الأولى وعرف الاستثمار بأنه: "جميع أصناف الأصول التي تستثمر من قبل مستثمر أحد الطرفين المتعاقدين في إقليم الطرف المتعاقد الاخر طبقا لقوانينه ويشمل على سبيل الخصوص لا الحصر:

¹الاتفاق المبرم بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والإتحاد الاقتصادي البلجيكي الليكسمبورغي، المتعلق بالتشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقع في الجزائر بتاريخ 24 افريل سنة 1991، مصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 91-345 مؤرخ في 05 أكتوبر 1991، ج ر العدد 46، الصادرة في 06 أكتوبر 1991.

² المرسوم الرئاسي رقم 04-404 المؤرخ في 14 ديسمبر 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر و حكومة تونس حول التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقعة بتونس في 16 فبراير 2006، ج ر العدد 73، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2006.

- الأملاك المنقولة والعقارية وكذلك الحقوق العينية الأخرى كالرهن والإمتيازات والرهن الحيازية وحق الانتفاع والحقوق المماثلة الأخرى.
 - الأسهم وحصص الشركاء وأشكال أخرى من المساهمة في الأموال الذاتية للشركات.
 - السندات والديون والحقوق المتعلقة بخدمات لها قيمة اقتصادية.
 - الإمتيازات الممنوحة بموجب قانون أو عقد، وخاصة الإمتيازات المتعلقة بالتنقيب عن الموارد الطبيعية واستخراجها واستغلالها.
- إن كل تغيير في الشكل الذي استثمرت فيه الأصول لا يؤثر في صفتها كاستثمار، شريطة ألا يكون هذا التغيير مخالف لقوانين الطرف المتعاقد الذي أنجز الاستثمار "

2- موقف المشرع الجزائري من تعريف الاستثمار.

بالرجوع إلى القانون الجزائري نجد أن المشرع الجزائري بعد فترة الإستقلال لم يقدم أي تعريف محدد للاستثمار قبل صدور الأمر رقم 01-03 المعدل والمتمم. ففي القانون رقم 63-277 المتعلق بقانون الاستثمار نجد المشرع لم يتعرض لتعريف الاستثمار، حيث اكتفى فقط بتحديد مجالات تطبيق النص القانوني مركزا بذلك على الاستثمارات المباشرة والضمانات الممنوحة للمستثمرين.

نفس الشيء بالنسبة للأمر رقم 66-284 المتضمن قانون الاستثمار، الذي لم تتضمن نصوصه هو الآخر تعريفا للاستثمار، واقتصرت فقط بتحديد نطاق الاستثمارات الخاصة¹.

كذلك الأمر نفسه بالنسبة للقانون رقم 88-25 والمتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، حيث اكتفت نصوص هذا القانون بتحديد كفاءات توجيه هذه الاستثمارات وتحديد مجالها².

وفي ظل الدستور لسنة 1989 الذي تبنى نهج الاقتصاد الحر، أصدر المشرع قانون النقد والقرض رقم 90-10³ الذي تضمن بعض الأحكام المتعلقة بالاستثمار غير أنه جاء خال من أي تعريف لمصطلح الاستثمار واكتفى بالتمييز بين المستثمرين المقيمين والغير المقيمين.

تلا قانون النقد والقرض لسنة 1990 صدور المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار. فبالنسبة لهذا الأخير وبالرغم من أنه أتى بتوجيهات جديدة للجزائر في مجال الاستثمار الأجنبي، إلا أنه لم يضع تعريفا محددًا حيث أشار إلى الاستثمارات المنتجة للسلع والخدمات التي يجب

¹ المادة الأولى والثانية من الأمر 66-284، المتضمن قانون الاستثمارات.

² المادة الأولى من القانون رقم 88-25 المتعلق بالاستثمارات الخاصة الوطنية.

³ القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، يتعلق بالنقد والقرض، ج ر العدد 16 الصادر بتاريخ 18 أفريل 1990، الملغى بموجب الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج ر العدد 52 الصادر بتاريخ 27 أوت 2003.

أن تتجزأ في شكل "حصص من رأس المال" إلى جانب هذا يعترف بوجود أشكال أخرى للاستثمار لكن يقتصر على الاستثمار المنتج بواسطة حصص من رأس المال أو حصص عينية ويستبعد الأشكال الجديدة للاستثمار التي تتم في شكل خدمات وبدون رأس المال¹.

وبصدور الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتم الذي ألغى المرسوم التشريعي السالف الذكر بموجب المادة 35 منه². ليكون أول نص قانوني للاستثمار يقدم تعريف للاستثمار وذلك بنص المادة 02 منه: "يقصد بالاستثمار في مفهوم هذا الأمر ما يأتي:

1- كل اقتناء لأصول تدرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل أو إعادة الهيكلة.

2- المساهمة في رأسمال المؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية

3- استعادات النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية³.

من خلال نص المادة أعلاه فإن الاستثمار يمكن أن يأخذ عدة أشكال مختلفة، بما يفيد التوسع في المجالات الاقتصادية المتاحة أمام المستثمرين الوطنيين والأجانب على حد سواء⁴، كما وقد اعتبر المشرع الجزائري الخوصصة شكلا من أشكال الاستثمار بهدف تدعيم مسار خوصصة المؤسسات العمومية التي تهتم باستعادة النشاطات المتنازل عنها من قبل الدولة.

ثم جاء القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار ليقدم تعريفا كذلك للاستثمار من خلال نص المادة الثانية منه والتي جاء فيها:

"يقصد بالاستثمار في مفهوم هذا القانون، ما يأتي:

1. إقتناء أصول تدرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، وتوسيع قدرات الإنتاج و/أو إعادة التأهيل.

2. المساهمات في رأسمال شركة⁵.

من خلال نص المادة أعلاه نجد أن المشرع الجزائري عرف الاستثمار من خلال تحديده للأنشطة الاقتصادية الخاصة بإنتاج السلع والخدمات، حيث اكتفى ببيان الأشكال التي تتخذها الاستثمارات، كما

¹ راجع المادتين الأولى والثانية من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

² أنظر المادة 35 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

³ المادة 02 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

⁴ Zouiten Abdrrezak, L'investissement en droit algérien, Thèse de doctorat en sciences, spécialité droit public, option droit de l'entreprise. Faculté de droit, Université des frères mentouri Constantine 1, 2015, p174.

⁵ المادة 02 من القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار.

قام بالإستغناء عن بعض أشكال الاستثمار الواردة في نص المادة الثانية من الأمر السابق ويتعلق الأمر بما يلي:

- المؤسسات في إطار إعادة الهيكلة وهي المؤسسات التي تحتاج إلى مراجعة قواعد سيرها وتنظيمها بسبب معاناتها من عدم الفعالية.
- استبعاد النشاطات في إطار الخوصصة الجزئية أو الكلية عن طريق الاكتتاب في المؤسسات الوطنية المعنية. إذ يرجع سبب الإقصاء بالنسبة للخوصصة كأحد أشكال الاستثمار، إلى المخططات الحكومية الجديدة التي تقطنت لأهمية دور المؤسسات العمومية كخطوة نحو التنمية الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على شكل الشراكة العمومية الخاصة في إطار القانون رقم 16-09. غير أن هذا الاستبعاد يشكل تهميش وإقصاء مقصود للمستثمر الأجنبي¹ بحصر عملية الخوصصة للمستثمرين الوطنيين فقط.

وخلاصة القول أن المشرع الجزائري قد قام بتعريف الاستثمار انطلاقا من نطاق تطبيقه من حيث النشاطات، فكل المشاريع المنتجة للسلع والخدمات التي يقوم بها المستثمرين الوطنيين والأجانب قد تستفيد من المزايا والضمانات المقررة في هذا القانون، حيث عرفت تعديلات متلاحقة بتعديل الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

¹ Zouiten Abderrezak, La mise en oeuvre des avantages exceptionnels dans la nouvelle législation algérienne de l'investissement, Revue Sciences Humaines, N47, Juin 2017, p 8.

الفرع الثاني: أشكال الاستثمار.

تتنوع أشكال الاستثمار وتختلف تصنيفات الفقهاء لها باختلاف المعيار المعتمد، وتبعاً للغرض من هذه الاستثمارات أو بالنظر إلى اثارها على الاقتصاد الوطني أو من حيث الشكل أو مصدر رأس المال، ووفقاً لمعايير أخرى تناولتها العديد من الأدبيات الاقتصادية والمالية.

و سنعمد تماشياً مع الدراسة لإبراز دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار على تصنيف الاستثمار حسب طبيعته القانونية وعليه سنتطرق للاستثمار العمومي (أولاً)، الاستثمار الخاص (ثانياً) ثم نتناول الاستثمار المختلط (ثالثاً).

أولاً: الاستثمار العمومي.

تنص المادة الأولى من قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 على: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات".

لم يشر المشرع بصريح العبارة على إدراج الاستثمارات العمومية ضمن نطاقه، وفي ذات الوقت لم تذكر ضمن الاستثمارات المستثناة من المزايا، مما يعني وجود علاقة تعايش وتكامل بينها وبين القطاع الخاص¹، كما أن المشرع تراجع عن فكرة تقديس الشيء العمومي وأولوية القطاع العام والمؤسسة العمومية وسأوى بين رؤوس الأموال الخاصة والعمومية، الأمر المعول عليه لدفع المترددين من أصحاب رؤوس الأموال الجزائريين والأجانب في الداخل والخارج في الجزائر.²

¹ تجدر الإشارة إلى أن المرسوم التشريعي 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار استبعد الاستثمارات الوطنية العمومية من الاستفادة من المزايا التي تضمنها. لكن بالرجوع لنص المادة 43 منه التي تتضمن إمكانية الاستفادة هذه الأخيرة من أحكام المرسوم التشريعي السالف الذكر عن طريق التنظيم، والذي يستوجب عليها تقديم طلب إلى الجهات المختصة بغية الحصول على الإمتيازات.

راجع: المرسوم التنفيذي 97-320 المؤرخ في 24 أوت 1997 المحدد للكيفيات التطبيقية للمادة 43 من المرسوم التشريعي 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية العدد 57 الصادرة بتاريخ، 27 أوت 1997.

² خديجة بوطيل ، الضريبة على أرباح الشركات بين تشجيع الاستثمار ومبدأ العدالة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص قانون، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2017-2018، ص 17.

يعرف الاستثمار العمومي بأنه إنفاق الدولة على شراء السلع الاستثمارية التي تتطلبها إقامة المشاريع العامة بهدف زيادة التكوين الرأسمالي، كما يختصر البعض تعريفه في كونه كافة أوجه الانفاق التي تستهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للدولة أو تحسين مستوى المعيشة للمواطنين¹.

فمنظرا لتوجهات الدولة الاقتصادية التي لم تكتف بالمهام التقليدية، والتي تتدخل بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق الأشخاص العامة التابعة لها في الأنشطة الاقتصادية، فعلى الصعيد الداخلي إما تبرم عقودا قصد ضمان سير المرافق العامة، أو تبرم عقود أخرى تتعامل فيها وفق القانون الخاص شأنها شأن الأفراد وكان هذا أثرا من اثار التوسع الكبير في نشاط القطاع العام في توجيه الاقتصاد، وأخذ الدولة بزمام هذا النشاط بعد أن كان متروكا للقطاع الخاص، فيأخذ عادة المشروع العام شكل المؤسسة أو الشركة العامة عندما تقوم الدولة بنشاط صناعي أو تجاري أو زراعي أو عندما تقوم بتأميم المرافق العامة كالكهرباء والغاز ووسائل النقل المختلفة².

ومما لا شك فيه أن الاستثمارات العمومية تشكل رافعة أساسية للنمو الاقتصادي ولتحقيق التنمية الاقتصادية بمعناها الشامل، فالمجهودات الكبيرة التي تقوم بها الحكومة الجزائرية في مجال الاستثمار العمومي تجسدت أساسا في برامج التنمية، وهو ما يؤكد عزم الدولة على مواصلة تعميم وتحديث مختلف البنيات التحتية وتوفير التجهيزات الأساسية وإطلاق ديناميكية اقتصادية جديدة. فالاستثمار العمومي يشكل رافعة حقيقية للتنمية في الجزائر، وللتعمق أكثر سنتناول استثمارات الدولة ثم ننتقل إلى استثمارات شركات القطاع العام.

1- استثمارات الدولة.

لم يكن ظهور الدولة المتدخلة وحولها محل الدولة الحارسة دفعة واحدة، حيث أنه تجلى بداية في صورة المرافق العامة الصناعية و التجارية، المدارة بالطريقة المباشرة أو في الإمتياز إلى أن اجتاحت حركة التأميمات معظم الدول لتكون أساسا ومنطلقا لنشوء القطاع العام وما يشمل عليه من مشروعات عامة، فظهور المشروعات العامة إنما يعبر في جوهره من تطور وظيفة الدولة بإتساع وانتشار ظاهرة التدخل في كل الدول على اختلاف أنظمتها ودرجة تطورها³.

¹ باشوش حميد، الاستثمارات العمومية ودورها في التنمية الاقتصادية دراسة تحليلية للبرامج التنموية في الجزائر خلال الفترة 2001-2014، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر 03، السنة الجامعية 2015-2016، ص 32.

² خديجة بوطبل ، المرجع السابق، ص 18.

³ محمد الصغير بعلي، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، معهد العلوم القانونية، جامعة الجزائر سنة 1991، ص 01.

يعرف المشروع العام على أنه: "وحدة انتقالية تملكها الدولة كلياً أو جزئياً مستقلة عن الجهاز الإداري للدولة تتولى إنتاج السلع والخدمات التي قد تكون خاصة أو جديدة بالإشباع أو العمل في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها"¹.

ومنه يتضح بأنه لكي يكون المشروع عاماً يجب أن يكون ملكاً للدولة سواء ملكية تامة لرأسمالها أو ملكية جزئية، ففي حالة الملكية الجزئية يشترط أن تكون ملكية الدولة في رأسمال المشروع هي الغالبة، حتى تتمكن الدولة من إدارة المشروع وفق للسياسة الاقتصادية المتبعة، أما إذا كانت ملكية الدولة للمشروع أقل من الأغلبية فلا يمكن اعتباره مشروعاً عاماً وإنما شركة مساهمة أو مشروع خاص إذا كان لشخص من القطاع الخاص ويرى جانب من الفقه الفرنسي أن الشركة التي يمتلك فيها القطاع العام أقل من 10 بالمئة من رأس المال لا تعد من الشركات المختلطة².

ترتكز المشروعات العامة في استقلالها على أساس قانوني يتمثل في تمتعها بالشخصية المعنوية، والذي لم يتأتى دفعة واحدة، فحينما كان النشاط الاقتصادي للدولة محدود لم تكن الحاجة الملحة إلى منح المشروع العام استقلالاً بموجب إضفاء الشخصية المعنوية عليه، فقد مارسه مباشرة، ثم بدأ يتطور نحو الاستقلال والإنفصال بظهور فكرة الإستقلال المحاسبي والميزانية الملحقه، إلى أن وصل في النهاية إلى مرحلة التشخيص القانوني³.

وعليه يتمتع المشروع العام بشخصية مستقلة عن شخصية الوحدات الإدارية والحكومية وتصنف المشاريع العامة وفق الخدمة و السلعة المقدمة إلى مشاريع عمومية اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى مشاريع البنية التحتية. فبالنسبة للنوع الأول من الاستثمارات تمارس دوراً قيادياً في عملية التنمية الاقتصادية، خاصة في ظل عزوف القطاع الخاص لمجموعة من الأسباب والإعتبارات. ولهذا تبنت الجزائر سياسة توسعية قائمة على مجموعة كبيرة من المشاريع العامة ضمن خطة التنمية منذ بداية الألفية الثالثة إلى الوقت الراهن من خلال مجموعة من البرامج، والتي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة ورصدت مبالغ مالية معتبرة هذه البرامج التنموية تمثلت في:

- برنامج دعم الانعاش الاقتصادي 2001-2004.
- برنامج دعم النمو الأول 2005-2009.
- برنامج دعم النمو الثاني 2010-2014.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشاريع العامة، دراسة نظرية تطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 22.

² مهدي ابراهيم علي الفندي، النظام القانوني للتحوّل إلى القطاع الخاص -الخصخصة- دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن 2008، ص 46.

³ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 05.

أما مشاريع البنية التحتية فهي تعني مجموع الخدمات التي تتولى الدولة تقديمها والمنشآت التي تتولى تشييدها، وتتشكل من المطارات والطرق والموانئ والسكك الحديدية ومحطات مياه الشرب وشبكات ومحطات توليد الكهرباء وشبكاتهما، وشبكات الغاز الطبيعي والصرف الصحي والإتصالات ومرافقها إضافة إلى الخدمات الصحية. فوجود هذا النوع من المشاريع يعد شرطا جوهريا لنجاح المشروعات الاقتصادية في رفع مستوى إنتاجها. وما يترتب على إنشائها من تحقيق وثورات اقتصادية تنتفع بها المشروعات القائمة العامة منها والخاصة¹.

2- استثمارات الشركات الوطنية.

الشركات الوطنية هي شركة مساهمة تكون الدولة المساهم الوحيد فيها وهي تمثل الشكل المهيمن في المشروعات العامة، حيث لجأت التشريعات المختلفة إلى هذا الشكل لتنظيم المشروعات العامة، إيماناً منها بصلاحيات الطرق الرأسمالية في إدارة المشروعات التجارية، لأنه شكل يسمح لها بتطبيق قواعد القانون التجاري، وبذلك استبعاد إجراءات ومظاهر السلطة العامة المعروفة في القانون الإداري.

اعتبر ميثاق الجزائر الشركات الوطنية الوسيلة المفضلة لضمان تدخل الدولة لتأمين انجاز المشاريع المخططة، وازدادت أهميتها في المرحلة التي أعقبت تراجع التسيير الذاتي في القطاع الصناعي والتجاري، ونظرا لهذه الأهمية تم تبسيط التنظيم الإداري للشركة الوطنية الذي لا يختلف أساسا عن المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، إذ يقوم تنظيمها على جهازين أحدهما للمداولة والآخر للتنفيذ ولقد شاع هذا الشكل في معظم الدول الرأسمالية في صورتين رئيسيتين، شركة بمساهم وحيد وشركة مساهمة عامة وشركة وطنية².

ينظم القانون الجزائري صيغ قانونية مختلفة لتسيير مساهمات الدولة في الاقتصاد و تتمثل في المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري التي ينعتها القانون الجزائري بالهيئة والمؤسسة العمومية الاقتصادية³.

¹ خديجة بو الطبل ، المرجع السابق، ص 21.

² سامية العايب، القطاع العام الاقتصادي الجزائري في ميزان الإصلاحات الاقتصادية، مجلة القانون والعلوم السياسية، المجلد 07/العدد 02 سنة 2021، ص ص 285-286.

³ تعتبر المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بمثابة شخص من أشخاص القانون العام بينما تعتبر المؤسسة العمومية الاقتصادية شخص من أشخاص القانون الخاص، تكتسي المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي صبغة الشركة التجارية التي يتم إحداثها بموجب عقد رسمي أمام الموثق ، بينما تعتبر المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بمثابة تنظيم إداري يتم إحداثها بموجب قرار إداري انفرادي، وخلافا للمؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي التي يتم إحداثها لتحقيق الربح تنشأ المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري خدمة للمصلحة العامة وعليه لا ينتظر منها تحقيق الربح.

أ- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري :

يصلح عليها في القانون الجزائري بالهيئة، والذي جاء في فحوى نص المادة 44 من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية¹: "عندما تتمكن هيئة عمومية من تمويل أعبائها الاستغلالية جزئيا أو كليا عن طريق عائد بيع إنتاجي تجاري ينجز طبقا لتعريفه معدة مسبقا ولدفتر الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتعقيدات التي تعود على عائق الهيئة والحقوق والصلاحيات المرتبطة بها، وعند الإقتضاء حقوق وواجبات المستعملين، فإنها تأخذ تسمية هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري".

تخضع الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاتها مع الدولة، وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع للقواعد القانون التجاري². ومنه فإن المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري تزاوّل نشاطا لا يختلف عن النشاط الخاص وهو ذو طابع صناعي وتجاري وفقا لأحكام القانون التجاري، ومع هذا تبقى خاضعة لنظام مختلط يجمع بين القانون العام والقانون الخاص في حدود معينة، وقد تكون هذه الهيئات وطنية أو محلية.

ب- المؤسسة العمومية الاقتصادية:

عرف المشرع الجزائري المؤسسة العمومية الاقتصادية في نص المادة 02 من الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 أغسطس 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها³ والتي جاء في نصها: "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام أغلبية رأس المال الاجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام"

تعتبر المؤسسة العمومية الاقتصادية شركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية، تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها مباشرة أو بصفة غير مباشرة جميع الحصص، والمؤسسة الاقتصادية شخصية معنوية مخصص لها رأس مال وتتمتع باستقلالية مالية، وتتميز بخصائص العمومية، المتاجرة، والاستقلالية، ومن بين هذه المؤسسات نذكر شركة سوناطراك الجزائرية.

¹ القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر العدد 02، لسنة 1988.

² المادة 45 من القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

³ الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 أغسطس 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، الجريدة الرسمية العدد 47، الصادرة بتاريخ 22 غشت 2001.

ثانيا: الاستثمار الخاص.

منذ بداية التسعينات شرعت الجزائر في تطبيق حزمة هائلة من الإصلاحات الاقتصادية من أجل تغيير نمط تسيير الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ليكون البديل المفضل للتخلص من الاختلالات التي كان يعاني منها الاقتصاد الوطني، أين تم وضع تنظيم اقتصادي جديد تضبط فيه العمليات الاقتصادية بواسطة اليات السوق¹، يعتمد على التقليل من تدخل الدولة وإفساح المجال أمام القطاع الخاص، كما تسعى الجزائر كونها حديثة التجربة في ميدان الإنتقال إلى اقتصاد السوق إلى توفير شروط ومناخ ملائم لتبني هذه التجربة.

وموازة مع ذلك وفي إطار الإنتقال من النظام الموجه إلى نظام اقتصاد السوق بدلت الحكومة الجزائرية مجهودا في سبيل تأطير وتوجيه استثمارات القطاع الخاص بإتجاهها للتنوع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات من خلال تشجيع الإنتاج المحلي من جهة، وتسهيل إجراءات تصديره بالإضافة إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية نظرا للدور الهام الذي تلعبه في المساعدة على التعجيل بمعدلات التنمية لمشاريع البنية التحتية بالإضافة إلى المشاريع الاجتماعية، بسن التشريعات والقوانين المحفزة للاستثمار إلى جانب انشاء إطار مؤسستي مرافق للمستثمرين الخواص الوطنيين والأجانب.

فالقطاع الخاص يعتبر اليوم القاعدة الرئيسية لتحقيق نشاط اقتصادي حقيقي قائم على إنتاج الثروة وتوفير مناصب العمل بشكل يسمح بخلق وتيرة نمو وتطور ديناميكية على المدى الطويل يسير وفقها النشاط الاقتصادي².

1- الاستثمارات الخاصة الوطنية.

في ظل التحولات الاقتصادية التي عرفت الجزائر منذ الإصلاحات الأولى لها بداية الثمانينات، عمدت الدولة إلى البحث في كل السبل الممكنة للخروج من مفهوم الإعتماد على الخزينة العمومية كمورد وحيد للعملة الصعبة والقضاء تماما على احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي. وهو ما دفع بها الى فتح حرية المبادرة الخاصة في بناء الاقتصاد الوطني.

و بناءا على المعطيات السابقة، سعت الجزائر جاهدة لخلق قاعدة اقتصادية قوية من خلال ايجاد بنية استثمارية ملائمة ومحفزة تجمع بين المؤسسات الكبرى العملاقة التي تحظى بدور المحتكر في السوق وهي تحقق أدوار تنمية معتبرة، وبين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي أصبحت محورا أساسيا في الاقتصاد باعتبارها كيانا مختلفا في حجمه وطريقة تسييره وإستراتيجية لمعالجة المشاكل المطروحة، وفي

¹ Abdellatif benchenhou, les nouveaux investisseurs, Alpha Design, mais 2006, p279.

² فطيمة ساسي، عبد الصمد سعودي، القطاع الخاص كبديل تنموي للاقتصاد الجزائري خارج قطاع المحروقات، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 03، أوت 2017، ص 86.

إطار ترقية و تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كقطاع واعد ومعول عليه لتحقيق التنمية في الجزائر ظهرت المؤسسات الناشئة والإبتكار كقاطرة أمامية لهذا القطاع تستوجب الدعم و الإهتمام.

أ- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الناشئة.

تعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أهم الآليات التي تسعى الدولة بالنهوض بها وتفعيل دورها في الساحة الاقتصادية، لهذا عملت الجزائر انسجاما مع توجه سياستها الاقتصادية نحو التنوع الاقتصادي، إدراكا منها بأهمية الدور المرتقب لهذه المؤسسات في توسيع قاعدة الاقتصاد الوطني¹.

وترجم هذا التوجه السياسي والاقتصادي الذي أولى قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعناية خاصة تجسدت في إنشاء وزارة مكلفة بإدارة شؤون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 1994 تتكفل بمهمة تهيئة المحيط الملائم والظروف المواتية لترقية نشاطها هذا من جهة ومن جهة أخرى سن مجموعة من القوانين التي تنظم هذا القطاع.

وتعتبر سنة 2001 منعرجا هاما، حيث عرفت المنظومة القانونية الجزائرية صدور أول قانون يتعلق بالقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة². الذي أرادت من خلاله السلطات العامة الحرص على تأطيرها الفعال والكفيل بنجاحة دورها في النسيج الاقتصادي الوطني، ومسايرتها للحركية العالمية وكذلك تدعيم القطاع الخاص واستغلال طاقات الشباب من خلال اتخاذها تدابير عديدة لصالحه ليساهم بكل إمكانيته في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

عمل المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 01-18 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة³ تحديد المعايير القانونية التي اعتمدها السلطات قصد مساعدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وإبراز مكانتها كمتعامل اقتصادي بديلا للقطاع العام وكفيلا بإقامة اقتصاد قوي ومنافس⁴.

¹ شريف غياط، محمد قنوم، التجربة الجزائرية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد الأول 2008، ص 128.

² القانون رقم 01-18 مؤرخ في 12 ديسمبر 2001، يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

³ أفلولي أولد رابح، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين القانون رقم 01-18 والقانون رقم 17-02، مداخلة لأشغال الملتقى الوطني حول: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل مستجدات القانون الجزائري، يوم 28 نوفمبر 2019، جامعة تيزي وزو، ص 38.

⁴ Nacira BOUKHEZER , Ahmed SMAHI, POLITIQUES D'INVESTISSEMENT PUBLIC ET LEUR IMPACT SUR L'ESPRIT ENTREPRENEURIAL: CAS DU DISPOSITIF ANSEJ, Les Cahiers du MECAS, N° 4 Décembre 2008,p236.

وفي ظل التعديلات الجديدة التي عرفت الجزائر في مجال الاستثمار، صدر القانون التوجيهي رقم 02-17 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة¹ الذي جاء منسجما مع مقتضيات الاستثمار التي تحددت معالمها في القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار الذي نص على تشجيع مبادرات الدولة نحو تشجيع التنمية و تفعيل دور المؤسسات بمختلف باعتبارها واحدة من البدائل الحتمية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المنشودة.

اعتمدت الجزائر تعريف الإتحاد الأوروبي لسنة 1996 حول المؤسسات الصغيرة حيث صادقت على ميثاق بولونيا حول هذه لمؤسسات سنة 2000، الذي يعتمد على ثلاث معايير أساسية وهي رقم الأعمال، عدد العمال و الحصيلة السنوية لرقم الأعمال.²

و منه عرف المشرع الجزائري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأول مرة من خلال القانون رقم 01-18 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة متأثرا بعدة معايير أساسها معيار العمالة. و تعرف المادة 04 منه المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة انتاج السلع و/أو الخدمات، تشغل من 01 الى 250 شخصا، لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ملياري 2 دينار أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوي خمسمائة 500 مليون دينار، تستوفي معايير الاستقلالية. وفضلا عن ذلك تعرف المؤسسة المتوسطة بأنها مؤسسة تشغل بين 50 الى 250 شخص وكون رقم أعمالها ما بين مائتي 200 مليون وملياري (2) دينار أو يكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين (100) وخمسمائة (500) مليون دينار.³

وبالنسبة للمؤسسة المصغرة يقصد بها المؤسسة التي تشغل بين 10 و 49 شخصا ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي (200) مليون دينار جزائري أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة مليون (100) مليون دينار.⁴

أما بالنسبة للمؤسسة المصغرة يقصد بها المؤسسة التي تشغل ما بين 01 و 49 شخصا وتحقق رقم أعمال سنوي أقل من (20) مليون دينار، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية (10) ملايين دينار.¹

¹ القانون رقم 02-17 المؤرخ في 10 جانفي 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية العدد 02، الصادرة في 11 جانفي 2017.

² نبيل بن عديدة، انعكاسات جائحة كورونا (كوفيد 19) على نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة قانون العمل والتشغيل، عدد خاص /تأثير فيروس كورونا على علاقات العمل، أوت 2020، ص 155.

³ المادة 05 من القانون رقم 02-17 يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

⁴ المادة 06 من القانون رقم 02-17 يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

لكن رغم جميع الآليات التي أتى بها القانون رقم 01-18 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومختلف النصوص التنظيمية المتعلقة به، إلا أنه لم يحقق الأهداف المرجوة منه لضعف وتيرة إنشاء هذه المؤسسات مقارنة بمستوى القدرات الاقتصادية.² وهو ما أدى إلى إلغاء هذا القانون واستبداله بالقانون رقم 17-02 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الذي أصبح يعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنه مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات:

تشغل من واحد إلى 250 شخصا، لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 4 ملايين دج أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 1 مليار دج، تستوفي معيار الاستقلالية.³

اعتمد المشرع الجزائري على نفس المعايير التي اعتمدها في التعريف المقدم في القانون السابق 01-18، إلا أنه تم الزيادة في معيار رقم الأعمال السنوي و مجموع الحصيلة السنوية وهذا راجع إلى ضرورة تحيين القيم المالية من جهة وتدهور قيمة الدينار من جهة ثانية. ونفس الأمر بالنسبة لتعريف المؤسسة المتوسطة أين تم رفع رقم الأعمال ما بين (400) أربعمئة مليون دينار جزائري الى أربعة (4) ملايين دينار جزائري.⁴

أما بالنسبة للمؤسسة الصغيرة فتم رفع رقم أعمالها على أن لا يتجاوز (400) مليون د ج وكذلك مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز (200) مليون دج.⁵

أما المؤسسة المصغرة والتي سماها المشرع الجزائري في القانون رقم 17-02 بالمؤسسة الصغيرة جدا رقم أعمالها السنوي أقل من 40 مليون دج وكذلك مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز 20 مليون دج.⁶

ب- المؤسسات الناشئة.

يتشكل مصطلح المؤسسة الناشئة **start-up** من جزئين **start** وتعني فكرة الإنطلاق و **up** تشير إلى النمو القوي، وهما فكرتان تقعان في صميم تعريف المؤسسات الناشئة، إنها مؤسسة تتميز بالنمو

¹ المادة 07 من القانون رقم 17-02 يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

² أقلولي أولد رابح، المرجع السابق، ص 41.

³ المادة 05 من القانون رقم 17-02 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

⁴ المادة 08 من القانون رقم 17-02 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

⁵ المادة 09 من القانون رقم 17-02 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

⁶ المادة 10 من القانون رقم 17-02 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المحتمل القوي والإستخدام للتقنيات الجديدة. غالبا ما تكون هذه المؤسسة مبتكرة يتم تعريف المؤسسة الناشئة حسب رائد الأعمال الشهير ستيف بلانك على أنها منظمة مؤقتة تبحث عن نموذج اقتصادي يسمح بالنمو، مريح بشكل متكرر ويمكن قياسه. إنها تختبر بيئتها وتتكيف معها تدريجيا، أي أن الشركة الناشئة يجب أن تعمل على نجاح مشروعها بشكل سريع وله تأثير على السوق الذي تود التواجد والعمل به بشكل فوري.¹

يمكننا إجمال أهم الفروقات بين المؤسسات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة عامة تتميز بسوق محلي ضيق وتسعى للحفاظ على مكانتها فيه، إضافة إلى عدم رغبتها في المخاطرة والمغامرة حفاظا على رأسمالها كونه يسعى للحفاظ على الربح الذي يحققه بصفة تدريجية، كما أنها لا تستعمل التكنولوجيا بكثافة، في حين أن المؤسسات الناشئة من خصائصها القدرة على مواجهة طلبات السوق، وتوفير منتجاتها وخدماتها لكل المستهلكين، نظرا لسرعتها الفائقة في النمو والتوسع وهو الشيء الذي تحققه التكنولوجيا المتطورة التي تستعملها وهو ما جعل مفهوم المؤسسات الناشئة مرتبطا كثيرا بالتكنولوجيا.²

في الجزائر، وفي إطار دعم وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الابتكارية وذات الأفكار الإبداعية ظهرت المؤسسات الناشئة كقطاع يستدعي المرافقة والإهتمام، الشيء الذي جعل السلطات العمومية تقوم بتهيئة البيئة والأرضية المناسبة لهاته المؤسسات، بصفتهما البذور الأولى لنشأة قطاع قوي من هذه المؤسسات التي أضحت العصب الرئيسي في اقتصاد الدول.

وعليه سعت السلطات العمومية في الجزائر إلى الإعتماد على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كنمط اقتصادي لتحقيق التنمية في ظل تعزيز دور القطاع الخاص في الحقل الاقتصادي، منذ تبنيتها للإصلاحات الاقتصادية، أين أشارت أحكام القانون رقم 17-02 المؤرخ في 10/01/2017 المتعلق بالقانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى المؤسسات الناشئة كقطاع واعد يجب ترقية وهو ما تضمنه نص المادة 12 منه: "...وترقية المؤسسات الناشئة في اطار المشاريع المبتكرة" عند تعرضها لآليات تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، عن طريق صناديق الضمان وصناديق الإطلاق

¹ علي بختي ، سليمة بوعونية، المؤسسات الناشئة الصغيرة والمتوسطة في الجزائر واقع وتحديات، دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد 12، عدد 4 أكتوبر 2020، ص 536 .

² عبد الحميد لمين، حساين سامية، تدابير دعم المؤسسات الناشئة والإبتكار في الجزائر: قراءة في أحكام المرسوم التنفيذي رقم 20-254، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 05 العدد 2/2020، ص ص 08-09.

التي تكون خصيصا لتمويل المؤسسات الناشئة في مراحلها الأولى، وكذلك قانون المالية لسنة 2020، بموجب المادة 131 التي استحدثت لها حساب تخصيص بعنوان "صندوق دعم وتطوير المنظومة الاقتصادية للمؤسسات الناشئة **start-up**"¹ من أجل المساهمة في ترقية وتطوير بيئة المؤسسات الناشئة والإبتكار بغية استقطاب الكفاءات والحد من هجرة الأدمغة إلى الخارج، والتحرري عن المشاريع ذات الأهمية للاقتصاد الوطني خدمة للتنمية.

وفي ظل مواصلة السلطات العمومية تجسيد سياستها نحو ترقية المؤسسات الناشئة والإبتكار تم استحداث وزارة خاصة بها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-01 المؤرخ في 02/01/2020، المتضمن تعيين أعضاء الحكومة² وتسميتها وزارة المؤسسات الصغيرة والمؤسسات الناشئة وإقتصاد المعرفة وتعيين وزير منتدب مكلف بالمؤسسات الناشئة، مما يدل على الأهمية التي توليها السلطات العمومية، وهو الشيء الذي عززه أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2020، بموجب المادة 68 التي عدلت المادة 131 أين تم توسيع مجالات تدخل صندوق دعم وتطوير المنظمة الاقتصادية للمؤسسات الناشئة كما **start-up** وتكلفت سياسة الدولة في ترقية المؤسسات الناشئة والإبتكار بصدور المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 20/09/2020 المتضمن إحداث لجنة وطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر" حاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها³ التي تضمنت أحكامه تدابير دعم لهاته المؤسسات.

حيث عرف المشرع الجزائري بموجبه المؤسسة الناشئة من خلال شروطها التالية⁴:

- أن لا يتجاوز عمر المؤسسة 08 سنوات.

¹ قانون رقم 19-14، المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المتعلق بقانون المالية لسنة 2020، ج ر العدد 81، الصادرة في 30 ديسمبر 2019.

² المرسوم الرئاسي رقم 20-01 المؤرخ في 02 جانفي 2020 المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، ج ر العدد 01، الصادرة في 05 جانفي 2020.

³ المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 20 سبتمبر 2020 المتضمن إحداث لجنة وطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر" حاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها، ج ر العدد 55، صادر في تاريخ 21 سبتمبر 2020.

⁴ المادة 11 من المرسوم التنفيذي 20-254 المتضمن إحداث لجنة وطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر" حاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها.

- أن يكون نشاط وأعمال لمؤسسة منصب على انتاج السلع و/أو تقديم الخدمات، مهما كانت طبيعتها أو نوعها.
 - أن تكون نسبة 50% على الأقل من رأسمال المؤسسة مملوك من قبل أشخاص طبيعيين أو صناديق الاستثمار المعتمدة أو من طرف مؤسسات أخرى تحوز على علامة مؤسسة ناشئة.
 - أن يتضمن نشاط المؤسسة إمكانيات نمو كبيرة.
 - أن لا يتجاوز عدد عمال المؤسسة 250 عامل وهو الحد الذي اعتمده للتمييز بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الكبيرة، مما يدل على تأثير أحكام المرسوم التنفيذي 20-254 بمفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- تأكد السلطات العمومية الجزائرية اهتمامها في ترقية ودعم المؤسسات الناشئة والأفكار الإبتكارية وتحسين نظامها البيئي، لتمكين تلك المؤسسات من الولوج والإندماج في الحقل الاقتصادي ومسايرة التطورات التكنولوجية بكل أريحية، ومساعدة حاملي الأفكار الإبتكارية في تجسيدها ومرافقتها في مراحلها الأولى بصفقتها قاطرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومحور التقدم الاقتصادي والتكنولوجي¹.
- ج- الشركات الكبرى.**

لا يوجد تعريف قانوني للشركات الكبرى، وبالتالي يحتم علينا الأمر الرجوع إلى المعايير الاقتصادية لتحديدها، فالشركات الكبرى هي الشركات التي لا تصنف على أنها مؤسسة صغرى، صغيرة ومتوسطة تستخدم أكثر من 250 عامل ورأسمالها أكثر من 20 مليار دج، فهي تنسجم من الناحية القانونية وشركات الأسهم التي تتطلب رأسمال ضخم لإنشائها، لذا يمكن تكييف الشركات الكبرى على أنها شركات مساهمة، غير أنه تجدر الإشارة أن الشركات الكبرى لا تقتصر على الشركات الوطنية بل يمكن للشركات الأجنبية أن تأخذ هذا الشكل، كما يوجد شكل قانوني اخر وهو مجمع الشركات وتم الإعتراف بإطار قانوني يسمح للأشخاص والمؤسسات الراغبين في الحفاظ على وجودهم من جهة واستقلالهم من جهة أخرى الإتحاد والتعاون من أجل تحقيق هدف اخر غير تحقيق الربح هو تطوير نشاطهم الإقتصادي وتنميته وزيادة نتائجه بإستعمال الطرق والوسائل الشرعية².

¹ عبد الحميد لمين، حساين سامية، المرجع السابق، ص 22.

² خديجة بوطبل ، المرجع السابق، ص 37.

يعرف مجمع الشركات بأنه نظام قانوني يضم عدد من الشركات متحدة من الناحية الاقتصادية، ومستقلة من الناحية القانونية وخاضعة لسياسة اقتصادية واحدة من سلطة مشتركة لها سلطة اتخاذ القرار لكل مجتمع.

مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المنفصلة قانونا عن بعضها والمرتبطة في الوقت ذاته كل منها في الأخرى، حيث تعتبر أحدهما الشركة المسيطرة أو الشركة الأم لها القدرة في القانون أو في الواقع على فرض وحدة القرار على الشركات مستخدمة أموالها في شراء أسهم شركات أخرى أو في الإكتتاب فيها.

بمفهوم أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعرف تجمع الشركات على أنه: "كل كيان اقتصادي مكون من شخصين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلکا كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أ أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم".

2- الاستثمارات الخاصة الأجنبية.

إن مفهوم الاستثمار الأجنبي يصفه الفقهاء على أنه مفهوم عام قد يضيق وقد يتسع حسب ظروف البلد السياسية والاقتصادية، فالدولة التي تسعى إلى جذب الاستثمارات الأجنبية تميل إلى تبني مفهوم واسع له حتى يمكنها الإستفادة بأكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال والخبرات الأجنبية في مختلف الأنشطة الاقتصادية على إقليمها، بينما الدول التي تتبنى نظاماً مانعاً بشأن الاستثمارات الأجنبية فتتبنى مفهوماً ضيقاً للاستثمار حتى يمكنها الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية إلى الإقليم. وذلك من خلال النصوص الواردة في نظامها القانوني من معاهدات دولية والتشريعات الداخلية، حيث أن القانون يعتبر أداة لصياغة السياسة الاستثمارية للدولة أو للتعبير عنها في كافة نواحيها الاقتصادية والمالية والإدارية وغيرها¹.

ويعرف الاستثمار الأجنبي بأنه الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تهدف إلى انشاء أو التوسع في مشروع قائم ويعرف كذلك بأنه تقديم الأموال المادية والمعنوية و الأداءات من شخص طبيعي أو معنوي

¹ زياد فيصل حبيب الخيزران، المزايا والضمانات التشريعية للاستثمار الأجنبي في قوانين الاستثمار العربية، دار النهضة العربية، 2014، ص ص 24-25.

لا يحمل جنسية الدولة المستقبلية للمساهمة المباشرة وغير المباشرة في مشروع قائم أو سيتم انشاؤه والقيام بنشاط اقتصادي ما خلال مدة معقولة من الزمن¹.

عند الحديث عن الاستثمار الأجنبي يجب أن لا نغفل الاستثمار الأجنبي المباشر الذي يمثل استخدام المدخرات الوطنية في تكوين رأس مال حقيقي جديد خارج الدولة في دولة أجنبية ، بحيث يأخذ الاستثمار الأجنبي المباشر عدة صور، فيمكن أن يكون الاستثمار الأجنبي خاص أين يحتفظ المستثمر الأجنبي بحق ملكية المشروع الاستثماري وكذا بحق إدارته والتحكم في كل عملياته، أو يكون الاستثمار الأجنبي ثنائي أين تتوزع ملكية وإدارة الاستثمارات بين المستثمر الأجنبي و المستثمر الوطني العام أو الخاص، أو استثمار أجنبي عابر للقارات، وهي تلك التي تقوم بها الشركات عابرة القارات (المتعددة الجنسيات)، التي يزداد دورها في العلاقات الاقتصادية الدولية وأصبحت مسؤولة عن معظم الاستثمارات الأجنبية المباشرة في عالمنا المعاصر².

وتزايدت أهمية هذه الشركات لكونها تسيطر على معظم حجم التجارة العالمية في ظل العولمة، حتى أصبحت أحد عوامل التكامل الدولي، إذ تمثل هذه الشركات أهم أشكال الاستثمار الأجنبي المباشر والمحرك الرئيسي له لتعدد فروعها وامتدادها إلى عدة دول مختلفة واحتكارها لأحدث أساليب التكنولوجيا العصرية وإدارتها مركزيا من خلال مركزها الرئيسي في الوطن الأم.

وقد يكون الاستثمار الأجنبي غير مباشر عند قيام الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في دولة ما بشراء السندات الخاصة لأسهم الحصص أو سندات الدين أو سندات لدولة أجنبية من الأسواق المالية، أي هو تملك الأفراد والهيئات والشركات لبعض الأوراق دون ممارسة أي نوع من الرقابة أو المشاركة في تنظيم وإدارة المشروع ويعتبر الاستثمار الأجنبي الغير مباشر استثمارا قصير الأجل مقارنة بالاستثمار المباشر³.

ويأخذ هذا النوع من الاستثمارات أشكال عديدة تكون على النحو التالي:

- شركات الاستثمار المالي.

¹ صفوة أحمد عبد الحفيظ، دور الاستثمار الأجنبي في تطوير أحكام القانون الدولي الخاص، دار المطبوعات الجامعية، 2006، ص 21.

² نزيه عبد المقصود محمد مبروك، المرجع السابق، ص ص 34-44.

³ عبد السلام أبو قحف، نظرية التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2001، ص

- القروض الخارجية (العامة او تلك المقدمة من طرف الهيئات والمؤسسات الدولية).
- الاستثمار في حافظة الاوراق المالية الدولية من طرف الدولة المضيفة مع تحديد القيمة الخاصة بالسندات وسعر الفائدة الخاصة بها وأجله.
- و عليه نكون أمام استثمار أجنبي غير مباشر عندما يساهم المستثمر الأجنبي في رأس مال المؤسسة دون أن يكون له أي مكنة على إدارة تسييرها وهذه المساهمة الجزئية في رأسمال المؤسسة تكون في شراء أسهم ومنح قروض على المدى المتوسط.
- يتميز الاستثمار الأجنبي المباشر عن الاستثمار في الأوراق المالية الذي يعني تملك بعض الأوراق المالية لا تسمح بممارسة أي نوع من الرقابة أو المشاركة في إدارة المشروع الاستثماري. وتتميز الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تعتبر استثمارات طويلة الأجل باستقرار كبير وهي غالبا ما تتم عن طريق شركات عالمية تساهم في نقل التكنولوجيات الحديثة والخبرة وتطوير الإدارة وفتح أسواق جديدة لمنتجات هذه الاستثمارات من خلال انشاء مصانع حديثة أو قيامها بشراء مصانع بغرض التحديث والتطوير ورفع الإنتاجية¹.

ثالثا: الاستثمار المختلط أو الاستثمار المشترك.

يجمع الاستثمار المختلط بين الاستثمار الخاص والاستثمار العام، بحيث تكون ملكية هذا الاستثمار بين طرف خاص وطرف عمومي، عرف الفقه الفرنسي شركات الاقتصاد المختلط (عام-خاص)، Société D'économie Mixte بأنها شركات تنشأ عن اجتماع رؤوس أموال عامة وخاصة، لهذا تعتبر أحد وسائل تدخل السلطة العامة في الاقتصاد فهي تمثل شركات خاضعة للقانون الخاص تتميز بوجود رؤوس أموال عامة. وقد حدد مجلس الدولة الفرنسي الحد من المساهمة، الذي يعتبر ابتداء من الشركة شركة اقتصاد مختلط وذلك عن طريق وضعه شرطين شرط مساهمة رأسمال العام تكون بالأغلبية (أكثر من 50 من رأسمال)، أما الشرط الثاني فيتمثل في تعيين الشريك العمومي لأغلبية أعضاء هيئات الإدارة².

الشركات المختلطة الاقتصاد هي شركات مساهمة تكون مملوكة للمساهمين من القطاع العام والقطاع الخاص، بحيث يتظافر دور القطاع العام والخاص في سبيل تحقيق التنمية الوطنية سواء في الدول

¹ أحمد زغدار، الاستثمار الأجنبي المباشر كشكل من أشكال دعم التحالفات الاستراتيجية لمواجهة المنافسة، مجلة الباحث، العدد 03، سنة 2003، ص 160.

² أمال زايدي، الأشكال القانونية المتاحة للاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر بعد تطبيق قاعدة 51-49%، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، المجلد 03، العدد 01-2016، ص 217.

المتقدمة أو النامية. وتتمثل المقومات والأركان الأساسية لشركات الاقتصاد المختلط في الركن الأول طبيعة رأسمالها المزدوج والمختلط، حيث يتكون من رؤوس أموال عامة وخاصة ، ولهذا فإن الإتجاه الفقهي يكاد يجمع على أن تكون مساهمة الشخص المعنوي العام مفروضة (إجبارية) بموجب النصوص المنشئة للشركة وتكون الأهم، الركن الثاني مركز الشخص المعنوي العام، فانطلاقاً للمبدأ الأساسي التي تقوم عليه الشركات المساهمة والمتمثل في ارتباط الحق في الإدارة بملكية رأسمال، فإن الشخص المعنوي العام يحتل مركزاً امتياز من حيث هيمنته على إدارة المشروع. إن المساهمة في رأس مال الشركة لا يعطي للمشروع وصف الشركة ذات الاقتصاد المختلط إذا لم تكن مساهمة الشخص المعنوي في الإدارة والتسيير¹.

بعد القانون رقم 82-13، المؤرخ في 28 أوت 1982، يتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الاقتصاد وسيرها، يعد الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 يوليو 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أول قانون في الألفية الثالثة ينص على تكريس القاعدة 49-51 في مجال الاستثمارات الأجنبية، بموجب المادة 58 منه، التي عدلت الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، حيث أضافت إليه المادة 4 مكرر التي أقرت القاعدة 49-51 في مجال الاستثمارات الأجنبية، وقد تعامل المشرع مع القاعدة ذاتها في قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 الذي سحبها من القانون واكتفى بالنص عليها في القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016²، حيث ورد ضمن المادة 66 منه بأن: "ترتبط مساهمة الأجانب لأنشطة إنتاج السلع والخدمات والاستيراد بتأسيس شركة تحوز المساهمة الوطنية المقيمة على نسبة 51% على الأقل من رأسمالها...".

بسبب الإنتقادات التي تعرضت لها قاعدة الشراكة الدنيا والمساوي والسلبيات التي ترتبت عن تطبيقها، وبغرض تحسين مناخ الأعمال وجاذبية الاقتصاد الوطني تم رفع القيود على الاستثمار الأجنبي، وخاصة القيود التي تضمنتها قاعدة الشراكة الدنيا، حيث قام المشرع بتعديل المادة 66 من قانون المالية لسنة 2020، حيث ورد في المادة 109 منه على مايلي: "تعديل أحكام المادة 66 من القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016، وتحرر كما يأتي:

¹ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 34.

² القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر العدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

المادة 66: ترتبط ممارسة أنشطة إنتاج السلع والخدمات التي تكتسي طابعا استراتيجيا بالنسبة للاقتصاد الوطني بتأسيس شركة خاضعة للقانون الجزائري يحوز المساهم الوطني المقيم نسبة 51% على الأقل من رأسمالها".

المبحث الثاني: الضريبة والاستثمار: نحو صياغة علاقة جديدة بين المتغيرين.

من أجل تنمية وجلب أكبر عدد ممكن من الاستثمارات، لابد من منظومة ضريبية مشجعة والتي تعتبر من أوسع التحفيزات انتشارا لجذب رؤوس الأموال الوطنية و الأجنبية وتحسين مناخ الاستثمار. فالضرائب والاستثمار، مجالين متلازمين، فتأثير الضرائب على الاستثمار مجال واسع من خلال مجموع العوائق التي قد تضعها الضرائب في وجه الاستثمار وأيضا مجموع الإمتيازات والحوافز التي قد تطرحها لتنمية هذا المجال، ولهذا تنافست دول العالم فيما بينها من أجل تنظيم أحسن معاملة ضريبية لإغراء المستثمرين.

أول مفارقة يمكن الوقوف عليها في تحليل دور الضريبة التنموي هو كيفية المطابقة بين اعتبارها موردا عليه أن يساهم في استيفاء التمويل اللازم وسد الحاجات التمويلية للاقتصاد مقابل مساهمتها في انعاش الاستثمار ودفع الرأسمال في اقتحام تجارب إنتاجية مفيدة.

ثاني مفارقة هي أن الضريبة والاستثمار مفهومين غير متناسقين، إلا أنهما يعتبران مجالين متلازمين، فتأثير الضرائب على الاستثمار مجال واسع الأبعاد ويجب أن تكون العلاقة بين الضريبة والاستثمار مبنية على أسس تسمح للاستثمار بلعب دور فعال في الاقتصاد وذلك باللجوء إلى الحوافز التي يمكن أن تكون في شكل إعفاءات أو تخفيضات في معدلات الضريبة.

يستوجب كل هذا إذن التعرف عن كيفية انتقال الضريبة من وسيلة لتمويل الخزينة العمومية إلى أداة لتشجيع وتوجيه الاستثمار (المطلب الأول). ثم ننتقل لدراسة أهمية الحوافز الضريبية في العلاقة الجديدة بين الضريبة والاستثمار (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إنتقال الضريبة من وسيلة لتمول الخزينة إلى أداة لتشجيع وتوجيه الاستثمار.

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا باعتبارها أداة تستخدمها الدولة لتحقيق مجموعة من الأهداف فبغض النظر عن الوظيفة الأساسية للضريبة والمتمثلة في الوظيفة التمويلية لخزينة الدولة من أجل إشباع الحاجات العامة للمجتمع، تطورت إلى أداة وظيفية مستعملة إلى جانب الوظيفة الأولى، ونظرا لما للضريبة من ارتباط بالاستثمار فإن الدولة تستعملها كأداة لتشجيع وتحفيز المتعاملين الاقتصاديين للاستثمار في القطاعات والمناطق المستهدفة وفق السياسة العامة للدولة. إذن سنعرض في هذا المطلب للوظيفة التقليدية للضريبة كوسيلة لتمويل الخزينة العمومية (الفرع الأول) ثم ننقل للوظيفة الحديثة للضريبة كأداة لتشجيع و توجيه الاستثمار. (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضريبة كوسيلة لتمويل الخزينة العمومية.

اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق هذا الهدف نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة توفر شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما حياد الضريبة ووفرة حصيلتها.¹

أولا : حياد الضريبة.

يعتبر حياد الضريبة إمتداد للفكر الكلاسيكي الذي يؤمن بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، فإن أي تدخل سيؤدي لإختلال التوازن الطبيعي وتحويل جزء من موارد المجتمع عن استخداماتها المثلى التي لا يحققها إلا القطاع الخاص.

تكون الضريبة محايدة عندما لا تهدف أو لاينتج عنها ضغط على المكلفين للقيام بنشاط معين أو الإمتناع عنه.² وعليه نقصد بالحياد الضريبي عدم إحداث أي أثر لفرض الضريبة على النشاط الاقتصادي وعلى القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد والقطاع الخاص، لكن الحياد الضريبي وإن وجد نظريا إلا أنه لا يمكن تحقيقه في الواقع، حيث لكل ضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية سواء هدفت الدولة إلى تحقيقها أم لم تهدف إليها. إن لضريبة أثرها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية وعلى معدلات النمو السكاني وعلى كافة

¹ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، المرجع السابق، ص 74.

² محفوظ برحمان، المرجع السابق، ص 50.

المتغيرات الاقتصادية. وحتى في عهد مذهب الحياد الضريبي نجد أن الضريبة قد استخدمت كأداة لحماية المنتجات الوطنية من المنافسة الأجنبية، واستخدمت الضرائب على رؤوس الأموال لإعادة توزيع الدخل، لذا فالضريبة كانت دائما غير محايدة حتى عند أولئك الذين نادوا بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية إذ بتقديرهم للأوعية الواجب إخضاعها للضرائب كانوا يقومون بعملية تمييزية لصالح بعض الأنشطة والفئات الاقتصادية.¹ وعليه فحياد الضريبة هو أمر غير كامل التحقق في الواقع، وفي نظر علماء الفكر الاقتصادي الكلاسيكي يوجد عامل آخر مؤدي إلى الحياد وهو اعتدال معدلاتها، فالمعدلات المرتفعة للضريبة تعد تدخلا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين والتالي لا تكون الضريبة محايدة.²

ثانيا: وفرة الحصيلة.

وتعني وفرة الحصيلة أن تكون حصيلة الضرائب غزيرة بحيث تغطي احتياجات الإنفاق العام ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في: الإنتاجية، الثبات، المرونة. فالضريبة المنتجة هي التي تجلب أكبر حصيلة ممكنة وذلك بتقليل نفقات الجباية واستخدام الأوعية الضريبية التي تتميز باتساع نطاقها، أما الضريبة الثابتة فهي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي، لذلك استخدمت الضريبة العقارية، أما الضريبة المرنة فهي تلك التي لا يؤدي زيادة معدلها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلها مثل الضرائب على الاستهلاك.³

ونشير إلى أن الفكر الحديث لا ينكر الهدف المالي للضريبة الذي تزايدت أهميته مع حاجة الدولة إلى المال لاتساع نشاطها، إلا أنه يرفض حياد الضريبة لما لها من تأثير في البنيان الاقتصادي، الاجتماعي، الاقتصادي، وأهمية استخدامها كأحد أدوات الدولة للوصول إلى أهدافها، لذلك أضاف الفكر الحديث إلى جانب الهدف المالي للضريبة أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

¹ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب دراسة حالة الجزائر، المرجع نفسه، ص 74.

² محفوظ برحمان، المرجع نفسه، ص 50.

³ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب دراسة حالة الجزائر، المرجع السابق، ص ص 74-75.

الفرع الثاني: الضريبة كأداة لتشجيع و توجيه الاستثمار.

إلى جانب الدور التقليدي للضريبة في تمويل الخزينة العمومية، فقد أجمع الفكر الاقتصادي الحديث لأهمية الدور الاقتصادي للضريبة التي يمكن أن تلعبه في توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي بصفة عامة و النشاط الاستثماري بصفة خاصة من خلال تشجيع وتنظيم الاستثمارات.

أولاً: الضريبة كأداة لتشجيع الاستثمار.

إن الضريبة تهدف إلى دعم التنمية الاقتصادية من خلال منح المزايا والحوافز للمستثمرين عن طريق تخفيف العبء الضريبي¹. وعليه يمكن أن تلعب الضريبة دوراً هاماً في تحسين مناخ الاستثمار²، حيث تقدم عدداً من المزايا التي تشجع المستثمرين على الاستثمار في مجالات مرغوبة اقتصادياً واجتماعياً. فالدولة إذا ما أرادت الاندماج في السوق العالمية وتأسيس اقتصاد قوي عليها سن سياسات ضريبية تحفيزية ملائمة كفيلة بجلب الاستثمارات. باعتبار أن الضريبة تؤثر بشكل كبير في قرارات المستثمرين بشأن التوسع أو الحد أو الحفاظ على معدل التشغيل أو الإنتاج المتوقع في فترة قادمة، وتختلف الحوافز الضريبية للاستثمار باختلاف الدول المانحة لها، كما تختلف باختلاف ظروف النشاط الاقتصادي³.

هذا وتشكل الضريبة وسيلة أساسية للعمل الاقتصادي والاجتماعي، وقد تناولت السياسة الضريبية أوضاعاً عامة واسعة لتشجيع ذلك النوع من النشاط الاقتصادي كأسلوب المزايا الضريبية، الذي سيجلب المستثمرين والذي يمنح شروط معينة في الصناعات العامة للتصدير والمشاريع التي تمارس نشاطاً جديداً أو نشاطاً منتجاً، أو تلك التي تعد ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني.

¹ Akmoum fatima, les fiscales comme outil daide a booster linvestissement cas de l algerie ,revue des recherches manageriales et economique, ISSN :9750-2571 ,2019,p128.

² حسب المنظمة العربية لضمان الاستثمار، ينصرف تعريف مناخ الاستثمار إلى مجمل الأوضاع القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية المكونة للبنية التي تتم فيها العملية الاستثمارية، بمعنى آخر هو نتاج تفاعل العوامل الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر على ثقة المستثمر، وتعمل على تحفيزه لكي يستثمر أمواله، على اعتبار أن المستثمرين الوطنيين وكذا الأجانب لا يقررون توطين استثماراتهم في منطقة ما إلا بعد فحص الشروط العامة لمناخها الاستثماري

للتفصيل حول الموضوع انظر: المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير مناخ حول مناخ الاستثمار و حجم الاستثمارات في الدول العربية 1993، ص ص 59-71.

³ حبيب العطشان، العلاقة بين الإمتيازات الضريبية والاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 92 سنة 2010، ص 68.

وعليه يمكن للدولة أن تستعمل الضريبة لتشجيع نشاط معين من الاستثمارات كقطاع الصناعة، السياحة، والزراعة، لتحفيز المستثمرين للتوسيع نشاطاتهم وزيادة التنمية من خلال الإعفاءات والتخفيضات المقررة في قوانينها، من أجل تشجيع الاستثمار وذلك بتخفيض الرسوم أو الضرائب على معدلات الإنتاج في هذه القطاعات وعلى منتجاتها مما يحفز الاستثمار فيها.

ثانيا: الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمار.

إلى جانب ذلك يعترف للضريبة اليوم كأداة للتنظيم الاقتصادي، مفاده استعمال نظام الضرائب من قبل الدولة إما لتشجيع تنمية بعض النشاطات المنتجة للسلع والخدمات، سواء بالإعفاء منها أو تخفيضها كالنشاطات الصناعية، أو خلافا لذلك كأداة لوضع حد أو إبعاد المتعاملين عن بعض النشاطات، كالنشاطات التجارية مثلا لأنها غير منتجة.

فالجباية هي العامل أو الأداة الأساسية المؤثرة والمحركة للنشاط الاقتصادي، لذلك كانت كافة الدول بما فيها المتقدمة والسائرة في طريق النمو، تحاول دوما تكييف سياستها الضريبية والواقع الاقتصادي المعاش، وذلك من أجل تشجيع المستثمرين وحملهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه نشاطاتهم. فتلعب بذلك الضريبة دورا في تصرف المتعاملين الاقتصاديين وتستعمل للمساعدة على إعادة بعث الاقتصاد الوطني، وبالتالي يمكن للإمتيازات الضريبية أن تكون لها اثار إيجابية (زيادة إنتاج الاستثمار المدعم، زيادة التشغيل، زيادة التصدير وزيادة المداخيل). فالنقص الذي تفقده الدولة من خلال الإمتياز في مداخيلها ستعوضه في الاثار التي لم تكن تتحقق لولا الإمتياز¹.

كما تستخدم الدولة الضريبة لهدف تحويل النشاط الاقتصادي الاستثماري في الاتجاهات المرغوب في تنميتها و التوسع فيها، كتشجيع الاستثمار في الأنشطة الصناعية أو السياحية، قطاع الفلاحة، أو الصيد البحري قصد استغلال الثروات المحلية المتاحة، أو تشجيع الاستثمار في المناطق الحرة أو المناطق المحرومة أو النائبة، التي يستدعي انماؤها تدخل، وذلك عن طريق منحها جملة من التسهيلات المالية والإمتيازات الضريبية والجمركية لجلب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية للاستثمار، وفي هذا الاتجاه أو ذاك ومقابل ذلك تقوم برفع الضرائب والرسوم وتضييق اختناق على الاستثمارات التي تعمل الدولة على ردعها².

¹ نادية حسان، أسباب فشل الأمر رقم 03-02 المتعلق بالمناطق الحرة كالية لتنفيذ الاستراتيجية الجزائرية في مجال الإستثمار: مقارنة قانونية على ضوء التشريعات المقارنة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007، ص 47.

² عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص ص

المطلب الثاني: أهمية الحوافز الضريبية في العلاقة الجديدة بين الضريبة والاستثمار.

إن الضريبة والاستثمار مفهومان غير متناسقين، إلا أنهما يعتبران مجالين متلازمين، ويجب أن تكون العلاقة بين الضريبة والاستثمار مبنية على أسس تسمح للاستثمار بلعب دور فعال في الاقتصاد وذلك باللجوء إلى الحوافز الضريبية .

و تمثل الحوافز الضريبية أحد أدوات السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمارات الأجنبية والتأثير على سلوك المستثمرين الوطنيين بما يتفق وأهداف الدولة ورؤيتها لمسار عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن القول أنها إحدى أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وذلك قصد إحداث آثار مقصودة ومحددة، وللد من الآثار السلبية التلقائية للسياسة الضريبية في كافة المجالات، حيث تترجم هذه الحوافز الضريبية على أرض الواقع في شكل تخفيضات أو إعفاءات ضريبية أو إسقاطات من الوعاء الخاضع للضريبة، إذ تعتبر الحوافز الضريبية ذات بعد إيجابي في تشجيع الاستثمار باعتبارها تيسيرات ضريبية يمنحها المشرع من أجل تحقيق أهداف معينة.

في ضوء هذا الدور المحوي للحوافز الضريبية نتناول مفهوم الحوافز الضريبية الموجهة للاستثمار وأهم الصيغ القانونية التي يمكن أن يعتمد عليها المشرع في التأثير على قرار المستثمرين من حيث نوع وحجم ومكان الاستثمار (الفرع الأول) ثم نتطرق إلى الضوابط و الشروط التي ينبغي على المشرع الأخذ والتقيدها بها عند صياغته لهذه الحوافز لضمان فعاليتها ونجاحها لتحقيق هدفها في تشجيع الاستثمار (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعتبر الحوافز الضريبية من العوامل الهامة والرئيسية التي تؤثر بصورة مباشرة على عوائد الاستثمار وحركة تدفق رؤوس الأموال المحلية و الأجنبية، حيث يؤثر اختلاف أنماط الحوافز الضريبية للاستثمار على عوائد هذه الاستثمارات سنعرض مفهوم الحوافز الضريبية (أولاً) ثم الصيغ القانونية للحوافز الضريبية (ثانياً).

أولاً: مفهوم الحوافز الضريبية.

تعددت التعاريف المقدمة للحوافز الضريبية، حيث عرف بعض الباحثين الحوافز الضريبية بأنها إحدى أدوات السياسة الضريبية التي تشجع الاستثمارات على التوجه إلى القطاعات النوعية والجغرافية التي تتفق مع الإستراتيجية الاقتصادية العامة للدولة¹.

وتعرف كذلك الحوافز الضريبية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات ذات طابع إغرائي والتي تعتمد على الدولة قصد توجيه الأعوان الاقتصاديين صوب الأنشطة والقطاعات الإنتاجية التي تتماشى وسياساتها التنموية. ويرى البعض الآخر بأنها عبارة عن نظام يتم تصميمه في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الإدخار والاستثمار على حد سواء ويتفاوت من دولة إلى أخرى حسب ظروفها. وعرفت أيضاً بالتيسيرات الضريبية التي يمنحها المشرع للأنشطة المختلفة لتحقيق أهداف معينة².

وبتتبع تلك المفاهيم يتضح على أنها تلك المعاملة الضريبية التفضيلية التي تمنح لفائدة بعض القطاعات، أو بعض أنواع الأنشطة المعتبرة ذات الأولوية بالنسبة للدولة والتي تتماشى مع مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. يمنحها المشرع خلال النظام الضريبي والمالي في شكل اعانة تعود الى ترك إيراد جبائي مقصود مضى به بنية التحفيز والتشجيع على تحقيق أهداف معينة وذلك بمقتضى نصوص قانونية كقانون الاستثمار والقوانين الضريبية والقوانين المالية السنوية والتكميلية³.

و من ذلك يتضح جليا أن الحوافز الضريبية هي إحدى أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي، كما يلعب دورا رئيسيا في توجيه الأنشطة الاقتصادية وخاصة الاستثمارية منها. لذلك يمكن اعتبار الضريبية أداة توجيه في المجال الاقتصادي نظرا للخصائص التي تتمتع بها، والتي تؤهلها لتلعب دورا فعالا خاصة في مجال الاستثمار وذلك للتأثير على المكلفين من نوع و حجم ومكان الاستثمار.

ومجمل القول أن التحفيز الضريبي يعتبر متغيرا استراتيجيا تتخذه الدولة كأسلوب في تحقيق تنميتها الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال المزايا الضريبية الممنوحة للأعوان الاقتصاديين، بالمقابل تسعى الدولة إلى خلق مناخ مشجع ومحفز للاستثمار.

¹ معوض السيد محمد خليل، المرجع السابق، ص 82.

² محمد محمد حليم العيادي، المرجع السابق، ص 472.

³ حجاج خلال، التحفيزات الجبائية لدعم المقاولات بالمغرب: الحصيلة وأفاق الإصلاح، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 15 سنة، 2016، ص 78.

وتجدر الإشارة أن أهداف سياسة التحفيز الضريبي، لا تقتصر على تشجيع الاستثمارات فقط، بل تتعدى إلى تحقيق نسبة نمو اقتصادي معتبرة، والنهوض بالاقتصاد الوطني في أقصى مدة ممكنة، ولهذا أخذت هذه السياسة عدة أشكال فإلى جانب التحفيز الضريبي الخاص بالاستثمار نجد¹:

• تحفيز ضريبي خاص بالتصدير:

وتظهر خاصة في شكل تخفيض من الحقوق الجمركية لدى استيراد مواد أولية تدخل في عملية الاستثمار مباشرة، تخفيض الرسم على القيمة المضافة، تخفيض كلي أو إعفاء كلي عند التصدير، التخفيض من الضرائب على الدخل بحيث يمكن للمؤسسات المصدرة لمنتجاتها أن تستفيد من إعفاء على دخلها الناتج عن التصدير، عند تحقيقها لأرباح معتبرة، وإنشاء ما يعرف بالمناطق الحرة والتي تتميز بنظام خاص يقوم على نظام إنتاج بدون جمركة البضائع.

• تحفيز ضريبي خاص بالتشغيل:

رغم حث المستثمرين على تشغيل أكبر عدد ممكن من اليد العاملة، فقد يؤدي إلى تصادم وتعارض بين التحفيز الضريبي الخاص بالتشغيل والتحفيز الضريبي الخاص بالاستثمار ورغم تواجد هذا المشكل تبقى بعض الدول تعمل بسياسة التحفيز الضريبي الخاص بالتشغيل والذي يشمل على مجموعة من الامتيازات منها التخفيض في الدخل الخاضع للضريبة مقابل كل شخص تم تشغيله، أو كل منصب تم توفيره ضمن المشروع الاستثماري، إستفادة المشاريع التي تشغل أكبر عدد من اليد العاملة من تخفيض معدل الضرائب على الأرباح، أو غيرها من الرسوم والضرائب خاصة المتعلقة بالأجور.

ثانيا: الصيغ القانونية للحوافز الضريبية.

تتفاوت التشريعات في اختيار الصيغ القانونية التي يمكن أن تمنح للمستثمر، وتمكينه في اختيار الشكل الذي يناسبه، حيث تتعدد صور وأشكال الحوافز الضريبية كما يلي:

1- الإعفاء الضريبي.

يقصد بالإعفاء الضريبي عدم خضوع المشروعات الاستثمارية للضريبة قصد تشجيع وتحفيز المتعاملين الاقتصاديين على اتخاذ قرار الاستثمار، ويمكن أن يكون الإعفاء الضريبي كلياً يخص جميع الضرائب أو جزئياً يخص بعض الضرائب.

¹ فتحة قرقوس، النظام الجبائي والاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامع الجزائر، السنة الجامعية 2000-2001، ص ص 89-90.

إن الإعفاء الضريبي يكلف الدولة فقد ينقص من إيراداتها الضريبية ولذلك فإن سياسة الإعفاء الضريبي تخص لفئة معينة من المؤسسات التي تستجيب للشروط والمقاييس المحددة من طرف الدولة والمدرجة في قوانين الاستثمار، وهي عادة تتعلق بنوع النشاط، حجم المؤسسة، المنطقة الجغرافية، إمكانية خلق مناصب شغل ومدى استعمال الموارد الأولية المحلية¹.

ويتخذ الإعفاء الضريبي صورتين فقد يكون إعفاء جزئي أو كلي وتتراوح مدة الإعفاء بين سنتين إلى 05 سنوات وقد تصل إلى 15 سنة في بعض الدول، وفي بعض الدول الأخرى كالسنغال يمنح الإعفاء الضريبي للمستثمر الأجنبي على أرباحه خلال الفترة الزمنية المحددة إلى أن يصل مجموع أرباحه إلى 100 بالمائة من قيمة رأس مال المستثمر عندما ينتهي الإعفاء حتى وإن لم تنتهي الفترة الزمنية للإعفاء الضريبي².

2- التخفيض الضريبي.

تلجأ معظم الدول إلى التخفيض كتقنية لتخفيف العبء الضريبي، ومن ثم التأثير في قرار الاستثمار، ويقصد بالتخفيض الضريبي إخضاع العون الاقتصادي لمعدلات ضريبية أقل أو تقليص الوعاء الضريبي مقابل الالتزام ببعض الشروط، إغراء لهذا العون حتى يستمر في الظروف الموجودة من قبل الدولة بناء على السياسة الاقتصادية والاجتماعية المبتغاة.

و يكون هذا التخفيض في إطار شكلين أساسيين هما التخفيض في معدل الضريبة ومعناه الانتقاص من نسبة الضريبة المحصلة في نشاط معين، أو التخفيض في المادة الخاضعة للضريبة ما يعرف بالوعاء الضريبي بمعنى حصر الضريبة في مواضيع محددة ومجالات معينة³.

3- إعادة استثمار الأرباح.

إن إعادة استثمار الأرباح الناتجة عن نشاط استغلالي، يسمح للمؤسسة تطبيق معدل مخفض للضريبة على أرباح الشركات و يترتب على ذلك التخفيض في معدل الضريبة أو حتى الوعاء الضريبي، تخفيض

¹ نصيرة يحيوي بوعون، الضرائب الوطنية والدولية، الورقة الزرقاء، سنة 2010، ص 81.

² محمد طالبي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص 317.

³ بلقاسم بودالي، سياسة التحفيز الجبائي في الجزائر ودورها في جذب الاستثمار، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الاقتصادي 27، سنة 2013، ص 418.

العبء الضريبي، ويهدف المشرع من وراء ذلك التخفيض تشجيع المؤسسة على الاستثمار وتوسيع نشاطها من خلال منح إمكانية أكبر للتمويل الذاتي¹.

4- الإجراءات الضريبية التقنية.

يقصد بالإجراءات الضريبية التقنية، المعالجة الضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، حيث يترتب عليها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي ومن بينها:

أ- نظام الإهلاك.

يعرف الإهلاك على أنه النقص الحاصل في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة الإستخدام أو مرور الزمن أو الابداع التكنولوجي. ويعبر عن القسط السنوي من القيمة الكلية للأصل بقسط الإهلاك. وي طرح هذا القسط من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يصبح العبء الضريبي أقل مقارنة بحجم الدخل الخاضع للضريبة قبل الإهلاك. ويعتبر الإهلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه (ثابت، متزايد، متناقص). وكلما كبر حجم هذه المخصصات، وتسارع في بداية حياة الاستثمار، خاصة في فترة التضخم، كلما اعتبر ذلك امتيازاً لصالح المؤسسة، إذ بفضلها تتمكن من تجديد استثماراتها ودفع ضرائب أقل، فضلاً عن كون الإهلاك عنصراً أساسياً من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة.

ففي الجزائر تم السماح بإعتماد ثلاثة أنماط للإهلاك حسب شروط وظروف يحددها القانون. ويمكن تعدد أنظمة الإهلاك المؤسسات من اختيار النظام الأكثر ملائمة لظروفها ويدفعها إلى المبادرة التي هي في الواقع روح التسيير الحديث وأساس تطور المؤسسات ونموها².

ب- إمكانية ترحيل الخسائر.

في ظل الأزمات الاقتصادية التي تطرأ على معظم البلدان وتعرض الدول سواء النامية أو المتقدمة لما يعرف بالدورات الاقتصادية من انتعاش وازدهار ثم تضخم وركود. هناك احتمالية تعرض المستثمر للمخاطر كبيرة فقد لا يستطيع الحصول على ربح جراء استثماره ويتعرض للخسائر وهنا قد يلجأ لتصفية المشروع ولا يستطيع الاستمرار بعد ذلك، وهنا تتدخل الدولة وتساعد له كي تخفف من وطأة خسارته وكذلك

¹ نصيرة يحيوي بوعون ، المرجع السابق، ص ص 85-86.

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، المرجع السابق، ص 174.

قد يقوم المستثمر بالاستمرار في نشاطه بالرغم من خسائره وهنا يقرر المشرع التدخل ويعطي له الحق في خصم الخسائر التي تعرض لها مشروعه من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة.¹

وعليه تشكل هذه التقنية وسيلة لإمتصاص الاثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة وهذا بتحميلها على السنوات السابقة أو اللاحقة لتتحملها الأرباح المحققة فيها، وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في قانون الاستثمار. هذا الحافز من شأنه أن يشجع المستثمر سواء في اتخاذ قرار الاستثمار في البداية، أو، على الاستثمار في الإنتاج رغم الصعوبات التي تواجهه والخسائر التي قد تلحق به بعد قيامه بالإنتاج فعلا. والمقصود بالخسائر التي يجوز ترحيلها كل نقص حقيقي ومؤكد أصاب أصلا أو أصولا مملوكة لمنشأة أو مكلف خاضع إيراده لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن، وليس هناك ما يقابل هذا النقص من تعويض أو غيره.²

و لقد ظهرت عدة بدائل أمام التشريعات الضريبية لهذا الإجراء، حيث نميز ثلاث أنواع لترحيل الخسائر وذلك على النحو التالي:³

- ترحيل الخسائر إلى الأمام: يتم ترحيل الخسائر التي تصيب المكلف في سنة ما إلى أرباح السنوات التالية.
- ترحيل الخسائر إلى الخلف: حيث يتم ترحيل الخسائر التي تصيب المكلف في سنة ما لتخصم من أرباح السنوات السابقة.
- ترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف: حيث يتم ترحيل الخسائر التي تصيب المكلف في سنة ما أولا إلى الخلف لمدة محددة، فإذا لم تكفي الأرباح السنوات السابقة للاستهلاك الخسائر، يرحل الباقي ليخصم من أرباح عدد السنوات التالية.

يعتبر ترحيل الخسائر إلى الخلف حافزا قويا على التوسع وزيادة نسبة الاستثمارات في المنشآت القائمة، والتي مارست نشاطها الانتاجي منذ فترة زمنية معينة، وحافزا ضعيفا بالنسبة للمشروعات الانتاجية الجديدة والتي لم يتسن لها بعد ممارسة النشاط الانتاجي، ومن المتوقع أن تحقق خسائر في المراحل الاولى من إنتاجها، ومن الناحية العملية فإن السماح بترحيل الخسائر إلى الخلف يمكن أن يحقق نتائج ايجابية في الدول المتقدمة، بخلاف ترحيل الخسائر الى الامام الذي يعتبر أكثر ملائمة من الناحية التطبيقية

¹ حمدي حمزة حمد، المرجع السابق، ص 125.

² بلقاسم بودالي، المرجع السابق، ص 419.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليل مقارن)، الدار الجامعية، الاسكندرية، سنة 2004، ص 93.

للدول النامية، ويتوقف أثر كل من عملية الترحيل إلى الأمام والخلف على مختلف الظروف السائدة والمتوقعة¹.

الفرع الثاني: ضوابط وشروط استخدام الحوافز الضريبية.

إذا كانت السياسة الضريبية مطالبة بالعمل على استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والمحلية، فينبغي عليها في نفس الوقت مراعاة الترشيح في منح الحوافز الضريبية حتى لا تحدث آثار سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، لأن هذه الحوافز في الحقيقة هي عبارة عن نفقات حكومية تنازلت عنها الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية. وعليه سنتناول ضوابط منح الحوافز الضريبية (أولاً) ثم شروط استخدام الحوافز الضريبية (ثانياً).

أولاً: ضوابط منح الحوافز الضريبية .

مهما يكن توجيه الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية للضريبة ومهما تكن أهمية النتائج المتمخضة عن هذه الأهداف وأثرها في كيان الدولة السياسي، فإن الأمر الذي لا مراء فيه هو التوجيه الضريبي يشكل أداة خطيرة يتحتم إستعمالها بكل روية، لذلك أوجب بعض العلماء على المشرعين الماليين مراعاة مجموعة من الضوابط أثناء وضع الضريبة وهي²:

- أن يكون الهدف من التوجه الضريبي مرغوباً بالنسبة لأفراد المجتمع لا بالنسبة للفريق الذي ينتفع منه فقط، فالضرائب تكون عقيمة في نتائجها، إذا كانت لا تراعي مصلحة المجتمع برمتها وتخدم طائفة محددة منه.
- أن يكون النفع الذي يعود على المجتمع من هذا التوجيه أعظم من الضرر الذي يلحق بخزينة الدولة.
- أن يتحقق التماسق بين الضرائب الموجهة وسياسة الحكومة في انفاقها.
- يجب منح الحوافز الضريبية للأنشطة المرغوب النهوض بها.
- علاوة على ذلك يجب تشجيع المشروعات الأجنبية على إعادة استثمار أرباحها من الضرائب، فهناك مشروعات تبدأ بسيطة و لكن يكون لديها مقومات الاستقرار و النمو بإعادة استثمار منتظم ومثل هذه

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب عشاوي، المرجع السابق، ص 76 وما بعدها.

² العطشان حبيب، المرجع السابق، ص ص، 68-69.

المشروعات قد تكون في الفترة الطويلة أكثر فائدة للاقتصاد من تلك التي تهتم فقط بالعائد السريع و تسحب استثماراتها بعد سنوات قليلة حتى لو كان رأس مالها أعظم بكثير¹.

ثانيا: شروط استخدام الحوافز الضريبية.

لضمان فعالية الحوافز الضريبية وجب على المشرع أن يلم بجميع المعطيات المتعلقة بالظروف والأوضاع السائدة وكذلك وضع النشاطات المحفزة مع سلم الأولويات حسب ما يقتضيه الاقتصاد الوطني وبالتالي على المشرع الإلمام بمجموعة من الشروط وهي شروط ذات طابع ضريبي وأخرى شروط غير ضريبية وتتمثل في:

1- الشروط ذات الطابع الضريبي:

وتتعلق بطبيعة وشكل التحفيز، وكذا زمن ومجال تطبيقه

أ- طبيعة الضريبة محل التحفيز:

يختلف تأثير الضرائب على المؤسسة باختلاف طبيعتها (مباشرة أو غير مباشرة) وبالتالي فتحديد نوع الضريبة محل التحفيز له أهمية بالغة على مستوى فعالية ذلك التحفيز، وعلى هذا الأساس فإن الضريبة تحدد حسب أهميتها ومردوديتها بالنسبة إلى المؤسسة².
فإن الإختبار المناسب للضريبة محل التحفيز يأتي بالدراسة الجديدة للوعاء الضريبي من حيث قدرتها على تحقيق الأهداف المرغوب فيها في حالة ما إذا أخضع لمعدلات ضريبية معينة يضاف إلى ذلك ضرورة دراسة انعكاسات هذه الضريبة على الخزينة العامة وعلى سلوك الأعوان الاقتصادية.

ب- شكل التحفيز :

يأخذ التحفيز الضريبي عدة أشكال كالتخفيض، والإعفاء إضافة إلى إمتيازات أخرى لها تأثيرات مختلفة على نشاط المؤسسة، فتخفيف تكلفة الاستثمار مثلا يجب أن لا تكون على حساب قدرة الخزينة العامة في تحمل الأعباء العمومية لذلك توضع قيود زمانية و مكانية و كمية ضابطة لشكل التحفيز تضمن توازن و عدم إضرار المصالح العمومية. وفي هذا المجال نجد الإعفاء الضريبي واسع الإنتشار في معظم السياسات التحفيزية، بحيث له تأثير مباشر في تخفيض تكلفة المشروع، إلا أنه يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة، لذلك توضع قيود تحد من التوسع في مجال الإعفاءات.

¹ حمدي حمزة حمد، المرجع السابق، ص 127.

² الطاهر شليحي، محتوى التحفيزات الجبائية المقدمة لتشجيع الاستثمار في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي-19، سنة 2014، ص 141.

ت- زمن وضع التحفيز:

إن إعداد سياسة التحفيز الضريبي أو تطبيقها مرتبط أساسا بالزمن، لأنه يتطلب مدة زمنية معينة بمعنى أن هذه الفترة هل هي مناسبة لتطبيق هذا الإجراء وهل هي ملائمة مع إقبال المستثمرين؟ وفي هذا الصدد ذكر (p.fantaneau) أن الوقت الملائم لمنح الإعفاءات هي فترة الخروج من الأزمة، والتي تسبق مباشرة الإنتعاش الاقتصادي. أما (b.vinay) فيرى أن الوقت الملائم لوضع سياسة التحفيز الضريبي هو مرحلة انطلاق نشاط المؤسسة، والتي تكون بأمس الحاجة إلى ذلك النوع من الإجراءات التحفيزية، حيث تكون هذه الإعفاءات تكون متمشية مع برنامج المؤسسة وإستراتيجيتها في النمو¹. ولهذا فإن عنصر الزمن عامل مهم في سياسة التحفيز الضريبي حيث من الضروري على المشرع قبل تطبيق إجراءات التحفيزية تحديد الوقت المناسب لها، والفترة الزمنية اللازمة لها والكفيلة بتحقيق الهدف المراد بلوغه من خلالها.

ث- مجال تطبيق التحفيز:

يمكن أن تكون الحوافز الضريبية أداة تحقق بموجبها الدول إستراتيجيتها الإنمائية إذا استعملت استعمالا صحيحا، فبإمكانها أن تعوض مواطن النقص للسياسات السابقة التي ظهرت فيها اختلالات نتيجة عدم تحكّمها في منح هذه المزايا².

إذ ينصب على اختيار المشاريع الاستثمارية التي سيطبق عليها إجراء التحفيز الضريبي، ولهذا يضع المشرع الضريبي مجموعة من المعايير والشروط قصد تحديد طبيعة ونوعية الاستثمارات المعنية بالتحفيز كأهميتها وأولويتها بالنسبة للاقتصاد الوطني، وتطبق سياسة التحفيز الضريبي على الاستثمارات ذات المردودية والمنتجة سواء على المدى القصير، المتوسط أو الطويل، حتى تكون لها نتائج إيجابية تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة للدولة، كما تطبق أيضا على المؤسسات التي تحقق خسائر مالية نظرا لوزنها في الاقتصاد الوطني، وذلك من خلال تشغيل عدد كبير من العمال، أو تحقيق قيمة مضافة

¹ حليم بو حادي، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، دراسة حالة وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها 1993-2001 مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003، ص 77.

² بركان عبد الغاني، الآليات القانونية للتوفيق بين الاستثمار وحماية البيئة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، السنة الجامعية 2020-2021، ص 232.

معتبرة، وعليه تستفيد تلك المؤسسات من إجراء التحفيز الضريبي حتى تتمكن من تحسين مردوديتها المالية¹.

2- الشروط ذات الطابع الغير ضريبي.

تتعلق هذه الشروط بالظروف السائدة في الدولة، ويمكن إدراجها بالعوامل التالية:

أ- المحيط الإداري.

للجهاز المؤسسي في الدولة دورا هاما في تشجيع وجلب الاستثمارات الوطنية والاجنبية اليها. لذلك يتعين على اي دولة مشجعة للاستثمار أن تقوم بإنشاء أجهزة وهيئات حكومية تكون مهمتها الأساسية تخطيط تنظيم وتوجيه الاستثمارات الأجنبية، فضلا عن تسويق وترويج المشروعات والتعريف بالسوق في الداخل و الخارج فمدى فعالية التحفيز الضريبي مرتبط بطبيعة المعاملات الإدارية، حيث إن تطهير الإدارة من البيروقراطية و الرشوة يكون له التأثير الإيجابي في اتخاذ قرار الاستثمار ومن ثم المساهمة في إنجاح سياسة التحفيز الضريبي وذلك لا يتحقق إلا بنضج و كفاءة الأجهزة القائمة لإتمام عملية التحفيز الضريبي.

ج- المحيط السياسي و الأمني.

يعتبر الوضع السياسي للدولة من أهم انشغالات المستثمر الأجنبي إذ يعمل الاستقرار السياسي على انسياب رؤوس الأموال الاجنبية إلى الدولة المضيفة ومنه إنجاح سياسة التحفيز الضريبي. فالمخاطر السياسية هي أولى اهتمام المستثمر الأجنبي وتكمن في الأحداث والتغيرات الداخلية في البلد المستقبل لهذه الاستثمارات إلى جانب طبيعة العلاقات بين البلد المستقبل والبلد المستثمر فتأخذ هذه المخاطر أشكالا متعددة تتناسب مع درجة العلاقة ودرجة توترها، إذ نجد في شكل القيود المسلطة على الشركة الأجنبية المستثمرة إلى أن تصل إلى اقصى درجة وهي حالة الإقصاء².

ح- العنصر التقني.

قبل وضع أي إجراء تحفيزي يجب توفر البنية الاقتصادية التي تعتبر من متطلبات نجاح أي مشروع استثماري، فالبلدان التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة بما في ذلك وجود مناطق صناعية، تسهيلات الاتصال والتمويل العام يكون لها الحظ الكبير في جلب المستثمرين...

¹ حليم بو حادي ، المرجع السابق، ص 70.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 123.

خ- المحيط الاقتصادي.

بالإضافة إلى العناصر السابقة، يوجد عنصر آخر يؤثر على سياسة التحفيز الضريبي و يتمثل في الاستقرار الاقتصادي للدولة المضيفة للاستثمار، والذي يتجسد في توفر الاسواق، وجود نظام مصرفي متطور، وجود شبكة طرق متطورة، توفر مصادر كافية للتمويل بالمواد الاولية، وجود سياسة مرنة للأسعار والائتمان، أضف إلى ذلك تسهيلات خاصة بالعلاقات الاقتصادية والمالية مع الخارج بالإضافة الى استقرار العملة، وكل هذا من شأنه إنجاح سياسة الحوافز الضريبية¹.

فعن طريق هذه الضوابط، ومراعاة هذه الشروط والعوامل يتم وضع دراسة علمية وفنية للضرائب تستهدف التوصل إلى صياغة سياسة ضريبية مثلى محفزة للاستثمار الأجنبي والوطني، قادرة بالتالي على تحقيق الآثار الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية المرغوب فيها والتي تتناسب مع أهداف المجتمع.

¹ حليم بو حادي، المرجع السابق، ص 79.

الفصل الثاني: التنظيم القانوني للحوافز الضريبية الخاصة بالاستثمار.

إن الأزمات الاقتصادية الخانقة التي عاشتها الجزائر نتيجة انخفاض أسعار البترول في فترة الثمانيات، وجدت نفسها مجبرة على مسايرة الاقتصاد العالمي بتبنيها لسياسة الانفتاح الاقتصادي بعد سنة 1990، ف جاء المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار في سياق التوجه نحو اقتصاد السوق كنتيجة لرغبة السلطة التنفيذية الجزائرية في بعث عنصر الثقة لدى القطاع الخاص الوطني والأجنبي. كما شهدت بداية الألفية الثالثة تدخلا واسعا من المشرع الجزائري في المجال الاقتصادي وتحديدًا في مجال الاستثمار، فصدر الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 06-08 والملغى بموجب القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

صاحب القانون الخاص بالاستثمار، صدور قوانين أخرى جديدة فعلى المستوى الداخلي نجد أبرزها القوانين الضريبية فاحتوت على مجموعة من الامتيازات والحوافز الضريبية لتكمل قانون الاستثمار بإضافة مزايا أخرى، أما على الصعيد الدولي فقد أبرمت الجزائر عدة إتفاقيات ضريبية دولية منحت بموجبها حوافز ضريبية ذات صبغة دولية.

ولدراسة التنظيم القانوني للحوافز الضريبية الخاصة بالاستثمار نقسم هذا الفصل إلى مبحثين، نستله بدراسة وتحليل الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب الاتفاقيات الدولية والقوانين الضريبية (المبحث الأول)، ثم ننقل لدراسة وتحليل الحوافز الضريبية الممنوحة في القانون الخاص بالاستثمار (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب الإتفاقيات الدولية والقوانين الضريبية.

تلعب الضريبة دورا رئيسيا في توجيه رؤوس الأموال الأجنبية والتأثير في توطين الشركات، حيث تتخذ القوانين الضريبية والإتفاقيات الضريبية الدولية من الضريبة سبيلا أساسيا من أجل التأثير على قرار المستثمرين.

ولهذا لم يكتف المشرع الجزائري بمجموعة المزايا الضريبية التي نص عليها قانون الاستثمار الذي يعتبر الإطار الخاص، كذلك لجأ إلى منح حوافز ضريبية ذات صبغة دولية من خلال إبرام العديد من الإتفاقيات الدولية في المجال الضريبي في إطار الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف بهدف تشجيع الاستثمار الدولي المتبادل، وتوفير حماية أكثر للمستثمرين والتصدي لمشكلة الازدواج الضريبي الذي يقع عائقا أمام هذا التشجيع.

إضافة إلى ذلك تضمنت القوانين الضريبية في الجزائر والتي تطورت بعد الاصلاحات الضريبية مجموعة هامة من الحوافز الضريبية بإعتبار أن النظام الضريبي يشكل أحد العناصر الأساسية التي تدخل ضمن اهتمامات المستثمرين الوطنيين أو الأجانب عند اتخاذ قرار الاستثمار.

في هذا المبحث سنقف لمعرفة توجه المشرع الجزائري نحو التحفيز الضريبي للاستثمار خارج النصوص المتعلقة بالاستثمار، ومنه سنقوم بتحليل مضمون ومحتوى هذه الحوافز وهي الحوافز الضريبية الدولية والمتعلقة أساسا بالإتفاقيات الدولية التي تستهدف تجنب رأس المال الوقوع في مخاطر الازدواج الضريبي (المطلب الأول) .

بالإضافة إلى ذلك الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار القوانين الضريبية والتي تكون محل تعديلات دورية بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الحوافز الضريبية الدولية.

إن انعكاسات النظم الضريبية على السياسة الاستثمارية لكل دولة يثير العديد من المشاكل الضريبية الدولية ومن بين أبرزها ظاهرة الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، فعلى الرغم من أن الازدواج الضريبي ظاهرة مشروعة من الناحية القانونية طالما أنها انبثقت من إرادة المشرع سواء بقصد أو بدون قصد، فضلا عن مشروعيتها من حيث النطاق الدولي. غير انه يترتب على هذا الظاهرة العديد من الآثار السلبية خاصة إعاقة الاستثمار الأجنبي. لهذا سعت الجزائر جاهدة للتصدي لهذه الظاهرة وتلافي آثارها حيث تبنت العديد من الاتفاقيات الضريبية بإعتبارها أداة فعالة لتقادي ومعالجة الازدواج الضريبي، وكنتيجة لإدراكها لأهمية جذب الاستثمارات الأجنبية ودوره في تحقيق التنمية الاقتصادية. بحيث تسمح هذه الاتفاقيات بتحديد الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة بالنسبة لكل دولة موقعة على هذه الاتفاقية.

في هذا السياق سنقف في (الفرع الأول) للبحث عن تأصيل مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي والعوامل التي تؤدي الى استفحال هذه الظاهرة، وفي (الفرع الثاني) سنتطرق إلى طرق تقادي الازدواج الضريبي مع الإشارة إلى مختلف الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الدولة الجزائرية في هذا الشأن.

الفرع الأول: الإزدواج الضريبي الدولي: بين تأصيل مفهوم الظاهرة وعوامل استفحالها.

تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي من الظواهر التي تكتسي اهتماما كبيرا لدى الباحثين في المالية العامة والقانون وكذا الاقتصاد، مما يستدعي الوقوف أمام هذه الظاهرة وتحديد طبيعتها ومعرفة الأسباب التي أدت إلى حدوثها.

أولا: المقصود بالازدواج الضريبي الدولي.

تعد مشكلة الازدواج الضريبي من أخطر المشاكل التي تواجه الاستثمارات الأجنبية فهي مشكلة مزدوجة يمكن أن تواجه المستثمرين، كما يمكن أن تواجه الدولة المضيفة للاستثمار. لذلك حظيت هذه الظاهرة بعناية كبيرة، نظرا للنتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية، ولا يزال هناك خلاف حول مفهوم هذه الظاهرة، حيث لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه.

تعرف لجنة الشؤون الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE الازدواج الضريبي الدولي القانوني في إطار القانون الدولي بأنه: "الحالة التي يخضع فيه المكلف الدولي نتيجة امتلاكه لدخل أو ثروة لفرض الضريبة من طرف اكثر من دولة".

La double imposition juridique internationale peut être définie Une manière générale comme application d'impôt comparables dans deux plusieurs étas aux même contribuable, pour la même fait générateur et pour des périodes indique¹ وقد عرفت منظمة الأمم المتحدة الازدواج الضريبي الدولي بأنه:"جباية ضرائب متشابهة في دولتين أو أكثر من نفس المكلف بها على نفس الوعاء الضريبي"²

و يعرف أيضا بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية.³ إن الضريبة هي فريضة إلزامية تنبع من الحق الدستوري للدولة بممارسة سيادتها على أراضيها وعلى رعاياها. ومن هذا الحق يصبح بإمكان الدولة وإيرادتها المنفردة أن تضع النظم القانونية لفرض الضرائب. غير أنه بسبب تعدد الضرائب وتنوع الوقائع المنشئة للضريبة خصوصا بعد أن تجاوزت حركة الاموال ومفاعيلها حدود الدولة الواحدة لتخضع لسيادة وإرادة الدولة الأخرى، فقد نشأت ظاهرة الازدواج الضريبي التي تسمح بفرض نفس الضريبة على نفس المكلف وعلى نفس الوعاء الضريبي وخلال المدة ذاتها أكثر من مرة.⁴

مما ورد في التعاريف أعلاه نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي بتوفر الشروط التالية:

- **وحدة الضريبة المفروضة:** لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي يجب أن تكون الضرائب المفروضة على المكلف واحدة أو ذات طبيعة واحدة فيدفع المكلف ذات الضريبة أكثر من مرة في نفس المدة.

¹Ocde/modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune/version abrégée 15 juile 2005 p07.

² اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، الأمم المتحدة، نيويورك، 2001، ص 08.

³Bernard CASTAGNEDE, Précis de fiscalité internationale, 1^e éd, presse. Univ. de France, Paris, 2002, p.12.

⁴مهدي محفوظ، المرجع السابق، ص 386.

- وحدة الوعاء الخاضع للضريبة: حيث تكون أمام وحدة الوعاء عندما يكون المال الخاضع للضريبة نفسه أي يدفع المكلف الضريبة أكثر من مرة على نفس المال موضوع التكليف.
 - وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة: يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي أن يتم فرض الضرائب في نفس السنة المالية، وعليه بتكرر فرض الضريبة أكثر من مرة على الواقعة نفسها وفي نفس السنة المالية تكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي.
 - وحدة الشخص المكلف بالضريبة: يكون المكلف الخاضع للضريبة قانونا هو نفس الشخص الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة.
 - فرض الضريبة من دولتين أو أكثر: إن الطابع الدولي للازدواج الضريبي إنما يتأتى من ممارسة أكثر من دولة لسياستها الضريبية بأن تفرض ضرائب على نفس الطبيعة أو على الأقل المتشابهة، على نفس المكلف بالضريبة لنفس المدة وعلى نفس الوعاء الضريبي. هذا الشرط أشارت إليه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE في التعريف الذي وضعتة للازدواج الضريبي، وهو ما أقرته كذلك هيئة الأمم المتحدة.
- إن الازدواج الضريبي على المستوى الدولي نوعين: فمن حيث إرادة المشرع فقد يكون مقصودا أو غير مقصود، حيث يكون مقصودا إذا أراد المشرع لتحقيق أغراض اقتصادية معينة، كأن يراد منه منع رعايا الدولة من توظيف أموالهم في الخارج، وذلك بفرض ضريبة على تلك الأموال، علاوة على الضريبة التي تفرض عليهم في الدولة التي يستثمرون فيها أموالهم، أما الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود يكون ناتجا عن عدم وجود سلطة عليا تسيطر على التشريعات الدول المختلفة.
- أما من حيث طبيعته فينقسم إلى ازدواج ضريبي دولي قانوني واخر اقتصادي، حيث يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر أما الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي فيحدث عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ومن طرف أكثر من دولة¹.

¹ SAIUD Arif ,SAIUD Kaouter,Les conventions fiscales internationales comme moyen de résolution des problèmes de la fiscalité internationale,Review of economic papers ,Vol 03N° 02/December 2019,p p 217 -218

ثانياً - أسباب تحقق الازدواج الضريبي الدولي.

يرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي إلى عدة أسباب منها ما هو مقصود ومنها ما هو غير مقصود وسوف يتم تبيانها فيما يلي:

أ- تباين المعايير الموجبة لفرض الضريبة.

إن فرض الضريبة حق مستمد من السيادة التي تتمتع بها كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين أو المستوطنين في إقليمها، والأموال الموجودة بها والدخول النابعة من مصادر فيها، لذا فإن الضريبة يمكن أن تفرض على دخل المستثمر بالإستناد إلى مبدأ التبعية السياسية للدولة (الجنسية)، أو بالإستناد إلى مبدأ التبعية الاجتماعية (الإقامة أو الموطن)، أو بالإستناد إلى مبدأ التبعية الاقتصادية للبلد محل النشاط. وتبعاً لذلك يميز الفقه الضريبي بين معيارين أساسيين تتأثر بهما النظم الضريبية المعاصرة، عند تحديد السيادة الضريبية:

- معيار الإقليمية: وهو معيار يستند إلى مبدأ التبعية الاقتصادية وفي ظل هذا المعيار تتحدد

السيادة الضريبية للدولة بحدود إقليمها، بحيث يخضع كل نشاط ينشأ في إقليمها أو أن يكون هذا الإقليم مصدره بصرف النظر عن موطن الممول أو جنسيته.

- معيار الإقامة: يستند إلى مبدأ التبعية السياسية أو الاجتماعية، ويسمى كذلك هذا المعيار بمعيار

الدخل القومي، وفي ظلها ترى الدولة أن لها حق إخضاع الأرباح الناشئة خارج حدودها الإقليمية عندما يكون هذا الربح متحققاً بمعرفة فرض أو شركة يتمتع بجنسيتها أو مقيم بها.

وتتباين الدول في تبني هذه المعايير في تشريعاتها الضريبية، فمن الممكن أن تأخذ بعض الأنظمة

الضريبية للبلدان المصدرة للاستثمارات الأجنبية أو البلدان المضيفة لها بأحد هذين المعيارين، في حين

تأخذ البعض الآخر بالمعيار الثاني، وينجم عن هذا الوضع حالات ازدواج ضريبي دولي تعرقل حركة

التجارة الدولية بصفة عامة، وحركة انتقال رؤوس الأموال الدولية بصفة خاصة.¹

ب- اختلاف التنظيم الفني للضرائب بين الدول والتباين في تفسير المصطلحات الضريبية.

حيث يعتبر أكثر الأسباب أهمية التي تؤدي إلى حدوث ظاهرة الازدواج الضريبي، إذ أن بعض الدول

تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل) كما هو الحال

بالنسبة لكافة الدول الرأسمالية المتقدمة، هذا ويأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل.

¹ نزيه عبد المقصود مبروك، المرجع السابق، ص ص 228-229.

فيأخذ عادة بضابط المصدر بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي¹. كما يعتبر اختلاف الدول لتفسير المصطلحات الضريبية أحد أسباب الازدواج الضريبي ويرجع هذا الاختلاف نتيجة تباين التشريعات الضريبية حول المفاهيم الضريبية الأساسية.

ت- ظهور التجارة الإلكترونية.

مما يؤدي إلى ارتفاع درجة احتمال حدوث الازدواج الضريبي على نفس المعاملة التجارية الإلكترونية مما يؤدي إلى اختلاف مكان دفع قيمة المعاملة التجارية عن موطن الشركة المستفيدة منها، إذ ترى كلا من الدولة مقر الدفع والدولة موطن الشركة الحق في فرض الضريبة².

الفرع الثاني: أثر الازدواج الضريبي على الاستثمارات و فعالية الاتفاقيات الضريبية الدولية في معالجة هذه الظاهرة.

يترتب عن الإزدواج الضريبي آثار سلبية وإشكاليات خطيرة على اقتصاديات الدول المضيفة للاستثمار أو المصدرة لرأس المال، لهذا سارعت الجزائر على غرار بلدان العالم لإحتواء هذه الآثار السلبية وطمئنة المستثمرين من خلال وضع اليات للتصدي لهذه الظاهرة و ذلك بإبرام الإتفاقيات الضريبية سواء الثنائية أو المتعددة الأطراف .

أولاً: الآثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي على الاستثمارات الأجنبية: يترتب عن مشكلة الازدواج الضريبي مجموعة من الآثار السلبية تتمثل في:

1- الآثار السلبية المباشرة على الاستثمارات الأجنبية.

لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية مباشرة وهي:

• المساس بالعدالة الضريبية.

إن الازدواج الضريبي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعاً غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولا في خارج بلدانهم، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء

¹ نعيم عاشوري، الإتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 41 جوان 2014، ص 177.

² بن عبد الفتاح دحمان، بوعزة عبد القادر، التنافسية الجبائية واثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد الخامس، جامعة قاصدي مرباح، جوان 2011، ص 287.

الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة، ويحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة الأجنبية¹. وهذا مساس مباشر بالعدالة الضريبية التي يجب أن يتمتع بها النظام الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى تحميل المكلف أكثر من طاقته ويجعل المساواة شعارا نظريا بالإضافة إلى دفع المكلف للتهرب من الضريبة وعرقلة المبادلات التجارية والحد من حركة رؤوس الأموال بين الدول.

• عزوف المستثمر الأجنبي.

تمتلك الدولة المستقطبة للاستثمار من حيث الأصل حرية واسعة في فرض الضرائب المختلفة على الأجانب الذين يمارسون نشاطا استثماريا في إقليمها. ومع ذلك فإن القواعد والإجراءات الضريبية التي تفرضها الدولة يمكن أن تكون عائقا في مواجهة الاستثمار الأجنبي، ويظهر ذلك بشكل بارز في الازدواج الضريبي.

على الرغم من أن هذا الازدواج الضريبي يعد عملا مشروعاً من وجهة النظر القانونية، حيث يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة من مصادر فيها، إلا أنه في الواقع يشكل عقبة أمام استقطاب الرأس المال الأجنبي إلى الدول المختلفة للاستثمار فيها، والعلّة في ذلك تكمن في أن هذا الازدواج الضريبي يؤدي إلى تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه نظراً لتعدد الدول التي تدعي اختصاصها بفرض الضريبة. كما أنه يؤدي من جهة أخرى إلى تقليص العوائد التي كان المستثمر الأجنبي يأمل تحقيقها وراء نشاطه الاستثماري².

2- الآثار السلبية الغير مباشرة على الاستثمارات الأجنبية. يترتب عن الازدواج الضريبي آثار

سلبية أخرى خطيرة وهي:

• تشجيع التهرب الضريبي الدولي.

حيث يترتب على تحمل المكلفون بالضريبة لعبء ضريبي أثقل الناتج عن الازدواج الضريبي الدولي إلى التخلص من كل الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة والغير مشروعة. حيث عرف J.J.Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه: "كل تهرب من الضريبة عبر حدود

¹ نزيه عبد المقصود مبروك، المرجع السابق، ص 230-231.

² عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، اثرء للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى سنة 2009، ص 222.

الدولة والذي من شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو أن تتوفر لديه إرادة التهرب ألا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تمام¹.

• ظهور المنافسة الضريبية الدولية الضارة.

ظهرت المنافسة الضريبية نتيجة تسابق الدول فيما بينها من أجل جذب الرساميل الأجنبية المختلفة إليها، إذ تعبر المنافسة الضريبية بصفة عامة عن تلك التدابير والإجراءات المعتمدة من دولة أو إقليم ما من جانب واحد لحفز الاستثمارات أو لتوسيع القاعدة الضريبية، عن طريق منح مزايا ضريبية أكبر². لكن قد يترتب عن المنافسة الضريبية الدولية ما يعرف بالمنافسة الضريبية الضارة نتيجة محاولة الدول لتخفيف العبء الضريبي الناتج عن الازدواج الضريبي الدولي وتعرف على أنها الإنحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الضريبية للدول الراغبة في تنامي ظاهرة المنافسة الضريبية من أجل السيطرة على مورد مالي هام والمتمثل في تدفق المال الاجنبي لأية دولة، مما يخلق تباينا في اداء هذه الدول من الجانب الضريبي وفقا للتنافس الضريبي الحاصل بينها ما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء³.

ثانيا: فعالية الإتفاقيات الضريبية الدولية في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي.

يعتبر الإزدواج الضريبي الدولي في شتى صوره عبئا ماليا ثقيلًا على المستثمر الأجنبي، إذ أنه يؤدي في الواقع إلى استفاد الجانب الأكبر من إيراداته وعوائده، وهو بذلك يضع المعوقات أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى وفقا لما تقتضيه الحاجات الاقتصادية، ويحول دون استثمارها استثمارا صحيحا منتجا، لذلك فقد سعت قبل ذلك منظمات الدولية إلى إجراء الدراسات النظرية وتشكيل اللجان المتخصصة للوقوف على الأساليب الفنية و القانونية التي يتم بمقتضاها تلافي هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية، فقد شكلت عصبة الأمم عام 1921 لجنة من الخبراء الاقتصاديين لبحث مشكلة الازدواج الضريبي وآثاره في العلاقات الاقتصادية الدولية والاستثمار الدولي بوجه خاص

¹ عبد القادر مهداوي، الاليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص 04 .

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 197.

³ عبد الفتاح دحمان ، عبد القادر بوعزة ،المرجع السابق ،ص ص 285-286

وقد توصلت اللجنة المذكورة إلى تجنب الازدواج الضريبي والذي يمكن أن يتم بإتباع إحدى الصيغ التالية:¹

- أن تقوم الدولة المصدرة لرأس المال بإعفاء عوائد هذا الاستثمار من الضريبة الوطنية.
 - أن تقوم الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائده من الضريبة الوطنية.
 - أن تقوم كل الدولتين المصدرة لرأس المال والمستقطبة له بتقسيم إيراداتها من الضرائب المفروضة على عوائد الاستثمار بينهما.
- وقد اقترحت اللجنة انذاك اتباع الصيغة الثانية، أي أن تقوم الدولة المستقطبة للاستثمار بإعفاء عوائد هذا الاستثمار من الضريبة الوطنية، بحيث يخضع فقط للضريبة التي تفرضها الدولة المصدر للاستثمار، ولاشك في أن هذه الصيغة تحقق مصالح الدول المصدرة لرأس المال على حساب الدول المستقطبة.

في عام 1922 تم تشكيل لجنة من الخبراء الفنيين في إطار عصبة الأمم التي اقترحت لمنع الازدواج الضريبي التمييز بين الضرائب النوعية والضرائب الشخصية، بحيث تفرض الأولى من قبل الدولة التي تحقق فيها الدخل، بينما تفرض الثانية في الدولة التي يقيم فيها المكلف، ووفقا لهذا التقسيم فإن العوائد التي تحققها الشركات الصناعية تخضع للضريبة الوطنية في الدول التي تتحقق فيها تلك العوائد، أما اذا كانت الشركة تملك فروعاً أو مكاتب أو شركات تابعة لها تمارس نشاطها في الدول الأخرى، فإن عوائد كل منها تخضع للضريبة في الدول التي تتحقق فيها، وقد وضعت اللجنة بالإضافة إلى ذلك نموذجاً لاتفاقية دولية بشأن تجنب الازدواج الضريبي للاهتمام بها عند عقد اتفاقيات دولية في هذا الخصوص.

ثم أنشأت العصبة أخيراً (اللجنة الضريبية الدائمة) التي كانت محورا لإنطلاق الدراسات والحلول المتعلقة بإشكاليات الازدواج الضريبي، وقد استمرت هذه اللجنة في عملها حتى قيام هيئة الأمم المتحدة، حيث انيطت اختصاصاتها عندئذ بلجنة مالية مختصة انبثقت عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي.

أما على الصعيد العملي فإن الدول المختلفة تحرص على منع الازدواج الضريبي من خلال إبرام الإتفاقيات الدولية الثنائية، إذ تتضمن تلك الإتفاقيات في الواقع تحديد إختصاص كل دولة متعاقدة من فرض الضريبة وقواعد استحقاقها، كما تقرر في الوقت ذاته طرق معينة لمنع الازدواج الضريبي، والواقع في الأمر أن إبرام هذه الإتفاقيات الدولية يؤدي إلى تشجيع التجارة الخارجية عموماً والاستثمار الأجنبي بوجه

¹ عبد المؤمن بن الصغير، المرجع السابق، ص 419.

خاص، وتعليل ذلك أنها تجعل المستثمر غير الوطني على بينة من أمر المعاملة الضريبية في دولته وتلك التي سيتلقاها في الدولة المستقطبة للاستثمار¹.

الاتفاقيات الضريبية الدولية هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الإتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كالإتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني، فالمقصود بالاتفاقيات الضريبية هي تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع.

و يوجد نوعان من الاتفاقيات الضريبية هما اتفاقيات ضريبية ثنائية وأخرى متعددة الأطراف. حيث يمثل النوع الأول في تلك المعاهدات الضريبية التي تبرم بين دولتين فقط وهو الشكل الأكثر شيوعا، وما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين وتجنب حدوث مشكلة الازدواج الضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية (ممارسة النشاط الاقتصادي) بالبلدين معا، إذ تعد أثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدودا بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

أما بالنسبة للاتفاقيات الضريبية المتعددة الأطراف فتبرم بين أكثر من دولتين ونادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول المشاكل الضريبية بين مجموعتين من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي وبالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف².

وبشكل عام فإن الاتفاقيات الضريبية الدولية تهدف إلى القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي بين دولتين أو أكثر (دولة مصدرة لرأس المال ودولة مضيضة للرأس المال)، ووضع أسس التعاون بين هذه الدول من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، بالإضافة إلى حماية المستثمرين من خلال انشاء إطار مناسب للاستثمار³.

¹ عبد المؤمن بن الصغير، المرجع السابق، ص 420.

² مولود قنوش، دور الإتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر؛ المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 05، أبريل 2016، ص 124-125.

³ Guide Fiscale De L'Investisseur en algerie, Direction Generale Des impot, edition 2021 p 52.

وفي ظل التنافس الدولي في منح الحوافز الضريبية التي توفر الأرضية الملائمة للاستثمار الأجنبي في بلدانها، تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي وتطور التبادل التجاري بين الدول وازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود في تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة العبء الناتج عن فرض ضريبة على المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها من جهة، والدولة التي يمارس فيها النشاط من جهة أخرى من خلال إبرام والمصادقة على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى. ومن هذه الاتفاقيات الضريبية نذكر على سبيل المثال:

1- الإتفاقيات الجماعية.

لعل أهم الاتفاقيات الدولية المتعددة الأطراف في هذا الصدد الاتفاقية المبرمة بين اتحاد المغرب العربي الموقعة في الجزائر بتاريخ 23 جويلية 1990 لتقادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول الاتحاد، وقد قامت على غرار باقي الاتفاقيات الدولية لتقادي الازدواج الضريبي بتحديد فئات الأشخاص المعنيين بها، وهم: المقيمين بإحدى الدول المغربية أو بكل منها، كما حددت الضرائب المعنية بهذا الإجراء وعرفت كل نوع منها، ومن بينها أرباح المؤسسات وأرباح الأسهم وكذلك الأتاوى إلى غير ذلك. أما فيما يتعلق بتدابير تقادي الازدواج الضريبي فقد نص الفصل 23 من الاتفاقية على أنه: "إذا تلقى مقيم بدولة متعاقدة مدا خيل خاضعة للضريبة بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى طبقا لأحكام هذه الاتفاقية، فإن الدولة الأولى بالذکر تخصم من الضريبة التي تستخلصها على مدا خيل المقيم المذكور مبلغا مساويا للضريبة على الدخل المدفوعة بالدولة المتعاقدة الأخرى".

وهذا يعني أن مدا خيل أي مستثمر من دول الاتحاد التي تم فرض الضريبة عليها في إحدى هذه الدول لا يمكن بأي حال أن يتم فرض الضريبة عليها مرة أخرى، وإنما يتم خصم مبلغ الضريبة المتعلق بها الذي سبق دفعه. وهذا ما يحفز على انتقال رؤوس الأموال ويشجع الاستثمار الأجنبي في هذه الدول.

2- الاتفاقيات الثنائية.

أبرمت الجزائر العديد من الاتفاقيات الثنائية في المجال الضريبي مع مجموعة من دول العالم تمحورت حول إلغاء الازدواج الضريبي نذكر منها الاتفاقيات.

أ- الإتفاقيات الضريبية مع الدول العربية.

نذكر الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وقطر في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل. تطبق هذه الاتفاقية على الاشخاص المقيمين في احدى الدولتين المتعاقبتين أو في كلاهما حول الضرائب وقد حددت الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية بالنسبة للبلدين وتشمل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على أرباح المناجم، الرسم على النشاط المهني والاتاوة والضريبة والرسم على محاصيل نشاطات التقيب والبحث واستغلال ونقل المحروقات بالأنابيب.. الخ ، وقد تم إبرام هذه الاتفاقية في إطار تقادي الازدواج الضريبي المفروض على رعايا الدولتين بمناسبة استثماراتهم فيهما. كما تضمنت هذه الاتفاقية على المساعدة في تحصيل الضرائب اذ تتفق الدولتين على تقديم المساعدة والدعم لبعضهما مع مراعاة القوانين و الانظمة لكلا البلدين، دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في 17/03/2011¹.

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والأردن الموقعة بعمان في 16 سبتمبر 1997 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الضريبي والغش ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، وقد حددت هذه الاتفاقية الاشخاص المعنيين بها في نص المادة الاولى، وكذا الضرائب المعنية بموجب نص المادة الثانية من الاتفاقية، كما نصت على طرق ازالة الازدواج الضريبي من خلال المادة الرابعة والعشرون 24، وقد دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في 14/07/2001².

ب- الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية.

بغية استقطاب الاستثمارات الاجنبية وتلافي ظاهرة الازدواج الضريبي وآثارها على الاستثمارات أبرمت الجزائر مجموعة من الاتفاقيات الثنائية مع البلدان الأوروبية منها الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وألمانيا الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2008 المتعلقة بتقادي الازدواج الضريبي وتجنب الغش والتهرب الضريبيين، حيث قامت هذه الاتفاقية بتحديد الاشخاص المعنيين وكذا الضرائب المعنية ونصت على

¹ صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-171 المؤرخ في 22 مايو 2006، ج ر العدد 35 الصادرة بتاريخ 28 مايو 2006.

² صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-247 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، ج ر العدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2000.

إلغاء الأزواج الضريبي من خلال نص المادة الثالثة والعشرون 23، دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في 2008/12/23¹.

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا أبرمت هذه الاتفاقية قصد تجنب الأزواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي، كما وضعت قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة و الشركات². دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في 2002/12/01.

ت- الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الأفريقية:

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وجنوب إفريقيا الموقعة بالجزائر في 26 أبريل 1998 المتعلقة بتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة³ ودخلت حيز التنفيذ في 2008/12/23

ث- الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الأمريكية :

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وكندا الموقعة بالجزائر في 28 أبريل 1999 المتعلقة بتجنب الأزواج الضريبي وتفاذي التهرب الجبائي بالنسبة للضريبة على الدخل والثروة. وقد دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ⁴.

ج- الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية:

الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والصين الموقعة ببكين في 06 نوفمبر 2006 المتعلقة بتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة ونصت المادة 23 منها على طرق معالجة الأزواج الضريبي وقد دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في 2007/07/27⁵.

¹ صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يونيو 2008، ج ر العدد 33 المؤرخة في 22 يونيو 2008 .

² صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 ابريل 2002 ج ر العدد 24 الصادرة بتاريخ 10 أبريل 2005.

³ صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-91 المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر العدد 26 الصادرة بتاريخ 04 ماي 2000

⁴ صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-364 المؤرخ في 16 نوفمبر 2000، ج ر العدد 68 الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2000.

⁵ صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 06 يوليو 2007 ، ج ر العدد 40 الصادرة بتاريخ 17 يونيو 2007.

المطلب الثاني: الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القوانين الضريبية.

باعتبار أن النظام الضريبي أحد العناصر التي تدخل ضمن اهتمامات المستثمرين الوطنيين والأجانب عند اتخاذ قرار الاستثمار وسعيا لتحفيزهم سارع المشرع الجزائري إلى إحداث تغييرات على مستوى الأنظمة الضريبية، فالضريبة كونها تؤثر في الاقتصاد فهي تتأثر به كذلك وتسير وفق متطلباته، لهذا فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير ملائمة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية.

وقد صنف النظام الضريبي في الجزائر ضمن الأنظمة الأكثر تعقيدا والأكثر صعوبة على المستثمرين في العالم وذلك لتعدد النصوص المشكلة له، والتي تجعل منه نظاما عسير التسيير ومكلفا للغاية، كما أنه يدفع المتعاملين إلى التهرب الضريبي، ويساعد في نشأة الاقتصاد الموازي.

بالإضافة إلى ذلك انعدام استقرار التشريع الضريبي، الذي أضحى أمرا واضحا خاصة أمام كثرة المنشورات والتعليمات الصادرة عن الإدارة المالية والتي قل ما يتمكن المكلفون بالضريبة من التوصل إليها رغم أنها تتضمن في الغالب تأثيرا كبيرا على مراكزهم القانونية.

وانطلاقا من المفهوم المعاصر للضريبة وواقع الاقتصاد الجزائري، ومحاولة التأقلم مع العولمة الاقتصادية، لجأت الجزائر إلى إحداث إصلاح جذري للنظام الضريبي سنة 1991، بإستحداث ضرائب جديدة متمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى ضرائب أخرى ساهمت في نجاعة الإصلاحات المتخذة.

و شملت الإصلاحات الضريبية جانبين أساسيين، الجانب التشريعي المتمثل في إقرار قوانين جديدة و الجانب التنظيمي الموجه أساسا في بناء إدارة ضريبية حديثة، والهدف من هذا الإصلاح هو جعل الضريبة تلعب دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية وتوجيهها وتوجيهها يتمشى ومتطلبات التنمية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي، يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني لاسيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، بالإضافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية سواء من حيث توزيع الدخل أو من حيث الإنفتاح وتعزيز فرص الاستثمار و تعتبر هذه الإصلاحات خطوة أساسية للانتقال من الاقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق.

ولهذا أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لسياسة التحفيز الضريبي في إطار الإصلاح الضريبي، فتضمنت القوانين الضريبية الخمسة¹ التي يقوم عليها النظام الضريبي في الجزائر والتي ينظم كل منها بموجب قانون مستقل حوافز ضريبية للمستثمرين الوطنيين والأجانب في مختلف القطاعات الاقتصادية. و ذلك بهدف تشجيع وجلب عدد أكبر من المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية.

و سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم الحوافز الضريبية الواردة ضمن مختلف القوانين الضريبية من خلال التعديلات اللاحقة بها بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية والمؤثرة في قرارات المستثمرين، نستله بالحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الفرع الأول)، ثم الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الرسم على رقم الأعمال (الفرع الثاني) وأخيرا الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون التسجيل (الفرع الثالث)

¹ يقوم النظام الضريبي على مجموعة من القوانين التي نظمها المشرع الجزائري في خمسة تقنيات وقواعد لحساب الضريبة، طرق تصفيته وتحصيلها، وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع. تعد هذه القوانين في تعديل دائم حسب المتطلبات الاقتصادية الاجتماعية والسياسية وكذا ظروف المكلف بالضريبة، والتي تصدر في الجرائد الرسمية في ظل قوانين المالية السنوية وحتى التكميلية حيث يحتوي على مختلف الإجراءات والأحكام المختلفة المتعلقة بالجباية الخاصة بسنة الصدور، فتأتي بمختلف التعديلات الهامة في المجال الضريبي.

الفرع الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كفل المشرع المالي العديد من الحوافز الضريبية في إطار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، وتعتبر هذه الضرائب الأكثر تكرارا في حياة المشروع الاستثماري، بحث تدفع بشكل دوري سواء سنويا، فصليا أو شهريا. و منه ستناول في هذا الفرع لمكونات هذا التقنين وأهم الحوافز الضريبية الممنوحة في إطاره من أجل تشجيع المستثمرين.

أولا: الضريبة على الدخل الاجمالي: IRG

تعد الضريبة على الدخل الإجمالي من أهم أنواع الضرائب التي أدخلها المشرع الضريبي الجزائري في نظامه، وذلك نظرا لما لها من مزايا عديدة، فهي بسيطة من حيث تطبيقها، واقتصادية من حيث نفقات جبايتها، ويسهل على المكلف معرفتها.

¹ الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بالقانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر العدد 86 الصادر في 25/12/2002، المعدل بالقانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر العدد 85 الصادرة في 31/12/2005، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر العدد 80، الصادر في 30/12/2010، والمعدل بالقانون رقم 11-16 الصادر في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر العدد 72 الصادرة في 29/12/2011، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 16-14 المؤرخ في 28/12/2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد 77، الصادرة في 29/12/2016، والمعدل بالقانون رقم 17-11 المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر العدد 76 الصادرة في 27/12/2017، المعدل بالقانون رقم 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر العدد 42 الصادر في 15 يوليو 2018، و المعدل بالقانون 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر العدد 79 الصادر في 30/12/2018 و المعدل بالقانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ج ر العدد 81 الصادر في 30/12/2019، والمعدل بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020 والمعدل بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في 31/12/2020، المعدل بالقانون رقم 21-07 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، و المعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في 30/12/2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 30/12/2021.

أحدث الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر سنة 1991 قطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، بإختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي وجاءت لتشمل مجموعة كبيرة من المداخيل كانت قبل ذلك تشكل ضرائب مستقلة (المرتبات و الأجور، الأرباح الصناعية والتجارية، و المنح، الأرباح الغير تجارية، مداخيل القيم المنقولة، المداخيل الفلاحية... الخ).

وتعني الضريبة على الدخل الإجمالي أو كما يسميها البعض الضريبة الموحدة، جمع وضم المداخيل المختلفة التي يحققها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، وهو ما يعني النظر إلى عناصر دخل الممول بإعتبارها واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها¹.

تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تطبق هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي"².

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بمجموعة من الخصائص، فهي ضريبة مباشرة يتم إقتطاعها من دخل الفرد سواء ثروته أو أمواله أو عمله، وتفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة خاصة و إلزامية، نهائية و عادلة، حيث أنها لا تدفع بالتساوي بين المواطنين بل تتناسب مع مداخيلهم ونشاطاتهم الاقتصادية إضافة إلى أنها تراعي الوضع العائلي و الإلتزامات الخاصة بكل ممول.

حددت المادة 02³ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المداخيل الخاضعة للضريبة في ستة أصناف و هي: الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية⁴، أرباح المهن غير التجارية⁵، عائدات المستثمرات الفلاحية⁶، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية⁷، عائدات رؤوس الأموال المنقولة¹،

¹ برحمانني محفوظ، المرجع السابق، ص 71.

² المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 02 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2017 والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2021، والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2022.

⁴ راجع المواد من المادة 11 إلى المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ راجع المواد من المادة 22 إلى المادة 34 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ راجع المواد من المادة 35 إلى المادة 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁷ راجع المواد من المادة 42 إلى المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة. هذا وقد وضع القانون أحكاما خاصة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لكل صنف من هذه المداخل، وأحكاما خاصة بحساب الضريبة على مجموع هذه المداخل.

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم في الجزائر، كما يخضع لها الأشخاص الذين لا يملكون إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري وفق ما تسمح به اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.²

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل، السفراء والأعوان الدبلوماسيون وأعوان القنصليات ذوي الجنسية الأجنبية عندما تمنح الدول التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين يبقى حالة طلب الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الإجمالي بين الزوج وزوجته فإنهما يستفيدان من تخفيض نسبة 10 بالمائة على الوعاء الخاضع للدخل الصافي الإجمالي.³

ودعما لاستقرار المعاملات الضريبية ألغيت طريقة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الجزافي بالنسبة للمداخل الناجمة عن الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية⁴، حيث أصبح يحدد وجوبا حسب نظام الريح الحقيقي⁵.

تتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي جملة الإعفاءات المؤقتة والدائمة وذلك في إطار تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات أو لإحداث التوازن بين المناطق. إذ تنص المادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إعفاءات ضريبية. حيث يستفيد من إعفاء مؤقت من الضريبة

¹ راجع المواد من المادة 45 إلى المادة 65 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 05 معدلة بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 1993.

⁴ المادتين 15 و 16 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ملغيتان بموجب قانون المالية لسنة 2007.

⁵ المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المواد 04 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 03 من قانون المالية 1996، وملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، والمعاد إحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2003 والمعدلة بموجب المادتين 03 من قانون المالية لسنة 2011 والمادة 05 من قانون المالية لسنة 2015.

على الدخل الإجمالي الأنشطة التي يقوم بها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة و أو المشاريع المؤهلون للإستفادة من أظمة دعم تشغيل التي تسيروها الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وذلك لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة.

وعندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة بالجنوب تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي المسجلة بعنوان ميزانية تجهيز الدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا" تمدد فترة الإعفاء الى عشر سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. كما تعفى كذلك المداخل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني، لمدة 10 عشر سنوات¹.

و تضيف المادة 21 فقرة 03 من ذات القانون على أنه تطبق على الأرباح المعاد استثمارها نسبة تخفيض قدرها 30 % فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أساس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط التالية:

يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية بإستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة الموالية.

للإستفادة من هذا التخفيض يجب أن يمك المسقيدون محاسبة منتظمة، كما يلتزمون بتبيان بصورة مميزة في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي يمكنها الإستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذلك سعر تكلفتها.

هذا ويجب على الأشخاص في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل من خمس 5 سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على

¹ المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2022.

هذا النحو زيادة قدرها 5%. كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الإلتزام المذكور في الفقرة 03-أ من هذه المادة مع زيادة قدرها 25%¹.

وأكد المشرع الضريبي على مبدأ المعاملة المماثلة والموحدة للمستثمر الأجنبي والوطني ويظهر ذلك في فحوى المادة 88 فقرة 1 التي تنص على الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي للإيرادات الناجمة عن التسديدات والإهتلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركات الجزائرية والأجنبية على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها أو تصفيتها عندما لا تصنف هذه المبالغ ضمن الإيرادات الموزعة طبقا للمادة 49 من نفس القانون².

وتستفيد كذلك من إعفاء دائم من هذه الضريبة الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، والمداخيل المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه إلى الاستهلاك على حالته، مداخيل المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها:

- ستة 6 هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الجنوب،
- ستة 6 هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الهضاب العليا،
- هكتاران 2، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في المناطق الأخرى.

إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي ولمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية وذلك ابتداء على التوالي من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.³

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات: IBS.

¹ المادة 21 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتين 03 من قانون المالية لسنة 1998 و المادة 05 من قانون المالية لسنة 2011، والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 88 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. معدلة بموجب المواد 08 من قانون المالية لسنة 1992، المادة 06 من قانون المالية لسنة 1999، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2011، والمادة 14 من قانون المالية لسنة 2022.

تم تأسيس الضريبة الخاصة بالأشخاص المعنوية الشركات سميت بالضريبة على أرباح الشركات، ويندرج تأسيسها في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين فالضريبة على أرباح الشركات تخضع إجباريا للنظام الحقيقي régime réel دون الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المحقق، فهذه الضريبة تعمل على عصرنة والتحكم في جباية الشركات وبالتالي التحكم في جباية الاقتصاد الوطني من منطلق أن الشركة أداة ومركز للنشاط الاقتصادي والاستثمار فهي بذلك تعمل على ضبط قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة وطاقة تراكم المؤسسات الإنتاجية.¹

من هذه الرؤية وقصد استحداث نظام ضريبي خاص بالشركات يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 تناولها المشرع في الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص، فهي ضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين، وهي ضريبة عامة وسنوية تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة، وهي ضريبة نسبية تخضع لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي، تصريحية حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع أرباحه لدى إدارة الضرائب التي يقع في دائرة اختصاصها للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية. تعرف أحكام المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات والأشخاص المعنويين المحددين على سبيل الحصر في المادة 136 من ذات القانون.

بالنسبة لمجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات فهناك شركات تخضع وجوبا وأخرى تخضع اختياريًا لهذه الضريبة، وعليه بالرجوع لنص المادة 136³ من ذات القانون فإنه يخضع إجباريا إلى الضريبة على أرباح الشركات كل شخص معنوي في شكل شركة أو مؤسسة ويمكن إجمالها فيما يلي: شركات الأسهم، شركات التوصية بالأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسات العمومية

¹ مصباح حراق، النظام الجبائي الجزائري- قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال jfba، 2018، ص 289.

² المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

³ المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحيلنا إلى المادة 12 من نفس القانون لتحديد النشاطات المعنية التي تقوم بها الشركات وتخضع للضريبة على أرباح الشركات.

الاقتصادية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها، ماعدا الشركات المستثناة بموجب القانون¹. الشركات التي تقوم ببعض العمليات التي لا تتميز بالطابع التجاري من الناحية القانونية مشابهة للأرباح الصناعية والتجارية وكذا الشركات التي تحقق ربحا من هذه العملية .

إن الخضوع للضريبة يكون دائما وجوبيا، ولا يمكن كأصل عام أن يكون المكلف مخيرا في أمر الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، وتتمثل الأشخاص المعنوية التي لها حق الخيار هي الشركات التالية: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركات المساهمة، الشركات المدنية. وأوجب المشرع على الشركات السابق ذكرها أن ترفق طلب الإختيار بتصريح الضريبة على أرباح الشركات، ولا يمكن التراجع عن هذا الإختيار مدى حياة الشركة².

من أجل تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الحركية الاقتصادية الجديدة والمتمثلة خصوصا في الإنفتاح أكثر على الاستثمار والمؤسسات الاقتصادية، شهد التشريع الجبائي تخفيضا مستمرا لمعدل الضريبة على أرباح الشركات وذلك من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة ومن ثمة تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الانتاجية³. بحيث انخفض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 60 % إلى 42 %، ثم إلى 38 %، ثم إلى 30 %، ليستقر حاليا في حدود ثلاث معدلات المحددة بموجب المادة 150⁴ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد حسب طبيعة النشاط، إذ تقدر بنسبة 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية و الري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالت الأسفار. وتطبق نسبة 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

¹ أنظر المادة 138 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

² المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2015.

³ مصباح حراق، المرجع السابق، ص 290.

⁴ المادة 150 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة. معدلة بموجب المواد 16 من قانون المالية لسنة 1997، المواد 14 و 15 من ق م لسنة 1999، المادة 10 من قانون المالية لسنة 2001، المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003، المادة 02 من قانون المالية لسنة 2006، المادة 05 من قانون المالية لسنة 2008، المادة 07 من قانون المالية لسنة 2009، المادة 07 من قانون المالية لسنة 2014، المادة 12 من قانون المالية لسنة 2015، و المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، و المادة 20 من قانون المالية لسنة 2020 و المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 و المادة 15 من قانون المالية لسنة 2021 والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2022.

هذا ويجب على الأشخاص المعنوية الخاضعة لهذه الضريبة والذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، تقديم محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة وعدم مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى التطبيق المنهجي لمعدل 26%.

ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل 23%، الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الإشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

كما تخضع الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر من هذا القانون، للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10% يطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها.

وتشجيعا لبعض الشركات الناشطة في مجالات اقتصادية الحساسة، اعتمد المشرع على سياسة التدخل الضريبي، ومنحها تحفيزات ضريبية في شكل تخفيضات ضريبية وإعفاءات مؤقتة وأخرى دائمة. وفي هذا الإطار تضمنت المادة 138¹ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إعفاءات في قطاعات إستراتيجية فقصد التنويع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات أولى المشرع أهمية للقطاع الفلاحي فتوجه المشرع قصد النهوض بهذا القطاع المهم إلى منح إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات، والتي تستفيد منها كل من:²

- التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركاتها فقط.

¹ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 13 من قانون المالية لسنة 1995 و المادة 12 من قانون المالية لسنة 1996 والمواد 11،12،13 من قانون المالية لسنة 1997 و المادة 09 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2006 والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2008، و المادة 07 من قانون المالية لسنة 2010، المادة 10 من قانون المالية لسنة 2011، والمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011، المادة 04 من قانون المالية لسنة 2014، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2018. و المادة 36 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 138 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.

الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تسيروها باستثناء المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية، و كذلك عمليات التحويل التي تخص المنتجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة، وأخيرا العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها. ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء وبيع أو تحويل أو نقل الحبوب، كما يطبق الشيء نفسه بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو يرخص باعتمادها.

كما تستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته. وأخيرا تستفيد العمليات المدرة للعملة الصعبة باستثناء قطاعات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات ولاسيما الشركات الناشطة في عمليات البيع الموجه للتصدير، وكذلك الشركات التي تؤدي الخدمات الموجه للتصدير، ويمنح هذا الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة. وتتوقف الإستفادة من هذا الإعفاء على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفعه لهذه الإيرادات لدى بنك متوطن في الجزائر¹.

أما فيما يخص الإعفاءات المؤقتة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات تضيف نفس المادة 138 المذكورة أعلاه إعفاءات في مجال دعم تشغيل الشباب بحيث تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب المؤهلون لإستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. تحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء

¹ المادة 138 الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة، وإذا كانت الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة اليات الدعم المذكورة أعلاه المتواجدة في منطقة الجنوب و تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا"، ليتم رفع مدة الإعفاء إلى عشر سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

وقصد النهوض بالقطاع السياحي كقطاع استراتيجي منح المشرع إعفاء لمدة عشر سنوات من الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي، لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تتعهد بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات، وتستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

في مجال البورصة تعفى من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات، ابتداء من أول جانفي 2003، مداخل وفوائض قيم الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة، كما يمنح هذا الإعفاء كذلك لمداخل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأوراق والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم، كما يمنح هذا الإعفاء كذلك لمداخل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم. كما تعفى مداخل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة لها المحققة في إطار عملية الإدراج في البورصة.

كذلك تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة لمدة ثلاث سنوات وذلك ابتداء من أول جانفي سنة

1.2021

¹ D'érection général des impôts, Le système –fiscal-algerien, édition 2021 p 7.

ثالثا: الرسم على النشاط المهني TAP

استحدث الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 قانون المالية لسنة 1996¹. و قد عوض هذا الرسم النظام السابق الذي كان يحتوي على الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC، والرسم على النشاط غير التجاري TANC. وذلك بإدماجهما في رسم واحد سمي الرسم على النشاط المهني . وقد عرف المشرع الجزائري رقم الأعمال على أنه مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في النشاط المهني، ويطبق هذا الرسم المهني على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية وتجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات غير أنه تستثنى من مجال تطبيق هذا الرسم، مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة².

يتم تطبيق الرسم على النشاط المهني بتحديد وعائه ومعدلاته ثم توزيع حصيلته. و عليه يتمثل وعاء الرسم على النشاط المهني في الحدث المنشئ أو الواقعة المنشئة بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، أما بالنسبة للأشغال العقارية فمن القبض الكلي أو الجزئي للثمن. ويؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة³.

أما بالنسبة لمعدل الرسم فحدد 1.5%، غير أنه يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى 03% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

¹ الباب الثالث "الرسم على النشاط المهني" محدث بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996.

² المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 15 من قانون المالية لسنة 1998، والمادتين 11 و17 من قانون المالية لسنة 2017، والمادة 07 كم قانون المالية التكميلي لسنة 2021، والمادة 57 من قانون المالية لسنة 2022.

³ المادة 221 مكرر محدثة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2012 ومعدلة بموجب المادتين 08 من قانون المالية لسنة 2019 والمادة 23 من قانون المالية لسنة 2021.

توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني على البلدية والولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية على النحو التالي:¹

- حصة البلدية 66 بالمائة.
- حصة الولاية 29 بالمائة.
- حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية 5 بالمائة.

يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال خلال السنة، وذلك بتطبيق تخفيضات وإعفاءات. حيث تمنح هذه التخفيضات على الرسم على رقم الأعمال بنسبة 25%، 30%، 50%، 75%.²

فيما يخص سياسة التحفيز الضريبي التي اتخذها المشرع بالنسبة للرسم على النشاط المهني الموجه للاستثمار، فالملاحظ أن التشريع المالي لم يتضمن إعفاء للاستثمار من الرسم على النشاط المهني حتى سنة 2009، حيث تضمنت المادة 70 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إعفاء من هذا الرسم بالنسبة للشركات المنشأة في مجال ما بين البنوك لتسيير الأصول والشركات تحصيل الديون ابتداء من تاريخ صدور هذا القانون وإلى غاية 13-12-2012 خلال مدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

كما تضمن هذا القانون إعفاء رقم الأعمال المحقق من العمليات المنصوص عليها في المادة 220³ من ذات القانون نذكر منها البيع بالتجزئة المتضمنة للمواد الإستراتيجية، وفقا للتشريع والتنظيم الساري

¹ المادة 222 معدلة بموجب المواد 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، والمادة 11 من قانون المالية التكميلي لسنة 2018، والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2020 والمادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020. والمادة 59 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 23 من قانون المالية لسنة 1997، المادة 21 من قانون المالية لسنة 1999، المادة 12 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 12 من قانون المالية لسنة 2005، ومعدلة ومتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، والمواد 11 و12 من قانون المالية لسنة 2017، والمادة 22 من قانون المالية لسنة 2021 والمادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2021، والمادة 59 من قانون المالية لسنة 2022.

³ المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المواد 25 من قانون المالية لسنة 1997، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 05 من قانون المالية من قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

المفعول عندما لا يتجاوز هامش البيع بالتجزئة %10¹، الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الإعتماد الإيجاري المالي، المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمام والإطعام المصنف والأسفار².

رابعا: الضريبة الجزافية الوحيدة.

عوضت الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، التي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم³. بحيث حاول المشرع الضريبي جمع مجموعة من الأوعية الضريبية في وعاء واحد وهو رقم أعمال المكلف، وأخضعه إلى ضريبة وحيدة سماها بالضريبة الجزافية الوحيدة. تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007، وذلك بإستحداث باب ثان ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت عنوان الضريبة الجزافية الوحيدة⁴.

تطبق هذه الأخيرة على الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية، التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000) ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي⁵. يبقى نظام الضريبة الوحيدة مطبق من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات ويظل هذا النظام قابل للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية⁶.

¹ المادة 220-4 معدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 220-7 محدثة بموجب المادة 11 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

³ المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007، ومعدلة بموجب المادتين 13 من قانون المالية لسنة 2015 والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2020.

⁴ المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007، تنص على استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة من المادة 282 مكرر الى المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بالمادة 09 والمادة 12 من قانون المالية التكميلي 2008، والمادة 16 من قانون المالية التكميلي 2011 والمادة 13 من قانون المالية 2015، والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2020، والمادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2021 والمادة 73 من قانون المالية لسنة 2022.

⁶ D'érection général des impôts, Op.cit,p14.

حدد المشرع المالي بموجب المادة 282 مكرر 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث تخضع أنشطة الإنتاج وبيع السلع لمعدل 5%، أما الأنشطة الأخرى فيحدد ب 12% إقطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة بالنسبة للأشخاص الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات الرقمنة¹.

حرص المشرع الضريبي في تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة على منح تحفييزات لبعض المكلفين، تشجيعا لهم عندما يمارسون نشاطات توليها الدولة دعما اقتصاديا، وتتمثل هذه التحفييزات في إعفاءات ضريبية كلية ودائمة وأخرى إعفاءات ضريبية جزئية ومؤقتة.

وعليه تستفيد من إعفاء دائم عن دفع الضريبة الجزافية الوحيدة النشاطات التالية:²

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدون في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين والمعتمدة وكذلك المصالح الملحقة بها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

أما بخصوص الإعفاءات المؤقتة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة فتستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية المؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ بدء استغلالها³.

تمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من تاريخ بدء الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة المحدد ترقيتها، تمدد هذه المدة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة ويرتبط على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الإعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

¹ D'érection général des impots, Op.cit, p.17

² المادة 282 مكرر 6 معدلة بموجب المواد 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمادة 14 من قانون المالية لسنة 2015، والمادة 08 من قانون المالية لسنة 2020، والمادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020.

³ المادة 13 بند 1 والمادة 138 بند 1 والمادة 282 مكرر 6، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تستفيد كذلك النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثاً في أماكن مهياًة من طرف الجماعات المحلية بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط. بالإضافة إلى أنشطة جمع الورق والنفايات المنزلية والنفايات الأخرى القابلة للإسترجاع تعفى إعفاء تاماً لمدة سنتين من بدء النشاط¹.

الفرع الثاني: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الرسم على رقم الأعمال².

كان الرسم على رقم الأعمال يشمل جزئين وهما الرسم على القيمة المضافة والرسم الخاصة التي كانت تنظمها المواد من 162 الى 175 من ذات القانون، والتي أُلغيت بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 1995. ولعل سبب إلغاء المشرع لهذه الرسوم الخاصة يعود لعدم فعاليتها ومردوديتها مما دفعه إلى إدماجها مع الرسم على القيمة المضافة.

يمكن إعتبار التطور السريع للرسم على القيمة المضافة، الظاهرة الأكثر أهمية في ميدان الجباية خلال نهاية القرن العشرين، والتي مازالت تستكمل هذا المسار المتصاعد إلى يومنا هذا منذ أربعين سنة خلت، كانت هذا الرسم حبيس النقاشات والكتابات النظرية. أما اليوم فقد صار العنصر الأساسي للنظام الجبائي في أكثر من 120 دولة وتولد حوالي ربع الإيرادات الجبائية العادية وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة

¹ D'érection général des impots, Op.cit, p16.

² الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، والمعدل بالقانون رقم 04-01 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر العدد 85، الصادر في 30/12/2004، المعدل والمتمم بالقانون رقم 15-18 المؤرخ في 30/12/2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر العدد 72، الصادرة في 31/12/2015، المعدل والمتمم بالقانون رقم 16-14 المؤرخ في 28/12/2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد 77، الصادر في 29/12/2016 والمعدل بالقانون رقم 17-11 المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر العدد 76 الصادرة في 27/12/2017، المعدل بالقانون رقم 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر العدد 42 الصادر في 15 يوليو 2018، و المعدل بالقانون 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر العدد 79 الصادر في 30/12/2018 و المعدل بالقانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ج ر العدد 81 الصادر في 30/12/2019، والمعدل بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020 والمعدل بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في 31/12/2020، المعدل بالقانون رقم 21-07 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، و المعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في 30/12/2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 30/12/2021.

ضريبة حديثة النشأة ظهر لأول مرة في فرنسا 1948¹، حيث تعتبر هذه الضريبة من أهم إنجازات التشريع الجبائي الفرنسي².

إن الرسم على القيمة المضافة وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وتتحدد هذه الضريبة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاك الوسيطة للسلع و الخدمات، كما أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتهاكها المستهلك النهائي³.

عرف الإتحاد الأوروبي الضريبة على القيمة المضافة Value Added-TAX-VAT بأنها: "ضريبة عامة على الإستهلاك يتم فرضها على القيمة المضافة للسلع والخدمات"⁴.

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991. وبالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الانتاج TUGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمة مع الغصلحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة في رقم الأعمال الخاضع للرسم بمعدلين مختلفين، المعدل الأول يتمثل في النسبة العادية أو العامة للرسم على القيم المضافة وهي 19%⁵ من رقم الأعمال، أما النسبة المخفضة فهي 9%⁶ ويشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الاشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته⁷.

¹ محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2010، ص 237.

² خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 124.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 242.

⁴ برحمان محفوض، المرجع السابق، ص 127.

⁵ المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الاعمال معدلة بموجب المواد 40 و 84 من قانون المالية لسنة 1995، و المادة 74 من قانون المالية لسنة 1996 والمادة 49 من قانون المالية لسنة 1997 والمادة 38 من قانون المالية لسنة 2000 والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2017.

⁶ المادة 23 فقرة 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2018 والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2021.

⁷ D'érection général des impots, Op.cit,p.38

إن المشرع الجزائري لم يعرف الضريبة على القيمة المضافة في قانون الرسم على رقم الأعمال وإنما بين مجال التطبيق والعمليات الخاضعة، وعليه فتخضع للرسم على القيمة المضافة¹:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازا في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية ويطبق هذا الرسم أيا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة.

- عمليات الإستيراد.

حددت المادة الثانية من قانون الرسم على رقم الأعمال العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا وهي:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
 - الاشغال العقارية.
 - المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
 - عمليات البيع بالجملة.
 - التسليمات لأنفسهم لقضاء حاجاتهم الخاصة.
 - عمليات الايجار.
 - بيع العقارات والمحلات.
 - المتاجرة في الأشياء المستعملة.
 - عمليات المهن الحرة ما عدا التي تكتسي طابعا طبيا، شبه طبي، والبيطري.
 - الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.
 - خدمات الهاتف والتيلكس.
 - عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة.
 - عمليات البنوك وشركات التأمين.
- وأخيرا تم استحداث العملية 14 وهي عمليات البيع المنجزة إلكترونيا.

¹ المادة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

و في إطار سياسة الدولة في جلب العملة الصعبة أجاز قانون الرسوم على رقم الأعمال للمكلفين غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يخضعوا لهذا الرسم بشرط أن توجه منتجاتهم إلى التصدير أو إلى الشركات البترولية، بحيث يقدم طلبا لإختيار في أي وقت من السنة للإدارة الجبائية ممثلة في مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافدا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يقدم فيه الاختيار، ويحدد الشخص الذي اختار خضوع العمليات كاملة أو جزء منها، تمتد مدة الاختيار وجوبا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، ويحدد الاختيار ضمنا ما لم يقدم طلب بوقف الخضوع في ظرف ثلاثة اشهر قبل انقضاء كل فترة¹.

توجد عدة إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 8، 9، 10، 11، 12، 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وتصنف إلى إعفاءات في النظام الداخلي أو في الاستيراد أو التصدير، ويمكن اجمالها فيما يلي:

- 1- العمليات التي تتم في الداخل: تتمثل الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة التي تتم داخليا في:²
 - عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة، وأسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي، بالإضافة الى مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعين لرسم الضمان.
 - العمليات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.
 - العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة مجموعة من العمليات المنصوص عليها في المادة 9 من قانون الرسم على رقم الاعمال نذكر منها:¹

¹ المادة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² المادة 8 من قانون الرسم على رقم الأعمال معدلة بموجب المادة 71 من قانون المالية لسنة 1996 و ملغاة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 1997، ومعاد إحداثها بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001، ومعدلة بموجب المواد 39 من قانون المالية لسنة 2003، المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007، المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 و المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2014، والمادة 30 من قانون المالية لسنة 2015، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2020 والمادة 20 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، والمادة 37 من قانون المالية لسنة 2021.

- عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق الإختياز وكذا العمليات الخاصة بالسמיד.
 - عمليات البيع المتعلقة ب الحليب والقشدة سواء كان مركزين أم لا، ممزوجين بالسكر أو غير ممزوجين بما في ذلك حليب الأطفال.
 - عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
 - السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث سنوات وكذا السيارات النفعية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث سنوات المقتناة كل خمس سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير الوطني....
 - المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/أو الإستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجه لتحويلها أو لإستعمالها، وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير التي تقتنيها أو تتجزها شركة سوناطراك وكذلك تلك المقتناة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع.
 - تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية والأجنبية المجهزة للملاحة ما بين الموانئ الدولية وكذلك شركات الملاحة الجوية التي تقوم برحلات على متن الخطوط الدولية.
 - الإبل.
 - عمليات الإقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري.
 - الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر.
 - عمليات بيع الشعير والذرة وكذا المواد والمنتجات الموجهة لأغذية المواشي والدواجن.
- 2- العمليات التي تتم عند الإستيراد يمكن إجمال الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة الواردة عند الإستيراد في: تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور². وتعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها³:

¹ المادة 9 من قانون الرسم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 41 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 11 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، و المادة 40 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 17 من قانون المالية لسنة 2008.

² المادة 10 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

³ المادة 11 من قانون الرسوم على رقم الاعمال معدلة بموجب المواد 39 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 53 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2008، والمادة 29 من قانون المالية لسنة 2011،و المادة 16 من قانون المالية لسنة 2014.

- البضائع الموضوعة تحت تصرف أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية وتتمثل في الاستيداع والقبول المؤقت و المناقلة والإيداع.
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية.
- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.
- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.
- الذهب للإستعمال النقدي والنقود الذهبية.
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة.
- السفن الموجهة لشركات الملاحة البحرية.

3-العمليات التي تتم عند التصدير: تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند التصدير العمليات

التالية:¹

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة.
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

¹ المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون التسجيل.

ينصرف مفهوم حقوق التسجيل إلى تلك الضرائب المدفوعة لقاء عملية تسجيل العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية وعقود نقل الملكية، وحق الإنتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار، وحقوق التأسيس، وتحصل أموال التسجيل لفائدة الميزانية العامة للدولة. حيث نظم المشرع الجزائري حقوق التسجيل بموجب قانون التسجيل¹ وتكون رسوم التسجيل إما ثابتة أو نسبية أو تصاعدية² وهذا تبعا لطبيعة العقود والتحويلات الخاضعة للرسم، فالرسوم الثابتة هي تلك الرسوم التي تكون فيها القيمة ثابتة بالنسبة لعملية التسجيل أما الرسوم التصاعدية فهي تشبه الضريبة على رأس مال بحيث ترتفع بارتفاع القيم، أما الرسوم النسبية فتكون قمتها مئوية ثابتة للقيم المذكورة في العقود.

منح المشرع المالي من خلال قانون التسجيل مجموعة من الإمتيازات تتعلق بهذا الرسم نجملها فيما يلي:

- تعفى من رسم نقل الملكية بالمقابل المنصوص عليه في المادة 252 من قانون التسجيل المؤسسات المعتمدة في إطار القانون رقم 82-11 المتعلق بالاستثمار الاقتصادي الوطني الخاص بالمناطق الواجب ترقيتها والتي تحدد عن طريق التنظيم عند شرائها عقارات مخصصة لنشاطها، توسع هذه الإمتيازات لتشمل المؤسسات السياحية الوطنية المنشأة في إطار القوانين والتنظيمات السارية المفعول في المجال السياحي³.
- تعفى من جميع رسوم تسجيل العقود المتعلقة بعمليات القروض الفلاحية.

¹ الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بالقانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/12/2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر العدد 78، الصادرة في 31/12/2014، والمعدل والمتمم بالأمر رقم 15-01، المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر العدد 40، الصادرة في 23/07/2015. والمعدل بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020 والمعدل بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في 31/12/2020، المعدل بالقانون رقم 21-07 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في 30/12/2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 30/12/2021.

² المادة 02 من قانون التسجيل.

³ المادة 272 مكرر 03 من قانون التسجيل.

- تعفى من التسجيل النسختان من عقد الشركة المترجم، عند الاقتصاد إلى اللغة الوطنية ومصادق عليها طبق الأصل من قبل السلطة الأجنبية المختصة والتي يجب ايداعها لدى كتابة ضبط المحكمة من أجل التسجيل التجاري من طرف الشخص الذي يتولى إدارة فرع أو وكالة مقامة بالجزائر من قبل كل شركة أجنبية.¹
- يعفى من رسوم التسجيل الشركات أو صناديق التعاون الفلاحي.²
- تعفى من جميع رسوم التسجيل العقود المتعلقة بعمليات القروض الفلاحية.³
- تعفى من حقوق التسجيل في إطار تطبيق النظام المذكور في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء والعقود التي تثبت تحويل الشركات قصد ادماجها في التجمعات.⁴
- تعفى من حقوق التسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات التي ينشئها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون لإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للقرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.⁵

¹ المادة 292 من قانون التسجيل.

² المادة 288 من قانون التسجيل.

³ لمادة 292 من قانون التسجيل.

⁴ المادة 347 مكرر 4 محدثة بموجب المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 1991 ومعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997.

⁵ المادة 347 مكرر 05 محدثة بموجب المادة 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 1997 ومعدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

المبحث الثاني: الحوافز الضريبية في القانون الخاص بالاستثمار.

إعتمدت الجزائر بشكل كبير على السياسة الضريبية لتحفيز المستثمرين الوطنيين والأجانب للاستثمار في الجزائر، حيث قدمت الكثير من المزايا والحوافز الضريبية في ظل القوانين النازمة للاستثمار، منذ صدور المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار مروراً بالأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم ووصولاً للقانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار. يدفنا هذا المبحث للمبحث عن محتوى الحوافز الضريبية وذلك بالتطرق إلى مضمونها تشريعياً منذ صدور المرسوم التشريعي 93-12 لنصل إلى الجديد الذي أتى به قانون ترقية الاستثمار 16-09. لذا سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين سنتطرق إلى الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل قانوني الاستثمار: المرسوم التشريعي 93-12 و الأمر 01-03 المعدل والمتمم (المطلب الأول)، ثم ننقل لتحليل الحوافز الضريبية في ظل قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل قانوني الاستثمار: المرسوم التشريعي 93-12 و الأمر 01-03 المعدل والمتمم.

تسعى الجزائر جاهدة إلى جلب الإستثمارات الأجنبية وتنمية الاستثمارات المحلية، حيث برزت مبادرة الإصلاح الضريبي سنة 1991 لهدف تشجيع الإستثمارات، وذلك من خلال إقرار سياسة ضريبية تهدف إلى ضرورة الإدماج في السوق العالمية من خلال إصلاح النظام المالي والقانوني فضلا عن الحوافز والإمتيازات الضريبية والجمركية والإعفاءات التي تساهم في جلب رؤوس الأموال. لمواكبة التوجه الاقتصادي الجديد، تبنت الجزائر بشكل واضح سياسة التحفيز الضريبي لتشجيع الاستثمار ضمن الإصلاحات الضريبية التي قامت بها، والمتجسدة خاصة في المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار، الملغى بالأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار والذي جاء بتجديدات على مستوى الحوافز.

سنقف في هذا المطلب لدراسة التطور التشريعي لنظام الحوافز الضريبية في قوانين الاستثمار ونستهله بالحوافز الضريبية الممنوحة في ظل المرسوم التشريعي 93-12 (الفرع الأول) ثم نتناول الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل الامر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 06-08 (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مضمون الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل المرسوم التشريعي رقم 93- 12.

في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر في نهاية الثمانينات والتي مست عدة مجالات لاسيما في مجال سياسة الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي. شهدت سنة 1993 القطيعة مع التسيير السابق والخاص بتحديد دور الاستثمار الخاص في تطوير الاقتصاد الوطني ومساهمته مع القطاع العام في دفع عجلة التنمية وتطوير الاقتصاد الوطني.

وترجم هذا المسعى بصدور المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار والذي جاء لتحديد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية الخاصة والأجنبية التي تنجز ضمن الأنشطة الاقتصادية الخاصة بإنتاج السلع أو الخدمات غير المخصصة صراحة للدولة أو لفروعها أو لأي شخص معنوي معين صراحة بموجب نص تشريعي¹ بمعنى أن هذا القانون جاء قصد الجمع بين الاستثمار الوطني والأجنبي في قانون واحد.

و في إطار السياسة الاقتصادية الجديدة التي تبنتها السلطات العمومية الجزائرية، جاء قانون الاستثمار الجديد من أجل التأكيد على رغبة الحكومة في التحول من الاستثمار العمومي إلى الاستثمار الخاص. ويظهر ذلك من خلال تعمد المشرع الجزائري إلى تبني العديد من الأحكام التي جاء بها قانون النقد والقرض في مضمون المرسوم التشريعي 93-12² كإبقاء على ضمان حركة وحرية الاستثمار، وكذا حرية تحويل رؤوس الاموال والأرباح الناتجة في إطار المشاريع الاستثمارية نحو الخارج³. رغم أنه أبقى على الوضعية الاحتكارية للدولة في بعض المجالات والقطاعات المخصصة لها وفروعها، مما يقيد حرية وتوسع الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية في هذا المجال.

كذلك من خلال الإجراءات الجديدة، حيث أنشأ المرسوم التشريعي رقم 93-12 وكالة لترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها، في شكل شبك وحيد يضم الإدارات والهيئات المكلفة بالاستثمار⁴، والتي تعمل على دراسة التصريحات وطلبات الإستفادة من المزايا الاستثمارية والرد عليها بالقبول او بالرفض في

¹ المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 03 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

³ المادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

⁴ Nacira BOUKHEZER , Ahmed SMAHI, POLITIQUES D'INVESTISSEMENT PUBLIC ET LEUR IMPACT SUR L'ESPRIT ENTREPRENEURIAL: CAS DU DISPOSITIF ANSEJ, Les Cahiers du MECAS, N° 4 Décembre 2008,p 235.

أجل 60 يوما¹. كما أكد على العديد من الضمانات للاستثمارات المقامة في الجزائر، كالمساواة في لمعاملة بين المستثمرين الأجانب والوطنيين من حيث الحقوق والالتزامات وعدم تطبيق الإلغاءات أو المراجعات التي تطرأ مستقبلا على المشاريع المنجزة في إطار هذا المرسوم إلا بطلب صريح من المستثمر. إضافة إلى عدم إمكانية اخضاع الاستثمارات المنجزة للتسخير إلا في الحالات المحددة قانونا على أن يكون عادلا ومنصفا، إلى جانب خضوع أي نزاع بين المستثمر الأجنبي والدولة الجزائرية مهما كان سببه إلى المحاكم المختصة إلا إذا كانت هنالك اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف أبرمتها الجزائر تتعلق بالصلح والتحكيم، أو اتفاق خاص يضمن شرط التحكيم أو اتفاق يسمح للأطراف باللجوء لتحكيم خاص، بالإضافة إلى إمكانية سريان أحكام هذا المرسوم بأثر رجعي، فيما يخص الاستثمارات التي شرع في استغلالها خلال 05 سنوات السابقة لصدوره².

أيضا اتخاذ الإجراءات من خلال التنمية الوطنية الشاملة ومن خلال إحداث توازن جهوي وهذا ما نلمسه في أنظمة التحفيز الخاصة، حيث شجعت قيام المشاريع في المناطق التي تعرف ركودا اقتصاديا. وعليه يمنح هذا القانون إمتيازات ضريبية حسب أنظمة معينة وتتمثل في:

أولا النظام العام:

ففي ظل هذا النظام تتمتع الاستثمارات التي ينجزها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المحليون او الاجانب من الحد الأدنى المضمون من الامتيازات الضريبية³. المنصوص عليها ضمن المواد 17 و 18 و 19 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 ويكون وفق مرحلتين: مرحلة الانجاز ومرحلة الاستغلال.

1- مرحلة الانجاز: تستفيد المشاريع الاستثمارية في هذا الإطار منذ تاريخ منح الاعتماد في مدة لا تتجاوز 3 ثلاث سنوات من الامتيازات التالية:

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بمقابل لكل المشتريات العقارية.
- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها 0.5 بالمئة فيما يخص العقود التأسيسية للمؤسسات والزيادات في راس المال.

¹ المادة 7 و 8 و 9 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 45 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

³ عليوش قربوع كمال، المرجع السابق، ص 24.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي توظف مباشرة في انجاز الاستثمار، سواء أكانت مستوردة أو محصل عليها في السوق المحلية إذا كانت هذه السلع والخدمات معدة لإنجاز عمليات خاضعة لهذا الرسم.

2- مرحلة الاستغلال :

يستفيد المستمر في هذه المرحلة من الامتيازات التالية:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم العقاري لمدة تتراوح بين 05 سنوات الى 10 سنوات النشاط الفعلي.
- تخفيض 50 بالمائة من النسبة المخفضة للأرباح المعاد استثمارها بعد انتهاء فترة الاعفاء.
- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي والتجاري حسب رقم الأعمال المحقق من الصادرات وهذا بعد انقضاء فترة الإعفاء.

ثانيا: نظام المناطق الخاصة.

يستفيد الاستثمار المنجز في إطار النظام الخاص من امتيازات اخرى اضافية مقارنة بالامتيازات الممنوحة في النظام العام. وفي هذا الإطار توجد نوعين من المناطق التي يمكن ان ينجز فيها الاستثمار وهي: المناطق الخاصة والمناطق الحرة. بحيث تترتب عنه كذلك اختلاف في حجم الامتيازات الممنوحة في هذه المناطق، اما فيما يخص الامتيازات الضريبية التي يشملها هذا النظام فتتعلق كذلك بمرحلتين انجاز الاستثمار واستغلاله. كما ان هذه المناطق تخضع لقواعد وشروط مختلفة عن تلك المطبقة في باقي المناطق.

1- الاستثمار المنجز في المناطق الخاصة: المناطق الخاصة هي المناطق المصنفة حسب مناطق

للترقية و مناطق للتوسع الاقتصادي التي تساهم في تحقيق التنمية الجهوية¹. نظمها المرسوم التنفيذي رقم 94-321 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتضمن كيفية تطبيق المادة 24 من المرسوم التشريعي رقم 39-12².

¹ حلليم بوحادي ، المرجع السابق، ص 149.

² المرسوم التنفيذي 94-321 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المتضمن كيفية تطبيق أحكام المادة 24 من المرسوم التشريعي 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار ويتضمن تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها، ج ر العدد 67، الصادرة في 19 أكتوبر 1994.

وتستفيد الاستثمارات المقامة في هذه المناطق من مجموعة من الامتيازات التالية، بحيث تستفيد خلال فترة لا تتجاوز ثلاث سنوات من عدة مزايا كالتكفل الكلي أو الجزئي من قبل الدولة بالنفقات المترتبة عن أشغال الهياكل القاعدية اللازمة لإنجاز الاستثمار، وتطبيق رسم تسجيل ثابت إلى جانب تطبيق نسبة منخفضة تقدر بـ 03% في مجال الرسوم الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار والتي يمكن أن تكون محل تنازل بعد موافقة الوكالة. واعفاءات من الضرائب والرسوم¹.

كما يمكن أن تستفيد الاستثمارات في المناطق الخاصة ابتداء من تاريخ الشروع في الاستثمار من الامتيازات التالية:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط التجاري و الصناعي طيلة فترة ادناها 05 سنوات وأقصاها 10 سنوات
 - إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في اطار الاستثمار من الرسم العقاري ابتداء من تاريخ الحصول عليها في فترة ادناها 05 سنوات وأقصاها 10 سنوات.
 - تخفيض 50% من النسبة المخفضة للأرباح التي يتم استثمارها في منطقة خاصة بعد فترة النشاط المنصوص عليها قانونا.
 - الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والدفع الجزافي والرسم على النشاط التجاري والصناعي في حالة التصدير حسب رقم أعمال الصادرات.
 - تكفل الدولة جزئيا او كليا بمساهمات ارباب العمل في النظام القانوني للضمان الاجتماعي برسم الاجور المدفوعة لجميع العمال طيلة فترة 05 سنوات قابلة للتمديد بناء على قرار الوكالة.
 - امتيازات في عملية منح العقار الموجه للاستثمار في المناطق الخاصة.
- كما تحتوي المناطق الخاصة على بعض المناطق التي لها إمتيازات ضريبية خاصة بسبب موقعها الجغرافي وهي الجنوب الكبير وطوق الثاني للجنوب.

2- الاستثمار المنجز في المناطق الحرة:

اعتمدت المناطق الحرة في نشأتها لأول مرة في الجزائر وفق المادة 93 من المرسوم التشريعي 93-01 المتضمن قانون المالية لسنة 1993. حيث جاء في فحواها: "يمكن انشاء المناطق الحرة في القطر الجمركي لا تخضع كليا او جزئيا للتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل وفق الشروط التي يحددها قانون

¹ المواد 21 و 22 و 23 من المرسوم التشريعي المتعلق بالاستثمار.

خاص¹. ليتم وضع تنظيم القانوني لهذه المناطق في ظل المرسوم التشريعي 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار في نص المادة 25 منه.

كما نصت المادة 34 من نفس المرسوم على تحديد شروط وكيفيات تعيين المناطق الحرة، ضبط حدودها وامتيازاتها وتسييرها، ليصدر مرسوم خاص لتطبيق هذه الاحكام وهو المرسوم التنفيذي 94-320 المؤرخ في 17 اكتوبر 1994 المتعلق بالمناطق الحرة²، وكذلك الأمر 03-02 المؤرخ في 19 جويلية 2003 الملغى بموجب القانون 06-11³.

وتأسيسا على ما سبق اعتبر المشرع الجزائري المناطق الحرة هي مساحات مضبوطة الحدود تمارس فيها نشاطات صناعية، تجارية، وخدمائية، حيث تحدد هذه المناطق بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح الوزير المكلف بالمالية، يحدد موقعها الجغرافي، حدودها وقوامها، مساحتها وعند الاقتضاء يحدد الانشطة التي يسمح بممارستها فيها⁴.

وكمثال على المناطق الحرة إنشاء المنطقة الصناعية بلارة بولاية جيجل بمساحة تقدر بـ 523 هكتار ذات وجهة صناعية للتصدير تمارس فيها كل أشكال الاستثمارات كآلية لتشجيع الاستثمارات الاجنبية، والتي أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-106 المؤرخ في 05 أفريل 1997⁵. تستفيد الاستثمارات المنجزة في المناطق الحرة من جملة من الإعفاءات الضريبية كالتالي:

- خضوع التوظيف في هذه المناطق لاتفاقيات حرة تبرم بين الأطراف⁶.
- الإعفاء من جميع الضرائب والرسوم⁷.
- إعفاء عائدات لراس المال الموزعة على نشاطات اقتصادية من الضرائب⁸.

¹ المرسوم التشريعي رقم 93-01 المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج ر العدد 04، الصادرة في 20 يناير 1993.
² المرسوم التنفيذي رقم 94-320 المؤرخ في 17 اكتوبر 1994 المتعلق بالمناطق الحرة، ج ر العدد 67 الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 1994.

³ الأمر 03-02 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بالمناطق الحرة، ج ر العدد 43، الصادرة في 20 جويلية 2003، الملغى بموجب القانون 06-11، ج ر العدد 11 الصادرة في 2 مارس 2008.

⁴ بوحادي حليم، المرجع السابق، ص 152.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 97-106 المؤرخ في 05 أفريل 1997 المتضمن إنشاء المنطقة الحرة لبلارة ولاية جيجل، ج ر العدد 20، الصادرة في 06 أفريل 1997.

⁶ المادة 27 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

⁷ المادة 28 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

⁸ المادة 29 المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

- خضوع العمال الاجانب لنظام الضريبة الجزافية بنسبة 20 بالمئة من الاجر وحرية المستثمر في تعيينهم.
- حرية استيراد السلع والخدمات اللازمة لإنجاز المشروع¹.
- كما يستفيد المستثمر في المنطقة الحرة من إمتيازات أخرى أرتها قوانين المالية التي تلت هذه الفترة بهدف استقطاب أكبر قدر من الرساميل الأجنبية نجملها فيما يلي:
- نصت المادة 121 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 على أنه يأخذ بعين الإعتبار اثناء استفاة الشريك الأجنبي بمناسبة عقد صفقة اشترك في مجال استغلال منجم مكتشف التسديدات المدفوعة في نطاق حقوق المشاركة أو التخفيضات النقدية وكذلك التكلفة والمخاطر المالية والنقدية التي تتحملها الدولة والمستثمر الاجنبي، كما تحدد درجة الإستفاة بحسب ما يقدمه المستثمر الاجنبي².
- الإعفاء من إجراءات التجارة الخارجية والصرف أو استيراد حصص عينية تدرج ضمن رأسمال الاستثمارات المعتمدة من طرف مجلس النقد والقرض³.
- الإستمرار من الاستفاة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة للأنشطة المصرح بأولويتها ضمن المخططات السنوية الى غاية الانجاز النهائي للاستثمار⁴.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عندما يقوم بها المستثمر يمارس نشاط قابل للاستفاة من الامتيازات الجبائية المكرسة بموجب المرسوم التشريعي 93-12⁵.
- الإعفاء لمدة ادناها 05 سنوات وأقصاها 10 سنوات عند التصدير والإعفاء من الضريبة على الارباح والدفع الجزافي والرسم على النشاط الصناعي والتجاري⁶.

¹ المواد 30، 31، 32 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 121 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر العدد 88، الصادرة في 30 ديسمبر 1993.

³ المادة 123 من المرسوم التشريعي 93-18، المتضمن قانون المالية لسنة 1994.

⁴ المادة 61 فقرة 02 من الأمر 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر العدد 85، الصادرة في 31 ديسمبر 1996.

⁵ المادة 96 من المرسوم التشريعي 97-01 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر العدد 89 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1997

⁶ المادة 49 من القانون 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر العدد 49، الصادرة في 31 ديسمبر 1999.

وأخيرا جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2001 تكفل الدولة جزئيا أو كليا من لديون المؤسسات المحددة من طرف الحكومة التي تعتبر بالنسبة إليها كل مشروع شراكة مبرم بين مستثمر ذو مكانة دولية قابلا للإيجار ويندرج الاثر المالي لهذه الديون في إطار التوازنات المالية للدولة ويتم توضيحها بمناسبة كل قانون مالية.

الفرع الثاني: مضمون الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 06-08.

لقد جاء الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بالأمر رقم 06-08 قصد سد الثغرات القانونية وتجاوز أوجه القصور للمرسوم التشريعي السابق الملغى رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار، وذلك تماشيا مع التطورات الحاصلة ومتطلبات اقتصاد السوق. وقد تضمن هذا الأمر بعض الأحكام وكرس مجموعة من المبادئ وهي مشابهة لأحكام المرسوم التشريعي السابق، كما تم استحداث جهاز جديد وهو المجلس الوطني للاستثمار، بالإضافة الى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (التي جاءت استبدالاً لوكالة ترقية ودعم ودعم متابعة الاستثمار APSI)

تضمن الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم على جملة من المزايا الضريبية¹ التي يمكن أن تستفيد منها الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسمع والخدمات، إلى جانب الاستثمارات المنجزة في إطار منح الامتياز وأو الرخصة².

وفي هذا الإطار منح المشرع مزايا يمكن إدراجها ضمن نظامين هما النظام العام والنظام الاستثنائي (الخاص)، وذلك في المادتين 09 و 10 من الأمر فإلى جانب استفادة المستثمر من الحوافز الضريبية والجمركية المنصوص عليها في إطار النظام العام فإنه يستفيد في إطار النظام الاستثنائي (الخاص) من مزايا وإعفاءات خاصة لاسيما إذا قام باستثمارات تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، ولا سيما عندما

¹ الملاحظ أن المشرع قد أطلق تسمية "المزايا" بدل "الإمتيازات كمصطلح كان مستعملا في المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 2 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار.

يستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها المحافظة على البيئة وحماية الموارد الطبيعية وإدخال الطاقة والمساعدة على تحقيق تنمية شاملة.

أولاً: المزايا المتعلقة بالنظام العام:

يطبق هذا النظام على جميع أنواع الاستثمارات التي تدخل في مفهوم الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار والمذكورة في المادة الأولى والثانية منه. والمزايا الضريبية المتعلقة بالنظام العام المنصوص عليها في المادة 09، ويقصد بها تلك التدابير التشجيعية والإعفاءات الضريبية والجمركية التي تمنح للاستثمارات مهما كانت طبيعتها¹ بحيث تمنح على مرحلتين هما مرحلة الانجاز ومرحلة الاستغلال:

1- مرحلة الانجاز:

تتجسد المزايا الضريبية المتعلقة بالنظام العام في مرحلة الانجاز في المزايا المنصوص عليها في الفقرة 02 من المادة 09 من الأمر رقم 01-03 وتتمثل في:

- تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

هناك عدة ملاحظات نسجلها فيما يخص الحوافز الضريبية الممنوحة في هذه المرحلة مقارنة بالحوافز الضريبية الممنوحة في ظل التشريع السابق الملغى (المرسوم التشريعي 93-12)، فالملاحظ أن المشرع في الأمر الجديد لم يبين المدة المحددة قانوناً لإنجاز الاستثمارات المذكورة في المواد 1 و 2 و 10 وتركها في أجل متفق عليه مسبقاً عند اتخاذ قرار منح المزايا، ولم يبين كذلك أطراف الاتفاق حيث يبدأ سريان

¹ عبد الحفيظ بقة ، التدابير القانونية لتشجيع الاستثمار في الجزائر في ظل الأمر 01-03 المعدل والمتمم، مجلة الحقوق والحريات، العدد الثالث ديسمبر 2016، ص 128.

هذا الأجل ابتداء من تاريخ تبليغ القرار إلا إذا قررت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تحديد أجل إضافي¹. على عكس ما ذهب إليه في المرسوم التشريعي السابق الذي بين المدة التي كانت محددة في أجل أقصاه ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ قرار منح الامتيازات، إلا إذا صدر قرار عن الوكالة يحدد اجلا أطول للإنجاز².

كذلك نلاحظ أن المشرع لم يحدد النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية كما كان في المرسوم التشريعي السابق، و استخدم مصطلح "تجهيزات"، بدل مصطلح "سلع" في النص القديم، هذا ويؤخذ على المشرع أنه استخدم عبارات عامة بحيث لم يحدد المشرع هل يطبق الإعفاء على السلع والخدمات المستوردة أم يقتصر على السلع والخدمات المحصل عليها في السوق المحلية؟ أو أن الإعفاء يطبق عليهما معا؟.

2 - مرحلة الاستغلال:

أضاف المشرع مزايا أخرى في النظام العام بموجب الأمر رقم 06-08 بعد أن كانت مقتصرة فقط في مرحلة انجاز الاستثمار. وتتمثل في مزايا ضريبية في مرحلة الاستغلال بحيث تستفيد الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ولمدة 03 سنوات بعد معاينة المشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS، الإعفاء من الرسم على النشاط المهني. TAP وتمدد هذه المدة من 03 سنوات إلى 05 سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشأ أكثر من منصب شغل عند انطلاق النشاط. و/أو في الاستثمارات في القطاعات الاستراتيجية التي يحدد المجلس الوطني للاستثمار قائمتها³.

والهدف من وراء وضع شرط خلق مناصب شغل جديدة هو التخفيض من البطالة، مما يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية من وراء تشجيع الاستثمارات الأجنبية بدل منحها إعفاءات دون أي مقابل.

عرفت إجراءات منح مزايا النظام العام عدة تعديلات أهمها:

¹ المادة 13 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

² المادة 14 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

³ المادة 07 من الأمر رقم 08-06 المعدلة للمادة 09 من الأمر 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

- إخضاع فقط المشاريع الاستثمارية المنجزة من طرف المستثمرين الوطنيين التي يفوق مبلغها 500 مليون دينار لموافقة المجلس الوطني للاستثمار وجعل منحها دون موافقة هذا الأخير مهما كان مبلغها وسواء أكان المستثمر وطني أم أجنبي وتطبق هذه التدابير.
- إلغاء الامتيازات الممنوحة وتحصيل جميع الضرائب في حالة عدم تنفيذ المستثمر لالتزاماته¹
- استحدثت المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2009 مادتين جديدتين بنص المادة 60 من الأمر رقم 09-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009. و هما المادة 09 مكرر و 09 مكرر 01، ف جاء في نص المادة 09 مكرر انه يصبح منح مزايا النظام العام يخضع لتعهد كتابي من المستفيد بإعطاء الأفضلية للمنتوجات والخدمات ذات المصدر الجزائري. وتقتصر الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فقط في الاقتناء ذات مصدر جزائري، عدا في حالة التأكد من عدم وجود منتج محلي مماثل.

أما المادة 09 مكرر² فتضمنت إدراج شرط استفادة الاستثمارات التي يتجاوز مبلغها 1.500.000.000 دينار جزائري أو يساويه إلى إلزامية مصادقة المجلس الوطني للاستثمار لإستفادة من مزايا النظام العام.

- تمنح المزايا في إطار إعانة الاستثمار وكذلك إعانة الشغل حسب التناسب مع دمج المنتوجات المصنعة محليا³.
- عدم إمكانية استفادة المستثمرين الذين تحصلوا على المزايا المقدمة من طرف الوكالة الوطنية للاستثمار من مزايا أجهزة أخرى⁴.

¹ المادة 15 من القانون رقم 01-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر العدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008.

² المادة 09 مكرر 1 من الأمر 01-09 معدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

³ المادة 74 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

⁴ المادة 62 فقرة 3 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

ثانيا: النظام الاستثنائي:

لقد جاء الأمر 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار بنظام استثنائي تمنح في ظلّه مزايا ضريبية خاصة يتعلق هذا بالإستثناءات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وكذلك الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني، لاسيما عندما تستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها أن تحافظ على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية، وتدخر الطاقة وتفضي إلى تنمية مستدامة، ومن هنا نميز بين هذين الصنفين:

1- بالنسبة للاستثمارات المنجزة في المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة:

تستفيد المشروعات الاستثمارية المنجزة في هذه المناطق والمتعلقة بالنشاطات غير المستثناة من المزايا على مرحلتين:¹

أ- مرحلة الإنجاز:

- تستفيد الاستثمارات في هذه المرحلة من الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار
- تستفيد من تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان بالألف 2% فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال،
- تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف، بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار
- تستفيد الاستثمارات المنجزة في هذه المناطق كذلك من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية.
- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

¹ المادة 11 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار، المعدلة بموجب المادة 38 من الأمر رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

- الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية.

نسجل كذلك بعض الملاحظات في ظل النظام الاستثنائي، فالملاحظ أن المشرع كان أكثر دقة في النظام الاستثنائي منه في النظام العام، وذلك أنه حدد بدقة السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار والمعفاة من الضريبة، ويمكننا القول كذلك أن المزايا الممنوحة بعنوان إنجاز الاستثمار أكثر من تلك التي منحت في ظل النظام إلا أن المشرع لم يمنح إعفاء على الرسم العقاري.

ب- مرحلة الاستغلال:

بعد معاينة مباشرة الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، يستفيد هذا الأخير ولمدة 10 سنوات الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والإعفاء من الرسم على النشاط المهني. هذا ويستفيد المستثمر كذلك من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

2- بالنسبة للاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

يترتب على هذه الاستثمارات إبرام اتفاقية متفاوض عليها بين المستثمر والوكالة، فهذه الأخيرة تبرم الاتفاقية لحساب الدولة بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار ويكون ذلك تحت إشراف الوزير المكلف بترقية الاستثمارات،¹ وتحدد الاستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني حسب معايير تضبط عن طريق التنظيم بعد رأي مطابق من المجلس الوطني للاستثمار²

وتتمثل هذه المزايا التي يمكن منحها في هذا المجال كلا أو جزء طبقا للمادة 12 مكرر 01 المضافة بموجب الأمر رقم 06-08،³ المعدل والمتمم للأمر رقم 01-03 والمعدلة بموجب المادة 60 من قانون

¹ المادة 12 من الأمر رقم 01-03 المتممة بالأمر 09-01.

² المادة 11 من الأمر رقم 01-03 المعدلة بالأمر 06-08.

³ الأمر رقم 06-08، المؤرخ في 20 أوت 2006، يعدل ويتمم الأمر رقم 01-03، المتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر العدد 47، الصادرة في 19 يوليو 2006.

المالية لسنة 2014¹، ما يلاحظ ان المزايا المذكورة على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، حيث أعطى المشرع امثلة فقط عن المزايا التي يمكن منحها، وذلك عن طريق التفاوض بإبرام اتفاقية وبالتالي إضافة مزايا اخرى يتم الاتفاق عليها.

أ- في مرحلة الإنجاز:

يستفيد المستثمرون من إعفاءات ولمدة لا تتعدى 05 سنوات من الإعفاء أو/و تخفيض للرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء عن طريق الاستيراد أو من السوق المحلية للسلع والخدمات الضرورية للإنجاز، الإعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يطبق عليها، بالإضافة الى الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال و الإعفاء من الرسم العقاري، فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.

ب-مرحلة الاستغلال:

يستفيد المستثمر لمدة أقصاها 10 سنوات ابتداء من تاريخ معاينة المشروع في الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والإعفاء من الرسم على النشاط المهني². إضافة إلى ذلك يؤهل المجلس الوطني للاستثمار ولمدة لا تتجاوز 05 سنوات على الإعفاء أو التخفيض في الحقوق أو الضرائب أو الرسوم بما فيها الرسم على القيمة المضافة التي تثقل أسعار السلع المنتجة عن طريق الاستثمار الذي يدخل في إطار النشاطات الصناعية الناشئة³ وهذا يعد بمثابة امتياز إضافي للمستثمرين ومشجع على زيادة الإنتاج الوطني.

ما يمكن تقديمه كملاحظات هنا، أن المشرع الجزائري بموجب هذا الأمر لم يتخلى عن استخدام الحوافز الضريبية كأسلوب لتشجيع المستثمرين الوطنيين والأجانب، ويظهر ذلك جليا من خلال حجم

¹ عدلت بموجب المادة 60 من القانون رقم 08-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

² المادة 11 من الأمر 08-06 يعدل ويتم الأمر رقم 03-01، المتعلق بتطوير الاستثمار.

³ المادة 39 فقرة 02 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر للعدد 72 المعدلة للمادة 12 مكرر 1 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

الحوافز الضريبية المقدمة، إلا انه يمكن القول أن هذه الحوافز تعد قليلة بالمقارنة مع تلك التي جاء بها المرسوم التشريعي 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار. كما أن الأمر لم يتطرق في أحكامه إلى المناطق الحرة، التي تضمنها المرسوم السابق.

ورغم المزايا التي منحها المشرع للمستثمر -سواء الوطني أو الأجنبي- خاصة ما يتعلق بالإعفاءات الضريبية والجمركية والتسهيلات الإجرائية والضمانات التي أحاط بها الاستثمار والمستثمر، إلا أنها مازالت تتخللها بعض العوائق، خاصة ما تعلق بقيد الشراكة مع الشريك الوطني وهو ما يعرف بقاعدة 49-51 التي يرفضها المستثمرون الأجانب، إضافة إلى تخوف المستثمرين من عدم الاستقرار التشريعي والسياسي¹. الذي كان سائدا في تلك الفترة.

¹ عبد الحفيظ بقة ، التدابير القانونية لتشجيع الاستثمار في الجزائر في ظل الأمر 01-03 المعدل والمتمم، المرجع السابق، ص 140.

المطلب الثاني: الحوافز الضريبية في ظل قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09.

من أجل تشجيع المستثمرين الوطنيين واستقطاب أكبر عدد ممكن من رأس المال الأجنبي كان لابد من منظومة ضريبية مشجعة والتي تعتبر من أوسع التحفيزات انتشارا للنهوض بالقطاع الاستثماري وتحسين مناخ الاستثمار، والمفضلة لكونها وسيلة جد مغزية وفعالة. لذلك عملت الجزائر على تكييف نصوصها القانونية بفرض المشرع تصور جديد لنظام الاستثمار بموجب القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار. والذي جاء تطبيقا لنص المادة 43 من التعديل الدستوري لسنة 2016¹.

حاول المشرع من خلاله العمل على تحسين المعاملة الضريبية، وخصص له فصل كامل من أحكامه للمزايا التي تمنح للاستثمارات، حيث أعاد تشكيل المزايا الضريبية إلى ثلاث مستويات وهي: المزايا المشتركة لكل الاستثمارات، المزايا التي تمنح للاستثمارات التابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب شغل، وأخيرا المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

ألغى هذا القانون أحكام الامر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم، بإستثناء أحكام المواد 18، 22، 06 منه والمتعلقة بأجهزة الاستثمار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، والمجلس الوطني للاستثمار.

كما كرس هذا القانون المبادئ الأساسية المنصوص عليها في التشريعات السابقة، غير أنه تضمن حوافز ومزايا وتسهيلات ضريبية وإدارية من شأنها جلب المستثمرين. فكيف نظم المشرع الجزائري الحوافز الضريبية في ظل قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 وما هو الجديد الذي أتى به؟

و للإجابة عن الإشكالية السابقة كان لابد من التطرق في عن مجالات وأشكال الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية (الفرع الأول)، ثم إلى محتوى الحوافز الضريبية في ظل قانون ترقية الاستثمار 16-09 (الفرع الثاني).

¹ القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس سنة 2016، المتضمن تعديل الدستور ، ج ر العدد 14 الصادر في 07 مارس 2016.

الفرع الأول: مجالات وأشكال الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية.

حدد المشرع الجزائري في ظل قانون ترقية الاستثمار 09-16، مجال تطبيق الحوافز الضريبية من حيث الأشخاص ومن حيث موضوع الاستثمار، بحيث حدد المستثمر المعني بهذه الحوافز الضريبية سواء كان المستثمر وطني أو أجنبي من جهة، أو بتحديد أنواع وأشكال الاستثمارات المستفيدة من هذه الحوافز.

لذلك ستم دراسة نطاق تطبيق الحوافز الضريبية من حيث الموضوع قبل التطرق إلى مضمون الحوافز الضريبية التي تضمنها قانون ترقية الاستثمار 09-16 وذلك بتبيان مجالات الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية وكذلك القوائم السلبية المستثناة من حق الإستفادة من المزايا (أولاً) ثم إلى أشكال الاستثمارات المستفيدة من المزايا الضريبية (ثانياً).

أولاً: مجالات الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية.

حدد قانون ترقية الاستثمار 09-16 مجال تطبيق نظام المزايا الضريبية من حيث الموضوع، وهي تشمل الاستثمارات التي تنجز في مجال إنتاج السلع والخدمات، اشترط المشرع ضرورة ربطه بالنشاط الاقتصادي، كما ضيق من نطاق بعض الأشكال التي كانت موجودة في التشريعات السابقة المتعلقة بالاستثمار.

إلا أن هناك بعض النشاطات المستثناة من سياسة التحفيز الضريبي وقد حددها المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المتعلق بتحديد القوائم السلبية التي استثنيت من المزايا التي يتضمنها قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 ومن بينها نجد:

1- الاستثمارات المنتجة للسلع والخدمات:

يهدف المشرع الجزائري من خلال القوانين المنظمة للعملية الاستثمارية وخاصة قانون ترقية الاستثمار، إلى التحكم في النشاط الاقتصادي. ودفع عجلة التنمية وبالتالي خلق مناصب شغل، لهذا يعمل على توجيه الاستثمارات نحو نشاطات معينة وقد حددها المشرع بموجب المادة الأولى من قانون ترقية الاستثمار 09-16 وهي النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات.

أ- الاستثمار في القطاعات الاقتصادية لإنتاج السلع:

ويقصد به إنتاج أي شيء مادي في الجزائر¹، ويشمل جميع الاستثمارات التي تتعلق بعملية تحويل المواد الأولية لإنتاج أو صناعة جزائرية، كصناعة المواد الغذائية، صناعة الآلات الإلكترونية صناعة الألبسة السيارات...

ب- الاستثمارات المنتجة للخدمات:

فنعني بها إنتاج المنتوجات الغير المادية وتخص مجموعة من الحقوق المتصلة بالملكية والتي لها قيمة اقتصادية، والتي تكون عادة تابعة لإنتاج السلع كخدمة ما بعد البيع، الصيانة...² وكمبدأ عام فإن كل عملية استثمارية تشمل إنتاج السلع والخدمات تكون معنية بالإستفادة من مزايا قانون ترقية الاستثمار، بإستثناء تلك المستثناة بموجب نص تنظيمي.

2- القوائم السلبية المستثناة من حق الإستفادة من المزايا الضريبية.

استثنى المشرع الجزائري مجموعة من السلع والخدمات والنشاطات من الإستفادة من الحوافز الضريبية، وهو ما جاء به ضمن سياق الفقرة الثانية من المادة 05³ من قانون ترقية الاستثمار 09-16 تحت إسم القوائم السلبية والتي أحالها للتنظيم الخاص بها وهو المرسوم التنفيذي رقم 17-101⁴ الذي يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات⁵. من هنا سيقودنا الحديث إلى تحديد النشاطات المستثناة من الحوافز الضريبية، ثم تحديد السلع والخدمات المستثناة من هذه الحوافز.

¹ HAROUN MAHDI, Le régime des investissements en Algérie a la lumière des conventions franco-algériennes, litec, paris,2000, p140.

² معيفي عبد العزيز، المرجع السابق، ص 157.

³ تنص المادة 05 فقرة 2 من قانون ترقية الاستثمار 09-16 على: "...تحدد قوائم النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا التي تدعى في صلب النص "القوائم السلبية" عن طريق التنظيم."

⁴ المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 05 مارس سنة 2017، يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات، ج ر العدد 16، الصادرة بتاريخ 08 مارس 2017.

⁵ تنص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 على: "...يهدف هذا المرسوم الى تحديد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف الاستثمارات."

أ- النشاطات المستثناة من المزايا:

حددت المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 السالف الذكر مجموعة النشاطات المستثناة من الإستفادة من حوافز قانون ترقية الاستثمار 16-09 وهي:

- النشاطات المحددة في القائمة المنصوص عليها في الملحق الأول من هذا المرسوم والمقسمة إلى 06 أبواب ضمن جميع الأنشطة التجارية بالجملة والتجزئة ومجموعة من النشاطات الإنتاجية كإنتاج الحديد، النسيج، الطحانة، استخراج الزيوت ذات الأصل النباتي (درس البذور)، زيوت نباتية، إنتاج المياه المعدنية والمشروبات المختلفة غير كحولية ماعدا الإنتاج الموجه للتصدير، معالجة أوراق التبغ، صناعة الإسمنت الرمادي، بناء وتجهيز وتركيب المصانع، وغيرها بالإضافة لكافة أشكال الإستيراد وجميع أشكال التركيب والجمع التي لا تحقق نسبة الإدماج الصناعي المحلي المحددة وفق التنظيم المعمول به. كما تضمنت أيضا كل النشاطات الحرفية المنقلة وكذا الحرف التقليدية والفنية¹.

- النشاطات الممارسة تحت النظام الجبائي غير نظام الريح الحقيقي.
- النشاطات التي لا تخضع للتسجيل في السجل التجاري باستثناء ممارسة هذا النشاط وفق صيغة تستوجب تسجيلها.

كما تضمنت المادة 04 من المرسوم التنفيذي 17-101 السالف الذكر نشاطات أخرى وهي:

- النشاطات التي تخرج بمقتضى التشريعات الخاصة عن تطبيق القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

- النشاطات التي لا يمكنها بموجب نص تشريعي او تنظيمي الاستفادة من المزايا الجبائية.

- النشاطات التي تتوفر على نظام مزايا خاص بها².

¹ للإطلاع أكثر وبصورة دقيقة راجع الملحق الأول من المرسوم التنفيذي رقم 17-01 المحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا و كفاءات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

² المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا و كفاءات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

ب- السلع والخدمات المستثناة من الاستفادة من المزايا:

تم تحديدها بموجب المادتين 05 و 06 من المرسوم التنفيذي 17-101 المحدد للقوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات وذلك على النحو التالي:

- كل السلع الخاضعة للنظام المحاسبي المالي غير تلك المدرجة في حسابات... فيما عدا الإستثناءات المنصوص عليها في هذا المرسوم.
 - السلع الخاضعة لحسابات باب التثبيات الواردة في قائمة الملحق الثاني بهذا المرسوم إلا إذا شكلت عنصرا اساسيا لممارسة النشاط.
 - سلع التجهيز المجددة بما فيها وحدات الإنتاج المجددة المقتناة طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 1-123 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ماعدا الأراضي والعقارات وكذا تلك الناتجة عن الاستثمارات الموجودة، غير أنه تستفيد من المزايا إذا لم تقيد في قائمة السلع المستثناة المنصوص عليها في المادة 05 أعلاه كل من:
 - سلع التجهيز المستوردة المحددة والتي تشكل حصصا عينية خارجية تدخل في إطار عملية قل النشاطات من الخارج دون مساس هذه الأخيرة بالتشريع المحدد لسن السلع عند استيرادها.
 - سلع التجهيزات المستوردة الموضوعة للإستهلاك بعد رفع خيار الشراء في إطار الاعتماد الايجاري الدولي بشرط إدخال هذه السلع إلى التراب الوطني في حالة جديدة.
- وتجدر الإشارة أن قوائم النشاطات والخدمات والسلع المستثناة تخضع إلى مراقبة وتعيين دوري، بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالاستثمار والوزير المكلف بالمالية، ويبلغ المجلس الوطني للاستثمار بالتعديل، تراعى فيه الحاجة الضرورية لنشاطات معينة في مناطق محددة فيتم إدخالها دائرة النشاطات المستفيدة من هذه المزايا، كما تراعى فيه تشعب نشاطات أو قطاعات ما في مناطق خاصة فيتم استبعادها وإدراجها ضمن قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة¹.

¹ المادتين 09 و 10 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المحدد للقوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

ثانيا: أشكال الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية.

بالرجوع لنص المادة 02 من قانون ترقية الاستثمار 16-09، نجد أن المشرع قد ضيق من مجال تطبيق نظام الحوافز، وذلك من خلال استبعاده لشكلي إعادة الهيكلة والنشاط في إطار الخوصصة ضمن سياق الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار كما تناوله سابقا، ليتم تحديد أشكال الاستثمار المستفيدة من نظام الحوافز الضريبية في أشكال الاستثمار التي تتحدد في كل من استثمارات الإنشاء وتوسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل المتعلقة بالنشاطات والسلع التي ليست محل استثناء. وكذا المساهمة في رأس مال الشركة. وهذا يعني أن المشرع الجزائري قد حدد أنواع الاستثمارات التي يمكن لها الحصول على الحوافز الضريبية، سواء أكان المستثمر أجنبي أو وطني، وبمفهوم المخالفة لا يستفيد المستثمر من المزايا المقررة له في قانون الاستثمار والقوانين المكملة والمعدلة له إذا كان استثماره خارج المادتين الأولى والثانية من قانون ترقية الاستثمار.

1- استحداث نشاطات جديدة، توسيع قدرات الإنتاج، و/أو إعادة التأهيل.

للمستثمر الحرية في اختيار الشكل الذي يرغب مباشرة الاستثمار فيه، قد يكون في صورة انشاء نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل. وقد بين المشرع المقصود بأشكال الاستثمارات المذكورة في المادة الثانية أعلاه من خلال أحكام المرسوم التنفيذي رقم 17-101 الذي يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للإستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات وذلك على النحو التالي:

أ- استثمار الإنشاء.

الاستثمار من أجل تكوين أو انشاء بحث للرأس المال التقني بإقتناء أصول جديدة بغرض إنشاء نشاط لم يكن موجود، كما يقصد به أيضا الاستثمار المنجز من أجل نشاط جديد قابل للإستفادة من المزايا من طرف مؤسسة موجودة شريطة أن تكون النشاطات الممارسة لحد الان من طرف هذه المؤسسة مستنثة من المزايا¹. ولا يعتبر انشاء استثمار جديد حتى وإن كان مرفقا باستثمار تكميلي، تغيير الشكل القانوني لمؤسسة مستغلة لاستثمار موجود، استئناف نشاط اقتصادي كان موجودا سابقا تحت تسمية اخرى. وأخيرا

¹ Guide Fiscale De L'Investisseur en algerie, Op.cit,p13.

انشاء استثمار بسلع سبق استعمالها في نشاط موجود بإستثناء تلك المذكورة في المادة 06 من المرسوم التنفيذي 17-101 السالف الذكر¹.

ب- استثمار التوسع.

يقصد به التوسع الكمي عن طريق رفع قدرات الانتاج التوسع النوعي عن طريق توسيع تشكيلة الانتاج لتشمل سلعا أو خدمات جديدة عن طريق اقتناء وسائل انتاج جديدة تضاف الى تلك الموجودة².

ت-إعادة التأهيل.

تأهيل المؤسسة لإسترجاع نشاطها المعتاد، بعدما كانت تعاني من مشاكل تسييرية وتنظيمية، بحيث إذا واصلت في هذا السياق سيكون مصيرها الإفلاس أو الغلق. ويمكن أن ينبعث عن استثمارات إعادة التأهيل تحسين للإنتاج والإنتاجية ويمكنها في هذه الحالة الاستفادة من المزايا³. بحيث جاء في فحوى المادة 14 من المرسوم التنفيذي 17-101 على أنه: "يتمثل استثمار إعادة التأهيل في عمليات اقتناء سلع وخدمات موجهة لمطابقة العتاد والتجهيزات الموجودة من أجل معالجة التأخر التكنولوجي او بسبب التلف لقدمها والتي تؤثر عليها او من اجل الرفع من الانتاجية...".

2- المساهمة في رأسمال الشركة.

تمت الإشارة إلى هذا الشكل في المادة 02 فقرة 02 من قانون ترقية الاستثمار 16-09. والمساهمة في رأسمال الشركة قد يكون في شكل حصة نقدية او عينية

أ- الحصة النقدية .

يقصد بالحصة النقدية كل مبلغ من النقود يدفع كحصة في الشركة أو في رأسمال الشركة المراد تأسيسها في شكل سيولة نقدية، أو أية وسيلة دفع مبينة على كتابات محاسبية تتجسد في سند يتضمن الإلتزام بدفع مبلغ من النقود مثل السفتجة، السند لأمر.

¹ المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

² المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

³ عبد الحميد شنتوفي، المعاملة الإدارية والضريبية للاستثمارات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، السنة الجامعية 2017، ص 306.

ب- الحصة العينية.

يقصد بالحصة العينية كل مال مقدم من غير النقود يلتزم المساهم بتقديمها للشركة إما لتملكها أو لينتفع بها، والحصة العينية قد تكون عقارا أو منقولا. فالعقار يكون إما بناية أو قطعة أرضية كما قد يكون مصنعا... أما المنقول فقد يكون معنويا كالمحل التجاري براءة الإختراع، حقوق الملكية الأدبية والفنية، أو مادية كالألات أو سلع ومواد أولية خاصة بالمشروع الاستثماري المراد إنجازه.

الفرع الثاني: مضمون الحوافز الضريبية لقانون ترقية الاستثمار.

تضمن قانون ترقية الاستثمار 09-16 مجموعة هامة من الحوافز الضريبية للمستثمرين والأعوان الاقتصاديين حيث خصص له فصل كامل من أحكامه للمزايا التي تمنح للاستثمارات مقسما إياها الى ثلاث مستويات أولا/المزايا المشتركة لكل الاستثمارات، ثانيا/المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب شغل وأخيرا المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

أولا-المزايا المشتركة لكل الاستثمارات.

وتتمثل في مختلف الحوافز الضريبية التي يستفيد منها المستثمر مهما كان شكل وموقع المشروع وتمثل الحد الأدنى من الحوافز التي تمنح للمستثمرين للاستثمار في الجزائر، حيث أدرجها المشرع الجزائري في القسم الثاني من الفصل من قانون الاستثمار رقم 09-16، ويقصد بها تلك التحفيزات المنصوص عليها في القانون العام والتي تمنح لكل المشاريع الاستثمارية، وتختلف هذه المزايا باختلاف المنطقة التي يتواجد فيها المشروع الاستثماري وهي:

1- الاستثمارات المنجزة في الشمال:

زيادة على التحفيزات المنصوص عليها في القانون العام تستفيد الاستثمارات المنجزة في الشمال المحددة في المادة 02 من قانون ترقية الاستثمار من المزايا بعنوان مرحلة الإنجاز ومزايا ومرحلة الإستغلال.

أ- بعنوان مرحلة الإنجاز: يقصد بمرحلة إنجاز الاستثمار فترة تأسيس الشركة أو المؤسسة الاستثمارية¹، بحيث تستفيد الاستثمارات في هذه المرحلة من المزايا التالية¹:

¹ محمد المهدي بن سحيمو ، عبد الجبار عبد الوافي ، أنظمة المزايا الضريبية المخصصة في قانون ترقية الاستثمار الجديد رقم 09-16، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 11، سبتمبر 2018، ص 255.

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
 - الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
 - الإعفاء من دفع حق الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني.
 - الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الإمتياز على الأملاك العقارية المنية والغير مبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الإمتياز الممنوح.
 - تخفيض بنسبة 90 بالمائة من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة انجاز الاستثمار والإعفاء لمدة عشرة (10) سنوات من الرسم العقاري على الممتلكات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الإقتناء.
 - الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- ب- مرحلة بعنوان الاستغلال:**

- يقصد بمرحلة الإستغلال مرحلة إنطلاق النشاط والدخول في مرحلة الاستغلال، حيث يقوم المستثمر باستغلال وتشغيل مشروعه الاستثماري ويكون ذلك عن طريق إنتاج السلع الموجهة للتسويق أو تقديم خدمات مفوترة بعد الإقتناء الجزئي أو الكلي للسلع والخدمات اللازمة لممارسة النشاط.
- وعليه يستفيد المستثمر على هذا النوع من المزايا بعد معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال بناء على محضر تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، لمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا التالية:²
- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
 - الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.
 - تخفيض بنسبة 50 بالمائة من مبلغ الاتاوة الايجارية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

¹ المادة 12 فقرة 01 من قانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 12 فقرة 2 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

2- المزايا الضريبية التي تمنح للاستثمارات التابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.

تستفيد الاستثمارات المنجزة في مناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة من عدة حوافز ضريبية في مرحلة انجاز المشروع وكذا في مرحلة استغلاله، حيث عمل المشرع على توجيه الاستثمارات إلى مناطق الهضاب العليا والجنوب والجنوب الكبير، لدعم النشاط الاقتصادي في تلك المناطق. فبالنسبة للاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا يسهل عملية تحديدها، أما المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة فلم يعرف المشرع تلك المناطق ولم يحدد طبيعتها في ظل قانون ترقية الاستثمار 16-09 والقوانين التنظيمية له.

وبالرجوع إلى نص المادة 18 من القانون رقم 01-20 المتعلق بتهيئة الإقليم والتنمية المستدامة نجد المشرع قدم تعريف للمناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة والتي تنص في فحواها على:¹ "يحدد المخطط الوطني لتهيئة الإقليم احكاما وترتيبات خاصة بالتنمية للمناطق الواجب ترقيتها تنمية مدعمة وتفاضلية.

-الأقاليم المتميزة بضعف مستوى تنميتها الاقتصادية وبعدم كفاية نسيجها الصناعي والخدماتي.
-الأقاليم الريفية المحرومة التي تتميز بضعف مستوى تنميتها الاقتصادية وتواجه صعوبات خاصة.

-المناطق الحضرية الحساسة المتميزة بوجود مجموعات كبرى وإحياء سكنية متدهورة وباختلال توازن حاد بين السكن والشغل.

-وكل إقليم اخر يتطلب اعمالا ترقية خاصة من طرف الدولة".

وبالرجوع إلى القانون 20 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 نجد المشرع حدد المناطق الخاصة والتي صنفها ضمن مناطق التوسع الاقتصادي التي تساهم في التنمية الجهوية ومناطق ترقية الاستثمارات. أما الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، فقد أدرج المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة ضمن النظام الاستثنائي يحددها المجلس الوطني للاستثمار، حيث يستفيد من مزايا ضريبية في فترتي إنجاز المشروع وبعد معاينة انطلاق الاستغلال كما تم بيانه سابقا ،و الهدف من إضافة هذا النوع من المزايا تدارك السلطات العليا بضرورة التنمية بكل أبعادها، ولهذا سعى المشرع

¹ المادة 18 من القانون رقم 01-20 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بتهيئة الإقليم و التنمية المستدامة، ج ر العدد 77، الصادرة في 15 ديسمبر 2001.

الجزائري بموجب قانون ترقية الاستثمار الساري المفعول رقم 16-09 وجوب تحقيق تنمية وطنية شاملة وعدالة إقليمية، أي تحقيق التوازن الجهوي في التنمية، وكذا فك العزلة عن المواطنين في المناطق النائية ولهذا وضعت عدة تدابير تحفيزية تتناسب وطبيعة هذه المناطق لدعم النشاط الاقتصادي على مستواها.

وعليه تستفيد الاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا وكذا المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة من مجموعة الإعفاءات والتخفيضات ضريبية التي تمنحها الدولة للمستثمر لدعم النشاط الاقتصادي في تلك المناطق حيث تنص المادة 13 من قانون ترقية الاستثمار فزيادة عن تلك المزايا الممنوحة للاستثمارات في الشمال تستفيد من مزايا أخرى في مرحلتي الانجاز تتمثل في تكفل الدولة كليا أو جزئيا بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار بعد تقييمها من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. تستعد كذلك من التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة بعنوان منح الأراضي عن طريق الإمتياز لإنجاز مشاريع استثمارية، فبالنسبة للمشاريع المنجزة في المناطق التابعة للهضاب العليا وكذا المناطق الأخرى التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة تستفيد من تخفيض بالدينار الرمزي للمتر المربع لمدة 10 سنوات قابلة للزيادة بانقضاء هذه المدة بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة. أما بالنسبة للمشاريع المنجزة في الجنوب الكبير فتستفيد من تخفيض بالدينار الرمزي للمتر المربع لمدة 15 سنة قابلة للزيادة بمضي هذه الفترة بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة.

هذا وأضاف قانون المالية لسنة 2017 بموجب نص المادة 118¹ منه امتيازاً جديداً يتمثل في التكفل بنسبة 25% من تكلفة انجاز الهياكل القاعدية المستقبلية لمشاريع الاستثمار في المناطق المنصوص عليها بموجب أحكام المادة 13 من قانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

أما في مرحلة الاستغلال فقد أبقى المشرع على نفس المزايا المنصوص عليها في الفقرة الثانية البنود أ و ب من المادة 12 من ذات القانون مع الرفع في مدة الاستفادة الى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الدخول في الاستغلال، والهدف من منح هذه المزايا الإضافية هو تحقيق تنمية وطنية شاملة وعدالة إقليمية أي تحقيق التوازن الجهوي في التنمية، وفك العزلة عن المواطنين في المناطق النائية.

¹ المادة 118 من القانون رقم 16-14، يتضمن قانون المالية لسنة 2017.

ثانيا - المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الإمتياز و/أو المنشئة لمناصب شغل.

تستفيد الاستثمارات المنشأة في القطاعات الاقتصادية التي يعتبرها المشرع ذات الامتياز وهي قطاع السياحة، قطاع الصناعة وقطاع الفلاحة، و كذلك الاستثمارات المنشئة لمناصب شغل من معاملة ضريبية خاصة، حيث يستفيد المستثمر من التحفيز الأفضل من بين المزايا المنصوص عليها في المادتين 12 و 13 من قانون ترقية الاستثمار، وتلك المزايا المنصوص عليها بموجب التشريعات الخاصة¹.

هذا وتنص المادة 16 من ذات القانون على أن ترفع مدة الإستفادة من هذه المزايا في مرحلة الإستغلال لفائدة الاستثمارات المنجزة خارج المناطق المذكورة في المادة 13 والمنشئة لأكثر من 100 منصب شغل دائم خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الاستثمار إلى غاية نهاية السنة الأولى من مرحلة الاستغلال على الأكثر. وتستفيد هذه المشاريع من مدة إعفاء ضريبي من ثلاث (3) سنوات إلى خمس (5) سنوات.

ولكي يستفيد المستثمر من المزايا الاضافية المنشئة لأكثر من منصب عمل يتوجب توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في ظل المرسوم التنفيذي رقم 17-105 المحدد لكيفيات تحديد المزايا الإضافية الممنوحة للاستثمارات المنشئة لأكثر 100 منصب شغل²، والخاص بالاستثمارات المنجزة في المناطق الشمالية بموجب نص المادة 4 منه والتي تشترط أن يكون العمال منخرطين فالتأمينات الاجتماعية وأن يتم توظيف العمال عن طريق الوكالة الوطنية للشغل أو أحد هيئات التنصيب الخاصة والمعتمدة.

وهنا يظهر ربط المشرع شرط استعادة المستثمرين من هذه المزايا الضريبية الإضافية بتوظيف اليد العاملة بغرض تشجيع التشغيل والقضاء على مشكلة البطالة.

ثالثا - المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

في إطار تحقيق التنمية المستدامة، أقر المشرع مزايا خاصة لفائدة الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني. لم يعرف المشرع في قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 الاستثمارات

¹ المادة 15 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المرسوم التنفيذي رقم 17-105 المؤرخ في 05 مارس 2017، يحدد كيفيات تطبيق المزايا الإضافية للإستغلال الممنوحة للاستثمارات المنشئة لأكثر من مائة 100 منصب شغل، ج ر العدد 16، الصادرة في 08 مارس 2017.

ذات الأهمية للاقتصاد الوطني وبالرجوع إلى الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار بنص المادة 10 منه اعتبر الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني تلك الاستثمارات التي تستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها أن تحافظ على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية وتدخر الطاقة وتؤدي إلى تنمية مستدامة.

لهذا اهتمت الدولة بإدراج هذا النوع من الاستثمارات ضمن الأنظمة التشجيعية الخاصة، بحيث رصد لها المشرع جملة من الحوافز والمزايا الضريبية من خلال نص المادة 17 و 18 من قانون ترقية الاستثمار، ولكي يستفيد المستثمر من هذه المزايا الخاصة يجب عليه أن يقوم إبرام اتفاقية الاستثمار، غير أن هذه المزايا لا تمنح إلا بل بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار¹.

1- إبرام اتفاقية الاستثمار:

تنص المادة 17 من قانون ترقية الاستثمار 16-09 على: "تستفيد من المزايا الاستثنائية الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني والمعدة على أساس اتفاقية متفاوض عليها بين المستثمر والوكالة التي تتصرف باسم الدولة. تبرم الوكالة هذه الاتفاقية بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار..."

وبعد استقرائنا لفحوى هذه المادة نستشف أن هذا النوع من الاستثمارات يتم على بناء اتفاقية تبرم بين المستثمر والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، حيث أخضع المشرع الجزائري هذا النوع من الاستثمارات إلى تنظيم خاص يتيح بموجبه للسلطة التفاوض في قالب قانوني يتخذ شكل اتفاقية، حيث استخدم عبارة متفاوض عليها والذي يترتب عنه جعل مضمون الاتفاقية موضوع تفاوض بين المستثمر والوكالة. ويضيف عبارة التي تتصرف باسم الدولة مما يعني التزام الدولة بتحمل مسؤوليتها اتجاههم في حال إخلال المستثمر بأحد البنود التعاقدية.

ويكون للمجلس الوطني للاستثمار سلطة الإطلاع على مضمون هذه الاتفاقية ويشترط موافقته على مضمونها وذلك قبل إتمام إبرامها. وبخصوص الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني تضبط بمعايير عن طريق التنظيم وهو حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 17 من القانون 16-

¹Zouiten Abderrezak , La mise en oeuvre des avantages exceptionnels dans la nouvelle législation algérienne de l'investissement op.cit, p 11.

09، وما يلاحظ هنا هو تناقض احكام الفقرة الثالثة مع أحكام الفقرة الأولى من نفس المادة التي جاء فيها أن هذه النشاطات يتم التفاوض والاتفاق والموافقة عليها من قبل المجلس الوطني للاستثمار¹.
يكيف العقد المبرم بين الوكالة والمستثمر على أنه من العقود الدولية تخضع لأحكام القانون الدولي الخاص ويبرم بين المستثمر من جهة والوكالة بعد عرض المشروع الاستثماري وأخذ موافقة المجلس الوطني للاستثمار وهو إجراء إلزامي²، يتمتع هذا الأخير بصلاحيات واسعة في الفصل في مضمون الاتفاقية سواء عن طريق التعديل أو إلغاء مضمونها أو يرفضها في حالة تعارضها مع التشريع المعمول به.

2- المزايا الممنوحة للاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار لإنجاز المشاريع الاستثمارية التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، وبعد إبرام الاتفاقية بين المستثمر والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار واستقائه لإجراءات التسجيل المعمول بها قانونا تستفيد هذه الاستثمارات بمزايا عديدة، سواء في مرحلة انجاز المشروع الاستثماري أو في مرحلة استغلاله.

¹ توجد عدة أمثلة عن هذه الاتفاقيات نذكر أهمها:

- اتفاقية الاستثمار بين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار واتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس، وبعد حصول المستثمر على رخصة من قبل سلطة ضبط المواصلات السلكية واللاسلكية، والتي تسمح له بواسطتها من انجاز مشروعه الاستثماري ويستفيد في هذا الصدد من النظام الاستثنائي في الاتفاقية بحيث تم التفاوض على هذه الأخيرة ومن ثم صدرت موافقة المجلس الوطني للاستثمار على محتوى هذه الاتفاقية
- للتفصيل أكثر راجع اتفاقية الاستثمار بين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار واتصالات الجزائر للهاتف النقال موبيليس، ج ر العدد 07، صادرة بتاريخ 28 جانفي 2007.
- اتفاقية الاستثمار بين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وشركة الدار الدولية (سيدار)، حيث طلبت هذه الأخيرة الاستفادة من النظام الاستثنائي، ونظرا لأهمية المشروع وفائدته بالنسبة للاقتصاد الوطني أصدر المجلس الوطني للاستثمار قرار أول في 16 جوان 2013 يقضي بقبالية المشروع للاستفادة من نظام الاتفاقية، بعد ذلك أصدر قرار اخر في 15 اوت 2004 يتضمن الموافقة على الاتفاقية.
- للتفصيل أكثر راجع اتفاقية الاستثمار بين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وشركة الدار الدولية (سيدار)، ج ر العدد 07، الصادرة بتاريخ 28 جانفي 2007.
- اتفاقية الاستثمار الموقعة بين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وشركة كههما، ج ر العدد 07، الصادرة بتاريخ 28 جانفي 2007.

² محمد أقلولي، عن إمتيازات الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني في قانون الاستثمارات الجزائري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، سنة 2010، ص ص 54 - 55.

أ- بعنوان مرحلة الانجاز:

تستفيد الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني في هذه المرحلة بصفة كلية أو جزئية من كل المزايا المشتركة بفترة الانجاز نفوذ و منح إعفاءات أو تخفيض طبقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي وكذا المساعدات والإعانات أو الدعم المالي، بالإضافة إلى جميع التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الانجاز للمدة المتفق عليها قانونا، والتي يبدأ سيرانها من تاريخ التسجيل المدون في شهادة التسجيل¹.

كذلك يستفيد لمدة لا تتجاوز 05 سنوات من الإعفاءات والتخفيضات للحقوق أو الضرائب أو الرسوم بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

هذا ويمكن للاستثمار الذي يشكل أهمية للاقتصاد الوطني أن يستفيد من النظام الشراء بالإعفاء من الرسوم والمواد والمكونات التي تدخل في إنتاج السلع المستفيدة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وذلك وفق الكيفيات المحددة في المادة 43 وما يليها من قانون الرسوم على قانون الأعمال.

ب- المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال:

تستفيد الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني من تمديد الاستقادة من مزايا الاستغلال المذكورة في المادة 12 من قانون ترقية الاستثمار لأجل قد يصل إلى 10 سنوات² وبالتالي تستفيد من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، الإعفاء من الرسم على النشاط المهني، تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الاتاوة الايجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة. وهذا بعد الموافقة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار تستفيد كذلك من الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة ولمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

¹ المادة 20 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادة 18 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

خلاصة الباب الأول:

تمثل الحوافز الضريبية أحد أدوات السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمارات والتأثير على سلوك المستثمرين بما يتفق وأهداف الدولة ورؤيتها لمسار عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، إذ تعتبر الحوافز الضريبية ذات بعد إيجابي في تشجيع الاستثمار باعتبارها تيسيرات ضريبية يمنحها المشرع من أجل تحقيق أهداف معينة.

وقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لسياسة التحفيز الضريبي في إطار الإصلاح الضريبي، ومنه تضمنت القوانين الضريبية الخمسة التي يقوم عليها النظام الضريبي حوافز ضريبية للمستثمرين تتراوح بين إعفاءات دائمة ومؤقتة و تخفيضات من أجل تحفيز المستثمرين للاستثمار في بعض القطاعات خاصة القطاع الفلاحي، السياحي و لإحداث توازن بين المناطق و توظيف اليد العاملة.

هذا وقد تبنى المشرع الجزائري اتجاها تشريعيا مشجعا يستعمل الأداة الضريبية كمحفز للاستثمار، فعلى امتداد التطور التشريعي لقوانين الاستثمار منذ صدور المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار، وصولا إلى القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار تضمنت حزمة من الحوافز الضريبية.

مايمكن الوصول إليه هنا أن قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 قدم العديد من الحوافز الضريبية قصد تحفيز المستثمرين، حيث أن المشرع لم يخرج عن الحوافز الضريبية التي نص عليها في ظل قوانين الاستثمار السابقة(المرسوم التشريعي رقم 93-12 و قانون تطوير الاستثمار رقم 01-03 المعدل والمتمم) وإنما وسع من هذه الحوافز و أعاد تشكيل المزايا الضريبية، فلا مجال للحديث في إطاره عن امتيازات النظام العام و امتيازات النظام الاستثنائي، فالجديد الذي أتى به هو تقسيم المزايا إلى ثلاثة مستويات حسب الإحتياجات الوطنية وشجع من خلاله الاستثمار في مجال إنتاج السلع والخدمات قصد التنويع الاقتصادي.

و لإدراك الجزائر لأهمية الاستثمار الأجنبي في تحقيق التنمية، عمدت إلى منح حوافز ضريبية دولية من خلال إبرام والمصادقة على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى وذلك قصد توفير بيئة ضريبية كفيلة بجلب الرأس المال الأجنبي.

الباب الثاني: تجسيد

السياسة الضريبية على

الاستثمار

الباب الثاني: تجسيد السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار.

لتدعيم الجزائر لسياستها الضريبية ولتجسيد سياسة التحفيز الضريبي على أرض الواقع، أنشأت الدولة أجهزة إدارية مهمتها مرافقة ومتابعة المشاريع الاستثمارية في مختلف القطاعات، حيث تعتبر هذه الأجهزة الإطار التطبيقي لسياسة التحفيز الضريبي ميدانيا.

إن المستثمر ليس من السهل أن يقتنع بحسن النوايا التي تعكسها التصريحات السياسية لكبار مسؤولي الدولة، وكذا نصوص القانون، بقدر ما يهيمه الترجمة العملية لهذه النصوص على يد جهاز مؤهل ولذلك قررت الجزائر تجسيد وتحديث أجهزة دعم الاستثمار لتشجيع دخول الاستثمارات الأجنبية وإعطاء دفع قوي للاستثمارات الوطنية، وعلى هذا الأساس تم انشاء مؤسسات إدارية تكلف بمهمة تقييم المشاريع واتخاذ قرار منح المزايا ومتابعة الاستثمارات وتقديم المساعدة الفعلية للمستثمرين وتسهيل إجراءات الإستفادة من هذه المزايا.

و استكمالا لما سبق دراسته وجب تقييم دور السياسة الضريبية الجزائرية لبيان مدى فعاليتها من عدمه في تشجيع الاستثمار ولهذا وجب إلقاء الضوء لدراسة انعكاس السياسة الضريبية على الاستثمار.

و عليه نتناول الأجهزة المكلفة بتسيير الحوافز الضريبية ومتابعتها (الفصل الأول) ثم ننتقل لتقييم السياسة الضريبية على الاستثمار وسبل تطويرها (الفصل الثاني).

الفصل الأول: الأجهزة المكلفة بتسيير الحوافز الضريبية ومتابعتها.

في إطار ترقية وتطوير الاستثمار، قامت الجزائر بإصلاحات عميقة في المعاملة الإدارية للاستثمار، إدراكا منها على غرار مختلف الدول أهمية تسهيل الإجراءات الإدارية و وضع قواعد شفافة، حيث أولته كامل العناية والإهتمام في مختلف مراحل الإصلاحات الاقتصادية. حاول المشرع الجزائري إزالة التعقيدات والبيروقراطية التي تقف حائلا دون نجاح المشروع الاستثماري، فمن المؤكد أن قرار الاستثمار في أي دولة يتأثر بشكل كبير بمدى مرونة الجهاز الإداري الذي سيتعامل معه بشكل مباشر، وترتبا على ذلك وبغية ترقية الإنتاج المحلي و خلق الثروات و النهوض بالعديد من القطاعات وجذب رؤوس الأموال الوطنية و الأجنبية. تم استحداث عدد من الهيئات والأجهزة بهدف المساهمة في ذلك.

سنخصص هذا الفصل من البحث لدراسة الأجهزة الإدارية المانحة للحوافز الضريبية و متابعتها، وعليه نتناول الأجهزة المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية (المبحث الأول) ثم نتعرض لإجراءات الاستفادة من المزايا الضريبية ومتابعتها(المبحث الثاني).

المبحث الأول: الأجهزة المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية.

أدرجت الجزائر كغرار الدول السائرة في طريق النمو أهمية الاستثمار لذلك قامت بتأطيره وهيكلته الاستثمار بأجهزة تشرف على تنظيم هذا القطاع على أساس الاهتمام بهذه الهيئات كعامل لتشجيع الاستثمار وتسهيل عمليات إجراءاته. حيث تعتبر هذه الأخيرة حلقة وصل بين الدولة والمستثمرين وكفاءة وفعالية هذه الأداة يضمن تحقيق الأهداف المسطرة.

عمدت الجزائر في إطار عملية توجيه وتشجيع الاستثمار إلى الإعتماد على العديد من الأجهزة الأساسية وقد جسدتها في مختلف النصوص القانونية.

وعليه سنخصص هذا المبحث لدراسة الأجهزة الرئيسية المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية (المطلب الأول)، ثم ننتقل للهيئات المساعدة لمنح الحوافز الضريبية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأجهزة الرئيسية المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية.

قصد تشجيع وترقية الاستثمارات في الجزائر، وإزالة التعقيدات البيروقراطية التي تقف حائلا دون نجاح المشروع الاستثماري تم إصدار قانون جديد للاستثمار القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار، الذي بموجبه تم إعادة تنظيم صلاحيات هذه الأجهزة المنفذة للاستثمار لاسيما المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المحتفظ بهما من أجل متطلبات استمرارية سيرهما، والمعاد إدراجهما في شكلهما المحدد في الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار.

ومنه انعكس ملائمة إطار ضبط الاستثمارات الأجنبية والوطنية، وإعادة تنظيم نظام التحفيز على طبيعة تلك الأجهزة، حيث لم يعد لها أن تقرر قبول الاستثمارات أو الفصل في القابلية أو منح المزايا، فيما عدا الاستثمارات الخاضعة لنظام الاتفاقية أو تلك التي يفوق مبلغها خمسة ملايين دينار 5.000.000.00 ويرتكز إعادة بناء المنظومة المؤسسية على التنظيم التالي:

فعلى المستوى المركزي الممثل بالمجلس الوطني للاستثمار كهيئة سياسية بحتة وظيفته الطبيعية التعريف بالاستراتيجيات وتحديد التوجهات الكبرى لسياسة الاستثمار والمصادقة على اتفاقيات الاستثمار (الفرع الأول) أما على المستوى المحلي فتتمثل في الهياكل المحلية للوكالة الوطنية لتطوير (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المجلس الوطني للاستثمار.

يعتبر إنشاء المجلس الوطني للاستثمار نتيجة لإصلاحات عميقة من طرف السلطات العمومية في البلاد لإيجاد وسيلة لتوحيد مركز اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار¹.

استحدثت المشرع الجزائري المجلس الوطني للاستثمار بموجب المادة 18 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار للتكفل بالمسائل المتصلة بالإستراتيجية الوطنية لتطوير الاستثمار وبرسم سياسة لدعم الاستثمارات، وكذا الموافقة على الاتفاقيات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني².

إضافة للمهام المنصوص عليها في المادة 18 السالفة الذكر، يتولى المجلس وظيفة الإقتراح والدراسة كما يتمتع في بعض الحالات بسلطة اتخاذ القرارات، إذ يعتبر جهة قرار وفي نفس الوقت جهة استشارية³. ونظرا للأهمية التي يحظى بها المجلس الوطني للاستثمار لكونه أعلى هيئة في مجال الاستثمار، فإن دراسة هذا الجهاز الجديد تستدعي التطرق أولا للطبيعة القانونية لهذا الجهاز وتشكيلته، وثانيا لمهامه (صلاحياته).

أولا: تنظيم المجلس الوطني للاستثمار و تشكيلته.

أنشأ المشرع الجزائري المجلس الوطني للاستثمار بموجب الباب الرابع المحدد للأجهزة المكلفة بالاستثمار، في فصله الأول من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08-06 السالف الذكر. وللتفصيل في هذا الجهاز أحال ذلك للتنظيم الذي صدر بموجب المرسوم رقم 281-01 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره⁴، المعدل والمتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم 185-06 المؤرخ في 31 ماي 2006⁵

¹ الجليلي عجة، الكامل في القانون الجزائري للاستثمار: الأنشطة العادية وقطاع المحروقات، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 682.

² تنص المادة 18 من الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار على أنه: "يكلف المجلس بالمسائل المتصلة بإستراتيجية الاستثمارات، وبالموافقة على الاتفاقيات المنصوص عليها في المادة 12 اعلاه وبصفة عامة، بكل المسائل المتصلة بتنفيذ هذا الأمر...".

³ المادتين 3 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 355-06 رقم 355-06 مؤرخ في 2006/10/09 يتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره، ج ر العدد 64، الصادرة بتاريخ 2006/10/11.

⁴ مرسوم تنفيذي رقم 281-01 مؤرخ في 2001/09/24 يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره، ج ر العدد 55 الصادر بتاريخ 2001/09/26.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 185-06 مؤرخ في 2006/05/31 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 281-01 المؤرخ في 2001/09/24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره، ج ر العدد 36 صادر بتاريخ 2006/05/31.

الملغى بموجب المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 والذي يحدد صلاحيات هذا المجلس وتشكيله وتنظيمه وطريقة سيره.

تم إنشاءه بموجب المادة 18 من الامر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار من خلال نصها على ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للاستثمار يدعى في صلب النص "المجلس" يرأسه رئيس الحكومة". يلاحظ من نص المادة أعلاه أن المشرع الجزائري قرر وضع المجلس الوطني للاستثمار تحت سلطة و رئاسة رئيس الحكومة. غير أن التعديل الذي لحق قانون الاستثمار بموجب الأمر رقم 06-08، أصبح المجلس ينشأ لدى الوزير المكلف بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أما الرئاسة فهي من اختصاص رئيس الحكومة، أي الوزير الأول حاليا.

عمد المشرع الجزائري إلى استحداث هذا الجهاز من أجل تذليل الصعوبات وتوحيد مراكز القرار في قطاع الاستثمار الذي يشهد فراغا ملحوظا في نطاق إعداد السياسات والإستراتيجيات اللازمة لترقية الاستثمار، بسبب غياب جهاز ذي طابع استراتيجي لهذه المهمة، بحيث لم يكن لهذا الجهاز وجود في ظل المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

فيما يخص تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار، حدد المشرع الجزائري تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار في البداية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 01-281 والذي تم إلغاؤه بصدور المرسوم التنفيذي رقم 06-355 المؤرخ في 09/10/2006 المتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره الساري المفعول.

بالرجوع لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 السالف الذكر، فإن المجلس الوطني للاستثمار يتشكل من الوزارات التي لها علاقة بمجال الاستثمار وهي تسعة والمتمثلة في الوزير المكلف بالجماعات المحلية، الوزير المكلف بالمالية، الوزير المكلف بترقية الاستثمار، الوزير المكلف بالتجارة، الوزير المكلف بالطاقة والمناجم، الوزير المكلف بالصناعة، الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الوزير المكلف بتهيئة الاقليم والبيئة.

يلاحظ أن هذه التشكيلة هي بمثابة مجلس حكومة مصغر تظم الوزراء أنفسهم للقطاعات المعنية وليس ممثلين عنهم وهذا ما أعطى القيمة الإلزامية لأعمال المجلس وهم يمثلون الأعضاء الدائمون لهذا الجهاز. ونلاحظ كذلك إشراك وزير السياحة في عضوية المجلس وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية خاصة لأجل اقام السياحة في الاستثمارات ذات الأهمية للاقتصاد الوطني.

هذا و تضيف المادة 04 فقرة 2 من نفس المرسوم إلى هذه التشكيلة أعضاء مشاركين وهم وزير القطاع أو الوزراء القطاعات المعنية عندما يتعلق الأمر بالمشاركة بجدول الأعمال في أشغال المجلس، رئيس مجلس الإدارة وكذا المدير العام للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار كملاحظين في الاجتماعات، مع الإستعانة بكل شخص يعترف له بالكفاءة والخبرة في ميدان الاستثمار¹.

نستنتج من خلال دراستنا للتشكيلة البشرية للمجلس الوطني للاستثمار التي نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 06-355 السالف الذكر أنها تركيبة منسجمة ومتكاملة الى حد ما، خاصة بعد اشراك الوزير المكلف بالسياحة في عضوية المجلس وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية، وهذا ما يؤكد على الاتجاه الجديد للإستراتيجية التنموية في الجزائر ولكن ما يعاب على هذه التشكيلة هو غياب الوزير المكلف بالفلاحة والذي يعتبر من بين القطاعات التي تمثل أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني، والذي كان من المفروض أن يكون من أعضاء المجلس الذي له مكانة أساسية في إطار الاستصلاح عن طريق الامتياز، خاصة وأن برنامج الإنعاش الاقتصادي ركز على تسخير الاستثمار الوطني والأجنبي لخدمة الفلاحة الوطنية²، نجد كذلك غياب وزير العدل رغم ماله دور في عملية تنشيط العملية الاستثمارية، والوزير المكلف بالتشغيل الذي هو الآخر يفترض أن يكون ضمن تشكيلة المجلس لأن الغاية من الاستثمار هو تحقيق التنمية و محاربة البطالة والتضخم، لذلك يستحسن منح العضوية الدائمة في المجلس الوطني للاستثمار لهذه الوزارات.

أما بالنسبة لسير أعمال المجلس الوطني للاستثمار فيجتمع المجلس الوطني للاستثمار أربع مرات خلال السنة الواحدة، أي يجتمع مرة كل ثلاثة أشهر في دورات عادية³، يتم تحديد كل اجتماع من قبل أمانة المجلس التي يتولاها الوزير المكلف بترقية الاستثمار⁴. وهذا الحجم المعتبر للدورات يعبر في الواقع عن رغبة وإصرار السلطة في تحسين مناخ الاستثمار ومراقبة تطوره. بالإضافة إلى الاجتماعات العادية هناك أيضا اجتماعات استثنائية يعقدها أعضاء المجلس الوطني للاستثمار بناءا على طلب رئيس المجلس (الوزير الأول) أو بطلب أحد الأعضاء الآخرين، حيث يجوز لأي عضو داخل المجلس طلب

¹ تنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 على: يشارك وزير (أو وزراء) القطاع المعني (القطاعات المعنية) بجدول أعمال المجلس...".

² الجيلالي عجة، المرجع السابق، ص 683.

³ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 المتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه و سيره.

⁴ في إطار التعديل الذي عرفه المجلس الوطني للاستثمار أوكلت مهام أمانة المجلس للوزير المكلف بترقية الاستثمارات في حين كانت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار هي التي تتولى أمانته سابقا.

عقد اجتماع استثنائي وهذا لاتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة التي تتطلبها طبيعة الحياة الاقتصادية التي تتميز بعدم الاستقرار. أما بالنسبة للنتائج التي تصدر عن اجتماعات هذا المجلس فتتخذ شكل قرارات أو آراء أو توصيات وهذا بحسب الموضوع الذي تعالجه، ولكل منها قيمتها القانونية.

ثانيا: صلاحيات المجلس الوطني للاستثمار.

يعد المجلس الوطني للاستثمار جهازا استراتيجيا لتطوير وترقية الاستثمار، ويتجلى ذلك من خلال طبيعة المهام التي أنيطت به وتنوعها والتي ورد ذكرها في قانون ترقية الاستثمار والمرسوم التنفيذي رقم 06-355.و طبقا لنص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 المتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيلته وتنظيمه وسيره التي أوردت على متنها 13 مهمة أو صلاحية وهي :

- يقترح استراتيجية الاستثمار وألوياته.
- يدرس البرنامج الوطني لترقية الاستثمار الذي يستند اليه ويوافق عليه ويحدد الأهداف في مجال تطوير الاستثمار.
- يقيم القروض الضرورية لتغطية البرنامج الوطني لترقية الاستثمار.
- يقترح على الحكومة كل القرارات والتدابير الضرورية لتنفيذ إجراء دعم الاستثمار وتشجيعه.
- يحث على انشاء وتطوير مؤسسات وادوات مالية ملائمة لتمويل الاستثمار، ويشجع على ذلك.
- إلى جانب هذه المهام أو الصلاحيات المخولة للمجلس الوطني للاستثمار، هناك مهام أو صلاحيات ترتبط ارتباطا مباشرا بالتحفيز الضريبية الممنوحة للمستثمرين - وهو ما سوف يتم التركيز عليه باعتباره موضوع بحثنا - بحيث يقوم المجلس الوطني للاستثمار ب:
- اقتراح موائمة التدابير التحفيزية للاستثمار مع التطورات الملحوظة.
- دراسة كل اقتراح لتأسيس مزايا جديدة وكذا تعديل المزايا الموجودة.
- دراسة قائمة النشاطات والسلع المستثناة من المزايا والموافقة عليها وكذا تعديلها وتحسينها. وهو ما تم تفعيله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المحدد للقوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا، وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف الاستثمارات، فبعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار تم استحداث قوائم جديدة للنشاطات والسلع والخدمات المستثناة من مزايا قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09.
- دراسة مقاييس تحديد المشاريع التي تكتسي أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني والموافقة عليها.

- الفصل على ضوء أهداف تهيئة الإقليم فيما يخص المناطق التي يمكن أن تستفيد من النظام الاستثنائي المنصوص عليه في الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار.

- دراسة الإتفاقيات المذكورة في المادة 12 المعدلة والمتممة من الأمر 01-03 و يوافق عليها. فيمكن للمجلس الوطني للاستثمار أن يقرر منح مزايا إضافية طبق للتشريع المعمول به ودون المساس بقواعد المنافسة لمدة خمس سنوات على الإعفاءات أو التخفيضات في الحقوق أو الضرائب أو الرسوم بما فيها الرسم على القيمة المضافة التي تثقل أسعار السلع المنتجة عن طريق الاستثمار الذي يدخل في إطار النشاطات الصناعية الناشئة¹.

أصبح من صلاحيات المجلس إصدار قرار مسبق للاستثمارات التي يساوي مبلغها أو يفوق 1 مليار دينار جزائري من مزايا النظام العام² والتي ألغيت بموجب المادة 14 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، بحيث أصبحت تخضع لموافقته المسبقة للاستثمارات التي تفوق أو تساوي 5 ملايين دينار جزائري. وهو ما أكدته السلطة التنفيذية في المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 المحدد لكيفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به، والتي تنص على: "بغض النظر عن أحكام المادة 13 اعلاه، تخضع للموافقة المسبقة من المجلس الوطني للاستثمار كل من:

- المزايا التي تمنح للاستثمارات التي يساوي مبلغها او يفوق خمسة ملايين دينار (5.000.000.000 دج)..."³

يترتب على هذا التقييد مجموعة من الآثار السلبية منها التقليل من صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، إذ لا يمكن لها منح مزايا الانجاز بمجرد تسجيل الاستثمار إلا لتلك التي يقل مبلغها عن 5 ملايين دينار جزائري (5.000.000.000). و تقييد هذا النوع من الاستثمارات بضرورة الحصول على الموافقة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار سيؤدي إلى طول المدة التي ينتظرها المستثمر للحصول على مزايا الإنجاز والتي قد تصل إلى ثلاث أشهر، لأن المجلس يجتمع كل ثلاث أشهر على الأقل³.

¹ المادة 61 من الامر 01-09 المؤرخ في 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المعدلة للمادة 12 من الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار.

² المادة 97 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، المعدلة للمادة 09 مكررا 1 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار.

³ تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06-355 على: "يجتمع المجلس مرة كل ثلاثة (3) أشهر على الأقل، ويمكن استدعاؤه عند الحاجة بناء على طلب من رئيسه أو بأحد أعضائه".

إن أداء المجلس الوطني للاستثمار، ورغم المكانة التي يحتلها هذا الجهاز، والتي كان من المفروض أن تؤهله للعب دور الفاعل في سبيل تطوير وترقية الاستثمار في بلادنا، إلا أن أداء المجلس الوطني للاستثمار يبقى محدودا ويكتفه القصور ولم يصل إلى الدرجة التي ينبغي أن يكون عليها، وحتى أنه يشكل أحيانا عقبة في سبيل تسريع وتيرة المشاريع الاستثمارية، ويتجلى ذلك كما سبق بيانه تقييد المجلس الوطني للاستثمار لصلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار¹.

يضاف إلى ما سبق، إثارة إشكالية الطعن أمام لجنة الطعن المختصة ضد قرارات المجلس الوطني للاستثمار برفض منح مزايا الانجاز التي يساوي مبلغها أو يفوق خمسة ملايين دينار (5.000.000.000)، حيث منح المشرع الجزائري بموجب المادة 11 من القانون 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار للمستثمرين الحق في الطعن أمام لجنة الطعن المختصة ضد القرارات الصادرة من إدارة أو هيئة مكلفة بتنفيذ هذا القانون بشأن الاستفادة من المزايا.²

إلا أنه وبالرجوع إلى الواقع العملي نجد بأن القرارات الصادرة عن المجلس الوطني للاستثمار ذات الصلة بمنح المزايا تشكل حالة خاصة، لأنه لا يتصور الطعن ضد قرارات سياسية تعتبر كمجلس حكومة يتشكل من عدة وزراء برئاسة الوزير الأول أمام لجنة تكون تحت رئاسة الوزير المكلف بترقية الاستثمار³. كما يتوجب إبلاغ المجلس الوطني للاستثمار بصفة دورية بالمراجعة التي تتم لقائمة السلع والنشاطات والخدمات المستثناة من المزايا عن طريق قرار مشترك بين الوزير المكلف بالاستثمار والوزير المكلف بالمالية⁴.

كذلك افتقار قرارات وتوصيات المجلس الوطني للاستثمار للشفافية، حيث أكدت المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 355-06 على أن أعمال المجلس تتوج بقرارات وراء وتوصيات، إلا ان النص القانوني لم يشر إلى ضرورة الإعلان الخارجي لتلك الأعمال، فعدم نشر وإعلان تلك القرارات والآراء

¹ جمال قرناش، المجلس الوطني للاستثمار: الية لترقية الاستثمار أم عقبة تعترض سبيله؟، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 2021/03، ص 80.

² المادة 11 من القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار.

³ نذير بن هلال، غياب سياسة الحكم الراشد في توزيع الاختصاص بين المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث المجلد 02، ص 343.

⁴ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 101-17 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

والتوصيات من شأنه إضفاء الضبابية على أعمال المجلس وبالنتيجة البعد عن تعزيز قواعد النزاهة والمصادقية في إطار معالجة ملفات المستثمرين¹.

انطلاقا مما سبق يتوجب على الحكومة تدارك نقائص هذا الجهاز بإعادة النظر في سير ادائه، قصد القضاء على التداخل في المهام والصلاحيات بين المجلس والوكالة.

الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI).

استحدثت المشرع الجزائري بموجب المادة 06 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بهدف تسهيل الإجراءات والقضاء على مشكلة البيروقراطية. ونظرا لأهمية دورها تم الإبقاء على سريان نفس المادة بموجب المادة 37 من قانون ترقية الاستثمار 09-16. تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري أعاد بعض أحكامها في ظل القانون الساري المفعول، و زودها بصلاحيات أخرى في ظله، كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها. وفي ضوء أهمية الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وجب الوقوف على دراسة هذا الجهاز من خلال التطرق على طبيعة وتنظيم الوكالة (أولا) ثم الانتقال إلى اختصاصات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ثانيا).

أولا: تنظيم الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

حدد المشرع بموجب نص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها ونص المادة 26² من القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار الطبيعة القانونية لهذه الوكالة حيث كيفها على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بترقية الاستثمارات. وعليه فإن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وإن كانت تتشط في مجال الاستثمار، وتسعى لدعم الاقتصاد، فهي تعد وفق تنظيمها كهيئة أو مؤسسة عمومية ذات صبغة إدارية، وبالتالي فإنها تخضع في

¹ جمال قرناش، المرجع السابق، ص 82.

² المادة 26 من القانون رقم 09-16 المتعلق بترقية الاستثمار.

تسييرها لقواعد القانون العام أي القانون الإداري، وقد منحها المشرع الجزائري الشخصية القانونية، مما يكفل لها حق التقاضي بإسمها ممثلة بمديرها العام، إضافة إلى تمتعها بذمة مالية مستقلة¹.

وعلى الرغم من الإقرار لها بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي إلا أن هناك تردد واضح من قبل المشرع في منحها استقلالية واضحة، ففي ظل الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار كانت الوكالة خاضعة لوصاية رئيس الحكومة في حين أخضعها المرسوم التنفيذي رقم 06-356 لوصاية الوزير المكلف بترقية الاستثمارات ونفس الأمر بقي سائدا سواء في ظل قانون ترقية الاستثمار 16-09، أو في ظل المرسوم 17-100، وبالتالي فالاستقلالية المعترف بها للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار هي مجرد استقلالية نسبية، أضف إلى ذلك أن مسألة وضعها تحت وصاية الوزير المكلف بترقية الاستثمار يجعل منها في وضعية تبعية لهذا الأخير مع خضوع أعمالها لرقابته.

يكون مقرها بإعتبارها الهيئة المركزية الأولى في تطوير الاستثمار مدينة الجزائر، ويكون لها هيكل فرعية غير مركزية على المستوى المحلي.

1- الهيكل المركزي للوكالة:

يتواجد في الهيكل المركزي للوكالة جهازين أساسيين هما مجلس الإدارة والمدير العام. فضلا عن التنظيم الإداري للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المكرس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-356 وكذا القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 09/04/2008 المحدد للتنظيم الداخلي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، فقد أدرج المرسوم التنفيذي رقم 17-100 بعض التعديلات بخصوص تركيبة مجلس الإدارة. وعليه يتشكل مجلس الإدارة حسب نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 من:

- ممثل السلطة الوصية رئيسا.
- ممثل الوزير المكلف بالجماعات المحلية.
- ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- ممثل الوزير المكلف بالسياحة.
- ممثل الوزير المكلف بالفلاحة.
- ممثل الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

¹ جمال قرناش، محمد زدنون، إيضاحات في جديد الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار-التنظيم والمهام، مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية-مخبر المؤسسات الدستورية والنظم السياسية، العدد السادس، جانفي 2019، ص 210.

ما يلاحظ على هذه التركيبة هو تخلي عن بعض الهيئات التي كانت ممثلة في هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-356 وهم: ممثل الوزير المكلف بالتهيئة العمرانية والبيئة، وممثل محافظ بنك الجزائر، ممثل المجلس الوطني الاستشاري لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، بالإضافة إلى التخلي عن ممثل وزير الطاقة والمناجم وممثلي أرباب العمل.

يتولى المدير العام للوكالة أمانة مجلس الإدارة ويجتمع المجلس في دورة عادية مرتين في السنة باستدعاء من رئيسه. ما يلاحظ هنا أن المرسوم التنفيذي 17-100 قد قلص من عدد دورات انعقاد المجلس، إذ كانت محددة بأربع دورات عادية في ظل المرسوم التنفيذي لسنة 2006¹. أما فيما يخص الدورات الغير عادية فلم يشملها أي تعديل، والتي تتم بناء على استدعاء من رئيسه أو بناء على اقتراح من ثلثي (3/2) أعضائه².

2- الهيكل اللامركزي للوكالة.

من أجل ضمان فعالية أكبر للوكالة تم إنشاء الشباك الوحيد اللامركزي والذي يؤهل بالترتيبات التأسيسية للمؤسسات، وتسهيل تنفيذ المشاريع الاستثمارية. ويعتبر هذا الشباك الية اعتمدها المشرع سنة 1993 بمناسبة المرسوم التشريعي 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار في نص المادة 218 منه واحتفظ بهذا الشباك إلى غاية 2006 مع إضفاء له خصوصية تتمثل في الطابع اللامركزي³.

وعليه يمثل الشباك الوحيد اللامركزي الهياكل المحلية للوكالة والذي أنشئ على مستوى الولاية، وهو يشمل في تركيبته البشرية وزيادة على إطارات الوكالة ممثلين عن الإدارات التي تتدخل في وقت أو اخر في سياق الاستثمار، بما في ذلك الإجراءات المتعلقة بتأسيس وتسجيل الشركات، وكذا الموافقات والتراخيص بما في ذلك اصدار تراخيص البناء، إضافة إلى المزايا الاخرى المتعلقة بالاستثمار.

وعليه فإن الشباك الوحيد اللامركزي قد أوجد على المستوى المحلي للقيام بالترتيبات التأسيسية للمؤسسات وتسهيل مشاريع الاستثمار، ولهذا الغرض فقد دعم الشباك الموحد بممثلين عن مختلف الإدارات والهيئات المعنية بعمليات الاستثمار بهدف تذليل كل الصعاب والعقبات التي تواجه المستثمر في

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

³ خروبي ياسمين، النظام القانوني للوكالة الوطنية في ترقية الاستثمار، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01 العدد 01، ديسمبر 2017، ص 606.

مختلف مراحل انجاز مشروعه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقريب الإدارة قدر الإمكان من المستثمر في سبيل نجاح مشروعه الاستثماري¹.

توضع الهياكل المحلية للوكالة المنظمة في شكل الشباك الوحيد اللامركزي تحت سلطة مدير يصنف ويدفع راتبه استنادا الى وظيفة نائب مدير في المديرية العامة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار². والذي يتولى القيام بالمهام التالية:

- يمارس السلطة السلمية على جميع الأعوان الخاضعين مباشرة للوكالة.
- يمارس السلطة الوظيفية على باقي الأعوان.
- يساعد مدير الشباك الوحيد اللامركزي في أدائه لمهامه رؤساء مشاريع ومكلفون بالدراسات يصنفون وتدفع رواتبهم استنادا إلى النص المتضمن تصنيف المناصب العليا في الوكالة، طبقا لما جاء في نص المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100.

استحدثت المشرع بموجب المرسوم التنفيذي 17-100 أربع مراكز تابعة لكل شباك، وعلى رأس كل مركز رئيس، يعين بقرار وزاري يوقع عليه وزير الصناعة والمناجم. وهذه المراكز توضع تحت وصاية مدير الشباك المعين بمرسوم رئاسي. وقد استحدثها المشرع لتقديم تسهيلات أكثر، مع تفعيل مهام ممثلو الإدارات والهيئات العمومية. حيث أنشأ المشرع الجزائري بموجب المادة 27³ من قانون الاستثمار داخل الشباك الوحيد اللامركزي المنصب على مستوى مقر الولاية أربع مراكز. وقد ترك مسألة تنظيم هذه المراكز للسلطة التنفيذية. وتجسيدا لذلك نص المشرع المنظم بموجب نص المادة 07 من المرسوم

¹ قرناش جمال، زنون محمد، المرجع السابق، ص ص 212-213.

² المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

³ تنص المادة 27 من قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 على: "تنشأ لدى الوكالة أربعة (4) مراكز تضم مجموع المصالح المؤهلة لتقديم الخدمات الضرورية لإنشاء المؤسسات ودعمها وتطويرها وكذا انجاز المشاريع:

- مركز تسيير المزايا، ويكلف بتسيير المزايا والتحفيزات المختلفة الموضوعة لفائدة الاستثمارات بواسطة التشريع الساري المفعول، باستثناء تلك الموكلة للوكالة.
 - مركز استيفاء الاجراءات، ويكلف بتقديم الخدمات المرتبطة باجراءات انشاء المؤسسات وانجاز المشاريع.
 - مركز الدعم انشاء المؤسسات ويكلف بمساعدة ودعم انشاء وتطوير المؤسسات،
 - مركز الترقية الاقليمية، ويكلف بضمان ترقية الفرص والامكانيات المحلية.
- يكون لقرارات أعضاء هذه المراكز الحجية أمام الإدارات التابعة لها..."

التنفيذي 17-100 على: "يضم الشباك الوحيد اللامركزي على مستوى مقر الولاية، المراكز الأربعة الاتية:

- مركز تسيير المزايا.
 - مركز استيفاء الاجراءات.
 - مركز الدعم لإنشاء المؤسسات.
 - مركز الترقية الإقليمية.
- أ- مركز تسيير المزايا: يكلف بتسيير المزايا والتحفيزات المختلفة الموضوعة لفائدة الاستثمار، بإستثناء الحالات المنصوص عليها في قانون ترقية الاستثمار، وبهذه الصفة المخولة له قانونا يقوم مركز تسيير المزايا بما يلي:
- بالتأشير في أجل لا يتجاوز 48 ساعة على قائمة السلع والخدمات القابلة للاستفادة من المزايا وكذا مستخرج القائمة المشكلة للحصص العينية.
 - يتولى النظر في طلبات تعديل هذه القوائم.
 - يرخص حسب التنظيم المعمول به بعملية التنازل وتحويل الاستثمار ويتلقى كافة التصريحات المرتبطة بها عندما تتعلق هذه العمليات بأصل واحد أو أكثر من الأصول المنفردة.
 - يعد الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بإقتناء السلع والخدمات الواردة في قائمة السلع والخدمات المستفيدة من المزايا الجبائية.
 - يتولى مركز المزايا عملية تحضير معاينة الدخول في الاستغلال بغرض الإستفادة من المزايا أو الإقفال النهائي للاستثمار.
 - ويعالج بالاتصال مع إدارة الجمارك طلبات رفع عدم القابلية لتحويل السلع المقنتاة في ظل شروط تفضيلية ويبلغ القرارات المتعلقة بها.
 - يعد الكشف السداسي للمقاربة بين الاستثمارات التي حلت اثار تسجيلها ومحاضر معاينة الدخول في الاستغلال المستلمة.
 - يوجه إعدارات للمستثمرين الذين لم يحترموا الالتزام بتقديم محضر معاينة الدخول في الاستغلال.
 - يصدر إشعارات بالتجريد من الحق في المزايا بالنسبة للاستثمارات الخاضعة لاختصاصه ويقوم عند الإقتضاء بسحبها.

• وأخيرا يتولى القيام بأي عمل يتصل بالمهام المنوط به¹.

ب- مركز استيفاء الإجراءات: يكلف مركز استيفاء الإجراءات بتقديم الخدمات لإرتباطها بإنشاء المؤسسات وانجاز المشاريع، ويضم المصالح المكلفة مباشرة بتنفيذ الإجراءات المرتبطة بدخول وممارسة النشاطات وانجاز المشاريع لاسيما التصريحات أو التبليغات أو الطلبات الضرورية من أجل الحصول على التراخيص لدى السلطة المختصة².

يتكون هذا المركز من أعوان الوكالة المعنيين، بالإضافة إلى ممثلي المجلس الشعبي البلدي الذي يتبعه مكان إقامة الشباك الوحيد اللامركزي، والمركز الوطني للسجل التجاري والتعمير والبيئة والعمل وصندوق التأمينات الاجتماعية للعمال للأجراء³.

نلاحظ أن مركز استيفاء الإجراءات يتكون من ممثلي إدارات وهيئات معنية بالاستثمار شبيهة بتلك التي كان يضمها الشباك الوحيد سابقا، وهذا دليل على إرادة المشرع في تذليل الصعوبات للمستثمر من خلال تبسيط وتسهيل الإجراءات وتقريب الإدارات أكثر بواسطة هؤلاء الممثلين داخل هذا المركز مثل ممثل المجلس الشعبي البلدي لضمان سرعة استخراج الوثائق الشخصية والأوراق الإدارية، وممثل الوكالة لتسهيل إجراءات تسجيل الاستثمار، وممثل الشغل لأن تحقيق معدلات نمو أكبر عن طريق الاستثمار يحقق معدلات بطالة منخفضة⁴.

تحدد المادة 28 المعدلة بنص المادة 07 من المرسوم التنفيذي 17-100 مهام وصلاحيات مركز استيفاء الإجراءات وذلك حسب اختصاص كل ممثل:

¹ المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

² المادة 04 فقرة 07 من المرسوم التنفيذي 17-100 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

³ المادة 07 من المرسوم التنفيذي 17-100 المعدلة لنص المادة 28 من المرسوم التنفيذي 06-356 يتكون من ممثلين عن سبع هيئات وهي كالاتي: "الوكالة، المجلس الشعبي البلدي مقر الشباك، المركز الوطني للسجل التجاري، التعمير، البيئة، العمل، صندوق التأمينات الاجتماعية للعمال الاجراء وغير الأجراء".

⁴ سامية خواترة، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في قوانين الاستثمار الجديدة، مجلة الإجهادات للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09 العدد 03 سنة 2020، ص ص 83-84.

- يسجل ممثل الوكالة الاستثمارات ويبلغ شهادات التسجيل، ويكلف بدراسة كل طلبات تعديل شهادة تسجيل الاستثمار وكذا تمديد الآجال المتعلقة به.
- يتعين على ممثل المركز الوطني للسجل التجاري أن يسلم في اليوم نفسه شهادة عدم سبق التسمية، ويسلم في الحال الوصل المؤقت الذي يمكن المستثمر من القيام بالترتيبات الضرورية لانجاز استثماره.
- يكلف ممثل التعمير بمساعدة المستثمر في إتمام الترتيبات المرتبطة بالحصول على رخصة البناء والرخص الأخرى المتعلقة بحق البناء، ويتسلم الملفات التي لها علاقة بصلاحياته ويتولى شخصيا، متابعتها حتى إنتهائها.
- يكلف ممثل البيئة بإعلام المستثمر عن الخارطة الجهوية لتهيئة الإقليم وعن دراسة الأثر وكذلك عن المخاطر والأخطار الكبرى كما يساعد المستثمر في الحصول على التراخيص المطلوبة فيما يخص حماية البيئة، ويتسلم الملفات التي لها علاقة بصلاحياته ويتولى شخصيا متابعتها حتى إنتهائها.
- يعلم ممثل التشغيل المستثمرين بالتشريع والتنظيم الخاصين بالعمل ويتولى الإتصال بالهيئة المكلفة بتسليم رخصة العمل، وكل وثيقة مطلوبة وفق التنظيم المعمول به بهدف الوصول إلى قرار في أقرب الاجال.
- يكلف بجمع عروض عمل المستثمرين ويقدم لهم المترشحين للمناصب المقترحة، كما يكلف بجمع طلبات التراخيص ورخص العمل ويتولى تحويلها إلى الهياكل المعنية ويتتبع دراستها حتى الوصول إلى القرار النهائي.
- يكلف ممثل المجلس الشعبي البلدي بالتصديق على كل الوثائق الضرورية لتكوين ملف الاستثمار وفقا للتنظيم المعمول به ويتم التصديق على الوثائق في نفس الجلسة.
- يكلف ممثلو هيئات الضمان الاجتماعي في نفس الجلسة، بتسليم شهادات المستخدم وتغيير لموظفين والتعيين وتسجيل المستخدمين والأجراء وكذا كل وثيقة تخضع لاختصاصهم.

ت- مركز الدعم لإنشاء المؤسسات.

يكلف هذا المركز بتقديم الدعم لإنشاء المؤسسات ودعم انشاء وتطوير المؤسسات، الى جانب تقديم الاستثمارات القابلة للاستفادة من المزايا الممنوحة في ظل قانون ترقية الاستثمار 09-16، خدمة الاعلام والتكوين والمراقبة¹.

• بعنوان الإعلام يقوم بدور الاتصال وتوفير المعلومات التقنية والاقتصادية والإحصائية حول كل جوانب المشروع المزمع.

• بعنوان التكوين، ينظم دورات تكوين لفائدة حاملي المشاريع تتعلق بكل مراحل المشروع.

• بعنوان المرافقة، يقدم خدمة المرافقة من الفكرة إلى غاية مرحلة انجاز المشروع، ويظهر بهذه الصفة خدمة جوارية لفائدة حاملي المشاريع في إعداد مخطط الأعمال وتركيب المشروع. ولهذا المركز دور أساسي في تطوير وترقية الاستثمار من خلال متابعة المشروع الاستثماري ومرافقته من أجل التأكد من حسن سيره ومدى الالتزام بإنجازه والإستمرار فيه من جهة، ومن جهة أخرى لتقديم يد المساعدة عند اللزوم للمستثمر، وخاصة المتمثلة في اعداد دورات تدريبية وتكوينية للمستثمر، بالإضافة لدور الاعلام بتوفير المعلومة الصحيح في وقت قياسي ربحا للجهد والمال، وكل هذه الجهودات خدمة للاستثمار والمستثمر².

ث- مركز الترقية الإقليمية.

يكلف المركز عن طريق التعاون والتنسيق مع الجماعات المحلية لدائرة اختصاصه بالمساهمة في وضع وإنجاز استراتيجية تنويع وإثراء نشاطات الولاية التي يوجد فيها عن طريق تعبئة مواردها وطاقاتها وبهذه الصفة، يكلف مركز الترقية الاقليمية بما يلي³:

• القيام خصوصا عن طريق الدراسات بتطوير المعرفة المثلى الممكنة للاقتصاد المحلي وإمكاناته وكذا نقاط قوته قصد السماح للسلطات المحلية بإستخدام محيط محفز للاستثمار الخاص وللمستثمرين باتخاذ قرارات مبنية على معطيات مطابقة لواقع الاقليم المعني.

• تشخيص ونشر وضمان ترقية، فرص الاستثمار ومشاريع محلية محددة، لفائدة المستثمرين.

¹ المادة 28 من المرسوم التنفيذي 06-356 المعدلة بموجب المادة 08 من المرسوم التنفيذي 17-100.

² سامية خواترة، المرجع السابق، ص 84.

³ المادة 28 مكرر 1 من المرسوم التنفيذي 06-356 المعدلة بموجب المادة من المرسوم التنفيذي 17-100.

- وضع بنك معطيات يسمح للمستثمرين بالإطلاع على مختلف الفرص والإمكانيات الموجودة في كل قطاع من القطاعات الاقتصادية المحلي.
 - إعداد مخطط ترقية الاستثمار واقتراحه على السلطات المحلية على مستوى الولاية المعنية، وتصور إعداد وتنفيذ أنشطة جذب رؤوس الأموال الضرورية لانجازها.
 - مسك وضبط بنك معطيات بالإتصال مع الإدارات والهيئات المعنية حول الأوعية العقارية المتوفرة في الولاية المتواجدة فيها.
 - تقييم المناخ المحلي للاستثمار ومحيط الأعمال وتحديد العراقيل واقتراح تدابير لرفعها على السلطات المعنية.
 - وضع خدمة لإقامة علاقات أعمال وشراكات بين المستثمرين الوطنيين والأجانب.
 - وضع خدمة متابعة ما بعد الاستثمار لفائدة المستثمر الموجودين.
- في الأخير تجدر الإشارة إلى أنه تم تعديل أحكام المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 06-356 بنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 وتحرر كالتالي: "تستمر الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في تسيير حافظة المشاريع المصرح بها قبل تاريخ صدور القانون رقم 16-09 المؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق 03 أوت سنة 2016 والمذكورة أعلاه، طبقاً للقواعد الناجمة عن التشريع والتنظيم اللذين كانت تخضع لهما".

ثانيا: إختصاصات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

تتمتع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بكافة السلطات الضرورية لمشاركة ومتابعة النشاط الاستثماري في مختلف مراحل المشاريع خاصة مع وجود الشباك الوحيد الذي أصبح يتمتع بعدم التركيز. ولهذا أبقى المشرع الجزائري على هذه الهيئة باعتبارها أهم أجهزة دعم الاستثمار بموجب المادة 37 من قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 وزودها المشرع والمنظم بمجموعة من المهام والصلاحيات أقرتها المادة 26 من القانون 09-16 والمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير للاستثمار وتنظيمها وسيرها، وهو ما يدفعنا للتساؤل عن هذه المهام المنوطة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار؟ وهل مقصد المشرع من تكرار هذه المهام في ظل نصيين متتاليين هو إبراز لأهمية دور الوكالة في تفعيل العملية الاستثمارية أم هو راجع لعدم التنسيق بين النصوص الصادرة في هذا المجال؟.

جاء في نص المادة 26 من قانون ترقية الاستثمار 09-16 على: "...تكلف بالتنسيق مع الإدارات

والهيئات المعنية، بما يأتي:

- تسجيل الاستثمارات،
- ترقية الاستثمارات في الجزائر والترويج لها في الخارج،
- ترقية الفرص والامكانيات الاقليمية،
- تسهيل ممارسة الاعمال ومتابعة تأسيس الشركات وانجاز المشاريع،
- دعم المستثمرين ومساعدتهم ومرافقتهم،
- الإعلام والتحسيس في مواقع الاعلام،
- تأهيل المشاريع المذكورة في المادة 17 أعلاه، وتقييمها وإعداد اتفاقية الاستثمار التي تعرض على المجلس الوطني للاستثمار للموافقة عليها،
- المساهمة في تسيير نفقات دعم الاستثمار، طبقا للتشريع المعمول به،
- تسيير حافظة المشاريع السابقة لهذا القانون وتلك المذكورة في المادة 14 أعلاه".

و تنص كذلك المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها والتي عدلت أحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-356. ويمكن إجمال المهام التي جاء بها فيما يلي:

- جمع ومعالجة ونشر المعلومات ونشر المعلومات المرتبطة بالمؤسسة والاستثمار لفائدة المستثمرين.
 - مساعدة ومرافقة المستثمرين في كل مراحل المشروع، بما فيها بعد الانجاز.
 - تسجيل الاستثمارات ومتابعة تقدم المشاريع واعداد احصائيات الانجاز وتحليلها.
 - تسهيل بالتعاون مع الإدارات المعنية الترتيبات للمستثمرين وتبسيط إجراءات وشكليات انشاء المؤسسات وشروط استغلالها وانجاز المشاريع، وتساهم في هذا الصدد في تحسين مناخ الاستثمار في كل جوانبه.
 - ترقية الشراكة والفرص الجزائرية للاستثمار عبر الإقليم الوطني وكذلك في الخارج.
 - تسيير المزايا طبقا لأحكام المواد 26 و 35 و 36 من القانون رقم 16-09 والمتعلقة بحافظة المشاريع المصرح بها قبل صدور هذا القانون.
- نلاحظ من خلال مقارنة النصين هو تكرار لمعظم مهام الوكالة، ولهذا وحسب تقديرنا أنه كان من الأفضل لو أن المشرع اعتمد في تبيان مهام وصلاحيات الوكالة في المرسوم التنفيذي 17-100 لأنه التشريع المخول له تحديد صلاحيات ومهام الوكالة دون غيره.
- كذلك من خلال مقارنة نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 17-100 وأحكام المادة 3 المعدلة من المرسوم التنفيذي رقم 06-356، يتبين أنه نص جاء مفصلا ومفسرا لمهام الوكالة أكثر منه في النص الجديد، أين حددت هذه المهام بعناوين معينة، حيث شملت مهام خاصة بمجال الإعلام، مهام خاصة بمجال ترقية الاستثمار، مهام خاصة بمجال المساعدة، مهام خاصة بمجال المساهمة في تسيير العقار الاقتصادي، إضافة إلى مهام خاصة بالمتابعة. بينما نلاحظ أن المرسوم التنفيذي رقم 17-100 تولى عن فكرة إبراز مهام هذه الوكالة في شكل عناوين محددة، حيث تم صياغتها في شكل نقاط والتي معظمها تصب في سياق المهام المذكورة انفا. باستثناء بعض المهام كترقية الشراكة.

المطلب الثاني: الأجهزة المساعدة لمنح الحوافز الضريبية.

نظرا لدور سياسة التحفيز الضريبي في النهوض بقطاع الاستثمار، فقد سخرت لها الدولة زيادة على الأجهزة الأساسية المذكورة أعلاه أجهزة أخرى مكملّة ومساعدة لها ومرافقة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، تتمثل في أجهزة الدعم وهي:

الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سابقا): (الفرع الأول).

الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ENGEM) (الفرع الثاني).
الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) (الفرع الثالث).
وهذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE (الوكالة الوطنية لدعم**تشغيل الشباب سابقا).**

أنشأت الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE خلفا للوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ، بموجب المرسوم رقم 20-329¹ المؤرخ في 22 نوفمبر 2020، الذي يعدل ويتم المرسوم المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996 وهي مؤسسة حكومية ذات طبيعة خاصة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تحت إشراف الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة، تقوم بمرافقة حاملي المشاريع من أجل إنشاء وتوسيع المؤسسات الصغيرة المنتجة للسلع والخدمات، ولهذه الوكالة 51 فرعا موزع في جميع ولايات الوطن.

تتولى الوكالة القيام بالمهام التالية²:

- دعم و مرافقة الشباب لخلق مشاريع جديدة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 20-329 المؤرخ في 22 نوفمبر 2020 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996 والمتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب وتحديد قانونها الأساسي ويغير تسميتها، ج ر العدد 70، الصادر في 25 نوفمبر 2020.

² الوثائق الداخلية للوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات، لمزيد من المعلومات الاطلاع على الموقع:

- توفير المعلومات الاقتصادية، التقنية، التشريعية والتنظيمية للشباب أصحاب المشاريع.
 - تطوير العلاقات مع مختلف الشركاء (البنوك، CASNOS .CNAC...).
 - إقامة شراكة بين القطاعات لتحديد الفرص الاستثمارية.
 - توفير التدريب على تقنية إدارة المشاريع.
 - تشجيع مختلف الإجراءات والتدابير الرامية إلى انشاء المشاريع وتوسيع نطاقها.
- أولاً: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية.**

يتم منح الامتيازات الضريبية للمستثمرين الشباب المستفيدين من خدمات الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية بعد مجموعة من المراحل والتي سنوضحها كما يلي:¹

- **المرحلة الأولى:** يتم خلالها استخراج استمارة التسجيل التي تحتوي على معلومات حول المسير والعتاد والشركاء وأشغال التهيئة ويقوم المستثمر بملء الاستمارة (تم تعويض الملفين الإداري والمالي باستمارة لتسهيل الاجراءات على المستثمرين) وتستخرج هذه الاخيرة من موقع الوكالة

WWW.ANSEJ.ORG.DZ

- **المرحلة الثانية:** يتم من خلالها دراسة الاستمارة من طرف اللجنة المحلية لدراسة وتمويل المشاريع وقد تقرر هذه اللجنة إما قبول أو رفض هذا المشروع وفي هذه الحالة يحق للمستثمر الطعن أمام نفس الجهة وفي حالة الرفض للمرة الثانية تمرر الاستمارة للجنة الوطنية لدراسة الطعون، وإذا رفضت هذه الاخيرة الطعن لا يبقى أمام صاحب الاستمارة سوى إعادة التسجيل بإستمارة أخرى متجنباً أسباب الرفض الأولى، أما في حالة القبول يوجه الملف الى البنك.

- **المرحلة الثالثة:** يتم توجيه الملف إلى البنك الذي يتم تعيينه من طرف اللجنة في مدة أسبوع مع العلم أن الوكالة تتعامل مع خمس 5 بنوك هي: البنك الوطني الجزائري BAN، القرض الشعبي الجزائري CPA، البنك الخارجي الجزائري BEA، بنك الفلاحة والتنمية الريفية BDL.

- **المرحلة الرابعة:** يتم خلالها الحصول على الموافقة البنكية ويقوم المستثمر بالإنشاء القانوني للمؤسسة أين يتم كراء محل إن استوجب النشاط ذلك، كما يقوم أيضا بالتسجيل في السجل التجاري أو التسجيل في الغرفة الفلاحية للحصول على بطاقة فلاح أو الإعتماد بالنسبة للنشاطات الحرة كالمحامي،

¹ الوثائق الداخلية للوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية، لمزيد من المعلومات الإطلاع على الموقع:

- الطبيب...، وبالنسبة للحرفيين يتم الحصول على بطاقة حرفي، ليتم بعد ذلك اللجوء الى مصلحة الضرائب من أجل الحصول على البطاقة الضريبية.
- **المرحلة الخامسة:** والتي يتم من خلالها ايداع هذا الملف لدى الوكالة ولدى البنك، ليقوم بعد ذلك الوكالة بمعاينة لمكان المشروع عن طريق لجنة.
- **المرحلة السادسة:** يقوم من خلالها المستثمر بدفع المساهمة الشخصية والتي تقدر ب 01 % أو 02 % في حالة التمويل الثلاثي و 71 % أو 72 % في حالة التمويل الثنائي ويتم دفعها في الحساب الذي فتحه الشباب في البنك.
- **المرحلة السابعة:** في هذه المرحلة تتم دراسة الملف من طرف الوكالة من أجل حصول المستثمر على قرار منح الامتيازات الجبائية والمالية في مرحلة الإنجاز.
- **المرحلة الثامنة:** تقوم الوكالة بدفع قسط مساهمتها، وهذه المساهمة تقدر ب 28 أو 29 % في التمويل الثنائي أو الثلاثي على حد سواء، ليتم الاتصال بعد ذلك بمصلحة الضرائب للإستفادة من الامتيازات الجبائية.
- **المرحلة التاسعة:** يتم خلالها تسليم الشيك الخاص بصندوق ضمان أخطار القروض البنكية للبنك من طرف الوكالة في حالة إفلاس المستثمر ولكن يشترط أن لا يكون قد باع العتاد (دليل على حسن النية) و إلا يتابع قضائيا، بعد ذلك يتحصل الشاب على شيك من البنك بقيمة 10 % من قيمة المشروع ليقوم بتقديمه للمورد للحصول على العتاد إذا كان متوفرا أو لن يوفر له طلبيته، بعدها يلزم المورد بتسليم العتاد كاملا بهذا الشيك وهذا وفقا للإتفاقية المبرمة بينه وبين المستثمر، وبعد حصول الشاب على كامل العتاد يتم معاينة هذا الأخير من طرف مصالح الوكالة ومحضر قضائي من أجل التحقق من الوجود الفعلي وفقا لما جاء في الفاتورة النموذجية.
- **المرحلة العاشرة:** وهي مرحلة تسليم الشيك من طرف البنك من أجل التأمين على العتاد، ليقوم بعد ذلك هذا الأخير برهن العتاد لصالح البنك بالدرجة الأولى ولصالح الوكالة بالدرجة الثانية، ليستلم بعد ذلك الشيك الأخير 90 % من أجل التسديد الكلي للعتاد وبعد الإنطلاق الفعلي للنشاط تقوم الوكالة والبنك ومصالح الضرائب بمعاينة المشروع وتسجيل انطلاقه من أجل حصول المستثمر على قرار منح الامتيازات الجبائية والمالية في مرحلة الاستغلال.

ثانيا: الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE.

تمنح الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات لحاملي المشاريع من مجموعة من الإمتيازات في مرحلتي الإنشاء والتوسعة على النحو التالي:¹

1- مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية بمقابل مالي للإكتسابات العقارات الخاصة في إطار نشاط صناعي.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA) لمقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بمرحلتي الإنشاء والتوسيع بالنسبة للنشاطات الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي ولاتستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.
- تطبيق نسبة مخفضة ب 5% تخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة والداخلة مباشرة في إنجاز الاستثمار

2- مرحلة الإستغلال:

- الإعفاء من الرسم العقاري على البناءات الإضافية لمدة 03 سنوات، 6 سنوات أو 10 سنوات حسب موقع المشروع ابتداء من تاريخ إتمامها.
- الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة IFU أو حسب الحالة IRG ، IBS أو TAP لمدة 03 سنوات ، 06 أو 10 سنوات حسب موقع المشروع ابتداء من تاريخ الاستغلال.
- عند انتهاء فترة الإعفاء المذكورة في المطة الثانية، يمكن تمديدتها لسنتين عندما يتعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- وتجدر الإشارة إلى أن عدم احترام التعهد الخاص بخلق مناصب شغل يؤدي إلى سحب الإمتيازات الممنوحة والمطالبة بالحقوق و الرسوم الوجب دفعها.

¹ الوثائق الداخلية للوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات، لمزيد من المعلومات الاطلاع على الموقع:

الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ENGEM).

يعتبر القرض المصغر بمثابة أداة لمحاربة الهشاشة الاجتماعية حيث يسمح لفئة الأشخاص المحرومين من تحسين ظروف معيشتهم، وهذا من خلال استحداث أنشطتهم الخاصة التي تمكنهم من الحصول على المداخل. وقد ظهر القرض المصغر لأول مرة في الجزائر سنة 1999 إلا أنه لم يحقق النجاح المرجو منه بسبب ضعف عملية مراقبة ومتابعة المشاريع¹.

وقد تم إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 04-14 المؤرخ في 22 جانفي 2004²، وذلك بناء على توصيات الملتقى الدولي الذي نظم في ديسمبر 2002 حول "تجربة القرض المصغر في الجزائر" والذي ضم عدد من الخبراء في مجال التمويل المصغر، هذه الوكالة ذات طابع خاص تتمثل في شبكة لا مركزية تضم 49 تنسيقية ولائية موزعة عبر كافة الوطن وهي مدعمة بخلايا المرافقة على مستوى الدوائر.

يستفيد من خدمات هذه الوكالة كل من البطالين الذين بلغوا سن 18 سنة فما فوق ويمتلكون تأهيلات أو معارف في نشاط معين، المرأة الماكثة بالبيت وذلك بمساعدتها على تطوير نشاط بيتها، الحرفيين أما بالنسبة لصيغة التمويل فإن الوكالة تسمح بالحصول على سلفيات بنكية صغيرة من (50.000 الى 400.000 دج) يتم تسديدها في مدة تتراوح بين اثنتا عشر 12 شهر وستين شهرا، لاقتناء عتاد صغير أو مواد أولية لممارسة نشاط أو حرفة.

أولا: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية.

يتم منح الامتيازات الضريبية للمستثمرين المستفيدين من خدمات الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بعد مجموعة من المراحل والتي سنوضحها كما يلي³:

- المرحلة الأولى: يتم خلالها ايداع الملف الذي يحتوي مجموعة من الوثائق الإدارية، لتتم بعد ذلك دراسة الملف على مستوى لجنة متواجدة بالوكالة وبعد منح الموافقة من طرفها يقوم المستثمر بإيداع الملف

¹فارس معيزي، عبد الجليل بو داح، دور الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية في ترقية الاستثمار خارج قطاع المحروقات في الجزائر، مجلة الإجتهدات للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 10 العدد 02 سنة 2021، ص 597.

² المرسوم التنفيذي رقم 04-14 المؤرخ في 22 جانفي

³ الإطلاع على الوثائق الداخلية للوكالة الوطنية للقرض المصغر في الموقع الرسمي على الرابط التالي:

<https://www.angem.dz/ar/article/aides-et-avantages-accordées-aux-bénéficiaires-du-micro-credit>

لدى البنك مع الاشارة ان هذه الوكالة تتعامل مع نفس البنوك التي تتعامل معها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.

- **المرحلة الثانية:** يتم خلالها الحصول على الموافقة البنكية، ليقوم المستثمر بعد ذلك بإيداع مساهمة شخصية والمتمثلة في نسبة 1% من مبلغ القرض في حسابه البنكي، لتقوم بعد ذلك الوكالة بإيداع نسبة 29 من مبلغ القرض في حساب المستثمر
- **المرحلة الثالثة:** يقوم المستثمر خلال هذه المرحلة بالاتصال بالمورد لتزويده بالعتاد الذي يحتاجه في نشاطه، لتمنحه بعد ذلك الوكالة مقرر منح الامتيازات الجبائية في مرحلة الانجاز.
- **المرحلة الرابعة:** يقوم البنك بتمويل المشروع بقيمة 70% ليقوم المستثمر بتسديد كامل مستحقات المورد، ولكن يتوجب على المستثمر ان يقوم بإيداع طلب الاستعادة من مقرر منح الامتيازات الجبائية في مرحلة الاستغلال، على مستوى الوكالة لتقوم بعد ذلك الوكالة بمنحه هذا المقرر مع الحرص على اعلام الادارة الجبائية بذلك.

ثانيا: الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (Angem).

تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف المستثمرين المؤهلين للاستفادة من جهاز القرض المصغر من المزايا التالية¹:

- إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات.
- إعفاء من رسم العقاري على البناءات المستعملة في الأنشطة التي تمارس لمدة ثلاث (3) سنوات.
- تعفى من رسم نقل الملكية، الاقتناءات العقارية التي يقوم بها المقاولون قصد إنشاء أنشطة صناعية.
- إعفاء من جميع حقوق التسجيل، العقود المتضمنة تأسيس الشركات التي تم إنشاؤها من قبل المقاولون.
- يمكن الاستفادة من الإعفاء الضريبي على القيمة المضافة، مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء.

¹ الاطلاع على الوثائق الداخلية للوكالة الوطنية للقرض المصغر في الموقع الرسمي على الرابط التالي:

<https://www.angem.dz/ar/article/aides-et-avantages-accordes-aux-beneficiaires-du-micro-credit>

- تخفيض من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات، وذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الاخضاع الضريبي، ويكون هذا التخفيض كالتالي:

- السنة الأولى من الاخضاع الضريبي: تخفيض بنسبة 70%.
- السنة الثانية من الاخضاع الضريبي: تخفيض بنسبة 50%.
- السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي: تخفيض بنسبة 25%.

تحدد الرسوم الجمركية المتعلقة بالتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار بتطبيق نسبة 5%.

الفرع الثالث: الصندوق الوطني للتأمين على البطالة:(CNAC).

أنشأ الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-188¹ المتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، وذلك تطبيقاً للمرسوم التشريعي رقم 94-11² المؤرخ في 26 مايو 1994 المتضمن الحفاظ على الشغل وحماية الأجراء الذين يفقدون عملهم بصفة لإرادية. والذي يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالعمل والضمان الاجتماعي. ويكلف هذا الصندوق بمهمة جديدة وفقاً للمرسوم الرئاسي رقم 03-514³ المؤرخ في 6 ديسمبر 2003 تتمثل في دعم ومرافقة وخلق النشاط للعاطلين عن العمل والمسرحين الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 و 50 سنة.

ويقوم الصندوق الوطني للتأمين على البطالة بتمويل المشاريع بالإعتماد على صيغ التمويل الثلاثي: المساهمة المالية الشخصية لصاحب المشروع وقروض بدون فوائد يمنحها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة وقرض بنكي بنسبة ثابتة وهي 70% مهما اختلف مستوى القرض، في حين تتراوح نسبة المساهمة الشخصية بين 1% و 2% والصندوق فما بين 28% و 29% وهذا حسب قيمة الاستثمار.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 94-188 المؤرخ في 06 جويلية 1994، المتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، ج ر العدد 44، الصادرة بتاريخ 07 جويلية 1994.

² للمرسوم التشريعي رقم 94-11 المؤرخ في 26 مايو 1994 المتضمن نظام التأمين على البطالة لفائدة الأجراء الذين يفقدون عملهم بصفة لا إرادية ولأسباب اقتصادية، ج ر العدد 34 الصادرة بتاريخ 1 جوان 1994.

³ المرسوم الرئاسي رقم 03-514 المؤرخ في 30 ديسمبر 2003 المتعلق بدعم إحداث النشاطات من طرف البطالين ذوي المشاريع البالغين ما بين خمسة وثلاثين (35) وخمسين (50) سنة، ج ر العدد 84، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2003.

ويوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالضمان الاجتماعي، كما أنه يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وفقا لما نصت عليه المادة 30 من المرسوم التشريعي 94-11 لمؤرخ في 26 مايو 1994، يكون مقر الصندوق في مدينة الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي مكان اخر داخل التراب الوطني بموجب مرسوم تنفيذي.

ابتداء من سنة 2010 سمحت الإجراءات الجديدة المتخذة لفائدة الفئة سالفه الذكر بمزايا متعددة منها مبلغ الاستثمار الإجمالي الذي أصبح في حدود عشرة 10 ملايين دج بعدما كان لا يتعدى 05 ملايين وكذا إمكانية توسيع إمكانات انتاج السلع والخدمات لذوي المشاريع الناشطين. يتولى الصندوق القيام بالمهام التالية¹:

- **التأمين على البطالة:** أنشا نظام التأمين على البطالة لفائدة أجراء القطاع الاقتصادي الذين فقدوا مناصب عملهم بصفة لا إرادية، ولأسباب اقتصادية إما بالتسريح الإجمالي أو بتوقف نشاط المستخدم.
- يتولى الصندوق دعم استحداث وتوسيع النشاطات من طرف البطالين ذوي المشاريع البالغين من 30-50 سنة: حيث اتخذت السلطات العمومية اجراءات جديدة لتلبية طموحات الفئة الاجتماعية المعنية، والتي ترمي أساسا الى تطوير وترسيخ ثقافة المقاوله، كما يعكف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة على تخصيص وإعداد فضاء لأصحاب المشاريع يضمن التوفيق المهني والاجتماعي تماشيا مع الأسس القانونية المسيرة لجهاز دعم إحداث وتوسيع النشاطات من طرف البطالين.
- **جهاز تشجيع ودعم وترقية الشغل:** يحدد الإجراءات التحفيزية لترقية التشغيل من خلال تخفيف الأعباء الاجتماعية لصالح أرياب العمل، حيث تطبق هذه الإجراءات على أرياب العمل التابعين للقطاع الاقتصادي، ويمكن أن تشمل أيضا أرياب عمل القطاعات الأخرى باستثناء أولئك الذين ينشطون في مجال تنقيب وإنتاج المحروقات كما يستفيد صاحب العمل من إعانة شهرية خاصة بالتشغيل بقيمة ألف دينار جزائري لمدة أقصاها ثلاث سنوات عن كل طالب عمل موظف على أساس مقد عمل لمدة غير محددة.

¹ الإطلاع على موقع الصندوق الوطني للتأمين على البطالة على الرابط التالي:

<https://www.cnac.dz/pla/acceuila.html>

أولاً: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية.

يتم منح الحوافز الضريبية للمستفيدين من خدمات الصندوق الوطني للتأمين على البطالة بعد مجموعة من المراحل يمكن إيجازها فيما يلي:¹

- **المرحلة الأولى:** يتم خلالها ايداع الملف حيث يتم التسجيل المباشر عبر الأنترنت على الاللكتروني للصندوق www.cnac.dz ويعرض هذا الأخير على المترشحين امكانية ايداع الملف على مستوى الفرع أو الوكالة المعنية، وبالنسبة للملف الواجب ايداعه فيتكون من محورين، المحور الأول هو ملف إداري والمحور الثاني فهو عبارة عن ملف تقني.

- **المرحلة الثانية:** وهي مرحلة وضع الفكرة وإعداد المشروع حيث تقوم مصالح الصندوق بمرافقة صاحب المشروع فتتمده بالمعلومات والنصائح بالإضافة إلى تعريفه بعناصر المشروع التقنية و المالية وهذه العناصر تعد بمثابة دراسة تقنية اقتصادية وبعد الإنتهاء من هذه الدراسة يستعد صاحب المشروع للدفاع عليه أمام لجنة الإنتقاء و الإعتماد والتمويل.

- **المرحلة الثالثة:** يتم خلالها دراسة المشروع من طرف لجنة الإنتقاء والإعتماد والتمويل حيث تتولى هذه الأخيرة المجتمعمة على مستوى كل وكالة ولائية إصدار القرارات والتي يمكن أن تكون ايجابية فيسمح بإعداد شهادة القابلية والتمويل التي تسلم لصاحب المشروع من قبل الصندوق المختص إقليمياً أو تكون سلبية فيسمح بإعداد تبليغ الرفض الذي يسلم لصاحب المشروع من قبل الصندوق المختص إقليمياً وفي هذه الحالة يمكنه الطعن لدى الوكالة الولائية بصفته رئيس اللجنة ولا يسمح للطعن إلا مرة واحدة في أجل أقصاه 15 يوماً في حالة صدور قرار سلبي، عقب دراسة الطعن تمنح شهادة القابلية للتمويل لصاحب المشروع أما في حالة الرفض فيمكنه الطعن أمام اللجنة الوطنية للطعن المتواجدة بمقر المديرية العامة وهنا نكون أمام احتمالين: الأول يكون القرار ايجابي فتمنح شهادة القابلية والتمويل أما الثاني فيكون بالرفض،حينها يتم تبليغ صاحب المشروع من طرف الوكالة الولائية المعنية ليقوم بإنجاز مشروع اخر يوافق مؤهلاته.

- **المرحلة الرابعة:** يتم خلالها تكوين البطالين ذوي المشاريع حيث يخصص تمويل قصير المدى من طرف الصندوق لفائدتهم لتحسين قدراتهم في التسيير.

¹ الإطلاع على موقع الصندوق الوطني للتأمين على البطالة على الرابط التالي:

<https://www.cnac.dz/pla/acceuila.html>

تاريخ الإطلاع يوم 2022/03/17 على الساعة 11:15.

- **المرحلة الخامسة:** وهي مرحلة ايداع ملف التمويل البنكي وبمجرد الحصول على تبليغ الإقرار البنكي ولأجل الحصول على التمويل يشترط أن يقوم صاحب المشروع باستكمال ملفه ومن بين الوثائق المطلوبة مقرر منح الامتيازات الجبائية في مرحلة انجاز المشروع.

- **المرحلة السادسة:** وهي مرحلة تمويل المشروع حيث يبادر المستثمر بتسديد مبلغ إسهامه الشخصي في حساب البنكي وبعد تسليم ملف السلفة تقوم مصالح الصندوق بإعداد دفتر الأعباء واتفاقية السلفة ومقرر منح الامتيازات الجبائية في مرحلة انجاز المشروع، وبعد تسديد السلفة من طرف الصندوق يباشر البنك في تسديد القرض البنكي المخصص له.

- **المرحلة السابعة:** في هذه المرحلة يشرع المستثمر في انجاز المشروع حيث يقوم بإقتناء التجهيزات والمعدات ويتم تقديم شيك بقيمة 10% من طرف البنك ليتم بعد ذلك تسليم الشيك الأخير بقيمة 90% لإتمام عملية تسديد المقتنيات.

- **المرحلة الثامنة:** وهي مرحلة انطلاق النشاط واستغلاله وتكون على النحو التالي:

• **انطلاق النشاط:** يتعين على المستثمر إيداع طلب (استمارة) للحصول على مقرر منح الامتيازات الجبائية في مرحلة الاستغلال المشروع.

• **استغلال النشاط:** يلتزم بعدها المستثمر بتسديد القرض وتقديم التصريحات للإدارة الجبائية.

• **المتابعة بعد إحداث المؤسسة المصغرة:**

تُعد المتابعة "بعد إحداث" المؤسسة المصغرة المبتدئة بمثابة مسعى إلزامي مشحون، حيث تتم هذه العملية فور بدء النشاط الغاية منها هو الحفاظ على نشاط المؤسسة المصغرة وضمان ديمومتها. تضمن المصالح المختصة التابعة للصندوق الوطني للتأمين عن البطالة دعماً تقنياً وبيداغوجياً في صيغة نصائح وتوجيهات خلال السنوات الثلاثة الأولى من استغلال المشروع، يُوضع برنامج معاينات دورية هذا ويجب على صاحب المشروع أن يضع تحت تصرف المستشار المكلف بمتابعة مرحلة بعد إحداث النشاط جميع الوثائق اللازمة التي تسمح له بتحليل تسيير المؤسسة المصغرة.

يسمح ذات التحليل بتحديد الحالات الآتية:

- مؤسسة مصغرة ذات وضع مالي جيد،
- مؤسسة مصغرة تُواجه صعوبات،
- مؤسسة مصغرة تُواجه صعوبات خطيرة.

يمكن إيجاد حلول مخففة وتطبيقها لفائدة المؤسسة المصغرة لمواجهة لصعوبات.

• محور توسيع النشاط:

يرمي توسيع النشاط، أساسا، إلى تحسين قدرات إنتاج السلع والخدمات من خلال اقتناء تجهيزات أو معدات جديدة لتلبية متطلبات السوق. يخص توسيع النشاط أساسا، النشاطات المذرة للثروة والشغل. للتوضيح، فإن اللجوء إلى مشروع توسيع النشاط غير مفتوح لجميع النشاطات. وترجع دراسة طلبات استثمار توسيع النشاط إلى تقويم مصالح الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (ص.و.ت.ب) الذي يأخذ في الحسبان بعض المعايير) كإحداث مناصب شغل، خلق الثروة، طبيعة النشاط وموقعه. وللمطالبة بامتيازات "توسيع النشاط"، يتعين على صاحب المشروع المترشح أن يستوفي الشروط الآتي ذكرها:

- بلوغ ما دون الخمسين (50) من العمر،
- تسديد مجموع القروض الممنوحة،
- الإستفادة من الامتيازات الجبائية لمرحلة الاستغلال الخاصة بإحداث النشاط،
- توفير حصيلات إيجابية للسنتين الأخيرتين على الأقل،
- تحيين اشتراكات الصندوق الاجتماعي للعمال غير الإجراء (CASNOS) والصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (CNAS) والصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و بطالة سوء الأحوال الجوية لقطاع البناء و الأشغال العمومية (CACOBATPH)
- استيفاء الالتزامات الجبائية إزاء مصالح الضرائب،
- الالتزام بإحداث مناصب شغل دائمة (منصبين على الأقل).

ثانيا: الحوافز الضريبية التي يمنحها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة:(CNAC).

تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف البطالين المستثمرين والذي يتراوح سنهم بين 35 و 50 سنة والمؤهلين لنظام دعم نشاطات الإنتاج للسلع والخدمات في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من الإمتيازات التالية:¹

1- المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز.

- يضع الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (ص و ت ب) تحت تصرف مستخدم القطاع الاقتصادي العمومي و الخاص المساعدات و الامتيازات الآتية:
- توفير معلومات حول كفاءات التكاليف بالأجراء المسرحين بصفة لا إرادية ولأسباب إقتصادية عند تسريح العمال أو توقيف نشاطاتهم
- تكوين ملف التسريح لأسباب إقتصادية بموافقة المستخدم المعني بالمطبوعات اللازمة
- إمكانية إعداد سجل استحقاقات مساهمة فتح الحقوق بدون فوائد عند إلتزام المستخدم بالتسديد في غضون خمسة عشر (15) شهراً
- الإعفاء من مساهمة فتح الحقوق عندما تقل أو تعادل أقدمية الأجراء ثلاث (03) سنوات

بعد انتهاء مرحلة الإعفاءات:

• تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول، وذلك خلال الثلاث (30) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %.
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %.

¹الإطلاع على موقع الصندوق الوطني للتأمين على البطالة على الرابط التالي:

<https://www.cnac.dz/pla/acceuila.html>

تاريخ الإطلاع يوم 2022/03/17 على الساعة: 21:00

- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه في الأخير تجدر الإشارة إلى أن المشرع ققن بنص المادة 15 فقرة 02 من قانون ترقية الاستثمار على عدم الجمع في الاستفادة من المزايا الضريبية في حالة وجود عدة مزايا من نفس الطبيعة المنشأة بموجب التشريع المعمول به أو تلك المنصوص عليها في قانون ترقية الاستثمار 16-09 لكي لا تخرج سياسة التحفيز الضريبي من الهدف المنشود وراء منحها وتكون وسيلة لإهدار المال العام وعليه يحق للمستثمر الاستفادة في تلك الحالة من التحفيز الأفضل.

حيث جاء في فحوى المادة 15 فقرة 2 على: "...كما لا يؤدي وجود عدة مزايا من نفس الطبيعة سواء تلك المنشأة بموجب التشريع المعمول به أو تلك المنصوص عليها في هذا القانون، الى تطبيقها معا وفي هذه الحالة يستفيد المستثمر من التحفيز الأفضل".

المبحث الثاني: إجراءات الإستفادة من الحوافز الضريبية ومتابعتها.

من أجل تشجيع الاستثمارات الوطنية وزيادة رؤوس الأموال الأجنبية عملت الجزائر على اتخاذ مجموعة من التدابير الضريبية، التي تستعمل للتعبير عن الوسائل والأساليب التحفيزية لدفع المستثمرين على الاستثمار خاصة في الأنشطة والقطاعات ذات الأهمية البالغة بالنسبة للدولة، وهذا قصد تحقيق التنمية المنشودة بمختلف أبعادها. حيث تضمنت مختلف القوانين الجبائية وقوانين الاستثمار المتعاقبة العديد من المزايا الضريبية كما تم تحليله سابقا. واستمر الاهتمام أكثر بموضوع المزايا في إطار قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09.

عمل هذا القانون في جانبه الإجرائي على محاولة التخفيف ومحاولة القضاء على البيروقراطية التي كان يعاني منها المستثمرون في ظل الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار عند تعاملهم مع الإدارة بصفة عامة سواء في بداية المشروع أو أثناء تنفيذه. وتطبيقا لهذا القانون تم صدور عدة نصوص تنظيمية تهدف إلى تبسيط إجراءات الاستفادة لهذه المزايا بإلغاء نظام التصريح وطلب الحصول على المزايا وتعويضه بنظام التسجيل التي تتولى القيام به الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

وحتى لا تكون عملية منح المزايا أداة لتبديد المال العام وأسلوب للتهرب الضريبي أكد قانون ترقية الاستثمار على ضرورة متابعة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للمستثمرين طوال فترة سريان المزايا، للتأكد من وفاءهم بالتزاماتهم المكتتبه مقابل المزايا و التحفيزات الممنوحة.

لتحليل ذلك نتناول إجراءات الاستفادة من الحوافز الضريبية (المطلب الأول) ثم ننتقل لدراسة آليات متابعة الاستثمارات خلال فترة الاستفادة من الحوافز الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات الاستفادة من الحوافز الضريبية.

هي مجموع الشكليات الواجب احترامها من طرف المستثمر لأجل الحصول على المزايا الضريبية، وتشمل مجموع الإجراءات والالتزامات المفروضة عليه. في هذا الصدد نلتزم بإرادة المشرع الجزائري لتبسيط المعاملة الإدارية لحصول المستثمر لهذه الحوافز، من خلال تسهيل هذه الإجراءات بتكريس إجراء شكلي بسيط وهو التسجيل وإلغاء جميع الإجراءات المعقدة والمقيدة للمستثمرين.

تدفع بنا حداثة إجراء تسجيل الاستثمار إلى الاحاطة لمفهوم هذا الإجراء (الفرع الأول)، ومن ثم بيان شكليات وإجراءات ايداع وثيقة التسجيل (الفرع الثاني) وأخيرا التطرق إلى الاثار المترتبة على إجراء التسجيل (الفرع الثالث).

الفرع الأول: استحداث نظام تسجيل الاستثمارات.

سعى المشرع الجزائري في إطار قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09، إلى العمل على تبسيط النظام القانوني المطبق على الاستثمارات وكذا تسريع الإجراءات المتعلقة بالعملية الاستثمارية، حيث قام بإلغاء إجراء التصريح بالاستثمار وطلب الحصول على المزايا المعمول بهما في القانون السابق.

يقصد بإجراء التصريح طبقا لنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-98¹ المتعلق بشكل التصريح كل إجراء شكلي يبدي من خلاله المستثمر رغبته في انجاز استثمار في نشاط اقتصادي لإنتاج السلع والخدمات في مجال تطبيق الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، حيث اشترط المشرع الجزائري إجراء التصريح أمام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار أو لدى الشبائيك الوحيدة اللامركزية، ويعتبر إجراء التصريح على هذا النحو مجرد إجراء شكلي يمكن من خلاله السلطات من إعداد إحصائياتها اللازمة. حيث تجري من خلاله عملية المقارنة بين المشاريع الاستثمارية الأجنبية المصرح بها والمشاريع الاستثمارية المجسدة ميدانيا²

وتضيف المادة 04 فقرة 3 من الأمر 01-03 على أن تخضع الاستثمارات التي استفادت من المزايا قبل انجازها للتصريح بالاستثمار أمام الوكالة، بحيث يعتبر شرط ملزم لطلب الاستفادة من المزايا المقررة في قانون الاستثمار، وبمفهوم المخالفة فإن المستثمر الذي لا يرغب في النظام التحفيزي غير ملزم بإجراء التصريح .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 08-98 المؤرخ في 24 مارس 2008 يتعلق بشكل التصريح بالاستثمار ومقرر منح المزايا وكيفيات ذلك، ج ر العدد 16، لسنة 2008.

² Zouiten Abdrezek, L'investissement en droit algérien. op.cit, p 275.

غير أن المشرع الجزائري تراجع عن موقفه من إجراء التصريح بإقراره الزامية خضوع المستثمر الأجنبي للدراسة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار بغض النظر عن طلب حصوله على المزايا أم لا. وذلك بموجب المادة 58 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009. هذا القانون حمل في طياته قيود وعوائق كبيرة للمستثمر الأجنبي أدت إلى تراجع ملامح سياسة الدولة المشجعة للاستثمارات الأجنبية وعودة الدولة المتدخلية بشكل واضح¹.

لذلك عمل المشرع الجزائري جاهدا لمعالجة هذه المسألة من خلال تكريس إجراء شكلي وهو التسجيل وإلغاء جميع الإجراءات المعقدة والمقيدة للمستثمرين وخاصة الأجانب، فتم إلغاء آلية الدراسة المسبقة للاستثمارات الأجنبية التي يعدها المجلس الوطني للاستثمار والتي كانت تعتبر قيد تمييزي فرضت على المستثمر الأجنبي دون الوطني.

وعليه و بالرجوع لنص المادة 04 لقانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 التي جاء في فحواها: "تخضع الاستثمارات قبل انجازها من أجل الاستفادة من المزايا المقررة في أحكام هذا القانون، للتسجيل لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المذكورة في المادة 26 أدناه".

إذن من خلال نص المادة يتضح لنا الزامية التسجيل لإستفادة المستثمرين سواء الوطنيين أو الأجانب من المزايا المنصوص عليها في قانون ترقية الاستثمار وهذا تجسيدا لمبدأ المساواة بين المستثمرين الوطنيين و الأجانب، فاشتراط المشرع تسجيل المشاريع الاستثمارية قبل انجازها أمام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والتي تعتبر الجهة المختصة بتلقي هذا الطلب، وبمفهوم المخالفة فإن اغفال المستثمر لإجراء التسجيل هو حرمانه من كافة المزايا الضريبية المقررة قانونا مهما كانت القيمة الاقتصادية والمالية للمشروع.

وللتفصيل في هذا الإجراء تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 17-102² لمحدد لكيفيات تسجيل الاستثمارات، حيث كيفه بأنه إجراء مكتوب يعبر من خلاله المستثمر عن إرادته في انجاز استثمار في نشاط اقتصادي لإنتاج السلع أو الخدمات³.

¹ Rachid Zouaimia, le régime des investissements étranger a la preuve de la résurgence de l'état dirigiste en Algérie, RASPJEP P, n2, 2011, p 13.

² المرسوم التنفيذي 17-102 المؤرخ في 05 مارس سنة 2017، يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتائج الشهادة المتعلقة به، ح ر العدد 16 الصادرة في 08 مارس سنة 2017.

³ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 17-102 يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتائج الشهادة المتعلقة به.

يتجسد تسجيل الاستثمار على أساس استمارة بمثابة شهادة تقدمها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مباشرة بعد عملية التسجيل وفق الاشكال المحددة في القانون¹. حدد المشرع سقف مالي وهو 5 الاف مليون دج وما فوق، هذا النوع من الاستثمارات بالإضافة إلى الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني يستوجب الحصول على موافقة المجلس الوطني للاستثمار المؤهل قانونا لذلك قبل إجراء التسجيل الذي يترتب عنه الحصول على المزايا المقررة، فبعد 500 مليون دج في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بموجب المادة 58، تم رفع السقف سنة 2014 إلى 1500 دج ليثبتته المشرع عند سقف 5 الاف مليون فما فوق.

أما عن إلزامية التسجيل لاستفادة من المزايا، فقد أخضعت المادة 4 من القانون رقم 16-09 للاستثمارات إلى إلزامية التسجيل، من أجل الاستفادة من مزايا الاستثمار وهو الأمر الذي من شأنه إثارة بغض الغموض بالنسبة للمستثمر الممول ذاتيا بأمواله الخاصة و الذي ينجز استثماره بعيدا عن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار أو فروعها اللامركزية، إن المشرع ألزم التسجيل للاستفادة من المزايا، خاصة مع اعتبار الدور الإحصائي لتسجيل الاستثمارات، وهذا يعني استبعاد استثمارات عن إحصاءه، وفي هذه الحالة الدولة لا يكون لديها أرقام صحيحة على نوع وحجم الاستثمارات المنجزة وهو ما يعيق عملية الاستثمار².

كما حالت المادة 04 السابقة الذكر إلى التنظيم الذي تحدد كفايات التسجيل، وهذه المسألة كذلك تثير الغموض في هذا القانون فمن أصل 38 مادة، أحال المشرع 28 مادة إلى التنظيم، ومن شأن الأمر فتح المجال للسلطة التنفيذية في وضع شروط وضوابط قد تضيق أكثر على المستثمرين.

وعليه يمكننا تعريف إجراء التسجيل على أنه إجراء مكتوب يقوم به المستثمر سواء الوطني أو الأجنبي والذي يعبر من خلاله عن إرادته في انجاز مشروع استثماري في الجزائر، في نشاط اقتصادي لإنتاج السلع والخدمات التي تضمنها قانون الاستثمار.

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي 17-102 يحدد كفايات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

² نادية والي، ليندة بلحارث، سياسة الاستثمار الأجنبي في الجزائر تحفيز أم تقييد، مداخلة مقدمة ضمن اعمال الملتقى الوطني حول: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، في 08-05-2017، ص 141.

وتعتبر استمارة التسجيل بمثابة إبداء رغبة المستثمر لإنجاز استثماره في نشاط اقتصادي يدخل ضمن مجال تطبيق قانون ترقية الاستثمار 09-16 للاستفادة من المزايا المقابلة لذلك، كما يمثل هذا الإجراء في ذات الوقت شهادة وإقرارا من مدير الشباك الوحيد اللامركزي الذي يشهد بتوقيعه، تحت توقيع المستثمر، أنه قام بتسجيل الاستثمار الموصوف في استمارة التسجيل وأنه مستوف للشروط القانونية المحددة في المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102، مما يترتب عنه القابلية الآلية وبقوة القانون الاستفادة من المزايا تطبيقا للمادة 13 نفس المرسوم التنفيذي.

الفرع الثاني: شكل واجراءات ايداع وثيقة التسجيل.

يتم تسجيل الاستثمارات، طبقا للمادة 04 من قانون ترقية الاستثمار 09-16، لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ويتخذ هذا الإجراء شكلا وإجراءات محددة عن طريق التنظيم المتجسد في المرسوم التنفيذي رقم 17-102.

أولا: شكل شهادة التسجيل.

تضمن الملحق الأول من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 المحدد لكيفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتائج الشهادة المتعلقة به، مجموعة من البيانات الخاصة بشهادة التسجيل. منها ما يتعلق بالمستثمر أو ممثله القانوني (أولا)، ومنها ما يخص المشروع الاستثماري (ثانيا).

1- البيانات المتعلقة بالمستثمر أو ممثله القانوني.

يدون في شهادة تسجيل الاستثمارات كل البيانات المتعلقة بهوية المستثمر أو ممثله القانوني وعليه يجب ذكر لقب وإسم المستثمر أو ممثله القانوني، تاريخ ومكان ميلاده، رقم بطاقة أو رخصة السياقة مع تاريخ صدورهما، إسم الشركة، رقم و تاريخ قيدها فالسجل التجاري، تاريخ رقم التعريف الجبائي، وتبيان هوية كل المساهمين.

2- البيانات المتعلقة بالمشروع الاستثماري.

تتضمن كذلك شهادة تسجيل الاستثمارات مجموعة من البيانات التي تخص المشروع الاستثماري نبينها فيما يلي:

- نوع الاستثمار: يبين في شهادة التسجيل الشكل الذي يأخذه المشروع الاستثماري، والذي حدده المشرع الجزائري بموجب المادة 02 من قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 ويتعلق الأمر في أشكال الاستثمار التالية استحداث نشاطات جديدة، توسيع قدرات الانتاج، إعادة التأهيل والمساهمة في رأس مال الشركة.

غير أنه بالعودة إلى الملحق الأول المتعلق بشهادة التسجيل المرفق بالمرسوم التنفيذي رقم 17-102، نجد المشرع المنظم استبعد المساهمة في رأس مال الشركة واكتفى بذكر ثلاث أنواع من الاستثمار السابق ذكرها.

- **تعيين ووصف المشروع:** يتعين على المستثمر تقديم عرض موجز يعين فيه المشروع الاستثماري، وذلك بتبيان نوع المشروع الاستثماري، المنتجات المنتظر إنجازها، الكمية... الخ.
- **مكان تواجد المشروع الاستثماري** يجب تحديد المستثمر لمكان تواجد المقر الاجتماعي ومواقع النشاطات في شهادة التسجيل، وذلك من أجل تحديد النظام التحفيزي الذي سيطبق على المشروع الاستثماري.
- **المنتجات و/ أو الخدمات المنتظر إنجازها:** تتضمن شهادة التسجيل عرض موجز للمنتجات أو الخدمات المزمع انتاجها في المشروع الاستثماري.
- **القدرات الاسمية للإنتاج و/أو الخدمة.**
- **مناصب العمل المباشرة المتوقعة (بالإضافة الى المناصب المتوفرة احتماليا)**
- **مدة انجاز المشروع الاستثماري المبرمة مع الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.**
- **المبلغ التقديري للاستثمار ومبلغ الأموال الخاصة:** تتضمن شهادة التسجيل على مجموعة من البيانات ذات الصلة بالمبلغ التقديري للاستثمار من خلال تبيان السلع والخدمات المستفيدة من المزايا وتلك المستثناة والمبلغ المحتمل للحصص العينية، إضافة إلى تحديد مصادر رؤوس الأموال منها بالدينار والعملية الصعبة.

ثانياً: إجراءات ايداع وثيقة التسجيل.

يتم تسجيل الاستثمار من طرف المستثمر نفسه أو من طرف كل شخص يمثل أمام الهيئة اللامركزية للوكالة التي يختارها¹ تختلف الوثائق التي يجب تقديمها عند تسجيل الاستثمار باختلاف شكل المشروع الاستثماري. حيث أنه بالنسبة لتسجيل استثمار الانشاء يجب على المستثمر أو الممثل القانوني للشركة تقديم بطاقة التعريف الوطنية أما بالنسبة للاستثمارات الأخرى بالإضافة إلى الوثيقة المطلوبة أعلاه تقدم نسخة من السجل التجاري ورقم التعريف الجبائي وكذلك صفحات الأصول والخصوم للميزانية الجبائية الأخيرة².

وتبعاً لذلك ينبغي على مصالح الوكالة القيام بعملية التحقق على أن التسجيل مستوف جميع الوثائق وعليها أن تتأكد من ان المعلومات الواردة فيه توافق هذه الأخيرة كما ينبغي لها التحقق من أن النشاط الذي يتضمنه المشروع الاستثماري يدخل في إطار النشاطات المنصوص عليها في قانون الاستثمار، بالإضافة إلى كونها مطالبة بالتحقق في أن السلع والخدمات والنشاطات المرتبطة بالتسجيل ليست واردة في قوائم النشاطات والخدمات والسلع المستثناة من المزايا³ وظهرت هذه الأخيرة في إطار المرسوم التنفيذي رقم 17-101⁴.

و في الأخير تجدر الإشارة أنه لا يمكن أن يكون التسجيل محل رفض إلا في الحالات الاستثنائية المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما. لكن قد يكون محل لرفض مؤقت في حالة وجود اختلاف في المعلومات بين تلك الواردة في استمارة التسجيل وتلك المبينة في الوثائق المقدمة من طرف المستثمر، لتسهيل الإجراءات يمكن للعون المكلف بتسجيل الاستثمار القيام بتصحيح الخطأ في الجلسة نفسها بعد موافقة المستثمر⁵.

¹ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 يحدد كفاءات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.
² المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 يحدد كفاءات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.
³ المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 يحدد كفاءات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.
⁴ للتفصيل أكثر انظر للمواد 3 الى 6 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكفاءات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.
⁵ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 يحدد كفاءات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

الفرع الثالث: آثار التسجيل.

يترتب على عملية تسجيل الاستثمار مجموعة من الآثار تمتد تاريخ تسجيل الاستثمار إلى غاية نهاية مرحلة الإنجاز.

أولاً: مرحلة الإنجاز.

- يخول إجراء تسجيل الاستثمار بقوة القانون ودون أي إجراءات أخرى، الاستفادة من مزايا الإنجاز المحددة في المواد من 12 إلى 15 من القانون رقم 09-16 المذكور أعلاه وتدون هذه المزايا في شهادة التسجيل مع الإشارة إلى المواد التي أنشأتها¹.

- يخضع للموافقة المسبقة من المجلس الوطني للاستثمار كل من المزايا التي تمنح الاستثمارات التي يساوي مبلغها أو يفوق خمسة ملايين دينار جزائري، وكذا المزايا الاستثنائية التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني². بمعنى أن جميع الاستثمارات التي يقل مبلغها عن 5 ملايين دينار جزائري يتم تسجيلها أمام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بينما الاستثمارات التي تساوي أو يفوق قيمتها 05 ملايين دينار جزائري وتلك التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني فإنها تخضع للدراسة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار الذي يقرر إما قبولها أو رفضها.

والموافقة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار ترجع لإعتبار المجلس جهاز سياسي يجسد الإستراتيجية الاستثمارية التي رسمتها الدولة في إطار خطة الدولة التنموية³.

يمكن أن يكون التسجيل محل تعديلات وفق نص المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102، حيث تتم التعديلات بأخذ عين الإعتبار التغييرات التي تطرأ على عناصر شهادة التسجيل لاسيما منها المعلومات المتعلقة بالموقع أو الموطن الجبائي أو إسم الشركة أو ممارسة النشاط، وتتم التعديلات بناء على طلب المستثمر مرفقة بالوثائق المبررة. فيما يخص الاستثمارات التي تدخل في اختصاص المجلس الوطني للاستثمار يشترط موافقة هذا الأخير بكل تعديل يتعلق بـ:

¹ المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 17 - 102 يحدد كليات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

² المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 17 - 102 يحدد كليات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

³ Abderrezak Zouiten, la mise en œuvre des avantages exceptionnels dans la nouvelle législation algérienne de l'investissement, Op.cit, p11.

- تمديداً أجل الإنجاز عندما تساوي أو تفوق المدة أربعة وعشرون شهراً، أو عندما تساويها أو تتجاوزها بجمع التمديدات السابقة، هيكله الاستثمار وتمويله، وكذا محتوى الاستثمار، تغيير الموقع عندما يؤثر على المزايا التي من شأنها أن تمنح.

- ينتج التسجيل اثره خلال فترة الإنجاز المحددة مع المستثمر وهذه الفترة يمكن أن تكون محل تمديدات، ويكون التمديد بطلب معلل من المستثمر مرفق بالوثائق المبررة، كما يقدم طلب التمديد أجل الإنجاز في مدة أدناها 03 أشهر قبل انقضاء الآجال الممنوحة وأقصاها 06 أشهر بعد هذا التاريخ. أما في حالة تخلي المستثمر عن هذا التمديد يسقط أجله، إلا إذا برر هذا التأخير على أساس وثائق مثبتة¹.

ثانياً: مرحلة الاستغلال.

تتم الاستفادة من مزايا الإستغلال المنصوص عليها في القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، بناءً على محضر معاينة الدخول في مرحلة الإستغلال خلافاً لمزايا الإنجاز التي يستفيد منها المستثمر تلقائياً بقوة القانون بمجرد تسجيل المشروع الاستثماري على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. ومن خلال استقرائنا لنص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 19-149 المتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات².

يتضح لنا أنه يتم إعداد معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال بناءً على طلب يقدمه المستثمر الأجنبي على مستوى مركز تسيير المزايا التابع له مقره الاجتماعي ويكون في شكل محضر مطابق للنموذج المرفق بالملحق رقم واحد من هذا المرسوم ويتم إعداده بعد الزيارة الميدانية من طرف الأشخاص المؤهلين والتابعين لمركز تسيير المزايا للشباك الوحيد اللامركزي التابع له الاستثمار، ويسلم في أجل لا يتجاوز ثلاثين يوم ابتداءً من تاريخ ايداع الطلب. ويبلغ إلى المستثمر وإلى الشباك الوحيد اللامركزي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المختص إقليمياً.

هذا ويجب على المستثمر إرفاق طلب معاينة الإستغلال بمجموعة من الوثائق الإدارية المنصوص عليها في المادة 05³ من ذات المرسوم، ولا يتم تسليم محضر معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي 17-102 يحدد كفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

² مرسوم تنفيذي رقم 19-149 مؤرخ في 29 أبريل سنة 2019، يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات، ج ر العدد 31، الصادرة بتاريخ 19 مايو سنة 2019.

³ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 19-149 يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات.

للاستثمارات المتعلقة بالأنشطة الخاصة للتنظيم إلا بعد تحقيقات وفقا للإلتزامات المكتتبه للمستثمر على أساس الوثائق والزيارة الميدانية¹ وبعد موافقة المصالح التقنية المعنية².

وبعد تقديم المستثمر الأجنبي لطلب معاينة الشروع للاستثمارات وفق الإجراءات المحددة في هذا المرسوم فإنه يستفيد من مزايا الإستغلال حسب الحالات التالية:

- 1- بالنسبة لإنشاء نشاطات جديدة فإن المستثمر يمكنه الإستفادة من كافة المزايا في هذه المرحلة.
- 2- بالنسبة لتوسيع القدرة الإنتاجية التوسع الكمي و/ أو التوسع النوعي فإن المستثمر يستفيد من مزايا الإستغلال بتطبيق نسبة مئوية تحدد حسب نسبة الاستثمارات الجديدة مقارنة بمجموع الاستثمارات الإجمالية.

وفي حالة اشتغال الاستثمار على عدة وحدات أو مواقع معنية بالاستثمار فإن تلك المناطق المذكورة في المادة 13 من القانون رقم 09-16 تستفيد من مزايا الإستغلال المطبقة على هذه المناطق. هذا ويمكن للمستثمر إعداد محضر معاينة الشروع في مرحلة الإستغلال سواء أثناء دخول المشروع في الاستغلال الجزئي أو أثناء الإنتهاء الكلي له أو عند الإستفاد على أقصى تقدير جميع إمكانيات تمديد اجال الإنجاز³.

يبدأ احتساب مدة مزايا الاستغلال من تاريخ إعداد محضر معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال، وفي حالة اختيار المستثمر الاستفادة الفورية من مزايا الاستغلال، فيكون بموجب محضر معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال.

تنتهي اثار تسجيل الاستثمار طبقا لنص المادة 30 من المرسوم التنفيذي 17-102 السالف الذكر، والتي تنص على: "تنتهي اثار التسجيل إما بسبب تجريد من الحقوق أو إلغاء بصفة إرادية أو البطلان أو انقضاء اجال الإنجاز أو عدم تقديم قائمة إضافية أو الإتمام الكلي للمشروع".

يكون التجريد من الحقوق حسب نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102، كلما نص التشريع أو التنظيم المعمول بهما على هذه العقوبات، لاسيما في حالات عدم الوفاء بالالتزامات المقررة

¹ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 19-149 يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات.

² المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 19-149 يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات.

³ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 19-149 يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات.

في قانون الاستثمار أو الاخلال بالالتزامات المكتتبه مقابل المزايا الممنوحة، أو عدم احترام الالتزام بإعداد الكشف السنوي بعنوان المشاريع الاستثمارية.

أما بطلان شهادة التسجيل، فتصبح شهادة التسجيل باطلة في حالة إذا لم يتم البدء في انجاز المشروع بمرور سنة على تسليمها، ونقصد بالبدء في الحصول على التراخيص بالنسبة للنشاطات المقننة والمصادقة على دراسة الأثر بالنسبة للنشاطات وإعداد السجل التجاري لبقية النشاطات عندما يتعلق الامر باستثمار الانشاء، كذلك العملية الاولى من اقتناء السلع المستفيدة من المزايا الجبائية.¹

و تنتهي اثار التسجيل بصفة تلقائية عند نفاذ اجال الإنجاز في حالتين حددتهما المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 17-102 وهما عند اتخاذ المستثمر لقرار إنهاء اقتناءات السلع والخدمات وذلك بتقديم معاينة نهائية تثبت دخول المشروع الاستثماري في مرحلة الاستغلال، والحالة الثانية عندما يتخلى المستثمر بصفة انفرادية عن تمديد اجال الإنجاز المذكورة في شهادة التسجيل بعد مرور مدة ستة أشهر من حلول أجل الإنجاز المحددة في شهادة التسجيل.

¹ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 17-102 يحدد كفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به.

المطلب الثاني: آليات متابعة الاستثمارات خلال فترة الاستفادة من الحوافز الضريبية.

كرس المشرع الجزائري نظام المتابعة على المشاريع الاستثمارية المستفيدة ضمن المزايا الممنوحة بموجب المواد 32 و 33 و 34 من قانون ترقية الاستثمار 16-09 التي تنص على خضوع الاستثمارات المستفيدة من المزايا الممنوحة بموجب هذا القانون للمتابعة خلال فترة الإعفاء.

وقد أحالت المادة 32 من قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 كليات جمع المعلومات عن تقدم المشاريع والتزامات المستثمرين والعقوبات في حالة إخلال المستثمر بالتزاماته المكتتبه مقابل المزايا الممنوحة إلى التنظيم والذي تجسد في المرسوم التنفيذي 17-104¹ الصادر بتاريخ 05 مارس 2017 والمتعلق بمتابعة الإستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه. الذي بين كيفية ممارسة المتابعة والرقابة على المستثمر.

وللتفصيل في ذلك سنتناول آليات متابعة الاستثمارات المستفيدة من المزايا (الفرع الأول)، ثم الطعن في التجريد من المزايا (الفرع الثاني).

الفرع الأول: آليات متابعة الاستثمارات المستفيدة من المزايا.

تسهيلا للمعاملات الإدارية للمستثمر من أجل حصوله على المزايا المكفولة قانونا عند تسجيل الاستثمار، استحدث المشرع مجموعة من الأجهزة هدفها مرافقة ومتابعة المستثمرين المستفيدين من المزايا الضريبية، بحيث تقوم بدور مزدوج من خلال متابعة المستثمرين وجمع المعلومات الإحصائية المختلفة عند تقديم المشروع والتي تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين، يتمثل الأول في مساعدة المستثمرين في الاستفادة من المزايا المقررة في شهادة التسجيل وكذا تقديم العون من أجل تقادي العراقيل التي قد تعترضهم، أما الهدف الثاني فيتمثل في ممارسة رقابة فعلية على هذه المشاريع من أجل التأكد من مدى تنفيذ الالتزامات المتعهد بها. فما هي الآليات التي استحدثها المشرع لمتابعة مدى وفاء المستثمر بالتزاماته المكتتبه مقابل المزايا و التحفيزات الممنوحة؟.

أولاً: المتابعة الدورية لدى المصالح المعنية لمدى وفاء المستثمر بالتزاماته.

تظهر مهمة المتابعة من خلال سلطة الرقابة التي تمارسها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار على المشاريع الاستثمارية المستفيدة من المزايا. حيث تقوم الوكالة الوطنية بدور محوري ومزدوج في متابعة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المؤرخ في 05 مارس 2017 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه، ج ر العدد 16، الصادرة بتاريخ 08 مارس 2017.

الاستثمارات من خلال مرافقة ومساعدة المستثمرين، وكذا جمع المعلومات الإحصائية المختلفة عن تقدم المشروع الاستثماري، فتتابع بذلك مدى تطور المشاريع الاستثمارية والعائدات الاقتصادية المترتبة عنها¹. ومن أجل تعزيز دور الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في المتابعة ألزم المشرع كل مستثمر وطني أو أجنبي بالزامية التسجيل للاستفادة من المزايا المقررة بموجب المادة 04 من قانون ترقية الاستثمار، وتدون المزايا المتحصل عليها من طرف المستثمر في شهادة التسجيل المقدمة له بعد قبول ملفه. وتستمر مدة المتابعة التي تمارسها الوكالة طوال فترة استفادة المستثمر من المزايا سواء في مرحلة الإنجاز أو في مرحلة الاستغلال حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104.

لذلك يلتزم المستثمر المستفيد من المزايا تقديم كشف سنوي عن مشروعه الاستثماري في شكل وثيقة نموذجية تسلمها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ويجب أن يكون مزودا بالمعلومات ومؤشرا عليه من طرف المصالح الجبائية المختصة إقليميا في أجل أقصاه شهر من تاريخ تأشير المصالح الجبائية. حيث يكون تزامنا في نفس الوقت وفي حدود الاجال المحددة بالنسبة لإيداع التصريحات الجبائية السنوية².

تقوم المصالح المحلية للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار كل سداسي بعملية تشخيص المستثمرين الذين لم يودعوا الكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار بمقاربة بين كشوف التقدم المقدمة وبطاقة تسجيل الاستثمارات، وهنا تقوم بإعداد قائمة تضم المستثمرين المتخلفين وترسل إلى المصالح الجبائية أو مركز تسيير المزايا المختص إقليميا لإعدادهم بتقديم هذا الكشف في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الإعدار، وفي حالة امتناع المستثمرين عن تقديم الكشف السنوي لتقدم المشاريع بعد انقضاء الأجل القانوني للإعدار والمحدد بـ 15 يوم من تاريخ التبليغ³.

في حالة عدم قيام المستثمر بإيداع الكشف السنوي لتقدم المشاريع فإنه تلزم على الهياكل المؤهلة للوكالة بإشعار المستثمر برسالة موصى عليها بتعليق المزايا التي يتمتعون بها، وتدعوه للحضور الى مكاتبها لتقديم التبريرات. وفي حالة إلترام المستثمر بالصمت لمدة شهر من تاريخ الإشعار يترتب على

¹ المادة 32 فقرة 2 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

² المادتين 05 و 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتية.

³ المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتية.

ذلك إلغاء شهادة تسجيله ومنه تجريده من حقوقه في المزايا¹. ويقع على المستثمر التزام تسديد كل المزايا المستهلكة بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليه في التشريع و التنظيم المعمول بهما حسب نص المادة 11 من المرسوم 17-1004.

تسمح هذه المتابعة للوكالة بالكشف عن إخلال المستثمرين لالتزاماتهم، إلا أن فعاليتها قد تكون محدودة عند قيام المستثمرين بالتحايل والتلاعب بالمستندات والمعلومات المصرح بها، خاصة وأن الوكالة حاليا لا تتمتع بسلطة إجراء تحقيقات ميدانية من أجل التأكد مباشرة من مدى تنفيذ المستثمرين لالتزاماتهم وهذا عكس النصوص الملغاة التي كانت تقر لها بهذه الصلاحية².

أشركت المادة 33 من القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، في مهمة متابعة المشاريع الاستثمارية خلال فترة المزايا إلى جانب الوكالة بعض الإدارات التي لها صلة مباشرة بالمزايا الممنوحة و تتمثل في:

1- الإدارة الجبائية والإدارة الجمركية:

تعمل هاتين الإدارتين على السهر على احترام المستثمرين لالتزاماتهم وواجباتهم في إطار المزايا الممنوحة³، تمتد المتابعة التي تباشرها إدارة الجمارك طوال فترة عدم التنازل عن السلع المقتناة فيما تمتد الإدارة الجبائية طوال فترة اهتلاك السلع المقتناة بعنوان النظام الجبائي التفضيلي⁴.

2- إدارة الأملاك الوطنية:

تقوم إدارة الدولة في إطار مهامها ووفقا لنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 بالتأكد من الحفاظ على وجهة الوعاء العقاري من أجل انجاز الاستثمار طبق لما هو منصوص عليه في عقد منح حق الامتياز.

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي 17-1004 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبة.

² مليكة أوباكية، تفعيل أحكام المزايا في إطار القانون 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني حول: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، في 08-05-2017، ص 184.

³ المادة 2 و 3 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبة.

⁴ انظر إلى المادة 03 فقرة ج من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبة.

3- الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء:

تتدخل هذه الهيئة في متابعة الاستثمارات المستفيدة من المزايا الإضافية الخاصة بخلق أكثر من (100) مئة منصب شغل، تقوم بالسهر على الاحتفاظ بعدد المستخدمين وذلك خلال فترة 05 سنوات وكل انخفاض لعدد العمال سيؤدي إلى التجريد من المزايا وهذا طبقا لنص المادة 03 فقرة د من نفس المرسوم.

ثانيا: فرض عقوبات على المستثمر عند الاخلال بقواعد المزايا.

يعتبر التجريد من الحقوق في المزايا عقوبة تسلط على المستثمر وهو ما نصت عليه المادة 34 من قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 و المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 يتم تجريد المستثمر من المزايا في حالتين الأولى في حالة عدم تقديم الكشف السنوي لتقدم المشروع الاستثماري، أما الثانية في حالة عدم احترام المستثمر للالتزامات والواجبات المكتتبه.

تقوم المصالح المحلية للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في كل سداسي بتشخيص المستثمرين الذين لم يودعوا الكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار عن طريق إعداد مقارنة بين كشوف التقدم الواردة وبطاقة تسجيل الاستثمارات¹، حيث تقوم بإعداد قائمة للمستثمرين المتخلفين من أجل اتخاذ الإجراءات القانونية وهي الإعذار ثم الاشعار.

وعليه عندما لا يمثل المستثمر للالتزام بإعداد الكشف السنوي لتقدم مشروع وإرساله للوكالة ضمن الاجال المحددة، تقوم الهياكل المؤهلة بإرسال اشعار بتعليق حقوقه في المزايا كما تدعوه لتقديم تبريراته في الاجال القانونية لتفادي تعليقها في حالة عدم استجابة المستثمر لهذه الدعوة خلال الشهر الذي يلي تاريخ الاشعار، تتخذ الوكالة في حقه قرار تجريده من المزايا، وإلغاء شهادة التسجيل².

ويمكن أن يتم تجريد المستثمر من المزايا في حالة عدم احترام المستثمر للالتزامات والواجبات المكتتبه بعد الإعذار أو عند تحويل الوجهة التفضيلية.

وتبعا لذلك بين المشرع بموجب نص المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 17-1004 السالف الذكر أنه يتم تجريد المستثمر من المزايا في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه بعد الاعذار أو عند تحويل الوجهة التفضيلية. وتضيف المادة 14 من ذات المرسوم على الزامية قيام مسئول الوكالة بإصدار

¹ المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه.

² المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه.

التجريد من الحق في المزايا والذي يكون نتيجة إلغاء تسجيل الاستثمار بمبادرة من المستثمر نفسه. غير أنه في الحالات الأخرى لاسيما المذكورة في النقاط ب و ج ود من المادة أعلاه فإن التجريد لا يصدر إلا بعد سماع المستثمر شريطة أن يستجيب للاستدعاء الأول المتضمن العبارة الصريحة موضوع الإعذار في أجل لا يتجاوز ستين يوما ابتداء من تاريخ إرسال هذا الاعذار. وعند انقضاء هذا الأجل يؤدي إلى صدور القرار بالتجريد حتى مع عدم سماع المستثمر.

تجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى إلغاء تسجيل المشروع الاستثماري وتجريده من المزايا يكون المستثمر ملزما بتسديد كل المزايا المستهلكة التي استفادة منها دون الاخلال بالعقوبات الأخرى التي يمكن أن تسلط عليه¹. غير أنه في المقابل يمكن أن يكون التجريد محل رفع في حالة القرار الإيجابي الناجم عن طعن اختياري أو أمام لجنة طعنة أو في حالة إلغاء القرار من العدالة. هذا ويؤدي رفع التجريد من الحق في المزايا إلى اشعار بإعادة الحق في المزايا ويعد حسب الأشكال المحددة قانونا وفقا لنص المادتين 15 و 16 من المرسوم التنفيذي رقم 17-1004.

و عليه ومن خلال ما تقدم بالنسبة لخضوع المشاريع الاستثمارية المستفيدة من المزايا لعملية المتابعة من قبل الوكالة. ومن خلال استعراضنا لإجراءات المتابعة التي جاء بها المرسوم التنفيذي 17-1004 نجد محاولة المشرع الجزائري الإبقاء على هذه المزايا ومنح المستثمر حق الطعن ضد قرار التجريد مع آجال ليست بالقصيرة وهذا يدل على حرص المشرع استفادة المستثمر من هذه المزايا وهذه الحقيقة تعد عملا ايجابيا وامتيازا لصالح المستثمر.

¹ المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه.

الفرع الثاني: الطعن في مزايا الاستثمار الضريبية.

حماية للمستثمرين من تعسف الأجهزة الإدارية التي تتدخل في إجراءات منح المزايا لاسيما من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والمجلس الوطني للاستثمار وضمانا لعدم المساس بحقوق هؤلاء المستثمرين خاصة أمام اتساع نطاق السلطة التقديرية المقررة لهذه الأجهزة عند ممارسة اختصاصاتها. فتح قانون الاستثمار أمام المستثمرين طريقتين للطعن ضد قرارات هذه الأجهزة الإدارية، أولهما طعن إداري أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار (أولا) والطعن امام القضاء (ثانيا).

أولا: الطعن في مزايا الاستثمار أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار.

كرس قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 حق الطعن للمستثمر في بعض قرارات الأجهزة الإدارية التي تتدخل في تطبيق قانون الاستثمار من خلال نص المادة 11 منه على ما يلي: "يحق للمستثمر الذي يرى أنه قد غبن من إدارة أو هيئة مكلفة بتنفيذ هذا القانون بشأن الاستفادة من المزايا أو كان موضوع إجراء سحب أو تجريد من الحقوق شرع فيها تطبيقا لأحكام المادة 34 أدناه الطعن أمام لجنة تحدد تشكيلتها وتنظيمها و سيرها عن طريق التنظيم، وذلك دون المساس بحقه في اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة". لذلك صدر المرسوم التنفيذي رقم 19-166¹ فغير من تسمية اللجنة وأطلق عليها لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وحدد قواعد تنظيمها وسيرها.

تجدر الإشارة إلى أن الطعن في الأمر رقم 01-03 قبل تعديله كان يمارس أمام رئيس الحكومة باعتباره سلطة وصية. طبقا لنص المادة 4/7 من الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار التي تنص: "...في حالة عدم الرد من قبل الوكالة أو الاعتراض على قرارها، يمكن أن يقدم المستثمر طعن لدى السلطة الوصية على الوكالة التي يتاح لها أجل 15 يوم للرد عليه..."

لكن أمام خضوع الوكالة لوصاية مزدوجة وصاية ادارية سلمية يمارسها رئيس الحكومة ووصاية وظيفية يمارسها الوزير المكلف بترقية الاستثمار، وهذا على عكس المرسوم التشريعي رقم 93-12² الذي حدد بدقة أن الجهة المختصة بالنظر في الطعن هي رئيس الحكومة.

ولكي لا يفهم المستثمر أنه ثمة طريقتين للتظلم الإداري، و حتى لا يتردد في مباشرة هذا التظلم الإداري، تم تعديل المادة السابعة السالفة الذكر بالمادة 7 مكرر من الامر 06-08 المعدل والمتمم

¹ المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المؤرخ في 29 ماي 2019، يتضمن تشكيل لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها، ج ر العدد 37، الصادرة بتاريخ 09 جوان 2019.

² المادة 09 فقرة 02 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

لأمر رقم 01-03 أين تم نقل اختصاص الطعن الإداري إلى اللجنة المختصة في مجال الاستثمار، بدلا من الطعن فيها أمام السلطة الوصية، فجعل الطعن أمامها يشبه في بعض النقاط التظلم الإداري الرئاسي السابق¹.

إن لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار لا تتدرج ضمن فئة السلطات الإدارية المستقلة التي استحدثها المشرع في إطار خلق هيئات جديدة لتسوية المنازعات ذات الطابع الاقتصادي، والتي تتمتع بنوع من الاستقلالية العضوية والوظيفية، بل لجنة إدارية أنشأت أساسا لتعويض التظلم الإداري الذي كان يمارس أمام السلطة الوصية، فهي مجرد هيئة حكومية تفتقر للاستقلالية والطعن أمامها يشبه التظلم الإداري المسبق².

يعتبر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار على غرار التظلم الإداري المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية اختياريا قبل اللجوء إلى القضاء فإذا اختار المستثمر طريق الطعن أمام اللجنة وكان قرار اللجنة لمصلحته يصبح بالنسبة إليه طلب الحماية القضائية غير مؤسس ولا داعي له، ولكن إذا كانت نتيجة القرار في غير صالحه فإنه يبقى محتفظا بحقه في اللجوء إلى القضاء والطعن أمامه في قرار الإدارة المكلفة بتطبيق قانون الاستثمار وليس ضد قرار لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار.

1- تشكيلة اللجنة.

إن لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار لجنة تابعة للحكومة يترأسها الوزير المكلف بالاستثمار أو ممثله وتتكون من³:

- ممثل عن الوزير المكلف بالعدل.
- 02 ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل عن الوزير المعني بالاستثمار موضوع الطعن.
- ممثل عن الوزارة المعنية بالاستثمار موضوع الطعن.

¹ مليكة أوباية، المعاملة الإدارية للاستثمار في النشاطات المالية وفقا للقانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تخصص حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، السنة الجامعية 2016، ص 423.

² مليكة أوباية، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية والمحدودية، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، المجلد 05، العدد 01، سبتمبر 2020، ص 146.

³ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166 يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

تضم الوزارة خمسة أعضاء دائمين، أربعة منهم ممثلين عن الوزارات الأساسية في الدولة، مع تفضيل وزارة المالية عن باقي الوزارات الأخرى وتمثيلها بممثلين، أما ممثل الوزارة المعنية بالطعن فهو يتغير بتغير موضوع الطعن، فمثلا إذا كان الاستثمار يتعلق بقطاع الصحة فإن ممثل وزارة الصحة هو الذي سيلتحق بتشكيلتها، أما إذا كان الطعن متعلق بالاستثمار في مجال الصناعة فإن ممثل وزارة الصناعة هو الذي سيلتحق بتشكيلتها.

يعد توسيع تشكيلة اللجنة¹ وبإضافة إليها ممثل عن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مساسا صارخا بحياده وبفعاليتها في حماية المستثمر عند التصدي لتعسف الإدارات التي تتدخل في تطبيق قانون الاستثمار، إذ جعل منها الخصم والحكم في نفس الوقت لاسيما عندما يكون الطعن ضد قرار أصدرته الوكالة.²

يعين جميع أعضاء لجنة الطعن بقرار من الوزير المكلف بترقية الاستثمار بناء على اقتراح من الوزارات المعنية، بعدما كان هذا التعيين لمدة غير محدودة تتوقف في الغالب على استقرار الحكومة وتوافق قرارات اللجنة مع مواقفها السياسية، تجاوزت هذه اللجنة هذا الانتقاد في إطار المرسوم التنفيذي رقم 19-166 فأصبح أعضائها يعيّنون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة³. وهو ما يضمن للجنة نوع من الإستقرار ويحمي أعضائها من العزل حتى ولو اختلفت مواقفهم مع موقف الحقيبة الوزارية التي عينتهم، لكنه يبقى غير كاف لضمان حيادهم واتخاذهم القرار بكل استقلالية.

يظهر من خلال تشكيلة اللجنة وطريقة اقتراح وتعيين أعضائها، أن نية المشرع لم تتجه إلى خلق طريقة شبه قضائية لتسوية منازعات الاستثمار بقدر ما اتجهت إلى خلق لجنة إدارية للتظلم لذلك لم يشترط تمتع أعضاءها بكفاءات خاصة ولا دراية بالمسائل القانونية والاقتصادية، بل ركز على الكفاءات الإدارية اشترط فيهم فقط أن يكون برتبة مدير في الإدارة المركزية بالنسبة لممثلين وزاريين و برتبة مدير بالنسبة لممثل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. لكن يمكن لرئيس اللجنة ان يستعين بخبراء أو باي شخص يمكنه بحكم كفاءته الخاصة أن يساعد أعضاء اللجنة لأداء المهام الوكالة إليهم.

¹ لم تكن اللجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار في إطار المرسوم التنفيذي رقم 06-357 تضم ممثلا عن الوكالة.

² مليكة أوباوية، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية والمحدودية، المرجع السابق، ص 147.

³ المادة 03 من المرسوم التنفيذي 19-166.

لا تتمتع لجنة الطعن بالاستقلالية المالية والإدارية فلا تملك مقر خاص ولا أمانة ولا موارد مالية خاصة ولا طاقم إداري، فهي تجتمع بمقر الوزارة المكلفة بالاستثمار وتتولى الهيئة المكلفة بالاستثمار لدى هذه الوزارة أمانتها.

2- الطعون التي تعرض على اللجنة.

حددت المادة 11 من قانون ترقية الاستثمار النزاعات التي تثار بين المستثمر والهيئات الإدارية المكلفة بتطبيق هذا القانون والتي يتعلق موضوعها بالحالات التالية:

- الطعن بسبب الغبن في الإستفادة من المزايا:

عند تقديم المستثمر لطلب الحصول على المزايا تسجيل لدى الوكالة، فليس بالضرورة قبول هذه الأخيرة طلبه إذ يمكنها أن تصدر قرار بعدم منح المزايا، فيحق للمستثمر في هذه الحالة والذي يرى بأنه غبن بشأن الاستفادة من المزايا تقديم الطعن أمام لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار، حيث يحق للمستثمر الذي تعرض للغبن الطعن أمام اللجنة، لم يحدد المشرع حالات الغبن التي يمكن أن يتعرض لها المستثمر وبالتالي يفتح المجال امام المستثمرين للطعن أمام اللجنة كل مرة يعتبرون أنه حصل اجحاف في حقهم في الاستفادة من المزايا سواء تعلق الغبن بنوع المزايا أو بحجمها.

- الطعن بسبب سحب المزايا.

راهننت السلطات الجزائرية بشكل كبير من خلال القانون رقم 16-09 والنصوص التطبيقية له على موضوع المزايا، وجعله اداة لاستقطاب الاستثمار الوطني والأجنبي، لذلك تم التوسع من نطاق المزايا الممنوحة، وبسبب إجراءات الحصول عليها، لكن حتى لا يجعل من المزايا مجال للتهرب الضريبي، شددت في متابعة الاستثمارات التي استفادت من المزايا وفرض على المستثمر احترام مجموعة من الإلتزامات من بينها الخضوع خلال فترة الإعفاء لمتابعة الوكالة. ويترتب على كل تقصير أو اخلال منه بالتزاماته تلك اتخاذ الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في حقه قرار يقضي بسحب كل أو بعض المزايا التي استفادت منها، مما يخول له حق مخاصمة هذا القرار والطعن فيه أمام لجنة الطعن، لكنه يفقد هذا الحق عندما يكون قرار سحب المزايا جاء بناء على طلب منه أو تنفيذاً لحكم قضائي نهائي أو لقرار تحكيم نافذ أو لقرار لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار¹.

¹ مليكة أوباية، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية والمحدودية، المرجع السابق، ص 149.

- الطعن بسبب التجريد من الحقوق.

ألزم المشرع الجزائري المستثمر المستفيد من المزايا بضرورة تقديم كشف سنوي عن مشروعه الاستثماري في شكل وثيقة نموذجية تسلمها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ويجب ان يكون مزودا بالمعلومات ومؤشرا عليه من طرف المصالح الجبائية المختصة إقليميا في أجل أقصاه شهر من تاريخ تأشير المصالح الجبائية ويكون متزامنا في نفس الوقت وفي حدود الاجال المحددة بالنسبة لإيداع التصريحات الجبائية السنوية¹

3 - الإجراءات والقواعد التي يخضع لها الطعن أمام اللجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار.

تخضع الطعون التي يرفعها المستثمرين أمام اللجنة إلى مجموعة من القواعد والإجراءات. وجب على هذه الأخيرة أي لجنة الطعن والطاعن التقيد بها. ورد بعضها في قانون الاستثمار والبعض الآخر في المرسوم التنفيذي رقم 19-166 و تتمثل هذه القواعد والإجراءات في:

- أن يقدم الطعن خلال الاجال القانونية والمحددة في أجل 60 يوما التي تلي التبليغ بالقرار محل النزاع، تحت طائلة رفض الطعن لوروده خارج الاجال القانونية،² و أن يكون الطعن فرديا.
- أن يقدم الطعن في شكل مذكرة بحيث يجب على الطاعن تقديم الطعن في شكل مذكرة مكتوبة يتم من خلالها استعراض الأحداث والوسائل ويشترط فيها تحت طائلة رفض اللجنة للطعن أن تكون مؤرخة وموقعة، يجب أن تتضمن إسم وعنوان وصفة الطاعن وممثله القانوني، وتتضمن ذكر عناصر التبليغ محل الطعن وترفق بجميع الوثائق والمستندات الثبوتية³.
- النظر في الطعن وفقا لقواعد مبدأ الوجاهة: بعد تلقي اللجنة للطعن تتبع عند النظر فيه بعض القواعد المنبثقة عن مبدأ الوجاهة تشبه تلك المعمول بها أمام الجيهاات القضائية، إذ تمنح الفرصة لكل طرفي النزاع لعرض أسانيد ودفوعه: فمن جهة يرسل رئيس اللجنة للإدارة محل الطعن نسخة من الملف

¹ المادة 05 و06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-104 المؤرخ في 05 مارس 2017 والمتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه، ج ر، العدد 16.

² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166 يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

³ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166 يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

والتي يتعين عليها تقديم ردها في أجل 15 يوما من استلامها الملف. ومن جهة أخرى يستدعي رئيس اللجنة الطاعن للاستماع إليه مباشرة أو بواسطة ممثله القانوني من قبل أعضاء اللجنة يستطيع الطاعن أثناء هذا اللقاء أن يستعين بأي خبير يراه مناسبا، لكن إذا لم يمتثل الطاعن لهذا الإستدعاء تتغاضى اللجنة عن هذا الإجراء وتفضل مباشرة في الطعن.¹

• الطعن أمام اللجنة لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه: بعد أن كان في القانون السابق الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار بموجب نص المادة 07 منه المعدلة بموجب المادة 5 فقرة 59 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، يقر للمستثمر الذي اختار تسوية نزاعه أمام لجنة الطعن كضمانة هامة له، تتمثل في وقف تنفيذ القرار المطعون فيه، تجاهل قانون الاستثمار الحالي هذه الضمانة فجعل الطعن أمام اللجنة لا يوقف تنفيذ القرار محل الطعن الأمر الذي سيؤثر على ثقة المستثمرين في هذه الطريقة وسيضعف إقبالهم عليها ويحفزهم مباشرة للجوء للقضاء.

تبت اللجنة في الطعون المعروضة عليها خلال 30 يوما التي تلي استلامها، ويضاف إلى هذه الاجال 15 يوم إضافية في حالة استدعاء الطاعن من أجل استكمال ملفه بعناصر أخرى من شأنها تدعيم احتجاجاته.²

تختم أعمال لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار، بإصدار قراراتها بأغلبية الأصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس. يتم تبليغه إلى الأطراف المعنية، وفقا للنموذج المرفق بملحق المرسوم التنفيذي 19-166 المتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار وتنظيمها وسيرها في أجل 08 أيام بعد مداولة اللجنة عليها.

وهنا يمكننا طرح التساؤل المحوري في هذه النقطة بشأن القيمة القانونية لقرار اللجنة ومدى الزاميته للإدارة محل الطعن وللطاعن الذي اختار هذه الطريقة للتسوية؟

بالرجوع للأمر السابق 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار والمرسوم التنفيذي رقم 06-357 المتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار وتنظيمها وسيرها. يقران بشكل صريح بالقيمة القانونية لقرار اللجنة، وفي كونه ملزم للإدارة محل الطعن وإختياريا بالنسبة للمستثمر بحسب مضمونه كما يلي:

¹ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166 يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها.

² مليكة أوباية، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية والمحدودية، المرجع السابق، ص 151.

- إذا أقرت اللجنة بحق المستثمر الطاعن، كان قرارها ملزما للإدارة والهيئة محل الطعن وعليه إذا كان الطعن بسبب غبن في المزايا التزمت الإدارة أو الهيئة المعنية برفع هذا الغن وتمكين المستثمر من المزايا المطلوبة، و إذا كان هذا الطعن بسبب سحب المزايا التزمت الجهة المصدرة للقرار بإلغاء السحب أو التجريد وتمكين المستثمر مجددا من المزايا أو الحقوق التي منحت له، وبذلك تكون لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وفرت الحماية الكافية للمستثمر ولا يحتاج إلى طلب الحماية القضائية للتصدي للإدارات والأجهزة التي تتدخل في تطبيق قانون الاستثمار.

- إذا لم تقر اللجنة بحق المستثمر وكان قرارها في غير صالحه، كان يقضي قرار اللجنة برفض الطعن بسبب قيامه خارج الاجال أو لعدم التأسيس أو تقضي اللجنة بتأييد قرار الإدارة محل الطعن. وفي هذه الحالة تنص المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 06-357 على أنه: "يحتفظ المستثمر في حقه في اللجوء إلى القضاء مهما كانت نتيجة الطعن المقدم".

بينما لم يفصل المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار، بشأن القيمة القانونية لقرار اللجنة و مدى التزامه للإدارة محل الطعن وللطاعن، فنصت المادة 10 فقرة 4 على مايلي: "تكون نتائج اللجنة موضوع مقرر إجباري". و لكن بالرجوع للفقرة الأخيرة من المادة 11 من قانون ترقية الاستثمار 16-09 التي تنص على: "...يحق للمستثمر الذي يرى أنه قد غبن من إدارة أو هيئة مكلفة بتنفيذ هذا القانون بشأن الاستفادة من المزايا.....الطعن أمام لجنة تحدد تشكيلتها وتنظيمها وسيرها عن طريق التنظيم، وذلك دون المساس بحقه في اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة".

و عليه يتضح لنا أن ممارسة المستثمر الطعن أمام اللجنة يكون دون المساس بحقه في اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة. ومنه يتبين لنا أن المستثمر لا يتقيد بقرار اللجنة إلا إذا أراد ذلك، أي عندما يضمن حماية كافية لحقوقه، فيما تلتزم الإدارات محل الطعن بهذا القرار.

ثانيا: الطعن القضائي.

إضافة إلى الطعن أمام لجنة الطعن احتفظ المشرع للمستثمر بحقه باللجوء للطعن أمام الجهة القضائية المختصة، كون أن هذه الأخيرة تسهر على تطبيق الأحكام المتعلقة بالاستثمار وبالتالي أتاح المجال

للمستثمر للاستفادة من الطعن القضائي¹. و لتحديد الجهة القضائية المختصة التي يمكن للمستثمر أن يرفع دعواه لابد من تحديد الطبيعة القانونية لمنازعة الاستثمار وذلك بالنظر إلى أطرافها.

يراد بالمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري أنها أسلوب أو طريقة من طرق تسيير المرافق العمومية، ومن ثم يعرفه الفقه على أنها مرفق عمومي يتمتع بالشخصية الاعتبارية وتسد لهذه المؤسسة مهمة تسيير المرافق العامة الإدارية، بإعتبار الوكالة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، فإن هذا النوع من المنازعات يكون من اختصاص المحاكم الإدارية طبقا للمادة 02 من القانون رقم 02 - 98 المتعلق بالمحاكم الإدارية " :تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"².

فالدعاوى التي ترفع ضد قرارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تستجيب على المستثمر رفعها أمام المحكمة الإدارية المؤهلة قانونا والتي يؤول لها الإختصاص في الفصل في هذا النوع من القرارات الصادرة عن الهيئات ويقصد بالمحاكم الإدارية جبهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو البلدية أو الولاية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها.

أما عن الإجراءات الواجب اتباعها من طرف المستثمر أمام المحكمة الإدارية فهي تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فالدعوى المرفوعة هي دعوى إلغاء يطلب فيها المستثمر إلغاء قرار الوكالة موضوع الطعن.

أما بخصوص الدعاوى التي يكون المجلس الوطني للاستثمار طرفا فيها، فيستوجب رفعها أمام مجلس الدولة كون أن هذا المجلس يعتبر جهاز مركزي استراتيجي لدعم وتطوير الاستثمار. وبالتالي الطعن في قرارات المجلس بخصوص منح المزايا وتنفيذها يكون أمام مجلس الدولة حسب نص المادة 09 من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. تقديم المستثمر للطعن أمام مجلس الدولة وأمام المحكمة الإدارية بحسب الحالة يتم التحقيق فيه وفقا للقواعد المقررة في المواد 838 الى 873 من قانون الإجراءات م و من ثم الفصل فيه طبقا للمواد 874 الى 876 من القانون نفسه³

¹ معيني لعزیز، الوسائل القانونية لتفعيل الاستثمارات في الجزائر، المرجع السابق، ص 103.

² عبد الحميد شنتوفي، المرجع السابق، ص 192.

³ أوباية مليكة، المعاملة الإدارية للاستثمار في النشاطات المالية، المرجع السابق، ص 449

الفصل الثاني: تقييم السياسة الضريبية على الاستثمار وسبل تطويرها.

لا شك أن الدولة من خلال تبنيها لنظام الحوافز الضريبية تفقد فيه الكثير من إيراداتها التي تتنازل عنها في سبيل تحقيق أهداف أخرى ويصبح تعويض هذه التضحية مرتبط بمدى فعالية التحفيزات الضريبية في المجالات المرغوبة وكان من بين أهداف نظام التحفيزات الضريبية السعي إلى رفع مستويات الاستثمار وذلك باعتباره أساس كل تنمية.

لذلك فإن تقييم الآثار المترتبة على الحوافز الضريبية أمر أساسي في عملية تقييم السياسة الضريبية وبالتالي الحكم عليها بالنجاح أو الفشل. وباعتبار السياسة الضريبية هي مكون من المناخ الاستثماري. فإنه و لا شك أن الضريبة ليست العامل الوحيد الذي يؤثر على قرار المستثمرين للاستثمار، لذلك يصعب التحديد الدقيق للآثار الناتجة عن الضريبة عن غيرها من الآثار الناتجة عن العوامل الأخرى المكونة للمناخ الاستثماري والتي تدخل ضمن اهتمامات المستثمرين. ومع ذلك

لتقييم السياسة الضريبية على الاستثمار سنتعرض:

لتقدير فعالية السياسة الضريبية على تشجيع الاستثمار (المبحث الأول)،

ثم نتناول لوسائل تطوير السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار (المبحث الثاني).

المبحث الأول: تقدير فعالية السياسة الضريبية على تشجيع الاستثمار.

إن السياسة الضريبية المتبعة في أي دولة من الدول لا بد أن تتبع مجموعة من المحددات بغية الحصول على جو ملائم للاستثمار لتحفيز وتشجيع المستثمرين.

و لقد عرف النظام الضريبي الجزائري عدة تطورات في اتجاه التشجيع على حركية الاستثمارات، غير أنه بالمقابل يخفي عدة إشكالات وتحديات تعوق فعاليته وتجعله في منأى عن تحقيق جميع أهدافه المرتبطة بتحسين بيئة الاستثمار وبالتالي تطوير الاقتصاد الوطني.

سنتناول في هذا المبحث الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والمالية لسياسة التحفيز الضريبي (المطلب الأول) والذي كشف لنا على نظام ضريبي غير مستقر وغير فعال بحوافز ضريبية أثبتت الدراسة محدوديتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لسياسة التحفيز الضريبي.

على الرغم من أن سياسة التحفيز الضريبي تقتضي على الدولة التضحية بإيرادات مالية ضخمة تعتبر من قبيل النفقات الضريبية التي تتحملها ميزانيتها، إلا أنها ترمي من خلال ذلك إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيقا لهذا المسعى منح المشرع الجزائري مجموعة من الحوافز الضريبية لعدة قطاعات استراتيجية داخل النظام الاقتصادي العام بهدف الدفع بها قدما و تأهيلها و جعلها أكثر فعالية و ديناميكية، لتحقيق تنمية شاملة للأبعاد للوطن فهل استطاع المشرع من خلال اعتماده على سياسة التحفيز الضريبي أن يحقق التوازن :

- الاقتصادي: من حيث زيادة حجم المشاريع الاقتصادية والتوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية، بالإضافة الى نقل التكنولوجيا.
- الجغرافي: من حيث التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية
- الاجتماعي حيث خلق مناصب الشغل وامتصاص مشكلة البطالة؟

الفرع الأول: آثار الحوافز الضريبية على الجانب الاقتصادي.

إن التنمية الاقتصادية تمثل الهدف البعيد لأي سياسة تتبعها الدولة، ومنها سياسة التحفيز الضريبي، ولكن لتحقيق هذا الهدف هناك أهداف خاصة مباشرة والتي يمكن أن تصاغ الحوافز لتحقيقها كخطوة تمهيدية للوصول للهدف الأساسي.

أولاً: زيادة المشاريع الاستثمارية.

قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات خاصة تلك الإصلاحات التي مست النظام الضريبي للدولة، وذلك من أجل تشجيع الاستثمار في مختلف القطاعات خاصة القطاعات المنتجة للسلع والخدمات قصد التنويع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات، وترجم هذا المسعى بصدور عدة قوانين تحتوي العديد من الضمانات القانونية والحوافز التشريعية والمالية وخاصة الضريبية لأصحاب المشاريع الاستثمارية الذي من شأنه أن يشجع الاستثمار في الجزائر.

من بين أهداف سياسة التحفيز الضريبي هو تطوير حركية الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، ولمعرفة تحقيق هذا الهدف من عدمه سنعرض ونحلل بالأرقام حجم المشاريع الاستثمارية في الجزائر المحدثة على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وأجهزة دعم الاستثمار على التوالي:

- بلغ عدد المشاريع الاستثمارية المسجلة على مستوى وكالة ANDI منذ سنة 2002 إلى غاية 2020/12/31 مجموع 60916 مشروع استثماري، قدرت القيمة مالية ب 15321258 مليون د ج، بلغ عدد مناصب العمل المحققة 1223465 منصب عمل¹.

من جهة ثانية سجلت أجهزة دعم الاستثمار الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سابقا (ANSEJ)، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC) الأرقام التالية:

- عرفت حصيلة المشاريع المصرح بإحداثها منذ انشاء الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE وكالة أناد (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سابقا (ANSEJ) للفترة من

¹ Bulletin d'information Statistique de la PME, ministère de l'industrie, direction générale de la veille strategique, des études et des systèmes d'informatin, N38, Edition Mai, p 16.

1996 إلى غاية 2020/12/31 عدد 386714 مشروع، بقيمة مالية بلغت 1264237023860 مليون دج¹.

- بلغ عدد المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM) منذ إنشائها للفترة من 2005 إلى 2020/12/31 عدد 942214 مشروع بقيمة 63082842409.65 مليون دج²

- عرفت حصيلة الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC) للفترة منذ 1998 إلى 2020/12/31 عدد 9891 مشروع ممول بقيمة 46483.69 مليون دج³

من خلال هذه المعطيات يمكن القول أن عدد المشاريع الاستثمارية المسجلة على مستوى الوكالة في ظل قانون ترقية الاستثمار 09-16 هو ضعيف ولم يبلغ المستوى المطلوب وذلك بعد خمس سنوات من التطبيق الفعلي لهذا القانون.

فبالنسبة لحجم الاستثمارات الأجنبية المسجلة في ظل قانون ترقية الاستثمار 09-16 لم تكن متناسبة إطلاقاً مع مستوى الطموحات التي كانت تهدف الدولة إلى تحقيقها، فيبلغ عدد المشاريع الاستثمارية الأجنبية المصرح بيها على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار 901 مشروع استثماري بقيمة 2519831 دينار جزائري وخلقت هذه المشاريع 133583 منصب شغل⁴.

من المفروض أن حجم الحوافز المقدمة يقابله زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية، غير أن المعطيات

الممنوحة من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تثبت وجود فارق بين النوايا وانجاز الاستثمارات على أرض الواقع، ويرجع هذا الاختلاف لمناخ الاستثمار في الجزائر فحسب التقرير الذي أعدته الهيئة الدولية التابعة للبنك العالمي doing besness والمختصة في تصنيف مناخات الاستثمار على المستوى الدولي لسنة 2019-2020، تم تصنيف مناخ الأعمال في الجزائر ضمن أسوأ مناخات الأعمال مما أثر سلباً

¹أنظر للجدول رقم 05 الملحق رقم 02، ص 265.

²أنظر للجدول رقم 03 الملحق رقم 02، ص 264.

³أنظر للجدول رقم 07 الملحق رقم 02، ص 267.

⁴سمية رماش، الصديق ريكلي، المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية المباشرة في ظل قانون ترقية الاستثمار 16-09، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 32 العدد 3 ديسمبر 2021، ص 351.

على قرارات المستثمرين الأجانب للإقبال على السوق الجزائرية للإنتاج والتوزيع وتقديم الخدمات ونقل التكنولوجيات الحديثة قصد التنويع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات.¹

يمكن تفسير هذا التراجع إلى عدة أسباب منها القيود القانونية التي تضمنها هذا القانون كإبقاء على قاعدة الشراكة الدنيا 49-51 عند بداية سريان هذا القانون وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد أعاد النظر في هذا الإشكال، حيث اشترط قانون المالية لسنة 2020 قاعدة 49-51 للأنشطة الإستراتيجية فقط وبهذا التعديل يكون قد أزال أهم عائق.

من بين القيود القانونية كذلك للاستثمار الأجنبي مشكلة العقار الصناعي في الجزائر وعدم الإستقرار السياسي والاقتصادي نتيجة الحراك الوطني، وما ترتب عليه من تغييرات سواء على مستوى الحكومة وتعديلات على مستوى القوانين خاصة الاقتصادية منها، أضف إلى ذلك تداعيات جائحة كوفيد 19 التي أثرت على اقتصاديات دول العالم بصفة عامة ومنها انعكاساتها على تدفقات الاستثمارات الأجنبية.

فالملاحظ هنا أنه لا توجد علاقة ايجابية بين الحوافز الضريبية ونصيب الدولة من الاستثمارات الأجنبية، في حين ساهمت الحوافز في زيادة حجم المشاريع الاستثمارية الوطنية خاصة بالنسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة التي يقوم بها الشباب حاملي المشاريع في ظل أجهزة دعم الاستثمار.

¹ francais.doingbusiness.org/fr/reports/global-report/doingbusinessreport 2019.

ثانيا: التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية.

إن هدف المشرع الجزائري من سياسة التحفيز الضريبي سواء بموجب قانون ترقية الاستثمار 16-09 والقوانين الضريبية أو من خلال أجهزة دعم الاستثمار هو تشجيع الاستثمارات المنتجة إدراكا منه بأهميتها في التنويع الاقتصادي للخروج من تبعية المحروقات، لذلك خص قطاعات ذات أولوية بمزايا إضافية فهل استطاع بذلك أن ينهض بالقطاعات الإنتاجية؟

توزعت المشاريع الاستثمارية حسب معيار النشاط وفق المعطيات التالية:¹

- الزراعة: بلغ عدد المشاريع 1437 بقيمة 341134 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 56905 منصب.
- الصحة: بلغ عدد المشاريع 1217 مشروعا بقيمة 268841 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 28785 منصب.
- السياحة: بلغ عدد المشاريع 1238 مشروعا بقيمة 1327593 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 74190 منصب.
- الخدمات: بلغ عدد المشاريع 5945 مشروعا بقيمة 1845681 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 123683 منصب.
- الصناعة: بلغ عدد المشاريع 13587 مشروعا بقيمة 9 065 273 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 560 065 منصب.
- البناء: بلغ عدد المشاريع 11473 مشروعا بقيمة 341134 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 238368 منصب.
- النقل: بلغ عدد المشاريع 26019 مشروعا بقيمة 1063087 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 141514 منصب.

إنطلاقا من المعطيات السابقة فإن الملاحظة الجوهرية التي نستشفها هو ضعف حصة القطاعات التي اعتبرها المشرع ذات أولوية وخصها بحوافز إضافية بموجب نص المادة 15 من قانون ترقية الاستثمار

¹ أنظر للجدول رقم 01 الملحق الأول، ص262.

ويتعلق الأمر بقطاع الصناعة 1437 مشروعا السياحة 1238، والفلاحة 1437 وسيطرة قطاع الخدمات على جميع مجالات الاستثمار

وعليه يمكن القول أن سياسة التحفيز الضريبي لم تساهم فالنهوض بالقطاعات الانتاجية(الفلاحي، السياحي، الصناعي) وهو ما يكشف قصور سياسة التحفيز الضريبي في توجيه النشاط الاستثماري وفق الخطط المسطرة.

نلاحظ مما سبق أن قطاع النقل استحوذ على أكبر دعم من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، حيث بلغ عدد المشاريع 26019 مشروعا بقيمة 1063087 مليون دينار مع خلق مناصب شغل بلغت 141514 منصب. يليه قطاع البناء، الخدمات، الصناعة، الزراعة، السياحة، الصحة.

ونفس الملاحظة نسجلها في التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية في إطار أجهزة دعم الاستثمار الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية¹، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر²، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة³

إذن يمكن القول أن ضعف حجم الاستثمارات في الجزائر وضعف انسيابها نحو القطاعات الإنتاجية يظهر محدودية الحوافز الضريبية في ترقية الاستثمار، بالشكل الذي يساهم في تنويع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات. ويعد ذلك نتيجة منطقية لطريقة التحفيز المنتهجة في إطار الهيئات المختلفة التي اعتمدت على الإعفاءات الضريبية دون تمييز القطاعات الاقتصادية وفروعها في كثير من الحالات. مما أدى إلى انسياب الاستثمارات نحو مشاريع النقل⁴ والخدمات وغيرها من المشاريع سريعة دوران رأس المال، قليلة فترة الاسترداد، قليلة المخاطر وسهلة التصفية.

¹ أنظر للجدول رقم 05 الملحق رقم 02، ص 265.

² أنظر للجدول رقم 04 الملحق رقم 02، ص 264.

³ أنظر للجدول رقم 07 الملحق رقم 02، ص 267.

⁴ يميل الشباب خاصة للاستثمار في قطاع النقل لعدة أسباب منها انخفاض تكلفة هذا النشاط، ووجود الربح السريع فيه، بالإضافة إلى تجنب المستثمر للاستثمارات الأخرى وذلك لتجنب مشكلة العقار الصناعي.

ومعروف أن تعميم الإعفاء دون مراعات الإختلافات بين المشاريع يؤدي إلى¹:

- توجيه الاستثمارات خارج المشروعات الإنتاجية المحققة للتنمية الاقتصادية.
- تدفق رأس المال من القطاعات الإنتاجية إلى القطاعات الغير إنتاجية.

وقد أدى ذلك إلى ببعض المستثمرين إلى تحويل المشاريع من وجهتها الأولية وفي بعض الحالات إلى بيع المعدات التي تم الحصول عليها².

ثالثا: نقل التكنولوجيا.

تسعى دول العالم النامية والمتقدمة على حد سواء إلى امتلاك التكنولوجيا وتتمثل أهمية التكنولوجيا للدول النامية في إمكانية استخدامه كمحركات النمو، هذا بالإضافة إلى كونها أهم الأدوات التي يمكن أن تساهم في تخطي المشكلات الاقتصادية القائمة ومحاولة لحاق الدول الصناعية المتقدمة، عن طريق زيادة نمو الصادرات من المنتجات التكنولوجية الحديثة، والتي تتميز بارتفاع العائد عليها بما يؤدي إلى تحقيق معدلات نمو مرتفعة ويساهم في درجة التنافسية على المستوى الدولي.³

إن الاستثمارات الأجنبية المباشرة أصبحت وسيلة هامة لنقل التكنولوجيا الإنتاج والمهارات والقدرات الابتكارية والأساليب التنظيمية والإدارية، الأمر الذي يسمح في تحسين الصناعة وتحقيق تقدم في طرق التصنيع واكتساب الخبرة الإدارية فضلا عن تدريب العمالة المحلية.

فإذا كان الاستثمار قد ساهم في سد الفجوة الادخارية لتمويل الاستثمارات اللازمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، فإنه ساهم أيضا في سد الفجوة التكنولوجية بين البلدان النامية والبلدان الصناعية⁴.

و لا يمكننا الحديث عن نقل التكنولوجيا الحديثة إلى الجزائر والاستفادة من الرأس المال الأجنبي في هذا المجال، فتدفق رؤوس الأموال الأجنبية إلى الجزائر خارج قطاع المحروقات يبقى ضعيفا.

¹ الحواس زواق ، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر-ضرورة الاصلاح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 03 سنة 2021، ص 502.

² Akmoum fatima, Op.cit, p 138.

³ محمد سيد أبو السعود، الإمكانيات التكنولوجية والنمو الإقتصادي، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الدول العربية، العدد 95، يوليو 2010، ص2.

⁴ نزيه عبد المقصود مبروك، المرجع السابق، ص 448.

وبشكل عام عندما يتعلق الأمر بنقل التكنولوجيا، فمن الصعب قياس تأثير الاستثمار الأجنبي على مثل هذا المجال النوعي، ومع ذلك فإن زيادة الاستثمار الأجنبي في القطاعات التقنية مثل الإلكترونيك سيكون له تأثير ايجابي لنقل التكنولوجيا بين الشركات الجزائرية والشركات متعددة الجنسيات في حالة تجمع الشركات الكبرى و غيرها من الشركات الصغيرة والمتوسطة¹.

الفرع الثاني: آثار الحوافز الضريبية على الجانب الإجتماعي.

تسعى الجزائر من خلال منح الحوافز الضريبية جلب واستقطاب أكبر قدر ممكن من الاستثمار وهذا لتحقيق أهداف مختلفة فالى جانب الدور المؤثر الذي ينتظر من أن تضطلع به الضريبة في سياسة التنمية الاقتصادية من حيث قدرتها على توجيه رؤوس الأموال نحو بعض الأنشطة والقطاعات التي تهدف السلطات العمومية إلى تنميتها وتطويرها، فهي تساهم أيضا في توجيه رؤوس الأموال إلى بعض المناطق التي تشكو من ركود اقتصادي أو نقص في وسائل الإنتاج بسن نظام ضريبي استثنائي وذلك قصد تحقيق توازن جهوي بين الأقاليم، ومحاولة القضاء أو التخفيف على الأقل من مشكلة البطالة.

أولا: تأثير الحوافز الضريبية على تحقيق التوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.

قصد تحقيق التوازن الجهوي بين المناطق خاصة الشمال والجنوب، عملت الدولة الجزائرية على إشراك القطاع الخاص في التنمية الشاملة وبالخصوص في المناطق المحرومة، ولتحقيق هذا الغرض تبنت سياسة ضريبية تحفيزية، حيث تضمن قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 وكذلك القوانين الضريبية حوافز ضريبية إضافية لتشجيع المستثمرين الوطنيين والأجانب للاستثمار في مناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة كما تم تبيانه سابقا.

وعليه فالاستثمارات المنجزة حسب كل منطقة وفقا للتوزيع الجغرافي حسب الإحصائيات المقدمة للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار² تبرز بأن المناطق الشمالية للبلاد، وسط الشمال، شمال شرق، شمال

¹ Guesmia El Hadi, La problématique de l'Investissement Direct Etranger en Algérie
Revue TADAMSA D- UNEG MU, ISSN : 2773 – 3289, Volume 2 n°: 1, janvier 2022,p85.

² أنظر للجدول رقم 02 الملحق الأول، ص263.

غرب والهضاب الشرقية هي المناطق الأكثر جاذبية للاستثمارات نظرا لخصوصيتها الإقليمية، حيث تتركز بنسبة 76.55% من حيث المشاريع المنجزة في كل أنحاء الوطن.

أما الجنوب الشرقي للبلاد فيأتي في وضعية وسطية بنسبة 11.78% من حيث المشاريع المنجزة.

أما المناطق الأخرى التي كانت فيما مضى متخلفة عن هذا الركب، بدأت تظهر وتبرز وهذا بفضل الجهود المبذولة والمتواصلة من طرف السلطات العمومية، وذلك بتوفير البنى التحتية، إضافة إلى تقديم تدابير تحفيزية لإعادة التوازن الإقليمي والاقتصادي لهذه المناطق، هذه المناطق هي الهضاب العليا الوسطى، الهضاب العليا الغربية، والجنوب الغربي حيث ارتكزت بنسبة 11.04% من حيث المشاريع المنجزة.

في حين سجل 404 مشروع استثماري فالجنوب الكبير بنسبة 0.66% من حيث المشاريع المنجزة ومع ذلك تجدر الإشارة إلى تطور متواضع نسبيا لوحظ على مستوى منطقة الجنوب الكبير مقارنة بالسنوات السابقة. وننوه بأننا نلاحظ أن هناك نفس التوجه بالنسبة لمعيار القيم المالية

ومما تقدم نستنتج أن الحوافز الضريبية التي نص عليها قانون ترقية الاستثمار رقم 16 - 09 وكذلك القوانين الضريبية لم تؤدي إلا دورا ثانويا في توجيه الاستثمارات نحو المناطق الأقل تطورا، فالتباين في توزيع المشاريع الاستثمارية خاصة بين الشمال والجنوب مازال قائما رغم الحوافز الضريبية المقدمة، ويرجع ذلك الى عدم توفر تلك المناطق على البيئة الاقتصادية والاجتماعية المشجعة للاستثمار.

ثانيا: تأثير الحوافز الضريبية على تكوين مناصب الشغل.

من بين الأهداف التي دفعت السلطات الجزائرية إلى التخلي عن جزء مهم من مداخلها الضريبية لصالح الفاعلين الاقتصاديين هي زيادة الأنشطة الاقتصادية عن طريق تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية وذلك من أجل التخفيف من حدة البطالة.

وعلى الرغم من كل الحوافز الضريبية الممنوحة لإنعاش مجال التشغيل في قانون الاستثمار والقوانين الضريبية برفع فترة مدة الإعفاء والتخفيض الضريبي بتوظيف اليد العاملة، إلا أن الواقع يثبت محدودية الفعالية الضريبية في تأهيل مجال التشغيل حسب المعطيات المقدمة فبلغ مناصب الشغل المستحدثة

1223465 منصب عمل¹، وتباين توزيع هذه المناصب حول التوزيع الجغرافي لهذه المشاريع، ونشير إلى أن تمركز المشاريع الاستثمارية في الشمال أدى إلى خلق مناصب عمل معتبرة في تلك المنطقة، وقلّة المشاريع الاستثمارية في الجنوب ترتب عليه كذلك قلة مناصب العمل في تلك المنطقة.

وعلى العموم فإن كل استثمار من شأنه أن يوفر مناصب شغل جديدة وتبعا لطبيعته فإن أهمية خلق مناصب شغل تختلف حسب نوعية الاستثمار فالمشاريع الاستثمارية التي تعتمد على التكنولوجيات المتطورة تحقق معدل تشغيل ضعيف، بحيث يحل الرأس المال محل العمل على عكس المشاريع التي لا تعتمد على تكنولوجيا متطورة كالاستثمار الفلاحي مثلا.

و رغم كل هذه الإجراءات الضريبية التي تم اتخاذها لإنعاش مجال التشغيل فقد عرف بالموازاة مع ذلك معدل البطالة تطورا ملحوظا في السنوات الاخيرة فمحاولة ربط المشرع الجزائري بين التشجيعات الضريبية و إنعاش سوق الشغل هو أمر ايجابي ولكنه ينطوي على الكثير من الإشكالات ذلك أن هناك مجموعة من العوامل والمحددات الأخرى تساهم في تفاقم مشكل البطالة وتتمثل في عدد المشاريع الاستثمارية المحدثة، طبيعة تلك المشاريع بالإضافة إلى ظروف العمل السائدة، ولذا ينبغي على المشرع الأخذ بعين الاعتبار توفر هذه العوامل.

وعموما فإن ضمان نجاح الضريبة ومساهمتها في تحقيق الأهداف المسطرة في إطار استراتيجية التنمية الاقتصادية والاجتماعية يستوجب صياغتها بشكل ينسجم مع هذه الأهداف وأيضا بصورة تنسجم فيها الضريبة مع الوسط الاجتماعي والاقتصادي الذي ستطبق فيه.

¹ أنظر للجدول رقم 02 في الملحق الأول، ص 263.

الفرع الثالث: رصد التكلفة المالية لسياسة التحفيز الضريبية .

أعد تقرير النفقات الضريبية في الجزائر لأول مرة سنة 2013 من قبل المديرية العامة للضرائب مديرية التشريع و التنظيم الجبائين، المديرية الفرعية للتحفيز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة، شمل هذا التقرير إحصاءا للنفقات الضريبية المعمول في الجزائر تعد هذه الخطوة اعترافا وتقديرا لتكلفتها لفترة من 2011-2013، بحيث تعد هذه الخطوة اعترافا بأهمية هذه النفقات باعتبارها أموالا مستحقة للخزينة يجب متابعة مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم التخلي عن تحصيل تلك الأموال¹.

من جهة ثانية أصدر لأول مرة وفي ظل غياب نظام موحد لإحصاء النفقات الضريبية في الجزائر وغياب تقييم فعالية تلك الاجراءات على الاقتصاد الوطني، من حيث مساهمتها في خلق القيمة المضافة وتحقيقها للأهداف التي منحت من أجلها، قام مجلس المحاسبة في تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنتي 2013-2014 بمحاولة إحصاء شاملة للنفقات الضريبية بالاعتماد على المعطيات تم الحصول عليها من مختلف المصالح: المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك، مديرية كبيريات المؤسسات، المركز الوطني للإعلام والإحصائيات للجمارك، الديوان الوطني للإحصاء والمركز الوطني للإحصاء والمركز الجهوي للإعلام والتوثيق بالجزائر².

كما أصدر المجلس تقييما ثاني للنفقات الضريبية في إطار التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017.

بقدر ما تعتبر السلطات العمومية الحوافز الضريبية ضرورية لتشجيع الاستثمار بقدر ما تشكل في حقيقتها هدرا ماليا لموارد الدولة الضريبية، كما لا تؤدي دائما الدور المنوط بها، وفي الوقت نفسه لا تحض دراسة آثار هذه السياسة بالإهتمام اللازم من قبل السلطات العمومية في الجزائر كما لم يحظ تقدير

¹ محمد بلهادف، مشاكل قياس مشكل الانفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2018، ص 186.

² محمد بلهادف، قدي عبد المجيد، محاولة تقييم سياسات الانفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع العدد 02، ص 322.

النفقات الضريبية بإهتمام كبير لدى المسؤولين و لا تزال خارج الرقابة البرلمانية. في هذا الإطار تمت المصادقة على مشروع القانون العضوي لقوانين المالية في مجلس الحكومة بتاريخ 12 مارس 2008 بغرض عرضه على الهيئات التشريعية لمناقشته، ثم تم تعديله في نهاية سنة 2012، ثم عدل الاقتراح مرة ثانية سنة 2017 ، وتمت مناقشته أمام البرلمان خلال شهر جوان 2018¹، وصدر القانون تحت رقم 15-18² بالجريدة الرسمية عدد 53 بتاريخ 2018/09/02 فيما يتعلق بالنفقات الضريبية، يشير القانون في الفقرة الأخيرة من المادة 73 أن الجدول "ح" الذي يبين تقديرات النفقات الجبائية يعد من بين الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية السنوي. وعليه نلاحظ أنه تمت الإشارة إلى جدول تقديري للنفقات الضريبية وليس تقريراً مفصلاً عن النفقات الضريبية كما هو معمول به في أغلب الدول.

ما يلاحظ في الجزائر هو غياب تقدير مسبق للنفقات الضريبية في قوانين المالية السنوية، وغياب تقييم رسمي لاحق لفعالية سياسة الإعفاء الضريبي، بالإضافة لغياب توفر معلومات وإحصائيات شاملة حول طبيعة وتكلفة النفقات الضريبية وعدم نشرها بانتظام³.

ومما لا شك فيه أن الإغفال عن تقدير فعالية هذه الاستثناءات الضريبية يترتب عليه انعكاسات خطيرة على الخزينة العمومية للدولة، فتكون بذلك بوابة الفساد، و لانتشار جرائم اقتصادية خطيرة أولها ظاهرة التهرب الضريبي.

إن الإغفال عن إجراء تقييم النفقات الضريبية يتنافى مع الفلسفة الضريبية وفلسفة الإعفاء الضريبي، فمحاولة مجلس المحاسبة في تقييم هذه الاستثناءات غير كافية و سطحية . لذلك من الضروري إعداد تقرير النفقات الضريبية بدل جدول بهدف تحقيق دراسات معمقة حول ملائمة وفعالية وجدوى الاستثناءات المقررة.

¹ محمد بلهاتف، المرجع السابق، ص 224.

² القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، ج ر العدد 53 الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.

³ محمد بلهاتف، قدي عبد المجيد، المرجع السابق، ص 330 .

المطلب الثاني: نظام ضريبي غير مستقر وغير فعال بحوافز ضريبية أثبتت الدراسة محدوديتها.

تسعى الدولة الجزائرية للخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة، مستدامة ومتعددة الجوانب وذلك بإستخدام الضريبة كوسيلة أساسية باعتبارها أداة تساهم بواسطتها في تفعيل العملية الاستثمارية ومنه تحقيق الإنعاش الاقتصادي والتنمية الاجتماعية.

لذا اعتمدت على النظام الضريبي وما يوفره من امتيازات وحوافز ضريبية للنهوض بالاستثمار كعامل جوهري لتحقيق النمو الاقتصادي. إلا أن هناك عدة حدود وقيود تحد من فعالية النظام الضريبي والحوافز الضريبية.

وفي هذا الصدد نتناول إشكالات النظام الضريبي أمام المستثمرين (الفرع الأول).
ثم ننقل لدراسة محدودية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إشكالات النظام الضريبي أمام المستثمرين.

أصبحت فعالية النظام الضريبي إحدى الإهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعال بقدر ما تكون انعكاساته إيجابية على الاستثمار والاقتصاد الوطني، فالعراقيل التي تواجه المستثمرين لا تعود فقط إلى الحوافز الضريبية بحد ذاتها بقدر ما هو راجع إلى الطبيعة العامة للنظام الضريبي العام، فهذا الأخير أكثر أهمية من الحوافز الضريبية بالنسبة للمستثمرين.

لذلك سنقف في هذا الفرع لدراسة الإشكالات المرتبطة بالنظام الضريبي أمام المستثمرين والمتعلقة أساسا في انعدام الأمن القانوني في النظام الضريبي (أولا)، مشكلة التهرب الضريبي (ثانيا)، مشكلة الإزدواج الضريبي (ثالثا)، ارتفاع الضغط الضريبي (رابعا)، تفشي الفساد والاقتصاد الموازي (خامسا).

أولا: إشكالية الأمن القانوني للاستثمار في النظام الضريبي.

إن تعقد النظم الضريبية المعاصرة، هو نتاج عن تدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية، هذا الطابع التدخلية الذي يجعل النظام الضريبي في تعديل مستمر من أجل مواكبة التغيرات التي تعرفها المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وبسبب هذا التغيير لم تعد الضريبة تحتفظ بمفهومها الكلاسيكي المتمثل في تمويل النفقات العمومية وإنما تحولت إلى واحدة من أهم اليات للتدخل

الاجتماعي والاقتصادي خاصة في ميدان الاستثمار، لذلك من الطبيعي ان يرافق ذلك زيادة متواصلة في الإنتاج التشريعي الضريبي وهذا سبب مباشر في التضخم التشريعي وتعهده في المجال الضريبي. من خلال هذا الفرع ستعمل على رصد لأهم مظاهر إنعدام الأمن القانوني في المجال الضريبي في الجزائر، بإعتبار أن المستثمرون يولون أهمية بالغة للنظام الضريبي أكثر من اهتمامهم بالحوافز الضريبية السخية المقدمة لهم.

1- تضخم وتعقد التشريع الضريبي.

من أهم شروط نجاح وفعالية المعاملة الضريبية للاستثمار هو وضوح وبساطة الصياغة القانونية المتعلقة بالمجال الضريبي مع ضرورة ضمان استقرارها¹ على اعتبار أن تحقيق الأمن القانوني بصفة عامة يعد أحد الضمانات الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار بشكل عام. و لا يمكن الحديث عن تحقيق الأمن القانوني للاستثمار في المجال الضريبي في الجزائر دون الوقوف على مسألة تضخم وتعقد النصوص الضريبية. فالأصل أن ينسجم التشريع مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ويتغير مع تغير المجتمع ويتماشى مع متطلباته واحتياجاته، ولا بد لهذا التشريع الجديد أن يتبنى مفاهيم حديثة متطورة، تتزامن مع التطور العالمي في المجال الاقتصادي والسياسي، غير أن ذلك قد يؤدي الى ظهور نصوص قانونية كثيرة ومتبعثرة يصعب استيعابها حتى من أهل الإختصاص وهذا هو التضخم التشريعي²، التي مازالت تطبع بالنظام الضريبي الجزائري، فنجد مثلا قانون الرسم على رقم الأعمال يضم 178 مادة، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يضم 404 مادة، قانون الضرائب الغير مباشرة يحتوي في طياته 571 مادة، وتتسم غالبية هذه المواد بطول فقراتها، بالإضافة إلى النصوص التطبيقية لها.

¹ إن استقرار القواعد القانونية يعد من أهم مرتكزات وجود الأمن القانوني، فإذا كان من خصائص القواعد القانونية كونها قاعدة مرنة قابلة للتعديل والتغيير تماشيا مع حاجات ومتطلبات المجتمع، استجابة لما يستجد من أمور وأوضاع تتطلب مواكبة القواعد القانونية لها. نظرا لكون القاعدة القانونية ما وجدت في الاصل إلا لتنظيم المجتمع، فان كثرة التعديلات المتلاحقة في القواعد القانونية يطرح الكثير من الاستفهام وهو مؤشر من مؤشرات وجود خلل ما في بنية النظام القانوني السائد ويؤثر سلبا على مبدأ الأمن القانوني كأحد المبادئ التي تقوم عليها النظم القانونية الحديثة.

² سامية كسال، التضخم التشريعي عائق أمام الاستثمار الأجنبي (مستجدات القانون رقم 16-09 لمواجهة هذا العائق، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد 02 سنة 2018، ص 442.

إن هذا التضخم في النصوص الضريبية، يمكن أن يعتبر عائقاً يؤثر في الأمن القانوني، فالتضخم التشريعي لأي مسألة أو مجال قانوني مظهر من مظاهر انعدام الأمن القانوني. وهو ما يتسم به التشريع الحالي مع ما يمكن أن يطرحه من صعوبات في الإحاطة بالنصوص الجبائية.

نجد أيضاً أن التشريع الضريبي في علاقته مع مبدأ الأمن القانوني، يتصف بنوع من التعقيد¹ في النصوص الضريبية، فالقواعد القانونية الجبائية لا تتميز بسهولة الإدراك، وليس بإمكان أي كان استيعاب مقتضياتها ومضامينها، ويحتاج تطبيق الكثير من مقتضياتها إلى مختصين في الميدان الضريبي، ذلك أن التقنيات المحاسبية والتي تدخل في إطار العلوم الاقتصادية حاضرة بقوة في تكوين القاعدة القانونية الضريبية وهو ما يطرح مسألة التعقيد أكثر حدة. وخاصة التعقيد التي تميز النصوص الضريبية ربما تعود إلى خصوصيات القانون الضريبي نفسه الذي يتميز بكونه يرتبط بالمسائل الواقعية التي يصعب حصرها بمقتضى قواعد قانونية، وهو ما يفسر نوع من الغموض الذي يتسم به المجال الضريبي ولعل ذلك هو ما يجعل القانون الضريبي من بين القوانين الأكثر خضوعاً للتفسير، حيث يطرح العديد من الإشكالات القانونية في المجال العملي والتطبيقي لمقتضياته².

بالإضافة إلى ذلك قد يرجع تعقد النظام الضريبي نتيجة لتسرع المشرع في إصدار التشريعات الضريبية بصياغة قانونية غير محكمة، ودون الإهتمام بالسياسات والأهداف المراد تحقيقها من وراء تلك التشريعات، وعدم مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة ومواكبة التطورات والمستجدات وذلك لعدم الإستعانة بالخبراء والمتخصصين في المجال الضريبي³.

و الواقع العملي يثبت أن غموض وتعقد النظام الضريبي يدفع المستثمرين إما إلى التهرب الضريبي أو الهروب بالرأس المال إلى دول أخرى تتوفر على أجود مناخ ضريبي. لذلك يتوجب على الدولة

¹ إن أي تعقيد في النص القانوني يؤدي إلى عسر الفهم ويجعل مهمة استنباط إرادة المشرع الحقيقية من انشاء القاعدة القانونية صعبة، وهو ما يؤثر على مبدأ الأمن على اعتبار وضوح النصوص وتبيان مغزاها الحقيقي من العناصر الأساسية للحديث عن أن النظام القانوني الساري يجسد الامن القانوني للمخاطبين بالقواعد القانونية.

² محمد بوكوطيس، الأمن القانوني في المجال الضريبي، مجلة الإرشاد القانوني، العدد 03 ص ص 326 - 327.

³ عبد القادر معن، ابراهيم صالح، شامل سامي عواد، الاثار السلبية للسياسة الضريبية على الاستثمار(دراسة مقارنة)،مجلة القانون والأعمال،العدد 42 مارس 2019، ص 167.

الجزائرية تطوير سياستها الضريبية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال العمل على إزالة التعقيد الذي يكتنف النظام الضريبي وتبسيط إجراءاته امام المستثمرين.

2- التعديل المستمر للتشريع الضريبي.

إلى جانب مسألة تضخم وتعقيد التشريع الضريبي نجد مسألة حركية التشريع الضريبي. حيث تتوالى المتغيرات الاقتصادية العالمية في كل يوم في ظل تأثير العولمة مما يستوجب على كافة الدول مواكبة هذه المستجدات، من خلال انتهاج سياسة ضريبية جديدة في مواجهة هذه المتغيرات، وذلك من خلال تطوير وتعديل الأنظمة الضريبية¹.

وعلى الرغم من أن بعض التعديلات التي تجري على التشريعات الضريبية بدافع تطوير وتحسين النظام الضريبي داخل الدولة والتسهيل على المتعاملين، إلا أن هذه التعديلات المتعددة قد تصاحبها بعض الإختلالات التي تؤثر على السياسة الضريبية والنظام الضريبي².

وإن كان العمل التشريعي هو من إختصاص الدول ومظهر من مظاهر سيادتها، وأن للدولة الحق في إصدار وتعديل وإلغاء تشريعاتها الوطنية ومن بينها قوانين الاستثمار، ولها كذلك إعادة تنظيم اقتصادها الوطني كفرض ضرائب جديدة أو الزيادة فالأعباء الضريبية مثلا، وأن هذه التعديلات لا يرتب مسؤوليتها حتى إذا أضر ذلك بالمستثمر الأجنبي، حيث يعد ذلك عملا مشروعاً دولياً طالما لم يتضمن على ما يخالف التزاماً أو تعهد دولي.

ومع ذلك يبقى استقرار المجال الضريبي أمر في غاية الأهمية بالنسبة للمستثمر، فعلاقة الاستثمار بالمجال الضريبي وطيدة وجدلية إذ يؤثر كل منهما في الآخر، وجدر بالسلطات الجبائية أن تعمل على ضمان قوانين ضريبية تتميز بالثبات والإستقرار وبإمكانها كما قال فريد النجار أن تضيء مناخ الاستثمار بشكل أوضح مما يفتح باب الحوار بين الدولة المضيفة والمستثمر بإعتبار أن العلاقات الاقتصادية الواضحة توفر مسافة التفاوض لتحقيق المنافع المشتركة³.

وعلى الرغم من قانونية تعديل الدولة لقوانينها، يشهد التشريع الضريبي بشكل مستمر تعديلات وتغييرات متلاحقة في نصوصه، حيث يعتبر من بين أكثر القوانين التي تلحقها تغييرات سنوياً، ولكن كثرة

¹ عبد القادر معن، ابراهيم صالح، شامل سامي عواد، المرجع السابق، ص 165.

² معوض السيد معوض محمد الخليل، المرجع السابق، ص 292.

³ الحبيب العطشان، المرجع السابق، ص 76.

التعديلات المتعاقبة من دون مسوغ قانوني تؤدي إلى اثار عكسية على غير المتوقع منها¹. فيخلق حالة انعدام الأمن القانوني، بإعتبار أن المخاطبين بالقاعدة القانونية الضريبية سيولد لديهم الشعور بعدم الطمأنينة أمام توالي هذه التعديلات². التي تصل في بعض الأحيان إلى درجة تعديل نفس المادة كل سنة مالية.

إن عدم استقرار النظام الضريبي يخل بقاعدة هامة من قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين التي بموجبها تكون الضريبة معلومة ومحددة للمول بشكل يقيني لا غموض فيه ولا إبهام ولا مفاجئات مستقبلية ، فإذا كان النظام الضريبي للدولة التي يستثمر فيها أمواله يتسم بالاستقرار كانت جدوى المشروعات أقرب إلى الصحة وكان الاستثمار في هذا البلد أدمى للاطمئنان والعكس صحيح عندما لا يتسم النظام الضريبي بالاستقرار الامر الذي يجعل المستثمر خاصة الأجنبي ينتقل بأمواله الى بلد اخر يتسم نظامه بالاستقرار³.

إن عدم استقرار المنظومة القانونية في الجزائر بصفة عامة والمنظومة الضريبية بصفة خاصة عبر التعديلات المتلاحقة التي تحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية يترتب عنه عدم استقرار السياسة الضريبية وبالتالي تعقد بنية النظام الضريبي وعدم وضوحه أمام المستثمرين، الذين يفقدون الرؤية في وضعية النصوص الجاري العمل بها، إن هذه الحالة تدفع المستثمرين على اللجوء للتهرب الضريبي لأن قاعدة اليقين الضريبي قد اختلت لديهم. وبالتالي يحول دون تشجيعهم على الاستثمار وانجاز مشاريع مستقبلية، وأحيانا ترحيل الأنشطة الاقتصادية إلى بلدان أجنبية أخرى تتميز باستقرار النصوص الضريبية وبأكثر جاذبية للاستثمار لشعورهم بإنعدام الأمن القانوني.

وقد زاد تخوف المستثمرين وخاصة الأجانب في انعدام الأمن القانوني عند صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أين تقلص حجم الاستثمارات الأجنبية إلى أدنى مستوياته، وتقلصت معه عدد الاتفاقيات الثنائية بين الجزائر ونظيراتها بمسمياتها المختلفة سواء كانت تخص الاستثمار ومجال حمايته

¹ زياد فيصل حبيب الخيزران، المرجع السابق، ص 116.

² محمد بوكوطيس، الأمن القانوني في المجال الضريبي، مجلة الارشاد القانوني، العدد 03 ص 325.

³ حم الحبيب مشري، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون الأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2009-2010، ص ص 157-

أو الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، لذلك حاول المشرع الجزائري تدارك هذه السلبيات في قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09.

ثانيا: مشكلة التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، فظاهرة التهرب الضريبي قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول باختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية السبعينات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزاني¹.

تعددت التعاريف المقدمة حول هذه الظاهرة سواء من قبل الباحثين والفقهاء الاقتصاديين أو القانونيين، فمن الناحية الاقتصادية يعتبر التهرب الضريبي تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع لمورد مالي مهم من موارد الدولة، أما من الناحية القانونية، فإن ظاهرة التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون والمالية العامة يشكل جرما قانونيا، أي أنه فعل يتضمن انتهاك صريح لنص القانون، مع أن معظم هؤلاء الفقهاء انفسهم عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته أو ينجز عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع وينتج عن استعمال أساليب مخالفة للقانون.

ترتبا على ذلك يمكننا أن نعرف التهرب الضريبي بأنه ظاهرة قانونية واقتصادية وضريبية خطيرة²، وتتمثل في محاولة تخلص المكلف القانوني كليا أو جزئيا من العبء الضريبي، دون أن ينقله إلى شخص آخر³. ويمكن أن يتم هذا التخلص عن طريق الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي (التجنب الضريبي) كما يمكن أن يتم عن طريق مخالفة القوانين والنظم المعمول بها (الغش الضريبي).

¹ ناصر مراد، بن عيادي سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03 ديسمبر 2013، ص400.

² قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، العدد 48، المجلد أ، سنة 2017، ص281.

³ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات قانونية، العدد 14، 2010، ص 07.

تأسيسا على ما سبق يقصد بالتجنب الضريبي **l'évasion fiscal**: أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹ أي أن المكلف بالضريبة يتملص بشتى الطرق والأساليب من اداء الضرائب المستحقة الدفع دون المساس بالنصوص التشريعية، كان يستغل المكلف الثغرات والفجوات القانونية الموجودة فالتشريع الضريبي بفعل تعقد النظام الضريبي أو عدم إحكام صياغته القانونية لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع، وهذا التهرب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الاعفاءات والتخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية كالشركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة. ومثاله ذلك أن يلجأ المستثمرين الذين استفادوا من الحوافز الضريبية الى ايقاف مشروعاتهم بعد انتهاء فترة أو مدة الإعفاء المؤقت والدخول في مشاريع استثمارية أخرى وبإعفاءات جديدة نظرا لتغير المشروع، ومن صورته كذلك الإمتناع عن استهلاك أو انتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة أو الامتناع عن استيرادها من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية وترك النشاط الإنتاجي الخاضع لضرائب مرتفعة إلى نشاط اخر خاضع لضرائب أقل.

أما **الغش الضريبي fraude fiscal**: فهو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة نلاحظ سلوك اجرامي مقصود ومتعمد. فالغش الضريبي هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي². يتأتى عندما يلجأ المكلف بأداء الضريبة إلى وسائل غير مشروعة للتخلص من دفع الضريبة وذلك بمخالفته صراحة للأحكام والتشريعات الضريبية أي انتهاك لروح القانون.

لم يعد يقتصر التهرب الضريبي على الصعيد الداخلي للدولة بل أصبح ذو صبغة دولية خصوصا ببروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تستفيد من التباين الاقتصادي بينها وبين أقاليم الدول المضيفة التي تهدف من خلال استثماراتها إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيض أعبائها الضريبية من خلال التهرب من التزامها بدفع الضريبة بإتباعها لآليات متعددة كتحويل أموالها إلى دول³ تتميز بضغط ضريبي منخفض كالدول الجنات الضريبة.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2011، ص 152

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 215.

³ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، سنة 2008، ص 7.

إن الدول النامية تتسابق لجذب الاستثمارات الأجنبية ولو بمزايا ضريبية مبالغ فيها، فيزيد المركز التفاوضي للشركات المتعددة الجنسيات للحصول على أفضلها بكل المقاييس ويقلل في الوقت ذاته من العائد الصافي الذي يحققه البلد المضيف نتيجة خسارة عوائد ضريبية كبيرة ومصاريف تتعلق بتوفير البنية الأساسية لتلك المشروعات والطامة الكبرى عندما تعيد هذه الشركات أرباحها التي تحققت هذه الاستثمارات إلى دولها الأم بدلا من إعادة استثمارها في الدولة المضيفة وهذا ما يحدث فعليا في كثير من الأحيان¹.

ويتمثل التهرب الضريبي على المستوى الدولي أساسا في مشكلة أمانة نقل المعلومات فيما بين الممولين والسلطات الضريبية بشأن تحديد الأموال الخاضعة للضريبة في الدول الأعضاء الذي من شأنه التغلب على مشكلة سرية الحسابات والمعلومات، ولذلك فإن الوصول إلى المعلومات وبيانات من الدول المتقدمة عن الممولين وما يتعلق بالمسائل الضريبية من أهم الأسباب الرئيسية من وجهة نظر الدول النامية لعقد اتفاقيات ضريبية ثنائية مع الأولى².

إن التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي فكرة قديمة. غير أن انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الإنفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي (العولمة) من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على الصعيدين الداخلي والدولي.

وإذا كانت التشريعات الداخلية قد استطاعت إلى حد كبير أن تسيطر على التهرب الضريبي الداخلي وإحكام الحصار على المكلف المتهرب، نظرا لما يمثله من خطورة على إيرادات الدولة، فالوضع مختلف تماما بالنسبة للتهرب الضريبي على المستوى الدولي أو الخارجي، إذ تقل التشريعات والنصوص التي تنظم كيفية مواجهة هذه الظاهرة على المستوى الدولي من الرغم من خطورتها³.

¹ حم الحبيب مشري، المرجع السابق، ص 170.

² عبد الهادي مقبل، الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية، الطبعة 2، سنة 2011، ص 110.

³ سوزي عدلي ناشد، المرجع نفسه، ص 7.

بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة من أجل توسيع الوعاء الضريبي والبحث المستثمر عن القاعدة الضريبية بغرض تخفيف العبء الضريبي على المكلفين إلا أن أسباب¹ التهرب الضريبي في الجزائر في تزايد كبير، فهي ذات طابع تاريخي واقتصادي واجتماعي، وكذلك أسباب ناجمة عن النظام الضريبي في حد ذاته. وبالرغم من أن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة ولم تظهر بظهور مصطلح النفقات الضريبية، إلا أن تعدد و تنوع صور الانفاق الضريبي في شكل حوافز ضريبية المشجعة على الاستثمار، حفزت بعض المكلفين بالضريبة على استعمال كل طرق الغش و الإحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة، فالغش والتهرب الضريبي له علاقة بتنوع وتعدد الإنفاق الضريبي الذي بدوره يؤدي إلى تعقد النظام الضريبي وصعوبة مراقبته من طرف الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى صعوبة قياسه بسبب عدم الإعتماد على أسلوب محدد للقياس، وسيطرة الاقتصاد الموازي على أغلب الأنشطة الاقتصادية، الأمر الذي يتيح الفرصة أمام بعض أشباه المستثمرين الى استخدام النفقات الضريبية لأغراض مضاربية، لذلك يجب تبسيط النظام الضريبي الجزائري و ترشيد استخدام النفقات الضريبية، وضرورة تطبيق رقابة بعيدة عليه، ودراسة مدى فعاليته وتأثيره على الاستثمار².

ثالثا: مشكلة الازدواج الضريبي.

يعتبر الازدواج الضريبي من بين المشكلات التي تواجه المستثمرين، ما جعلها موضوع اهتمام واسع على المستوى المحلي والدولي. وهي إحدى المشكلات التي تحد من كفاءة النظام الضريبي، حيث أن الازدواج الضريبي الداخلي يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية، كما أنه ينقص من حصيلة الضريبة المفروضة وذلك نتيجة تكرار إجراءات تحقيق وجباية الضريبة، كما يؤدي إذا زاد عبء الضرائب المفروضة على حد معين الى عرقلة النشاط الاقتصادي ويقلل حوافز الأفراد على العمل والإنتاج وقد يدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة³.

¹ تتعدد أسباب التهرب الضريبي، فقد تكون متعلقة بالمكلف الضريبي ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية، أي درجة المواطنة التي يتمتع بها المكلف، اسباب متعلقة بالنظام الضريبي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، بالإضافة الى اسباب اقتصادية واجتماعية. للتفصيل حول أسباب التهرب الضريبي، راجع ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص 09 وما بعدها.

² محمد الزين باركة ، جليل زين العابدين، دور النفقات الجبائية في تشجيع الاستثمار حالة الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد الثالث، 2013، ص ص 25-27.

³ نبيل قليل، سبل تفعيل النظام الضريبي بالإستناد إلى الحصيلة الضريبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 01، سنة 2020، ص 150 .

أما الازدواج الضريبي الدولي فيعد عقبة أساسية أمام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية حركة التجارة ويعد من أهم المشاكل التي تحول دون اتساع نطاق الاستثمارات، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، لذلك فإن تلافي هذه الظاهرة سيعود بالنفع على المستثمر وعلى الدولة. ويتم ذلك عبر إبرام اتفاقيات تعمل على تقادي وتجنب الازدواج الضريبي بكل أشكاله والتي تعد حافزا ضريبيا على الاستثمار، وعبر رصد معاملة ينتقي هذا الازدواج¹.

رابعاً: ارتفاع الضغط الضريبي.

يعرف الضغط الضريبي عادة بالنسبة الموجودة بين كتلة الإقتطاعات الضريبية و الناتج الداخلي الخام، فانطلاقاً من معرفة هذه النسبة تتضح لنا الرؤية عن حجم الإيرادات الضريبية من ناحية، والطاقة الجبائية للأفراد من خلال مساهمتهم في إجمالي القطاعات من ناحية أخرى وفي هذا الإطار يكون للجباية دور توجيهي و تحفيزي للمستثمرين ولأعوان الاقتصاديين عامة².

إن ظاهرة ارتفاع نسبة الضغط الضريبي في الوقت الحاضر أدى إلى نزع صفة الحياد من المالية العمومية، مما حدى بأغلب الدول إلى إدراج العنصر الضريبي ضمن العناصر التي تأخذ بعين الاعتبار عند وضع السياسات العمومية في المجالات الاقتصادية والمالية، وهو ما أدى إلى قبول الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلا عن هدفها المالي. وهذا البعد الوظيفي في المالية الحديثة اثار مجموعة إشكالات نظرية وعملية وتنوعت الطروحات حول نسبة الضغط الضريبي المقبولة وخاصة في وقائع اقتصادية واجتماعية مختلفة³.

نظريا تتحدد نسبة الضغط المثلئ بـ 25% حسب الاقتصادي الاسترالي Kolin-Clark إلا أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الإعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة، وتهمل الحالات الإستثنائية من حروب وأزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة⁴.

في الجزائر يكتنف قياس الضغط الضريبي مشكلة ثنائية التمويل الجبائي من الجباية العادية والجباية البترولية، وما هو ملاحظ هو غلبة الجباية البترولية على الجباية العادية في الجزائر نتيجة الإرتباط

¹ عبد القادر معن، ابراهيم صالح، شامل سامي عواد، ص 157.

² الطاهر شليحي، المرجع السابق، ص 142.

³ محمد بشكوا، العدالة الضريبية والضغط الجبائي، مجلة الفقه والقانون، العدد 15، سنة 2014، ص 194.

⁴ حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 04، ص 282.

بقطاع المحروقات الذي يعد مصدرا ريعيا للاقتصاد الوطني، ومن ثم لا يعطي الإنعكاس الحقيقي للاقتطاع الضريبي، مما يعمل على عدم إعطاء قراءة صحيحة وقياس واضح للضغط الضريبي.¹

وعليه فالضغط الضريبي يسمح بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص أو الاقتصاد الوطني ككل، حيث أن ارتفاع المعدل يدل على ارتفاع موارد الخزينة العمومية وضعف الموارد الموجهة للأشخاص (المستثمرين من جهة أخرى) التي تسمح لهم بمواصلة أنشطتهم الانتاجية، لذلك فارتفاع نسبة الضغط يعد عائقا في طريق التنمية.²

والضغط الضريبي المنخفض تكون فيه الإيرادات العامة متدنية مقارنة بالنفقات لعامة ودور الجباية في هذه الحالة لا يرتقي إلى مستوى التوجيه و التحفيز، بل يقتصر على تمويل الوظائف التقليدية للدولة.

لذلك من الضروري أن يبلغ الضغط الضريبي حدا معيناً يتناسب والوضعية الاقتصادية و مستوى الإنتاجية التي تكون عليه القطاعات التي تنشط الحياة الاقتصادية حتى يمكن الحديث عن جباية وظيفية تؤدي دورها، و مفعولها في التأثير على قرارات المستثمرين، وتوجيه أنشطتهم بما يتماشى والخطط التنموية للدولة يعد من فعالية الحوافز الضريبية إعلام المستثمرين و الأعوان الاقتصاديين بمضمون الإمتيازات الجبائية، لأن الجهل بها يقلل من عدد المستفيدين من هذا الإجراء.³

خامسا: تفشي الفساد والاقتصاد الموازي.

يشكل الاقتصاد الموازي أحد عوامل إعاقة ترقية الاستثمار في الدائرة الرسمية، لتسببه في احداث جملة من المساوىء، منها: زيادة العبء الضريبي على المؤسسات النظامية، إذ يساهم انتشاره في ضعف الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يدفع الدولة لرفع معدلات الضرائب التي تتحملها المؤسسات النظامية، فيجد ذلك من نشاطها، وقد يضعها أمام خيارى الإفلاس أو الإنخراط في الدائرة الغير نظامية، والاقتصاد

¹لينة جولاح، علاقة الضغط الضريبي بالتهرب الضريبي في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، سنة 2021، ص 578.

²فتيحة قرقوس، المرجع السابق، ص 22.

³الطاهر شليحي، المرجع نفسه، ص 142.

الوطني هو الخاسر في كلتا الحالتين، فضلا عن تشويه دفة المؤشرات الاقتصادية للدولة لبنائها على معطيات خاطئة¹.

كما أصبح الفساد الاقتصادي أحد الظواهر التي تهدد كل دول العالم ما جعلها موضوع اهتمام المتابعين والمختصين وكذا الهيئات المحلية والدولية في مختلف دول في سبيل إيجاد حلول للحد من الاثار السلبية لهذه الظاهرة.

إذ يبدو أن كل من الفساد والاقتصاد الموازي يتحايلان على القوانين والتشريعات الضريبية بشكل مشترك، مما يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية وزيادة الانفاق العام وإعاقة الإنتاجية والنمو، لذلك ينظر إلى الفساد والاقتصاد الموازي على أنهما ظاهرتان مدمرتان، يسيران معا أيضا ويقوضان الحكم الديمقراطي وسيادة القانون، ويؤثران سلبا على التنمية الاقتصادية والمستدامة².

¹ الحواس زواق ، نحو سياسة ضريبية داعمة للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 18 العدد28، سنة 2022، ص 304.

² نبيل قليل، المرجع السابق، ص 147.

الفرع الثاني: محدودية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار.

إن الواقع هو المدرسة الوحيدة التي تعبر عن حقيقة فعالية أو عدم فعالية سياسة التحفيز الضريبي في جلب وتشجيع المستثمرين للاستثمار في الجزائر، وتقاس هذه الفعالية بمدى قدرته في اتخاذ قرار الاستثمار، وتوجيه هذه الاستثمارات نحو المناطق والقطاعات المرغوبة والمسطرة من قبل الدولة. فالأرقام أثبتت محدودية هذه الحوافز الضريبية في تحقيق الأهداف المنشودة من وراء منحها. لذا سنخصص هذا الفرع لدراسة الحدود والعراقيل التي تحد من فعاليتها، ويمكن أن نميز في هذا الإطار بين العوائق الضريبية لسياسة التحفيز الضريبي وبعض العوائق الأخرى الغير ضريبية والمرتبطة بالمناخ العام للاستثمار.

أولاً: العوائق الضريبية التي تحد من فعالية الحوافز الضريبية.

إن النظام الضريبي الجزائري هو مماثل للأنظمة الضريبية السائدة في البلدان السائرة في طريق النمو، والتي تسعى جاهدة إلى تشجيع وجذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية. فهو يمنح حوافز ضريبية بمختلف الأشكال تتناسب مع سياسته الضريبية المعتمدة للنهوض بقطاع الاستثمار وتظهر مجموعة من العوائق القانونية وعوائق أخرى متعلقة بطبيعة الحوافز الضريبية ذاتها.

1- القيود القانونية الواردة على الحوافز الضريبية:

هناك عدة قيود قانونية تحد من فعالية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات في الجزائر

أ- قيد إلزامية إعادة استثمار الأرباح.

فرض المشرع الجزائري قيوداً على المستثمرين الأجانب المستفيدين من المزايا الضريبية بإعادة استثمار حصة من الأرباح، حيث ورد في متن نص المادة 57 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على: "زيادة على أحكام المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في مجال كل من الضرائب و الرسوم الحقوق الجمركية و الرسوم الشبه الجبائية و غيرها في إطار أنظمة دعم الاستثمار، بإعادة الاستثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات"¹.

بهذا النص قيد المشرع المستثمر الأجنبي بوجوب إعادة استثمار حصة الأرباح التي توافق نسبة الإعفاءات أو التخفيضات في مجال الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية التي استفادة منها، وبالتالي إذا

¹ المادة 57 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

كانت نسبة الإعفاءات والتخفيضات كبيرة، فإن المستثمر ملزم بإعادة استثمار الأرباح المتأتية منها بنسبة مساوية لها. وإذا أخل المستثمر في تنفيذ هذا الالتزام فإنه يقع عليه جزاء إعادة كل التحفيزات المالية، بالإضافة إلى تسليط غرامة مالية¹.

ورغم أن غاية المشرع من هذا الإجراء هو إعادة النشاط الاقتصادي مقابل ما يتحصل عليه المستثمرون الأجانب من المزايا الضريبية والجمركية، وحماية الاقتصاد الوطني من استنزاف احتياطي الدولة من العملة الصعبة، واختلال ميزان المدفوعات عند تحويل المستثمرين الأجانب لأموالهم المحققة في الجزائر إلى دولة أجنبية أخرى، إلا أنه بالمقابل يعتبر هذا الإجراء قيد على مبدأ حرية الاستثمار، حيث أنه أدى إلى استياء المستثمرين الأجانب لتطبيق هذا الالتزام، الأمر الذي يجعلهم يفكرون مليا قبل الإقدام على الاستثمار في الجزائر.

و نظرا للإنقاد الموجه لهذا الإجراء من طرف المستثمرين الأجانب، وقصد تحسين مناخ الاستثمار، وتحقيق التوازن بين مصلحة المستثمرين الأجانب والدولة قام المشرع بالتخفيف من عبء هذا الإلتزام، وذلك بتعديل أحكام المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 02 من القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 بوجوب إعادة استثمار نسبة 30 % فقط من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات والتخفيضات والتي جاء في فحواها: "...يتعين المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار ثلاثين بالمائة (30%) من حصة الإمتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل (4) سنوات، ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي..."

وتخص عملية إعادة الاستثمار للسلع والخدمات غير المذكورة في القائمة السلبية والمستفيدة من المزايا، مقتنيات الأصول التي تندرج في إطار نشاطات جديدة وزيادة الإنتاج وإعادة التأهيل والمساهمة في

¹ أنظر إلى الفقرة الرابعة من المادة 57 من الأمر رقم 09-01، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

رأسمال الشركة، إذا لم يتم تطبيق هذا الإجراء في حالة الشراكة بين المتعاملين الوطنيين والأجانب عندما يتم ضخ المبلغ الكامل للإمتيازات في سعر السلع والخدمات النهائية للشركة¹.

ب- القيود الواردة على حرية المستثمر للإستفادة من الحوافز الضريبية.

استثنى المشرع الجزائري بموجب المرسوم التنفيذي 17-102 الصادر في 05 مارس 2017 المتعلق بتحديد القوائم السلبية قائمة من النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات من الإستفادة من المزايا التي تضمنها القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، حيث تخضع هذه القوائم إلى مراقبة وتحيين دوري، بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالاستثمار والوزير المكلف بالمالية، ويبلغ المجلس الوطني للاستثمار بالتعديل²، تراعى فيه الحاجة الضرورية لنشاطات معينة في مناطق محددة فيتم ادخالها دائرة النشاطات المستفيدة من هذه المزايا، كما تراعى فيه تشعب نشاطات أو قطاعات ما في مناطق خاصة فيتم استبعادها وإدراجها ضمن قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة.

وعليه هناك عددا كبيرا من الاستثمارات لا يمكنها الاستفادة من الحوافز الضريبية التي جاء بها قانون ترقية الاستثمار وحتى المشمولة بها، لا تستطيع الاستفادة من هذه الحوافز في حالة اقتناء السلع والخدمات التي تدخل ضمن القوائم السلبية، كما أن هذه القائمة تبقى محل تعديل حسب الحاجة الضرورية للنشاطات، وهو ما يشكل قيودا للمستثمرين.

بالإضافة إلى ذلك فإنه هناك تقييد لاستثمارات التوسع وإعادة التأهيل من الاستفادة بالمزايا المنشأة بموجب القانون رقم 16-09 وذلك بتحديد الأسقف الدنيا ومقدار المساهمة المستثمرة، بشرط أن يساوي مبلغها أو يفوق 25 بالمائة من مجموع الاستثمارات الإجمالية الواردة في الميزانية الأخيرة عندما تكون هذه الاستثمارات أقل أو تساوي 100.000.000 دج، أو 15 بالمائة من مجموع الاستثمارات الإجمالية الواردة في الميزانية الأخيرة عندما تفوق هذه الاستثمارات 100.000.000 دج، وتكون أقل أو تساوي 1.000.000.000 دج دون أن يكون مبلغها أقل من 250000.000 دج. و 10 بالمائة من مجموع

¹ أنظر للمواد من 04 إلى 09 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 28 نوفمبر 2016، ج ر العدد 71، الصادرة في 11 ديسمبر 2016.

² المادتين 09 و 10 من المرسوم التنفيذي 17-101 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

الاستثمارات الاجمالية الواردة في الميزانية الأخيرة عندما تفوق هذه الاستثمارات 1.000.000.000 دج دون ان يكون مبلغها أقل من 150.000.00 دج¹

ج- ضابطة المعاملة الضريبية والإدارية أمام المستثمرين.

يتسم التشريع الجزائري بعدم الشمولية وعدم التجانس فيما يخص الحوافز الضريبية، فتتعدد القوانين التي تمنح بموجبها هذه الإمتيازات وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الاستثمار ومختلف اتفاقيات الشراكة، بالإضافة إلى الأحكام الضريبية الغير مدرجة في التشريع الضريبي الصادرة في قوانين المالية السنوية والتكميلية في الفصل الثالث تحت عنوان أحكام مختلفة².

وعليه فإن إقرار المشرع الجزائري للحوافز الضريبية في قوانين خاصة متفرقة من شأنه أن يؤدي إلى غياب النظرة الكلية للمعاملة الضريبية بالنسبة للمستثمر خاصة في حالة عدم التنسيق بين تلك القوانين، مما يفقد النظام القانوني للتحفيز الضريبية الوضوح والاستقرار.

و لا يقتصر الأمر فقط على عدم التجانس القانوني للحوافز الضريبية وإنما يطل إلى تضارب الصلاحيات للأجهزة الإدارية المكلفة بمنح ومتابعة هذه الحوافز الضريبية ويتجلى ذلك في تدخل المجلس الوطني للاستثمار في صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

حيث يعتبر مبدأ الفصل بين الصلاحيات ذات الطابع الإداري والصلاحيات ذات الطابع الاستراتيجي من بين مظاهر تكريس سياسة الحكم الراشد في تسيير شؤون الدول، وهو ما لم يوفق به المشرع الجزائري في مجال الاستثمار، بحيث استحدث سنة 2001 الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للقيام بالمهام الإدارية، إلى جانب المجلس الوطني للاستثمار المكلف بالمهام ذات الطابع الاستراتيجي³.

لكن تغيرت الأمور بداية سنة 2009 إلى غاية اليوم، وذلك بإعتبار المجلس الوطني للاستثمار هيئة ذو طابع استراتيجي يصور ويخطط في حين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تنفذ وتطبق، وبالتالي

¹ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات.

² محمد بلهادف ، عبد المجيد قدي ، المرجع السابق، ص 325.

³ ندير بن هلال، المرجع السابق، ص 337.

يغلب عليها الطابع التنفيذي وهذا من أجل تحسين مناخ الأعمال والاستثمار من كل النواحي سواء في مجال منح المزايا والامتيازات قصد تفعيل وتنشيط الاستثمارات، وعليه فالمجلس الوطني للاستثمار يعتبر المرجع الرئيسي في أغلب القرارات الهامة التي تنفذها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

ما يلاحظ هنا هو تقييد المجلس لأداء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، حيث يبقى للوكالة صلاحية معالجة الملفات الاستثمارية التي يقل مبلغها عن خمسة ملايين دينار، وهو الأمر الذي يكرس نظام الإدارة المركزية وعرقلة الاستثمار، على اعتبار أن للوكالة فروع محلية إلا أنها لا تستطيع معالجة تلك المشاريع الاستثمارية، وهو ما يشكل تقييد واضح لسلطة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وبالأخص فروعها على المستوى المحلي¹.

ويترتب أيضا على كثرة الأجهزة الإدارية المشرفة على الاستثمار، تعدد مراكز اتخاذ القرار خاصة في غياب التنسيق فيما بينها، الأمر الذي يفضي الى تضارب القرارات الصادرة عنها ودخولها في تنازع الاختصاص يهدر معها كثير من الوقت المستثمرين مما يترتب عنه، عدم وضوح المعاملة الادارية للمستثمرين.

2- العوائق المتعلقة بطبيعة الحوافز الضريبية.

إن طبيعة الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع الاستثمار، سواء من خلال معايير وضوابط الاستفادة من هذه الحوافز، أو من خلال مجال تطبيقها والأدوات المستخدمة في التحفيز الضريبي، تطرح العديد من الإشكاليات والعوائق التي تحول دون فعالية هذه الحوافز.

أ- جوانب الضعف في معايير الاستفادة من الحوافز الضريبية.

يمكن إبراز جوانب الضعف في معايير و ضوابط الاستفادة من الحوافز الضريبية في النقاط التالية:²

- استفادة المشروع الاستثماري من الإعفاء لمجرد إنشائه ويستند هذا إلى منطق تشجيع قيام جميع الاستثمارات بغض النظر عن نوعها أو أهدافها أو منتجاتها ومهما كانت التضحيات والتكاليف.

¹ جمال قرناش، المرجع السابق، ص 82.

² زواق حواس، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر-ضرورة الإصلاح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 03، سنة 2021، ص 512.

- اتجاه قوانين الاستثمار نحو إطلاق الحوافز، لذلك اتجهت أغلب المشاريع إلى مجالات بعيدة عن تحقيق أهداف التنويع والاستدامة، وكان التركيز على المشاريع الاستهلاكية والخدماتية سريعة استرداد تكاليفها وذات العائد المرتفع على المدى القصير.

- حصر المساهمة الشخصية في حدود 1% أو 2% سيثجع المشاريع الغير جادة لأنها حتى في حالة تحقيقها لخسارة ستكون في حدود المساهمة الضعيفة في التمويل وقد تعوض من الحوافز الضريبية، خاصة في ظل سياسة اقتصادية تسير بقرارات إدارية الأمر الذي يكرس ثقافة الاستثمار الغير جاد.

ب- جوانب قصور استخدام المشرع للحوافز الضريبية: هناك عدة ملاحظات نسجلها في هذا الصدد:

• اعتماد المشرع على الإعفاءات الضريبية.

استحوذت الإعفاءات الضريبية على جانب كبير من اهتمام المشرع الجزائري لتشجيع الاستثمارات سواء في إطار القانون الضريبي، أو في إطار قوانين وهيئات الاستثمار، ومع ذلك فقد تبين على الرغم من أهمية الإعفاءات الضريبية إلا أن هناك أوجه قصور في استخدام هذا الحافز من طرف المشرع الجزائري ويظهر ذلك في:¹

- بالنسبة للمشاريع المستفيدة من الحوافز الضريبية في إطار القانون الضريبي العام تتحدد مدة الإعفاء على أساس قطاع النشاط أو مكانه، ولكن دون تمييز بين فروع القطاع التي تتفاوت أهميتها فداخل القطاع الانتاجي لا فرق بين انتاج الكيس أو البلاستيكي أو الدواء أو الغذاء.

فالملاحظ إذن التشابه في الحوافز الضريبية الممنوحة للقطاعات الاقتصادية حيث جاءت بصفة التعميم. بحيث تقتصر للتنويع والتخصيص بحسب طبيعة ومتطلبات كل قطاع، فالقطاع الإنتاجي جاء أحد المجالات المحفزة دون تحديد لفروع ذات أهمية في تحقيق التكامل القطاعي أو قيادة عملية التنمية.

- اقتصر معيار التفرقة في مدة الإعفاء بالنسبة للمشاريع المحدثه في إطار هيئات ترقية الشغل على مكان الأنشطة حيث تقدر مدة الإعفاء ب 03 ثلاث سنوات، تمدد إلى 06 سنوات في المناطق المراد ترقيتها و 10 سنوات في المناطق المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب، مع إمكانية التمديد عند

¹ زواق حواس، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر-ضرورة الاصلاح، مجلة الاستراتيجية والتنمية،المرجع نفسه،ص 512.

الالتزام بالتوظيف الدائم لعدد محدد من العمال، مع تساوي المدة لكل القطاعات الاقتصادية و دون الأخذ بعين الإعتبار أهميتها للاقتصاد الوطني، و درجة المخاطرة

• **إغفال المشرع لإستخدام حوافز ضريبية أخرى:** هناك حوافز ضريبية أثبتت فعاليتها في

تشجيع الاستثمارات في التشريعات المقارنة تمثلت في:

- **الإهلاك المعجل:** يقصد بالإهلاك المعجل كحافز ضريبي كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الانتاجية المقدره .

ونجد أن هذا الحافز يتم استخدامه للحد من تأثير ضرائب الدخل على المستثمرين فعندما يتم فرض ضريبة دخل على المشروع الاستثماري ويكون سعر الضريبة مرتفع هنا يأتي استخدام الإهلاك المعجل إما لتخفيض مقدار الضريبة أو التأثير في توقيت دفع الضريبة فهنا يكون له بالغ الأثر في جذب الاستثمار سواء أكانت أجنبية أو وطنية¹

ولقد أثبتت هذا الحافز نجاعته في جذب المزيد من الاستثمارات بل ضاعف حجم المشروعات الاقتصادية في الدول التي استخدمت هذا الحافز ودعمته وصولا إلى تحقيق التنمية، لم يكن الإهلاك المعجل ضمن مكونات منظومة الحوافز الضريبية الموجهة للاستثمار في الجزائر، رغم فعاليته في التأثير على قرارات الاستثمار.

- **معونات الاستثمار:** لم يقر المشرع الجزائري أي منحة استثمارية، كما هو الشأن في كثير من تشريعات الدول، حيث تمنح للمستثمر منحة استثمارية في شكل نسبة مئوية من قيمة الأصول الرأسمالية الجديدة المقنتاة، يتم خصمها ضمن التكاليف عند تحديد وعاء الضريبة في سنة بدء استخدام الأصل ولمرة واحدة، بالإضافة الى تخفيض قسط الإهلاك العادي، وقد أثبت هذا الحافز قدرته على تشجيع اقتناء الأصول الرأسمالية الجديدة، وزيادة معدل الاستثمار لاسيما عند ربطه بالأصول الثابتة الانتاجية².

¹ حمدي حمزة حمد، المرجع السابق، ص 121.

² زواق حواس، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر-ضرورة الاصلاح، المرجع السابق، ص

ثانيا: العوائق الغير ضريبية التي تحد من فعالية الحوافز الضريبية.

لتقوم سياسة التحفيز الضريبي بكامل دورها في تشجيع عملية الاستثمار، لابد من توفر الجو أو المحيط الملائم، الذي يسمح لها القيام بالأدوار التي وضعت من أجلها

1- العوائق التنظيمية والإدارية.

للجهاز المؤسستي للاستثمار دورا هاما في تشجيع وجلب المستثمرين، لذلك يتعين على أية دولة أن تقوم بإنشاء أجهزة وهيئات حكومية تكون مهمتها الأساسية تخطيط تنظيم وتوجيه الاستثمارات، فضلا عن تسويق وترويج المشروعات والتعريف بالسوق في الداخل والخارج.

فبالنسبة لإجراءات حصول المستثمر للمزايا الضريبية فقد حاول المشرع تبسيطها بموجب قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 17-1002، حيث نلاحظ إضفاء نوع من المرونة على إجراءات انجاز المشروع الاستثماري، كما أقر المعاملة المنصفة والعادلة¹ بين المستثمر الأجنبي والمحلي، إذ يخضع المستثمر الأجنبي لنفس الإجراءات التي يخضع لها المستثمر الوطني.

و بموجبه ألغى نظام التصريح بالاستثمار وطلب الحصول على المزايا المعمول بهما في القانون السابق الذي تم استبداله بإجراء التسجيل أمام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار التي تقوم بمنح ومتابعة المزايا. هذا و تم تجميع المراكز الأربعة لتسهيل الإجراءات أمام المستثمرين على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ومن بينها مركز تسيير المزايا الذي خول له مهمة تسيير المزايا والتحفيزات المختلفة لفائدة الاستثمارات .

وعليه يمكن القول أن المشرع من خلال قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16، قد حاول تجاوز السلبية التي أفرزها القانون السابق، بإعطاء تصور جديد للاستثمار بواسطة توسيعه للمزايا الضريبية و التسهيلات الإدارية التي تمنح لمناخ الاستثمار ديناميكية جديدة وأرضية عمل خصبة تعمل على تشجيع

¹ استبدل المشرع الجزائري مبدأ نفس المعاملة للمستثمرين الوطنيين والأجانب المنصوص عليه في المادة 14 من الامر المتعلق بتطوير الاستثمار رقم 01-03 بمبدأ المعاملة العادل والمنصفة فجاء في نص المادة 21 من قانون ترقية الاستثمار 09-16 على: "مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الثنائية والجهوية والمتعددة لمتعددة الاطراف الموقعة من قبل الدولة الجزائرية، يتلقى الاشخاص الطبيعيون والمعنويون الاجانب معاملة منصفة وعادلة، فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة باستثماراتهم".

الاستثمارات الوطنية وجلب الاستثمارات الأجنبية. فالظاهر جليا أن إرادة المشرع الجزائري في النهوض بالاستثمار موجودة غير أن هذه الإرادة تصطدم عمليا بمعوقات تقف حائلا دون نجاح هذه المشاريع الاستثمارية أهمها التعقيدات والبيروقراطية والفساد وانعدام الشفافية على مستوى الجهاز الإداري المرافق للاستثمار.

ومن المؤكد أن اتخاذ القرارات الاستثمارية يتطلب معلومات مكثفة، وكلما زادت المعلومات عن البيئة الاستثمار زادت معه ثقة المستثمرين في اتخاذ قرار الاستثمار والعكس صحيح، وإذا قدر المستثمر أن المعلومات غير كافية أو لا يمكن الإعتماد عليها فإن قراره بعدم الاستثمار وعدم المغامرة بأمواله في جو تسوده الضبابية، وإذا كان قد باشر استثماره وتغيرت قوانينه وأصبحت بيئة الاستثمار تتسم بالغموض الضبابية فإن المستثمر قد يلجأ إلى دفع الرشاوي تجنباً للدخول في متاهات اجرائية وتعقيدات بيروقراطية قد تصل لحد خسارة مشروعه¹.

في هذا الصدد يقول أستاذ الاقتصاد من جامعة محمد بن سعود الدكتور اليماني: "يتسم العصر الحالي بالسرعة في كل نواحي الحياة خصوصا السرعة في اتخاذ القرار، لأن الفرص المناسبة لن تنتظر كثيرا وصعوبة الإجراءات وتعقيد بعضها وطول المدة الزمنية اللازمة لإنهائها، إضافة إلى عدم وضوح الإجراءات كلها تشكل عوامل طرد للفرص الاستثمارية.

و الإداريون هم أول من يستقبل المستثمر الأجنبي فإما أن يعطوه صورة جيدة للبلد وإما أن يكونوا جدار صد لتلك الفرص التي جاءت لتفيدنا"².

1- العوائق السياسية والأمنية.

تتمثل التطورات السياسية بما يشهده البلد من أوضاع داخلية لها أثرها المباشر في عملية جذب الاستثمار أو طرده، وتتمثل في مجمل الحروب والإنقلابات والتوترات الداخلية التي تمثل بمجموعها عوامل طاردة وذات أثر سلبي في مناخ الاستثمار، وكذلك عمليات الانتخاب والمشاركة السياسية وأوضاع السلام والمواثيق وعمليات الإصلاح السياسي والاجتماعي والحفاظ على حقوق الإنسان كل ذلك وغيره ما

¹ عبد الحفيظ بقة، الشفافية في علاقة المستثمر بالإدارة وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد الخامس، سنة 2017، ص 58.

² عماد الدين بركات، نور الدين مراد، مناخ لاستثمار الاداري واثره في استقطاب الاستثمارات، مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، مخبر المؤسسات الدستورية والنظم السياسية، العدد السادس، سنة 2019، ص 139.

يكون له أثر إيجابي في تحسين مناخ الاستثمار. ويمثل الإستقرار السياسي الذي يعني حالة الهدوء وعدم التذبذب في القرارات السياسية وكذلك مدى استقرار النظام السياسي للبلد وقوة المعارضة الوطنية إن وجدت وأخيرا الظروف الإقليمية والعالمية ذات التأثير في مجمل الأحداث في البلد المضيف وأن أي بلد لن يتمكن من الفوز بثقة المستثمرين إلا اذا اتسم نظامه السياسي بالاستقرار¹.

وأكدت الدراسات هذا الطرح ففي دراسة شمل مسح أكثر من 500 شركة من أكثر الشركات الاستثمارية في الدول النامية تبين أن من أهم العوامل التي دعت هذه الشركات للاستثمار في هذه الدول هو الحماية التي تقرها للشركات من المصادرة، وأن من أهم العوامل التي دعت هذه الشركات إلى عدم الاستثمار في بعض الدول هو العمليات الحربية أو التهديدات بالحرب أو العمليات الإرهابية التي تتعرض لها هذه الدول وعلى ذلك يتضح مدى أهمية الاستقرار السياسي كعنصر جاذب للاستثمار الأجنبي وكعنصر مانع لهروب رأس المال الوطني إلى الخارج، ويؤدي استمرار أو تصاعد الصراعات إلى إلحاق الضرر بثقة المستثمرين والتعجيل بهروب رؤوس الأموال مما يمثل خطرا على تحقيق إنجاز سريع ومستدام للنمو².

لهذا يعتبر الوضع السياسي للدولة من أهم انشغالات المستثمر الأجنبي إذ يعمل الاستقرار السياسي على انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدولة المضيضة ومنه انجاح سياسة التحفيز الضريبي. فالمخاطر السياسية هي أولى اهتمام المستثمر الأجنبي وتكمن في الأحداث والتغيرات الداخلية في البلد المستقبل لهذه الاستثمارات إلى جانب طبيعة العلاقات بين البلد المستقبل والبلد المستثمر فتأخذ هذه المخاطر أشكالا متعددة تتناسب مع درجة العلاقة ودرجة توترها، إذ نجد في شكل القيود المسلطة على الشركة الأجنبية المستثمرة إلى أن تصل إلى أقصى درجة وهي حالة الاقصاء³.

ويعتبر الاستقرار السياسي من أكبر العوامل التي تساعد في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، لذلك فإن انعدامه يعتبر أكبر عقبة أمام عزوف المستثمرين. وفي الجزائر تعتبر العشرية السوداء فترة التسعينات أكبر دليل على ذلك، الأمر الذي يفسر لنا المستوى المنخفض في حجم الاستثمار الأجنبي

¹ حمدي حمزة حمد، المرجع السابق، ص 182.

² نادية والي، المعوقات الاقتصادية والسياسية للاستثمارات الأجنبية في كل من الجزائر وتونس والمغرب، مجلة العدد 08، جوان 2017، ص 129.

³ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 123.

الوارد إلى الجزائر الذي يرجع بالأساس إلى عدم الاستقرار السياسي والأمني، بعد ذلك عرفت الجزائر نوعا من الاستقرار على المستويين الأمني والسياسي بفضل قانون الوثام المدني.¹

ورغم تحسين الوضع الأمني مقارنة مع فترة التسعينات إلا أنه على الصعيد الجهاز التنفيذي بقيت حالة اللااستقرار هي المسيطرة وتجسد ذلك في تعاقب الحكومات، فحكومة إسماعيل حمداني مثلا لم تعمر إلا سنة واحدة، وفي كل مرة كل حكومة لها برنامج وتوجه يختلف عن الحكومة السابقة فمثلا حكومة بلخادم رحبت بالاستثمارات العربية في الجزائر وقدمت لها كل الدعم والتسهيلات، بينما حكومة أويحي التي اتبعت سياسة التقشف ضيقت على الاستثمارات الأجنبية مهما كانت مصادرها، وهو ما تجسد في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على وجه التحديد وهو ما يفسر نظرية تأثير القانون في الجزائر حسب سياسة الدولة الأمر الذي يعطي صورة سيئة للجزائر، ويولد عدم الثقة لدى المستثمرين الراغبين في الاستثمار في الجزائر.²

كما شهدت الجزائر في فيفري 2019 حراكا شعبيا رفضا لترشح الرئيس لعهدة خامسة، مطالبًا بالتغيير الجدي. حيث أثرت هذه الأحداث و الوقائع على جميع القطاعات لاسيما الوضع الاقتصادي والسياسي التي شهدها الوطن، خصوصا بعد تورط أبرز رجال الأعمال ورجال الحكومة في قضايا فساد كبيرة .

وكان نتاج هذا الحراك الشعبي إستقالة الرئيس وتغيير وجه النظام السياسي في الجزائر بدأ من التعديل الدستوري³ استفتاء 01 نوفمبر وظهور ملامح الدولة الجديدة على حد قول رجال السياسة، هذا التغيير يستدعي إصدار قوانين وتشريعات جديدة تتلائم مع التوجهات السياسية هذا من جهة، ومن جهة ثانية تغييرات على مستوى الحكومة، كل هذه المعطيات تؤثر بصورة مباشرة على قرار المستثمرين.

¹ محمد بن يطو، مراد بلكعبيات، الاستقرار السياسي كضمان محفز لجلب الاستثمارات-دراسة قانونية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 12، العدد الأول، ص 218.

² نادية والي، المرجع السابق، ص 131.

³ المرسوم الرئاسي رقم 442-20 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج ر العدد 82، الصادر في 30 ديسمبر 2020.

2- العوائق الاقتصادية.

بالإضافة إلى العناصر السابقة يوجد عنصر آخر يؤثر على سياسة التحفيز الضريبي و يتمثل في الاستقرار الاقتصادي للدولة المضيفة للاستثمار، والذي يتجسد في توفر الأسواق، وجود نظام مصرفي متطور، وجود شبكة طرق متطورة، توفر مصادر كافية للتمويل بالمواد الأولية، وجود سياسة مرنة للأسعار والإئتمان، أضف إلى ذلك تسهيلات خاصة بالعلاقات الاقتصادية والمالية مع الخارج بالإضافة إلى استقرار العملة، وكل هذا من شأنه انجاح سياسة الحوافز الضريبية¹.

فضلا عن ذلك يعد النمو الاقتصادي أحد أهم المؤشرات التي يستخدمها المستثمرون في اتخاذ قرارهم الاستثماري فالأداء الضعيف للنمو الاقتصادي أو لاقتصاد البلد غالبا ما تحول دون توسيع قاعدة الاستثمار والعكس صحيح، ومن ثمة فإن الأداء الجيد للاقتصاد وتحقق معدلات نمو مرتفعة من شأنها أن تؤدي إلى جذب الاستثمار الأجنبي. كما تشمل التطورات الاقتصادية على عدد من العناصر تتمثل في الاستقرار النقدي والاقتصادي، فعندما يعاني الاقتصاد المعني من حالة تضخم فإن هذا من شأنه أن يؤدي تراجع الحافز لدى المستثمرين لتحويل استثماراتهم إلى ذلك البلد بسبب الآثار السلبية لظاهرة التضخم وانعكاسها على الصادرات وعلى القيمة الحقيقية للعملة الوطنية وما ينجم من ذلك من فقدان الثقة في اقتصاد البلد، كلها عناصر من شأنها أن تساهم وبشكل كبير في زعزعة الثقة لدى المستثمرين التي تؤدي إلى عدم الاستثمار في هذا البلد².

بالرجوع إلى الاقتصاد الوطني نجد عدة عراقيل اقتصادية تجعل المستثمرين الأجانب في تردد إلى دخول السوق الجزائري وهذا التردد مبني على التخوف من هذه العراقيل التي تفوق نتائجها التحفيزات الممنوحة. فالمستثمر يهتم دائما بالمسائل التي تمثل مخاطر لاستثماراته وخاصة تلك المرتبطة بالظروف الاقتصادية للدولة المضيفة، والأمر لا يتوقف على استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية بل يتعدى إلى عزوف المستثمرين الجزائريين في الاستثمار في بلدهم وتحويل أموالهم إلى الخارج.

¹ حليم بو حادي ، المرجع السابق، ص 79.

² حمدي حمزة حمد، المرجع السابق، ص 189.

المبحث الثاني: وسائل تطوير السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار.

إن الأرقام أثبتت أن نصيب الجزائر من الاستثمارات في ظل قانون ترقية الاستثمار 16-09، لا يتناسب مع حجم الحوافز الممنوحة لهذه الاستثمار، خاصة بالنسبة للاستثمارات الاجنبية. كذلك بالنسبة للقوانين الضريبية. ولهذا على المشرع الجزائري أن يدرك بأن القضية ليست قضية الاكثار في منح الحوافز الضريبية من إعفاءات وتخفيضات ضريبية، بقدر ماهي متعلقة بالبحث عن نظام ضريبي شفاف وفعال مستقر مرفوق بضمانات قانونية وقضائية حقيقية للمستثمر، مع وجوب ربطه بمناخ اقتصادي واجتماعي وسياسي جاذب ومحفز للاستثمار.

وهذا لا يعني إلغاء سياسة التحفيز الضريبي، وإنما يجب أن تتواجد كعامل مساعد في تشجيع وتحفيز الاستثمارات وبالشكل الذي يتوافر فيه نجاحها في اداء الدور المنشود منها .

ولهذا تستعرض الدراسة في هذا المبحث لوسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الداخلي

(المطلب الأول) بالإضافة إلى وسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الدولي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: وسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الداخلي.

لماهضة الاثار السلبية للسياسة الضريبية على الاستثمار ولمحاصرة كل الظواهر التي تؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي الجزائري، هناك عدة تدابير وإجراءات يتخذها صناع السياسة الضريبية، حيث يجب تفعيل النظام الضريبي وتعزيز شفافيته أمام المستثمرين (الفرع الأول)، كذلك إعادة النظر في طرق منح الحوافز الضريبية(الفرع الثاني)وهذا ماسوف يتم تناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: ضرورة تفعيل النظام الضريبي وتعزيز شفافيته أمام المستثمرين.

تتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والإعتبارات التي يجب على المشرع الضريبي مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي وتتمحور هذه اللإعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي،بالإضافة الى توفر إدارة

ضريبية كفاً تسهر على تطبيق النظام الضريبي¹. وعليه قصد تفعيل النظام الضريبي الجزائري أمام المستثمرين نضع الإقتراحات التالية:

أولاً: ضرورة احترام النظام الضريبي للمبادئ الأساسية للضريبة.

نتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي (الحصيلة والعدالة الاجتماعية)، فإنه يتعين على المشرع أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها، ولتحقيق فعالية النظام الضريبي، يجب مع مراعاة احترام المبادئ الأساسية للضريبة. ويعد "أدم سميث" أول من وضع هذه القواعد، في كتابه "ثروة الأمم" وتتلخص في أربع مبادئ أساسية ألا وهي: قاعدة العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد في النفقات.

أ- مبدأ العدالة.

إن عمومية الضريبة وشخصيتها تقتضي بأن تفرض الدولة الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، غير أن تطور دور الضريبة وانتقالها من مجرد وسيلة لجمع الأموال قصد تغطية نفقات الدولة إلى أداة قادرة على تحقيق توازنات اجتماعية واقتصادية، جعلها تتبوأ مكانة هامة في ظل الفكر المالي الحديث، حيث اعتبرها من أنجح الأسلحة إذا ما أحسن استخدامها في التأثير على كافة المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. هذه الاعتبارات أملت على المشرع الجزائري كغيره من التشريعات المقارنة، الاهتمام بالأنظمة التفضيلية أو ما يعرف بسياسة التحفيز الضريبي، حيث أقر العديد من الإعفاءات في مختلف القوانين الضريبية وقوانين الاستثمار المتعاقبة وتحت عناوين مختلفة، تتناول سلعا وأشخاصا ونشاطات، غالبا ما تكون هذه الإعفاءات قد قررت لتحقيق غايات اجتماعية، اقتصادية، ثقافية أو لتفادي ازدواج ضريبي أو لصعوبات تقنية.² وفي هذه النقطة نتساءل هل تطبيق هذه الاستثناءات الضريبية تؤثر على مبدأ العدالة الضريبية التي تعتبر قوام النظام الضريبي الفعال؟

¹ ناصر مراد، بن عيادي سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 401.

² أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2012-2013، ص ص 105-106.

إن النظام الضريبي المتمس بالعدالة، هو النظام الذي يوفر معاملة ضريبية يؤمن أغلبية المكلفين داخل المجتمع بعدالتها وتقوم هذه العدالة على مبدئين هما¹:

- **العدالة الأفقية:** وتقوم على معاملة كل المكلفين في ظل ظروف اقتصادية متماثلة نفس المعاملة الضريبية.

- **العدالة الرأسية:** وتقوم على معاملة كل المكلفين في ظل ظروف اقتصادية غير مماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة

إن تطبيق هذه الإستثناءات لا يخل بمبدأ العدالة الضريبية بشقيها مادام هذا الإعفاء مبنيا على مقتضيات العدالة نفسها. فالنظام الضريبي يجب أن يطور في سياق كل الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية، بالتالي لن يصمم بشكل جامد بما يتوافق مع متطلبات المثالية، بل هناك متطلبات كثيرة لا بد من مراعاتها عند إعداد البنين الضريبي.

وعليه يمكننا القول على الرغم من أهمية العدالة الضريبية في تصميم النظام الضريبي إلا أنه لا يمكن أن ينظر إليها بمعزل عن البعد الاقتصادي للضريبة لذلك، فإن نجاح المنظومة الضريبية الجيدة يتطلب تحقيق التوازن بين العدالة الاجتماعية و تحقيق النمو الاقتصادي و توفير الإستدامة المالية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ب- مبدأ اليقين:

وذلك بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف وهذا يتطلب أن تكون التشريعات الضريبية واضحة جلية لا غموض فيها، وأن تكون جميع القوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بالضرائب في متناول يد المكلفين². بمعنى اخر يجب أن يكون ميعاد الدفع، طريقته المبلغ الواجب دفعه، واضحا ومعلوما للمكلف، ولأي شخص و الهدف من ذلك هو حماية المكلف من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته³.

¹ منى محمود إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيهها لاستثمارات في الدول النامية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة، 2003، ص 375.

² بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 17.

³ عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 40.

ت- مبدأ الملائمة في التحصيل:

تعني هذه القاعدة جباية الضريبة في الوقت المناسب وبأسلوب أكثر ملائمة للمكلف، بحيث يراعي نظام الضريبة المفروض مصلحة المكلفين وظروفهم ولا يقف عائقا وحاجزا أمام مصالحهم¹، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب المكلف وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه أضرار بالخرينة العمومية ولا إرهاب للمكلف.

ث- مبدأ الاقتصاد في النفقات:

يقضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى الخزينة العمومية للدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا. فحسب ادم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزينة الدولة وبالتالي وفره حصيلة الضرائب².

ثانيا: تعزيز شفافية النظام الضريبي أمام المستثمرين.

إن شفافية³النظام الضريبي هي أهم مقومات السياسة الضريبية المشجعة للاستثمار مهما كان شكله ونوعه. فالشفافية الضريبية تعني وضوح القوانين والقواعد التنظيمية من جهة، وتجسيدها عمليا من جهة ثانية، لأنه غالبا ما تشير تقارير وتجارب شفافية المالية العامة، إلى أن جانب الضعف الرئيسي يكون غالبا في عدم فعالية تنفيذ النصوص التنظيمية وليس في لقانون ذاتها⁴.

¹ بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 17.

² ناصر مراد، بن عيادي سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 403.

³ تعددت التعاريف المقدمة بشأن الشفافية فعند vaughn Robert الشفافية هي: "حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات والمعلومات في متناول المواطنين" أما Amartya Sen فيقول انها ليست غاية في حد ذاتها انها: "الوسيلة لرفع مستوى الرفاه العام وتعزيز كفاءة وفعالية الحكومة". فالشفافية في القطاع العام هي نتيجة السياسات والمؤسسات والممارسات التي توجه المعلومات بحيث أنها تعمل على تسهيل الوصول إليها لزيادة فعالية السياسات والعمليات للحد من عدم اليقين، للتفصيل أكثر أنظر:فتيحة حيمر، الشفافية كآلية للحد من الفساد، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 24، جوان سنة 2017، ص 24.

⁴ الحواس زواق، نحو سياسة ضريبية داعمة للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المرجع السابق، ص 298.

فالشفاية الضريبية إذن تعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين قصد زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم وطرق وإجراءات الطعن فيها، و كفيات فرضها و تسديدها، وبالتالي فهي تساعد على القيام الطوعي بالالتزامات المفروضة قانونا، تفاديا للعقوبات الجبائية التي تترتب على الإخلال بها، وتساعد على تحسين العلاقة بين الطرفين .ومنه يمكن القول أن الشفاية الضريبية بالإضافة إلى أنها تعتبر من الخصائص الرئيسية لفعالية النظام الضريبي إلى جانب العدالة الضريبية فهي تعد الأداة الوقائية والوسيلة الأنجع لتمكين السلطة من مساءلة ومحاسبة المفسدين سواء كانوا مكلفين بالضريبة أو إداريين لأن كلا الطرفين يكون على دراية تامة بالتزاماته اتجاه الآخر¹.

و تساهم شفاية النظام الضريبي في تهيئة البيئة المشجعة للاستثمار من خلال دورها في:

الحد من الفساد الإداري والمساعدة على تطبيق مبدأ المسائلة، بحيث أن الشفاية الضريبية تحول دون تلاعب الإدارة الضريبية بمقدار الضريبة، كون المستثمر يكون على إطلاع بالقوانين والتعليمات، كما تسهل تطبيق مبدأ المسائلة في ظل وضوح القوانين.

تمكن الشفاية الضريبية المستثمر من الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب بخصوص وضعيته الجبائية ونعني بذلك الرد على إستفسارات المستثمرين وبوضوح وفي وقت معقول.وتهدف إلى تشجيع الاستثمار باعتبار ان تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات و تبرز أهمية الشفاية الضريبية في الرفع من إيرادات الدولة لأنها الية وقائية للتهرب الضريبي الذي يعتبر هذا الاخير أحد منافذ الفساد والذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية سواء من الناحية المالية أو الاقتصادية وحتى الاجتماعية².

الإرتباط الوثيق بين الشفاية ومبادئ الضريبة، إذ ما يزيد من أهمية شفاية النظام الضريبي في تعزيز جاذبية الاستثمارات (المحلية أو الأجنبية) هي تلك العلاقة الوثيقة التي تربط الشفاية بمبادئ الضريبة³:

¹ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 149.

² سمية رماش، الشفاية الضريبية في مواجهة الفساد المالي والإداري:التهرب الضريبي،مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول اليات مواجهة الجرائم الواقعة على المال العام في الجزائر في ظل القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته،كلية الحقوق جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01،المنعقد يوم الأحد 11 أبريل 2021،ص 11.

³ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص، 298-299.

- مبدأ اليقين: لهذا المبدأ ارتباطا وثيقا بالشفافية، كونه يقتضي وضوح الضريبة ومعلوماتها للمكلف وإتاحة القوانين الضريبية للمكلف عبر وسائل النشر المعروفة، فضلا عن ضرورة وضوحها وبساطتها.
- مبدأ الإقتصاد في النفقات: لهذا المبدأ ارتباطا وثيق أيضا بالشفافية، حيث يساهم في خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المستثمر.
- مبدأ الملائمة في التحصيل: إن مراعاة ظروف المستثمر عند تحصيل الضريبة، يحسن علاقته بالإدارة الضريبية، ولذلك أثر كبير في نفسيته وهو ما تتطلبه الشفافية الضريبية، الأمر الذي يشجع على الاستثمار ويحد من التهرب الضريبي
- مبدأ العدالة: إن شعور المستثمر بعدالة الضريبة وعودتها عليه بالمنفعة، يحفز على دفع الضريبة كاملة وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية، فالإنصاف الضريبي وعدم التمييز والتحيز ومراعاة قدرة المستثمر الاقتصادية له أثر نفسي، لا يساعد على اتخاذ القرار الاستثماري فقط، وإنما يساعد أيضا في ضبط السلوك الضريبي للمستثمر.

تعمل الشفافية الضريبية على حماية المستثمر من التعسف الضريبي، فالتعسف في التقدير يفقد الضريبة مصداقيتها ويحولها إلى كلفة مالية دون تحقيق نفع للمستثمر، ويجعل الطعن في مقدارها قاعدة بدل الإستثناء، مع الإشارة إلى أن التعسف قد يأخذ شكلان: إما عن طريق المبالغة في تقدير الضرائب لإرعاب المستثمر وإجباره على الدخول في مساومات مع أعوان الإدارة الذين قاموا بتقدير الضريبة ثم منحه تنزيلات لقاء رشاي، أو عند لجوء أعوان الإدارة إلى المبالغة في تقدير الضريبة خوفا من اتهامهم بالرشوة. وهنا تبرز أهمية شفافية النظام الضريبي في إنجاح دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار، لأن تعقد وعدم وضوح التشريع يصعب تطبيقه عمليا ويساهم في استفحال ظواهر خطيرة كالتهرب الضريبي، التعسف الضريبي، الفساد والرشوة.¹

وعليه يمكننا القول إن تطبيق الشفافية الضريبية يعني شمولية الضريبة، تدعيم التنمية، تشجيع الاستثمار، وبالتالي الحصول على موارد ضريبية أكثر للعمل على توزيع الموارد الاقتصادية بصفة

¹ الحواس زواق ، نحو سياسة ضريبية داعمة للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المرجع السابق، ص 300.

متوازنة قصد الوصول إلى تنمية مستدامة، فالشفافية الضريبية هي الية وقائية للحد من التهرب الضريبي ومنع استفحال الفساد¹.

ثالثا: تعزيز كفاءة و شفافية الإدارة الضريبية أمام المستثمرين.

تعتبر الإدارة الضريبية من المكونات الهامة للنظام الضريبي، وهي الأساس الذي تبنى عليه فعالية وكفاءة النظام الضريبي لأن الفعالية هي فعالية العنصر البشري أولا وقبل كل شيء، كما أن هذه الإدارة هي التي تتكفل بأداء ما يتم فرضه وتشريعه في إطار التشريعات الجبائية لكل ما يخص الضرائب وجبايتها وتحصيلها ومراقبة المكلفين بها.

إن أي نظام ضريبي في العالم ومهما كان على درجة عالية من التنسيق لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب، فالإدارة الضريبية هي أهم عوامل نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، ما يستوجب أن تتمتع هذه الإدارة بعدة مقومات وهي:²

- أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل، وأن تتوفر لديها نظم رقابية فعالة.
- أن يتوافر نظام اجور مناسب لحجم المهمات الملقاة على عاتق موظفي الادارة الضريبية.
- أن تتسم أحكام الضرائب بالبساطة والشفافية والإفصاح.
- أن يتم تزويد الادارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة.
- أن يتم معالجة سوء التنظيم الاجتماعي والسياسي في كثير من الدول النامية.

تلعب الإدارة الضريبية دورا أساسا في تحديد النظام الضريبي الحقيقي لذلك فاصلاحها شرط أساسي لاصلاح الضريبي، كما أن تغيير السياسة الضريبية دون تغيير الإدارة الضريبية يكون عديم الأثر، إذ ينبغي ضمان ملائمة التغييرات في السياسة مع القدرة الإدارية للضريبة، إضافة إلى أن هدف المحافظة على العوائد وتنميتها يتطلب تحسين كفاءة الإدارة الضريبية بتطوير الأجهزة الضريبية وتحسين الإجراءات الضريبية³.

¹ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 143.

² نبيل قليل، المرجع السابق، ص 146.

³ وداد بوقلع، مصباح حراق، تعزيز الاصلاح الضريبي من خلال إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية، مجلة لإقتصاديات المال والأعمال، المجلد 05، العدد3 سبتمبر 2021، ص 149.

تمثل الإدارة الضريبية الركيزة الأساسية في انضباط أداء المكلفين بمختلف طبقاتهم، وتعتبر الشفافية من أهم مداخل تحقيق ذلك. وبالتالي لا بد أن تتطبع جل تصرفات الإدارة اتجاه المكلفين بالضريبة بالشفافية التامة حتى تتحقق الحماية الكاملة لهم من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين أثناء مباشرة مهامهم الرقابية أو الخاصة بالتحصيل، وتتمكن الإدارة من بسط الشفافية الضريبية بأن يتحمل كل مكلف عبئا ضريبيا حقيقيا يتماشى وقدرته التكلفة.

و لإضفاء الشفافية نجد أن المشرع الجزائري منح اختصاص واسع للإدارة الجبائية في هذا المجال لعل أهمها الرقابة الجبائية و التي تعتبر أنجع وسيلة التي تمتلكها الإدارة للتحقق من مدى إحترام ومطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي بهدف دفعهم على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية منعا لإرتكاب المخالفات فلها حق الإطلاع عند كل شخص خاضع للضريبة أو له علاقة بها، على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لموظفيها بالتحقق من صحة استقاء الضريبة الواجبة عليه أو على الأشخاص المتعاملين معه.

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في مكافحة التهرب الضريبي وتساعد على الحد من انتشاره، وكشف المتهربين لإعادة تمويل الخزينة العمومية بالقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب، وتطبيق قواعد الضريبة تطبقا عادلا بين الأفراد كذلك يكمن هدف الرقابة الجبائية في تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، واكتشاف الانحرافات والأخطاء المرتكبة واتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عنها هذا¹.

¹ سمية رماش، المرجع السابق، ص ص 10-11.

الفرع الثاني: إعادة النظر في طرق منح الحوافز الضريبية.

إن إصلاح نظام التحفيز الضريبية، يجب أن لا يخرج على تحقيق هدفين رئيسيين، أولهما التخفيف من التكلفة المالية لهذه الحوافز الضريبية، وثانيهما توجيه هذه الحوافز نحو القطاعات الاقتصادية الداعمة للنمو الاقتصادي، توسيع الأوعية الضريبية، والمساهمة في الرفع من المداخل الجبائية على المدى البعيد. ولتفعيل الحوافز الضريبية نقدم الاقتراحات التالية:

أولاً: ترشيد الحوافز الضريبية.

رغم اختلاف صيغ واليات سياسة التحفيز الضريبية، وتتنوع الظروف التي يوظف فيها كل نوع حسب السياسة المسطرة من طرف الدولة، إلا أن جميع هذه الليات يترتب عنها نقص في المداخل الضريبية لخزينة الدولة، بإستثناء الية واحدة وهي نظام الإهلاك حيث يعتبر أكثر فعالية بالنسبة لخزينة الدولة والمؤسسة، بحيث يتيح للمؤسسة التقليل من مبلغ الضريبة الواجب ادائها خلال السنوات الأولى للمشاريع الاستثمارية، ثم ترتفع الضريبة في نهاية المدة المحددة لاهلاك معدات الاستثمار، ونكون بذلك أمام تقديم دعم للمؤسسة دون ضياع المداخل الضريبية، أي أن هذا الإجراء بمثابة قرض مؤقت تقدمه الدولة¹.

ولذلك ينبغي على المشرع في هذا المجال ضرورة تنويع أدوات التحفيز الضريبي للتقليل من مخاطر الإعتماد على الإعفاءات الضريبية التي تتطوي على مخاطر كثيرة، والتركيز على الأدوات التي تقتضي قيام المشروع أولاً، كما ينبغي تطبيق التحفيز مرحلياً وذلك من خلال منح الحوافز على مراحل وعلى أساس أداء المشروع، وإلغائها في حالة بروز مؤشرات تبرز على عدم جديته².

علاوة على ذلك لا ينبغي أن تمنح الحوافز الضريبية إلا للمشاريع التي تساهم في تحقيق أهداف محددة كتأهيل اليد العاملة أو لنقل التكنولوجيا أو لتطوير قطاعات استراتيجية، فربط منح الحوافز الضريبة بتحقيق أهداف معينة يحقق هدفين، الأول تحديد أنواع الاستثمارات التي ترغب الدولة في تشجيعها و الثاني تخفضة تكلفة الانفاق الضريبي³.

¹ حجاج خلال، المرجع السابق، ص 105.

² زواق الحواس، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار - ضرورة الإصلاح، المرجع السابق، ص 514.

³ محمد بلهادف، عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 329.

وعليه يجب اعتماد سياسة تحفيز تقوم على مبدأ التخصيص حسب الطبيعة والحجم استنادا على خصوصية كل قطاع مع إعطاء امتيازات استثنائية للقطاعات الحساسة التي تتميز بمزايا تنافسية الخالقة للثروة.

من أجل ممارسة متابعة ورقابة فعالة للاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية، ينبغي ضرورة وضع مقاييس وطرق للتنسيق بين الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار والمجلس الوطني للاستثمار، وكذا تبادل المعطيات الضريبية بالتنسيق بين مختلف الإدارات لاسيما إدارة الضرائب وإدارة الجمارك والمحافظة العقارية والأملاك الوطنية وهذا تجنباً لاستغلال الحوافز الضريبية خارج إطارها القانوني¹.

ثانيا: تعزيز شفافية الحوافز الضريبية و حتمية إعداد تقرير النفقات الضريبية.

ترتبط الشفافية بالإنفتاح والنزاهة في اتخاذ القرار بإحداث الحوافز والعمل بها وإدارتها، ذلك أن وجود الشفافية يمنح الشركات القدرة على التنبؤ بظروف الوصول إلى الأسواق الخارجية والعمل بها. وتساعد أيضا على كشف حالات التمييز أن وجدت، والحد من خطر القرارات الادارية أو السياسة التعسفية. إن غياب الشفافية في برامج الحوافز الضريبية قد يكلف الدولة تكلفة عالية، فغيابها يفتح المجال لإحتمال انتشار ظواهر اخرى من بينها الفساد التي بدورها يمكن ان تمس بالتنمية وهي الغاية التي تريد الدولة تحقيقها من وراء اقرارها لهذه الحوافز.²

بما أن الحكومات تستخدم الحوافز الضريبية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية، فإنه يجب أن تخضع هذه السياسة للتقييم، ويعد تقرير النفقات الضريبية ضرورية لإجراء تقييم موضوعي للسياسة الضريبية وليس مجرد وثيقة تقدم معلومات إحصائية فقط، فمن خلال هذا التقرير يمكن القيام بتحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بالنفقات الضريبية (أثر النفقات الضريبية على الاستثمار، التوظيف ...) وتحديد التغيرات في العبء الضريبي بسبب تلك النفقات، مما سيساعد في تحديد طبيعة التعديلات الواجب إحداثها في السياسة الضريبية ، النفقات الضريبية، وتحديد النفقات الضريبية التي يتوجب تعديلها أو إبقائها، وبالتالي العمل على تحسين الوعاء الضريبي تحسين اداء الإدارة الضريبية وتبسيط النظام

¹ عبد الحميد شنتوفي، التحفيزات الجبائية وفعاليتها في جلب الاستثمارات في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني،

مجلد 16 العدد 02، سنة 2017، ص 226.

² عبد الغاني بركان ، المرجع السابق، ص 233.

الضريبي. ضف إلى ذلك أنه بوجود تقرير النفقات الضريبية تصبح الحكومة مطالبة دوماً بتقديم مبررات وأهداف واضحة لإعتماد أي نفقة ضريبية مما يحسن من الشفافية الضريبية¹

يمكن الوصول إلى أعلى درجة من شفافية الحوافز الضريبية إذا شملت هذه الشفافية ثلاثة أبعاد²:

• البعد القانوني:

من الناحية القانونية، تتطلب الشفافية أن تكون جميع الأحكام الضريبية المتضمنة نفقات ضريبية مدرجة بشكل واضح في القانون، وبهذا يكون الأساس القانوني للنفقات الضريبية قد تمت الموافقة عليه من قبل السلطة التشريعية، وقد تم الإطلاع عليه من قبل البرلمان والجمهور. كما تنخفض درجة شفافية النفقات الضريبية ويصعب الوصول إليها عندما تكون أحكامها مبعثرة عبر مجموعة من القوانين ذات صلة بقطاعات مختلفة، لذلك فمن الأفضل تجميعها وتضمينها في التشريعات الضريبية نفسها، لضمان أكبر قدر من التجانس وتقليل التناقضات المحتملة بين التشريعات المختلفة، والذي قد يؤدي إلى عدم يقين وإلى تشوهات غير متوقعة.

بالإضافة إلى ذلك، تقتضي الشفافية من الناحية القانونية، اليقين من تحقق الامتيازات الضريبية ويتحقق ذلك من خلال استقرار الأحكام الضريبية المرتبطة بالنفقات الضريبية، فالمستثمر بحاجة إلى القدرة على الإعتماد على استقرار معين في النفقات الضريبية الممنوحة قبل الدخول في استثمار كبير، ويمكن للمستثمر التخلي عن المشروع الذي يتطلب استثمارات متكررة على مر السنين بسبب التغييرات المتكررة في التشريع الضريبي، حتى وإن كانت الحوافز الممنوحة سابقاً للاستثمارات سخية جداً. فالإلغاء الحافز ضريبي بشكل غامض يضر بالهدف الذي أنشأت من أجله ويمس بثقة المكلفين في القرارات الحكومي. كما يتطلب اليقين تحديد مدة الاستعادة من النفقات الضريبية المؤقتة وعدم تطبيق القانون بأثر رجعي في حالة تعديل الأحكام المتعلقة بتلك النفقات.

• البعد الاقتصادي:

تتحقق الشفافية من الناحية الاقتصادية بشرح مبررات اللجوء إلى استخدام الحوافز الضريبية (النفقات الضريبية) بشكل واضح للسماح بإجراء نقاش عام حولها، والقيام بتقييم مسبق ولاحق لتكاليف ومزايا النفقات الضريبية.

¹ محمد شكرين، محمد بلهادي، أهمية تقرير النفقات الجبائية واستخداماته - مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16 العدد 24، سنة 2020، ص 134.

² محمد بلهادي، المرجع السابق، ص 162.

• البعد الإداري:

تتحقق الشفافية من الناحية الإدارية من خلال تحديد معايير وشروط واضحة وبسيطة وملموسة وموضوعية للاستفادة من الحوافز الضريبية، وذلك للحد من السلطة التقديرية للإدارة، مع نشر قائمة التحفيز الضريبية؛ وأن تقع مسؤولية التنفيذ والتطبيق على عاتق السلطات الضريبية¹

ثانيا: ضرورة تحسين المناخ العام للإستثمار في الجزائر.

باستقراء التطور التشريعي للحوافز الضريبية، نلاحظ أن الجزائر قد قدمت العديد من الحوافز، كما أنها وسعت من حجمها في كل تعديل للقانون غير أننا بالموازاة مع تطور التشريعات القانونية المحفزة للاستثمار لا نجد تطور في حجم المشاريع الاستثمارية وهو ما يطرح اشكالية إعادة انظر في العوامل الأخرى المشكلة لمناخ الاستثمار.

1- ضرورة إرفاق الحوافز الضريبية بضمانات قانونية وقضائية.

لابد أن ترفق هذه الحوافز بضمانات مخصصة للمستثمرين الأجانب وتتمثل في الاستقرار التشريعي، المعاملة الضريبية المماثلة بين المستثمرين الوطنيين والأجانب، لذلك يتعين على الدولة الجزائرية أن تتجنب أي تمييز ضريبي من خلال تقديم الضمانات القانونية الكافية لطمأنة المستثمر الأجنبي وعدم تحمله أعباء مالية تفوق ما تتحمل به الاستثمارات الوطنية. وأهمها هو ضمان إمكانية تحويل الأرباح إلى الخارج ويعتبر شرطا أساسيا لجذب رؤوس الأموال الأجنبية. وسعيا من المشرع الجزائري لجذب الاستثمار الأجنبي فقد عمل على منح ضمان تحويل رؤوس الأموال وعوائها في ظل التغييرات التي طرأت على القوانين الاستثمارية.² ونظرا لأهمية القواعد الخاصة بحرية التحويل اهتمت بها الاتفاقيات الثنائية باعتبارها من الضمانات الأساسية مقابل المخاطر التي يواجهها الأجنبي لأن التزام الدولة بضمن التحويل في هذه الاتفاقيات سيؤدي إلى قيام المسؤولية الدولية للدولة المضيفة في حالة عدم وفائها بالتزاماتها في هذا المجال.

¹ محمد بلهادي، المرجع السابق، ص 169.

² المادة 25 من قانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

كذلك إن تدفق الاستثمارات ونجاحها مرتبط بمدى الحماية الممنوحة للمستثمرين الأجانب لذلك يتطلب الأمر إقرار ضمانات قضائية لحماية حقوق المستثمرين الأجانب، وفي هذا الإطار منح المشرع الجزائري للقضاء الوطني ولاية الفصل في منازعات الاستثمار التي تنشأ بين الدولة الجزائرية و المستثمر الأجنبي كأصل عام، إلا أنه كإستثناء يمكن للمستثمر الأجنبي اللجوء إلى التحكيم في حال وجود اتفاق يقضي بذلك¹. وتجب الإشارة إلى أنه يفضل الأطراف في عقود الاستثمار الأجنبي اللجوء إلى الية التحكيم لتسوية منازعاتهم لعدة أسباب يتعلق بعضها بما يتمتع به التحكيم من مزايا تتناسب وطبيعة عقود الاستثمار الأجنبي، والبعض الآخر يتعلق بحياد هذه الوسيلة وذلك بعكس الية القضاء الوطني التي لا يطمئن إليها المستثمر الأجنبي فضلا عن أن التحكيم يعتبر ضمانا قضائية إجرائية لتسوية هذا النوع من المنازعات، حيث يتسم بسرعة الإجراءات و السرية و تخصص المحكمين، وكذا حرية الأطراف في إختيار نوعية التحكيم². لذلك ينتظر من المشرع الجزائري تعزيز هذه الضمانة أكثر وذلك بجعل الأصل هو الاستثناء والعكس صحيح .

إلى جانب ذلك ينبغي على المشرع النظر فالضمانات الأخرى التي تكفل حقوق المستثمرين والموازنة قدر الإمكان بين مصلحة المستثمر ومصلحة الدولة ويجب أن يستند أي تقييد لحرية المستثمرين لمبررات قانونية واقتصادية منطقية.

وضع إطار تشريعي ملائم يساعد على تحفيز الاستثمارات المحلية والأجنبية ويكون متسم بالشمولية والمرونة والوضوح في منح الاعفاءات والتسهيلات ضمن ضوابط تنموية واستثمارية واضحة ومحددة، وتبسيط إجراءات الترخيص وتسجيل الاستثمارات الجديدة ووضع الإطار المؤسسي اللازم للإشراف على القضايا المتعلقة بالاستثمارات وبالتالي توجيه مشروعات هذا الاستثمار إلى المجالات الأكثر أهمية في الاقتصاد³.

¹ المادة 24 من قانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار .

² سارة عزوز، ضمانات الاستثمار الأجنبي في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 8 العدد 1، سنة 2021، ص 595.

³ ريجان الشريف، هيام وئام، دور مناخ الاستثمار في دعم وترقية تنافسية الاقتصاد الوطني الجائري-دراسة تحليلية تقييمية، العلوم الاقتصادية، العدد 32، المجلد 08، سنة 2013، ص 47.

2- ضرورة إعادة النظر في العوامل الأخرى المشكلة للمناخ الاستثماري.

قبل إقدام المستثمرين الأجانب للتوطن و الاستثمار في أي بلد، فأنهم يقومون بفحص الشروط العامة للمناخ السياسي والاقتصادي والإداري في البلدان المضيفة، والمتمثلة في الإستقرار السياسي، معدل النمو الاقتصادي، المناخ الاجتماعي، إمكانية السوق المالي، التشريعات الاجتماعية، قوانين الاستثمار، مراقبة الصرف، النظام الضريبي و إمكانية تحويل الأرباح وغيرها من الشروط.

وفي هذا الإطار تعمل الجزائر على تحسين مناخ الأعمال والاستثمار، و في الواقع يمكن للجزائر أن تأخذ من تجارب لبلدان من مثيلاتها في اقتصادها، يتعلق الأمر ببلدان اسيا مثل أذربيجان التي تسعى إلى التنوع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات بتطوير القطاعات الغير نفطية وقد نفذت حكومة أذربيجان مجموعة من الإصلاحات بغية تيسير عمل رجال الأعمال، كتسهيل الحصول على العقار الصناعي، وذلك من خلال زيادة شفافية ورقمنة هذا القطاع كما ادخلت نظاما إلكترونيا جديدا لرفع الدعاوى إلى المحاكم وتسديد الضرائب إلكترونيا، تحسين البنية التحتية وإصلاحات تشريعية في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية¹. كما أن خلق فرص للاستثمار بما في ذلك انتهاج سياسة الخصخصة، يؤدي إلى دعم جهود الدولة في نجاح سياستها الرامية إلى جذب الاستثمار الأجنبي².

إلى جانب ذلك لا بد على الدولة من إيجاد الميكانيزمات المطلوبة للوصول إلى الإستقرار السياسي والأمني والغرض من ذلك هو إعطاء ضمانات للاستثمارات الأجنبية بقيامها بالإصلاحات اللازمة التي تعطي إنطباع واضح على استقرارها السياسي والأمني، من خلال انتهاج إجراءات فعلية لتثبيت النظام الديمقراطي، إشراك الكفاءات في رسم السياسات الصحيحة وتفعيل أداء الحكومة والمؤسسة العامة وتقوية مؤسسات الدولة بتدعيم سلطة القانون و إستقلال جهاز القضاء³.

¹ مايكا تشيكيه، لورنزو بيروتوليني، إصلاح مناخ الاستثمار لمساعدة الشركات الجزائرية على الازدهار، مقال منشور على موقع البنك الدولي عبر الرابط التالي: <http://blogs.wordbank.org>

تاريخ الاطلاع: 2022/03/15 الساعة 09.00 .

² شوقي جباري، تحسين مناخ الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر كحتمية للاندماج في الاقتصاد العالمي، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، ص 191.

³ بن يطو محمد، بلكعبيات مراد، المرجع السابق، ص 225.

لذلك ومن أجل تفعيل دور السياسة الضريبية في تشجيع وجلب المستثمرين الوطنيين والأجانب يتوجب على الدولة الجزائرية تحسين المناخ العام للاستثمار وربط الحوافز الضريبية مع المكونات الأخرى للمناخ الاستثماري. فتحسين مناخ الاستثمار في الجزائر يتطلب دعماً لإستقرار السياسة الاقتصادية، بما في ذلك تخفيض العجز المالي والتجاري واستقرار السياسة المالية والنقدية والتحكم في التضخم.

مواصلة الإصلاح النقدي للوصول إلى الإستقرار النقدي الذي يعتبر بمثابة الركن الأساسي لتحقيق النمو المستدام وزيادة القدرة التنافسية، ويكون ذلك من خلال الاستفادة من حجم احتياطي الصرف الهائلة لدى البنك المركزي وزيادة القدرة التنافسية، ويكون ذلك من خلال تفعيل مستويات الرقابة والإشراف بما يتلاءم مع المعايير الدولية¹.

معالجة مشكلة العقار الصناعي، حيث يعد العقار الصناعي من أهم الشروط لتحقيق الاستثمار الوطني والأجنبي، إلا أنه من الصعب الحصول عليه نظراً لقلّة الأراضي وتكلفتها والمضاربة عليها كما توجد إشكالية غياب عقود الملكية لدى المستفيدين من العقار الأراضي الصناعية بالإضافة إلى مشاكل أخرى. لذلك يتوجب على السلطات العمومية العمل على تسوية جميع العقارات المملوكة للخواص، من خلال تخفضة تكلفة اتسوية ثم احصاء الجيوب العقارية المملوكة للدولة وتسجيلها، فضلاً على تسهيل كافة الإجراءات المتعلقة بعملية الحصول على العقار الصناعي².

يتطلب تحسين مناخ الاستثمار كذلك ترويج الاستثمار من أجل تحسين صورة الجزائر لدى المستثمر الأجنبي وإقناعه بجدوى الاستثمار فيها. إن القيام بالترويج للاستثمار يجب أن يستند لمقاربة تسويقية تقوم على أربعة أسس هي: بناء صورة جيدة للبلد، تحسين الخدمات المقدمة للمستثمرين المحتملين، استهداف بعض المستثمرين، استهداف بعض القطاعات المراد تطويرها ضمن استراتيجية شاملة للتنمية الاقتصادية.

إن القيام بالترويج الجيد للفرص الاستثمارية لن يكون له معنى قبل التأكد من تحسين مناخ الاستثمار وتخفيف العوائق التي يتعرض لها المستثمرون الحاليون، لذلك يجب على متخذي القرار في مختلف

¹ ريجان الشريف، هيام ونّام، المرجع السابق، ص 89.

² شوقي جباري، المرجع السابق، ص ص 195-196.

مراكزهم العمل على تدليل العقبات التي يتعرض لها المستثمرون وتبسيط إجراءات إنشاء المؤسسات من خلال القيام بإصلاحات مؤسسية شاملة¹.

المطلب الثاني: وسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الدولي.

يفترض على صانعي السياسة الضريبية في الجزائر ولتجاوز الآثار السلبية للسياسة الضريبية وتفعيل دورها في تشجيع الاستثمار اتخاذ عدة إجراءات وتدابير على المستوى الدولي ويتعلق الأمر أساسا بضرورة إبرام الجزائر للمزيد من الاتفاقيات الضريبية الدولية لمنع الإزدواج الضريبي (الفرع الأول) بالإضافة إلى التنسيق الضريبي الدولي خاصة مع الدول العربية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ضرورة إبرام الجزائر لمزيد من الاتفاقيات الضريبية الدولية لمنع الإزدواج الضريبي.

إن الاتفاقيات الضريبية الدولية تؤدي في الواقع إلى خلق مناخ ملائم للاستثمار في الدول المعنية، وبالتالي فإن تشجيع المستثمرين الأجانب على استثمار رؤوس أموالهم في الدولة المستقبلة للاستثمار والتي تكون طرفا في هذه الاتفاقيات.

ويمكن القول بأن هذه الاتفاقيات هي الوسيلة الأكثر انتشارا لتقادي الإزدواج الضريبي الدولي، و يلاحظ على الوسائل الداخلية (التشريعات الوطنية) أنها لا تقضي على الإزدواج الضريبي الدولي، وإنما تؤدي بصورة أو بأخرى إلى التخفيف من اثاره، أما الوسائل الدولية فهي أكثر نجاعة ونجاحا في مواجهة هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية، إذ أن فحواها يتمثل في الإتفاق بين دولتين أو أكثر على أن تفرض احدهما ضريبة معينة على دخل المستثمر الأجنبي².

من أهداف الاتفاقيات الضريبية الدولية المحافظة على الإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في جوانب اقتصادية مختلفة والتأثير على توجهات الاقتصاد العام للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي وأيضا تأثيرها

¹ ناجي بن حسين، تحليل وتقييم مناخ الاستثمار في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، العدد 31، المجلد ب، سنة 2009، ص ص 79-80.

² البشير بركات، الإزدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبركتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الموضوع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون دولي وعلاقات دولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص 121.

على تدفق الاستثمارات الأجنبية. كما تهدف إلى تجنب التمييز في المعاملة الضريبية التي تؤثر على انسياب رأس المال الأجنبي، لذلك يتعين على الدول التي ترغب في استقطاب رأس المال الأجنبي أن تتجنب أي تمييز ضريبي من خلال تقديم الضمانات القانونية الكافية لطمأنة المستثمر الأجنبي وعدم تحمله أعباء مالية تفوق ما تتحمل به الاستثمارات الوطنية.¹

هذا ويمكن من خلال الاتفاقيات الضريبية أيضا إضفاء فعالية أكثر للحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار، وذلك من خلال الدولة المصدرة بالالتزام الدول العمل بالاتفاق على تقادي الازدواج الضريبي، كما تؤدي الى خلق منافسة ملائمة للاستثمار في الدولة، وبالتالي فإنها تشجع على استثمار رؤوس أموالهم في الدولة المستقبلية للاستثمار أطراف الاتفاقية.

وتزداد أهمية الإتفاقيات الضريبية خاصة الثنائية إلى إيجاد حلول لمشاكل الضريبية على المستوى الدولي والتي يمكن حصرها في هدفين رئيسيين²:

- تجنب الإزدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون إلى تشجيع حركة الاستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين المعنية بالاتفاقية الدولية، وذلك بتحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي.
- مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين وتبادل المساعدة في مجال التحصيل.

وتجدر الإشارة أن تطبيق الاتفاقية الازدواج الضريبي لا يلغي أبدا امكانية حدوث الإزدواج الضريبي الدولي وهذا راجع في الأساس لوجود بعض الغموض في نصوصها أو بروز حالات جديدة لم تنص صراحة عليها بنود الاتفاقيات أو حتى عند التفسير التطبيق الخاطئ، ولعلاج كل هذه المشاكل والنقائص وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية و منظمة الأمم المتحدة من خلال الاتفاقية النموذجية الخاصة بالضريبة على الدخل و الثروة وفي بابها السادس المخصص للأحكام الخاصة بطريقة الإجراء الودي والتي تعتبر طريقة طعن غير قضائية، تسمح للمكلف من خلالها اللجوء إلى دولة إقامته طالبا منها دراسة وضعيته الجبائية والتحاو مع الدولة الأخرى التي أشعرته بالتقويم لفرض الضريبة والتي تكون

¹ البشير بركات، المرجع السابق، ص 123.

² عبد القادر مهداوي ، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي 2015، ص 05.

تعسفية في بعض الأحيان قصد حل المشاكل بطريقة ودية ودون اللجوء إلى المحاكم وهو ما يوفر ضمانا إضافيا للمكلف الدولي في حماية حقوقه عند ممارسة نشاطاته الاقتصادية الدولية¹.

وفي حالة لم تتوصل الدولتين المتعاقبتين في أجل سنتين لإيجاد حل لمشكل الإزدواج الضريبي الدولي القائم بينهما عن طريق الإجراء الودي، فإنها تلجأ إلى طريقة التحكيم الدولي فتقوم بتشكيل لجنة لهذا الغرض حيث تجتمع لدراسة الخلاف القائم وتأخذ قراراتها عن طريق الإجماع عن طريق التصويت وفي حالة تساوي الأصوات، فإن صوت الرئيس هو المرجح ولا يجب أن لاتتعدى هذه اللجنة مدة 06 اشهر للإدلاء بقرارها².

وفي ظل التنافس الدولي في منح الحوافز الضريبية التي توفر الأرضية الملائمة للاستثمار الأجنبي في بلدانها، تسعى الجزائر في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي وتطور التبادل التجاري بين الدول وازدياد حجم المعاملات والصفقات العابرة للحدود في تمكين الأشخاص والجهات الخاضعة للضريبة من مواجهة العبء الناتج عن فرض ضريبة على المستثمر بصفة مزدوجة في الدولة التي يقيم فيها من جهة، والدولة التي يمارس فيها النشاط من جهة أخرى من خلال إبرام والمصادقة على اتفاقيات تجنب الازدواج.

ومن أجل مواكبة هذه المنافسة ينبغي على الحكومة الجزائرية عقد المزيد من الاتفاقيات الضريبية الثنائية ومتعددة الأطراف التي من شأنها المساهمة في جلب الاستثمارات الأجنبية إلى الجزائر، مع ضرورة تفعيل هذه الاتفاقيات مع كافة دول العالم خاصة الدول المتقدمة بالشكل الذي يخدم الاقتصاد الوطني دون اللجوء إلى الملاغة للإعفاءات الضريبية التي أثبتت عدم فعاليتها في التشجيع.

¹ براهيم حراش، دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من الظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم التجارية، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص 89.

² براهيم حراش، المرجع السابق، ص 90.

الفرع الثاني: التنسيق الضريبي الدولي.

يقوم التنسيق الضريبي بين الدول إلى إزالة أهم أوجه الاختلاف بين النظم الضريبية بحيث تبتعد عن التناقض وتصبح متقاربة في مختلف الجوانب، فالهدف منه هو ضمان حيادية الضريبة اتجاه التجارة والاستثمار الدوليين للدول القائمة بالتنسيق وإزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين هذه الدول¹.

إن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينها أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد وتهدف تلك الاتفاقيات أساساً إلى تنمية الاستثمارات المشتركة وترقية التجارة لصالح الأطراف المعنية.

ومنه يشكل التنسيق الضريبي مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من اثارها الغير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد².

ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، وازدادت أهميتها على الصعيد الدولي مع تنامي ظاهرة الإعتماد الاقتصادي المتبادل وتدويل عملية الإنتاج والإستهلاك في العالم وما نتج منها من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم.

وقد ظهرت نظرية التنسيق الضريبي من خلال الإتحدات الجمركية، وبدأت تأخذ أبعاداً دولية، لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات، وخصوصاً بعد انخفاض أهمية الرسوم الجمركية في الهيكل الضريبي للدول، وخاصة المتقدمة منها، وازدياد أهمية ضرائب الدخل فيها مع سيطرة الشركات دولية النشاط على معظم النشاطات الاقتصادية في العالم، وأصبح هنالك ثلاثة أسباب رئيسية لتنسيق الإختصاصات الضريبية على الصعيد

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، المرجع السابق، ص 208.

² عزوز علي، ليات متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 8، سنة 2012، ص 59.

الدولي، تتعلق بعدالة توزيعها بين الدول وتحقيقها للعدالة اتجاه المكلفين وتحقيق حيادية مواقع الإنتاج فيما بينها، مما أدى إلى ظهور التنسيق الضريبي الدولي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من أجل العمل ما أمكن على تحقيق الأهداف السابقة¹.

يعد التنسيق الضريبي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وهذه الأهداف يحددها نوع التعاون والتكامل الاقتصادي القائم ودرجة التكامل التي تعمل الدول إلى تحقيقها في التكتلات الاقتصادية المختلفة، كما تختلف أهداف تنسيق ضريبة عن أهداف تنسيق الضريبة الأخرى، ويمكن القول أن أهداف تحقيق التنسيق الضريبي الشامل كثيرة ومتعددة أهمها ما يلي²:

- تحسين المناخ الاستثماري من أجل توطين رأس المال المحلي: ومن ثمة تنمية الاستثمارات الدولية، عبر تجنيبها الإزدواج الضريبي بين دولة المستثمر والمستثمر فيها وتخفيض معدلات الضرائب المفروضة عليها وإعطاء المستثمرين الحوافز اللازمة لجذب الاستثمارات التي تؤثر مباشرة في تنمية الدول الأعضاء.
- توزيع الاستثمارات الوافدة إليها كل وفق الفجوة الاستثمارية التي يعاني منها، عبر الإتفاق على الحوافز المعطاة لها في كل دولة من الدول الأعضاء لمنع المنافسة الضريبية وتقريب مستويات التنمية بين الدول الأعضاء.
- المساعدة على إقامة مشروعات مشتركة بين الدول الأعضاء عبر المزايا والمنح والتسهيلات التي يمكن أن يعطيها لتلك المشروعات وخاصة الإنتاجية.
- تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال بين الدول عن طريق إلغاء الحواجز الضريبية ، كالأزدواج الضريبي أو تحقيق حرية انتقال السلع ورؤوس الأموال من خلال تشابه أو تقارب الأنظمة والقواعد الفنية في الدول الأعضاء و لاسيما معدلات الضريبة والإعفاءات و الأوعية الضريبية وغيرها ، وتسهيل عملية انتقال الأشخاص فيما بينها.
- تحقيق الممارسة الفعلية لحرية انتقال السلع والخدمات بين الدول الأعضاء.

¹ مهي حاجي شاهين، اليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي Route Educational § Social Science Journal, Volume 6(3), February 2019, ص 539.

² حمادة خير محمود، مدى حاجة الدول العربية إلى التنسيق الضريبي بما يسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة جامعة الزيتونة للدراسات القانونية، المجلد 2، العدد 2، سنة 2021، ص 95.

- يعد التنسيق الضريبي أحد وسائل تنسيق السياسات النقدية وله علاقة وثيقة بالتعاون المالي بين الدول الأعضاء.
- يعتبر التنسيق الضريبي أحد الوسائل الموجهة للإصلاح الضريبي المرغوب فيه في الدول الأعضاء¹.

و حتى يكون التنسيق الضريبي فعال ويعمل على تنمية الاستثمار الدولي يجب أن يتوفر على مجموعة من الشروط تتلخص في:²

- ضرورة وضع الأهداف الانية والطويلة الأجل بوضوح.
- بناء قاعدة بيانات للاستثمار والتنسيق الضريبي.
- توفر مراكز لدعم قرارات الاستثمار وقرارات التنسيق الضريبي.
- توفر مرونة في برنامج التنسيق الضريبي.
- وجود نظام للتخطيط والبرمجة والموازنة التقديرية للتنسيق الضريبي والاستثمارات المتوقعة.
- وجود مرونة في برنامج التنسيق الضريبي لتواكب مع المؤثرات الدولية والمحلية المحيطة.
- توفر معلومات إدارية للتنسيق الضريبي ونظام معلومات للاستثمارات الدولية.
- تطبيق نظام الموازنات والبرمجة والتخطيط.
- استخدام أدوات جديدة للاستثمارات المباشرة والاستثمارات الغير مباشرة في الأوراق المالية لتوسيع فرص الاستثمار واستخدام التنسيق الضريبي (الحوافز الضريبية) لضمان تدفقها ترتيباً على ذلك يعتبر التنسيق الضريبي خطوة أساسية وهامة في سبيل تحقيق التكامل الاقتصادي، لاسيما أن هناك تأثير متبادل بين التنسيق الضريبي والتشريعات الضريبية، وبين التنسيق في المجالات والتشريعات الأخرى، ولقد برزت أهمية التنسيق الضريبي في الدول العربية بسبب تباين وتباعد الهياكل الضريبية والأنظمة والتشريعات الضريبية فيما بينها مما ساعد في الإستغناء عن كثير من الإتفاقيات الثنائية والجماعية خاصة المتعلقة بالضرائب لاسيما إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، ومكافحة التهرب الضريبي، إتفاقيات التعاون في تحصيل الضرائب، و قد جاءت لتحقيق

¹ حمادة خير محمود، المرجع نفسه، ص 95.

² فضيلة خير، المرجع السابق، ص 182.

أغراض محددة دون الوصول إلى أهداف الشمولية التي تسعى إلى تنسيق التشريعات والنظم الضريبية¹.

إن الدول العربية اليوم بحاجة إلى خلق نوع من التوازن في هيكل الإيرادات الضريبية، ذلك بتوجيه السياسات الضريبية نحو تحسين العدالة الضريبية ورفع مساهمة إيرادات الضرائب المباشرة. كذلك هناك حاجة لتوسيع الوعاء الضريبي من خلال موائمة السياسة الضريبية للقدرات المالية للمؤسسات الصغيرة التي تشكل قوام القطاع الإنتاجي، بعيداً عن الإعفاءات الضريبية التي ما يزال أثرها محدوداً على تحفيز وجذب الاستثمار، أيضاً هناك ضرورة لوضع رؤية لدمج القطاع الغير رسمي و الإستفادة منه في تعزيز الطاقة الضريبية للاقتصاديات العربية. بالإضافة إلى ذلك هناك حاجة بأن تعمل الدول العربية على استيفاء المعايير العالمية والمشاركة بالأطر الضريبية الدولية حتى تتفادى تاكل الأوعية الضريبية الوطنية، إن العدالة ما هي إلا جانب واحد من النظم الضريبية الجيدة، فالجهود الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية ينبغي أن تكون متنسقة مع رؤية أوسع لدور المالية العامة للدولة².

على الرغم من مساعي الدول العربية وإدراكها لأهمية التنسيق الضريبي فيما بينها في معالجة المشكلات الضريبية الدولية التي تقف أمام انسياب الرؤوس الأموال الأجنبية، إلا انه لم يتحقق بالشكل المطلوب، ويعتبر التقدم الحاصل في الدول الأوروبية في شأن التنسيق في مسائل السياسة الضريبية مثيراً للإهتمام بشكل كبير، كما أنه يعد نموذجاً يمكن الإقتداء به. لكن لاشك أن الموضوع على درجة كبيرة من التعقيد فيما يتعلق بالعلاقة بين دول الشمال والجنوب³

¹ عزوز علي، معوقات التنسيق الضريبي العربي واليات معالجتها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 10، سنة 2014، ص 76.

² حمادة خير محمود، المرجع السابق، ص 99.

³ عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 31.

خلاصة الباب الثاني:

قصد تشجيع وترقية الاستثمارات في الجزائر، وإزالة التعقيدات البيروقراطية التي تقف حائلا دون نجاح المشروع الاستثماري عمد المشرع من وراء إصدار قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 الذي أعاد تنظيم صلاحيات الأجهزة المنفذة للاستثمار لاسيما المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار المحتفظ بهما من أجل متطلبات استمرارية سيرهما. ولتسهيل الإجراءات الإدارية اللازمة أمام المستثمرين تم إنشاء جهاز لا مركزي على المستوى المحلي وهو الشباك الوحيد اللا مركزي والذي يجمع عدة ممثلين للإدارات العمومية بهدف تبسيط الإجراءات الإدارية أمام المستثمرين. حيث يضم أربع مراكز تمثل مجموع المصالح المؤهلة لتقديم الخدمات الضرورية للمستثمرين ومن بينها مركز تسيير المزايا الذي يكلف بتسيير المزايا والتحفيزات المختلفة الموضوعة لفائدة الاستثمار. أما عن إجراءات حصول المستثمرين على المزايا الضريبية، فقد تم تكريس إجراء شكلي وهو التسجيل الذي يقوم به المستثمرين الوطنيين والأجانب أمام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

انعكس ملائمة إطار ضبط الاستثمارات الأجنبية والوطنية، وإعادة تنظيم نظام التحفيز على طبيعة تلك الأجهزة، حيث لم يعد للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار أن تقرر قبول الاستثمارات أو الفصل في القابلية أو منح المزايا، فيما عدا الاستثمارات الخاضعة لنظام الاتفاقية أو تلك التي يفوق مبلغها خمسة ملايين دينار 5.000.000.00. وهو ما يشكل تقييدا وتداخل في الصلاحيات بين الجهازين. إلى جانب هذه الأجهزة الأساسية، ولتجسيد أكثر لسياسة التحفيز الضريبي تم استحداث أجهزة دعم الاستثمار وهذا قصد النهوض بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة نظرا للخصوصيات التي تتمتع بها هذه المشروعات.

عند تقييمنا لدور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار والذي كشف لنا عن محدوديتها في التشجيع فالأرقام أبانت على ضعف حجم الاستثمارات مقارنة مع حجم الحوافز الضريبية المقدمة، خاصة بالنسبة للاستثمارات الأجنبية. ولهذا على المشرع الجزائري أن يدرك بأن القضية ليست قضية الملاغة في منح الحوافز الضريبية من إعفاءات وتخفيضات ضريبية، بقدر ما هي متعلقة بالبحث عن نظام ضريبي شفاف وفعال مستقر مرفوق بضمانات حقيقية للمستثمرين، مع وجوب ربطه بمناخ اقتصادي واجتماعي وسياسي جاذب ومحفز للاستثمار.

الخاتمة:

من خلال دراسة موضوع دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار في الجزائر، والذي قسمته إلى بابين تعرضت في الباب الأول إلى السياسة الضريبية والاستثمار في حين تعرضت في الباب الثاني إلى تجسيد السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار.

و بعد دراسة ومعالجة مختلف جوانب الموضوع توصلت إلى النتائج التالية:

- تشكل الضريبة وسيلة أساسية للعمل الاقتصادي والاجتماعي، وقد تناولت السياسة الضريبية في الجزائر أوضاعا عامة واسعة لتشجيع الاستثمارات، حيث سارع المشرع الجزائري منذ التسعينات إلى إصلاح السياسة الضريبية ويتجلى ذلك من خلال أرادة النصوص القانونية الصادرة سواء بموجب قانون الاستثمار أو القوانين الضريبية، وما تتضمنته من حوافز ضريبية، كما سعى المشرع للقضاء على المشاكل الضريبية الدولية التي تعيق انسياب رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق إبرام العديد من الإتفاقيات الضريبية الدولية للتصدي لمشكلة الإزدواج الضريبي.
- كفل المشرع المالي العديد من الحوافز الضريبية في إطار القوانين الضريبية التي يقوم عليها النظام الضريبي الجزائري، فتضمنت الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب... جملة من التخفيضات و الإعفاءات الضريبية المؤقتة والدائمة وذلك في إطار تشجيع المستثمرين الوطنيين والأجانب للاستثمار في بعض القطاعات خاصة القطاع الفلاحي والسياحي و لإحداث التوازن بين المناطق داخل الوطن و توظيف اليد العاملة.
- عرف النظام الضريبي الجزائري عدة تطورات في اتجاه التشجيع على حركية الاستثمارات، منذ الإصلاحات الضريبية غير أنه بالمقابل يخفي عدة إشكالات تعوق من فعاليته وتجعله في منأى عن تحقيق جميع أهدافه المرتبطة بتحسين بيئة الاستثمار، حيث يتسم النظام الضريبي بالاستقرار وانعدام الأمن القانوني، فالملاحظ أن المشرع الجزائري لم يكتفي بالإصلاح الضريبي الجدي لسنة 1991 بل صاحب هذا الإصلاح بجملة من الإصلاحات الضريبية التي تضمنتها قوانين المالية السنوية والتكميلية، فلا يكاد يخلو قانون المالية بتدابير تعديلية في المجال الضريبي تضمنت في مجملها تأسيس ضرائب جديدة أو إلغاء لضرائب أخرى، هذا الأمر يؤدي إلى إثقال النظام الضريبي وتعبه و

الذي يتعارض مع رغبة المشرع من الإصلاح الضريبي، و الواقع العملي يثبت أن غموض وتعقيد النظام الضريبي يدفع المستثمرين إما إلى التهرب الضريبي أو الهروب بالرأس المال إلى دول أخرى تتوفر على أجود مناخ ضريبي، كما يساهم في استفحال مشكلة الازدواج الضريبي وهذا يدل على لا استقرار السياسة الضريبية وعجز النظام الضريبي في تحقيق هدفها بتشجيع الاستثمار.

- بنى المشرع الجزائري قوانين الاستثمار على مقاربة ضريبية على مر التطور الكورونولوجي لهذه القوانين منذ إصدار المرسوم التشريعي المتعلق بترقية الاستثمار رقم 93-12 إلى غاية قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 ، فإلى جانب الضمانات القانونية والحوافز التشريعية نجد إهتمامه للطابع التحفيزي للضريبة بتوظيفها كأداة لتحفيز وجذب الاستثمارات.

- تضمن قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 العديد من الحوافز الضريبية وخصص له فصل كامل من أحكامه للمزايا التي تمنح للاستثمارات، حيث أعاد تشكيل المزايا الضريبية إلى ثلاث مستويات و هي: المزايا المشتركة لكل الاستثمارات، المزايا التي تمنح للاستثمارات التابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب شغل، وأخيرا المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

استهدف المشرع في ظل أنظمة التحفيز المختلفة إلى ربط استفادة المستثمرين من الحوافز الضريبية بشروط محددة بهدف تحويل النشاط الاقتصادي الاستثماري في الاتجاهات المرغوبة في تنميتها و التوسع فيها بتشجيعه الاستثمار للأنشطة المنتجة في القطاع الصناعي، السياحي و القطاع الفلاحي. كما استهدف المشرع من وراء منح الحوافز الضريبية النهوض بالمناطق المحرومة أو النائية، التي يستدعي إنمائها تدخل من أجل تحقيق التوازن بين الأقاليم والتخفيف من حدة البطالة برفع مدة الإعفاء الضريبي.

- لتدعيم الدولة لسياستها الضريبية قامت بإنشاء هيئات و وكالات لترقية الاستثمار على غرار المجلس الوطني للاستثمار، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية.الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ،الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.وهذا من أجل تجسيد سياسة التحفيز الضريبي قصد توجيه الاستثمار وتشجيعه وكذا تفعيل مختلف مظاهره على أرض الواقع.

- استبدل المشرع الجزائري إجراء التصريح بالاستثمار بإجراء اخر أكثر ليونة وهو التسجيل كشرط

إلزامي للاستفادة من المزايا المقررة في قانون ترقية الاستثمار. حيث يخول هذا الإجراء و بقوة القانون ودون أي إجراءات أخرى، الاستفادة من مزايا الإنجاز المحددة في المواد من 12 إلى 15 من القانون رقم 09-16 وتتم الاستفادة من مزايا الإستغلال بناء على محضر معاينة الدخول في مرحلة الإستغلال.

- قيد المشرع الجزائري الاستفادة من مزايا الانجاز للموافقة المسبقة من المجلس الوطني للاستثمار كل من المزايا الاستثنائية التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني والمزايا التي تمنح للاستثمارات التي يساوي مبلغها أو يفوق 5 ملايين دينار جزائري. وهنا يترتب على هذا التقييد مجموعة من الآثار السلبية منها التقليل من صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، إذ لا يمكن لها منح مزايا الانجاز بمجرد تسجيل الاستثمار إلا لتلك التي يقل مبلغها عن 5 ملايين دينار جزائري (5.000.000.000). و تقييد هذا النوع من الاستثمارات بضرورة الحصول على الموافقة المسبقة للمجلس الوطني للاستثمار سيؤدي إلى طول المدة التي ينتظرها المستثمر للحصول على مزايا الإنجاز والتي قد تصل إلى ثلاث أشهر، لأن المجلس يجتمع كل ثلاث أشهر على الأقل.

- يتسم التشريع الجزائري بعدم التجانس فيما يخص الحوافز الضريبية، فتتعدد القوانين التي تمنح بموجبها هذه الحوافز، إلى جانب تعدد الأجهزة المكلفة بمنح ومتابعة هذه الحوافز ويتجلى ذلك في تدخل المجلس الوطني للاستثمار في صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

- أكد قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 على ضرورة متابعة الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار للمستثمرين طوال فترة سريان المزايا، للتأكد من وفاءهم بالتزاماتهم المكتتبه مقابل المزايا و التحفيظات الممنوحة هذا من جهة، ومن جهة ثانية لحماية المستثمرين من تعسف الأجهزة الإدارية التي تتدخل في إجراءات منح المزايا وضمانا لعدم المساس بحقوق هؤلاء المستثمرين خاصة أمام اتساع نطاق السلطة التقديرية المقررة لهذه الأجهزة عند ممارسة اختصاصاتها، فتح قانون ترقية الاستثمار رقم 09-16 أمام المستثمرين طريقين للطعن ضد قرارات هذه الأجهزة الإدارية، الطعن الإداري أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار والطعن القضائي.

- يعتبر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار اختياريا قبل اللجوء إلى القضاء فإذا اختار المستثمر طريق الطعن أمام اللجنة وكان قرار اللجنة لمصلحته يصبح بالنسبة إليه طلب الحماية القضائية غير مؤسس ولا داعي له، ولكن اذا كانت نتيجة القرار في غير

صالحه فإنه يبقى محتفظا بحقه في اللجوء إلى القضاء والطعن أمامه في قرار الإدارة المكلفة بتطبيق قانون الاستثمار وليس ضد قرار لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار.

- أثبتت الدراسة أن آثار الحوافز الضريبية من الناحية الاقتصادية لم تحدث انتعاشا اقتصاديا قطاعيا أو جهويا فالاستثمارات التي تم إنجازها خارج قطاع المحروقات لم تصل إلى المستوى المنتظر من حيث الإنتاج كما أو نوعا، فحجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة مزال محتشما بالرغم من الحوافز الضريبية الممنوحة في هذا المجال، مع مساهمة نسبية للحوافز الضريبية في زيادة حجم المشاريع الاستثمارية الوطنية خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- لم يوفق المشرع في تحقيق الأهداف المنتظرة من سياسة التحفيز الضريبي، حيث نسجل ضعف حجم الاستثمارات في الجزائر وضعف انسيابها نحو القطاعات الإنتاجية -القطاع الصناعي، السياحي، الفلاحي- وانسيابها نحو القطاعات الخدمية كالنقل يظهر جليا محدودية الحوافز الضريبية في ترقية الاستثمار، بالشكل الذي يساهم في تنويع الاقتصادي خارج قطاع المحروقات، كذلك لم يوفق في تحقيق التوازن في التوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية فالتباين بين الأقاليم خاصة بين الشمال والجنوب مزال قائما، وفي محاربة البطالة والتخفيف من حدتها فاليد العاملة تتركز مع نوع و تموقع المشروع الاستثماري.

- لا يتم في الجزائر تقييم فعالية الحوافز الضريبية الموجهة للاستثمار، فلا يوجد تقرير مسبق للحوافز الضريبية في قوانين المالية السنوية، وغياب تقييم رسمي لاحق لفعالية سياسة الإعفاء الضريبي، بالإضافة لغياب توفر معلومات وإحصائيات شاملة حول طبيعة وتكلفة النفقات الضريبية وعدم نشرها بانتظام .

- هناك عدة قيود قانونية تحد من فعالية الحوافز الضريبية تضمنها قانون ترقية الاستثمار والنصوص التطبيقية له وهي قيد إلزامية بإعادة استثمار نسبة 30 % من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات والحوافز الممنوحة ، كذلك استثنى المشرع الجزائري بموجب المرسوم التنفيذي 17-102 لقائمة من النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات من الإستفادة من المزايا التي تضمنها القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار حيث تخضع هذه القوائم السلبية إلى مراقبة وتحيين دوري، بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالاستثمار والوزير المكلف بالمالية، ويبلغ المجلس الوطني للاستثمار بالتعديل. أضف إلى ذلك هناك تقييد لاستثمارات التوسع وإعادة التأهيل

من الاستفادة بالمزايا المنشأة بموجب القانون رقم 16-09 وذلك بتحديد الأسقف الدنيا ومقدار المساهمة المستثمرة.

- إن طبيعة الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع الاستثمار تطرح العديد من الإشكاليات تحول دون فعاليتها والمتعلقة بمعايير وضوابط الاستفادة من هذه الحوافز، فالملاحظ هو استفادة المشروع الاستثماري من الإعفاء سواء بموجب قانون ترقية الاستثمار أو في إطار القوانين الضريبية لمجرد إنشائه ويستند هذا إلى منطق تشجيع قيام جميع الاستثمارات بغض النظر عن نوعها أو أهدافها أو منتجاتها ومهما كانت التضحيات والتكاليف.

- تعتبر الإعفاءات الضريبية الحافز الضريبي الأكثر إستعمالا من قبل المشرع الجزائري.
- الحوافز الضريبية في الجزائر لعبت دورا محدودا في تشجيع الاستثمار، بسبب إغفال المشرع الجزائري للمناخ الاستثماري وأهمية ربطه بالعوامل الأخرى.

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها نقدم الإقتراحات التالية:

• على المستوى الداخلي:

. بالنسبة للنظام الضريبي:

- ضرورة الحد من الاستمرار بإدخال تعديلات على القوانين الضريبية بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فلا بد من سن قوانين ضريبية مستقرة وشفافية قدر الإمكان أي العمل على استقرار النظام الضريبي من خلال ثبات طبيعة الضريبة وإجراءات و مواعيد تحصيلها وعدم تعرضها للتغيير المستمر والتخفيف من العبء الضريبي عن طريق إرساء مبادئ الضريبة وهي العدالة اليقين والملائمة للاقتصاد. فالمستثمر من أولى إهتماماته هو النظام الضريبي الذي سيخضع له بعد فترة انتهاء الإعفاء.

- ضرورة توحيد القوانين الضريبية: قانون ضرائب مباشرة قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون ضرائب غير مباشرة، قانون التسجيل قانون الطابع في قانون واحد يسهل على المكلف بالضريبة وأعوان الضرائب الإلمام به، وكذلك الجهاز القضائي كما يسهل الأمر على المشرع عند القيام بتعديلات تقادي الثغرات والتناقضات بين النصوص القانونية في مختلف القوانين الضريبية، وخاصة المتعاملين الاقتصاديين الذين يحتاجون لممارسة أنشطتهم إلى إطار قانوني مستقر.

- ضرورة إصلاح وعصرنة وتعزيز شفافية الإدارة الضريبية بالتوسع في استخدام الرقمنة والاستفادة من إيجابياتها في المجال الضريبي مع تكييفها مع الواقع الاقتصادي الجزائري بالإضافة إلى تعزيز الرقابة لمحاربة التهرب الضريبي.
- يجب التفكير جدياً و التحضير لإصلاح ضريبي جذري بعد 31 سنة من الإصلاح الذي مس النظام الضريبي الجزائري سواء على مستوى التشريع الضريبي أو الإدارة الضريبية ليترجم معالم السياسة الضريبية الجزائرية وتكييفها مع مختلف المتغيرات خاصة الاستثمار.
- . بالنسبة للحوافز الضريبية:
- ضرورة الترشيد في منح الحوافز الضريبية وعدم الملاغة في استخدامها خاصة الإعفاءات الضريبية، لذلك لابد من وضع استراتيجية واضحة لاستخدام الحوافز الضريبية وتبعاً لذلك لابد على المشرع اختيار الحافز الضريبي المناسب، كما يتوجب عليه وضع شروط منح الحوافز بموجب القانون فقط لكي لا تتدخل أي جهة إدارية في تقدير منح هذه الحوافز الضريبية وأن تكون صياغة القانون واضحة لاليس فيها لتطبيق فعال على أرض الواقع.
- نحن نؤيد استخدام الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظراً لأهميتها في الدفع بقاطرة التنمية بشرط منح الحوافز الضريبية إلا للمشروعات الانتاجية الخالقة للثروة كما يجب على المشرع التمييز في منح الحوافز الضريبية بين القطاعات الانتاجية وفروعها.
- ضرورة مراعاة منح الحوافز الضريبية إلا للمشروعات الاستثمارية القادرة على الاستمرار في مزولة النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء ويجب أن تتناسب أهمية التخفيضات والإعفاءات مع أهمية النشاطات ذات الأهمية الرئيسية تبعاً لسياسة الدولة.
- على المشرع أن يدرك بأن أفضل طريقة لتشجيع الاستثمار الأجنبي هو العمل على إقامة إطار قانوني وتنظيمي شفاف وواضح ومستقر، وإقامة نظام ضريبي مطابق للمعايير الدولية مع ضغط ضريبي ملائم للاستثمار وليس التوسع في منح الحوافز الضريبية.
- إضفاء الشفافية الحوافز الضريبية و ضرورة إصدار تقرير دوري مفصل لتكلفة الحوافز الضريبية بهدف تحقيق دراسات تقييم معمقة حول ملائمة وفعالية وجدوى الاستثناءات الضريبية المقررة. واستغلال هذه التقارير في رسم سياسة ضريبية رشيدة.

. بالنسبة للمناخ العام للاستثمار في الجزائر.

- إن ملاغاة المشرع في منح الحوافز الضريبية لإغراء المستثمرين المحليين والأجانب مشكوك في مردوديتها في حالة عدم ربطها بالعوامل الأخرى المكونة للمناخ الاستثماري لذلك يجب على الدولة ولنجاح سياسة الاستثمارات العمل على إزالة العراقيل الادارية أمام المستثمرين والقضاء على البيروقراطية وكل مظاهر الفساد بالإضافة إلى التنسيق بين مختلف الهيئات المكلفة بتأطير الاستثمار والفصل بين صلاحياتها.
- لتشجيع المستثمرين الأجانب نقترح استحداث هيئات إدارية مكلفة بالمستثمرين الأجانب بهدف التعريف بخارطة الاستثمار في الجزائر وتبسيط الإجراءات الجبائية والإدارية المتعلقة بالمشاريع الأجنبية.
- تعزيز مبدأ الشفافية والوضوح في القوانين والبرامج المتعلقة بالاستثمار الأجنبي.
- أضحى التوجه إلى الرقمنة ضرورة ملحة في إقتصايات الدول، فجائحة كوفيد 19 أبانت حاجة الدول إلى الرقمنة خاصة في المجال الاقتصادي الذي يقوم على السرعة، فالتحدي الحقيقي أمام الجزائر هو رقمنة القطاعات الاقتصادية واستعمال التكنولوجيات الحديثة.
- التركيز المكثف لتطوير البنى التحتية واستحداث مشاريع ضخمة تجلب الواجهة للجزائر مما يساهم في زيادة استقطاب الاستثمارات الأجنبية، وتوسيع برامج الانعاش الاقتصادي وبرنامج النمو، و لا بد من التكامل بين الاستثمار العمومي والاستثمار الخاص لبلوغ التنمية المنشودة.
- تعميق الإصلاحات الهيكلية التي تعمل على تحسين المناخ الاستثماري في الجزائر في جميع المجالات .

• على المستوى الدولي:

- على الجزائر أن تتوسع أكثر في إبرامها الاتفاقيات الضريبية وهذا من أجل توفير بيئة ضريبية مناسبة للمستثمرين الأجانب.
- ضرورة تنسيق التشريعات الضريبية بما ينسجم مع بنود اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.
- على اعتبار أن تجنب الازدواج الضريبي منطلق أساسي نحو التكامل الاقتصادي لذلك فإنه من الأفيد أن تحل الإتفاقيات المتعددة الأطراف محل الإتفاقيات الثنائية.
- على الجزائر أن تعزز علاقتها الاقتصادية بمحيطها المغاربي والمتوسطي والافريقي و العربي وتفعيل دور الدبلوماسية الاقتصادية الدولية من أجل جلب فرص الاستثمار الأجنبي من خلال

الترويج لأهم الامتيازات الممنوحة للمستثمر الأجنبي وذلك من خلال عقد مؤتمرات وندوات مع رجال الأعمال.

وأخيرا يمكننا التأكيد على أن الضريبية والاستثمار متغيرين متلازمين لكل إصلاح طموح يهدف إلى تحقيق التنمية بكل أنواعها مع ضرورة توفر الشروط الضرورية لذلك من الجانبين، وهذا ما ينبغي على المشرع الجزائري الأخذ به.

قائمة الملاحق

الملحق رقم: 01

1. Dispositif ANDI.

الجدول رقم 01:

Le bilan des déclarations d'investissement depuis l'année 2002 au 31/12/2020, est constitué d'informations extraites de la base de données de l'ANDI affinées et corrigées en tenant compte des projets annulés.

Il est à rappeler que ce bilan ne tient compte que des projets d'investissement dans les activités de production de biens et services régis par l'ordonnances 16-09 relative à la promotion de l'investissement.

1-1- Projets d'investissement déclarés par secteur d'activité

	NOMBRE DE PROJETS	%	MONTANT Millions de DA	%	NOMBRE D'EMPLOIS	%
AGRICULTURE	1 437	2,36%	341 134	2,23%	56 905	4,65%
BTPH	11 473	18,83%	1 409 676	9,20%	238 368	19,48%
INDUSTRIE	13 587	22,30%	9 065 273	59,17%	560 065	45,78%
SANTÉ	1 217	2,00%	268 814	1,75%	28 785	2,35%
TRANSPORT	26 019	42,71%	1 063 087	6,94%	141 514	11,57%
TOURISME	1 238	2,03%	1 327 593	8,67%	74 190	6,06%
SERVICES	5 945	9,76%	1 845 681	12,05%	123 638	10,11%
TOTAL	60 916	100%	15 321 258	100%	1 223 465	100%

Source : ANDI

الجدول رقم 02:

I-2- Projets d'investissement enregistrés par région

	NOMBRE DE PROJETS	%	MONTANT Millions de DA	%	NOMBRE D'EMPLOIS	%
NORD CENTRE	22 193	36,43%	5 311 419	34,67%	451 125	36,87%
NORD OUEST	8 010	13,15%	3 455 351	22,55%	231 215	18,90%
NORD EST	9 051	14,86%	2 147 380	14,02%	168 736	13,79%
HAUTS PLATEAUX OUEST	1 951	3,20%	487 225	3,18%	39 542	3,23%
HAUTS PLATEAUX CENTRE	2 572	4,22%	681 654	4,45%	42 732	3,49%
HAUTS PLATEAUX EST	7 356	12,08%	1 661 262	10,84%	161 745	13,22%
SUD OUEST	2 203	3,62%	379 929	2,48%	25 845	2,11%
SUD EST	7 176	11,78%	1 135 248	7,41%	95 137	7,78%
GRAND SUD	404	0,66%	61 789	0,40%	7 388	0,60%
TOTAL	60 916	100%	15 321 258	100%	1 223 465	100%

Source : ANDI

الملحق رقم: 02

2. Dispositif ANGEM

الجدول رقم 03:

2.1 Crédits octroyés par type de financement (Cumul de 2005 au 31/12/2020)

Type de financement	Nombre	%	Emplois créés
Financement Achat de Matières Premières	851 610	90,38%	1 153 171
Financement triangulaire « ANGEM-Banque-promoteur »	90 604	9,62%	88 280
Total	942 214	100,00%	1 379 721

Source : ANGEM

الجدول رقم 04:

Secteur d'activités	Nombre de prêts octroyés	Montants accordés	Part (%)
Agriculture	127482	8 728 734 619,93	13,53
TPI	374866	18 927 108 148,27	39,79
BTP	82225	7 172 745 292,47	8,73
Services	186306	17 218 307 526,07	19,77
Artisanat	165594	9 703 650 667,62	17,57
Commerce	4811	1 206 017 460,37	0,51
Pêche	930	126 278 694,92	0,10
Total	942 214	63 082 842 409,65	100,00

Source : ANGEM

3. dispositif ANADE

(Cumul au 31/12/2020)

الجدول رقم 05:

Secteur d'Activité	Projets financés	%	Nombre d'emplois correspondants	Nombre moyen d'emplois	Montant d'investissement (DA)	Coût moyen de l'emploi (DA)	Coût moyen d'une micro-entreprise (DA)
AGRICULTURE	58 883	15%	139 282	2	220 048 039 587	1 579 874	3 737 039
ARTISANAT	43 289	11%	126 855	3	111 303 262 607	877 405	2 571 167
BTPH	35 359	9%	102 365	3	137 275 060 593	1 341 035	3 882 323
HYDRAULIQUE	564	0%	2 065	4	3 349 480 329	1 622 024	5 938 795
INDUSTRIE	28 119	7%	80 759	3	135 047 626 369	1 672 230	4 802 718
MAINTENANCE	10 860	3%	24 969	2	30 342 956 707	1 215 225	2 794 011
PECHE	1 132	0,29%	5 552	5	7 506 654 691	1 352 063	6 631 320
PROFESSION LIBERALE	12 421	3%	27 841	2	34 343 182 078	1 233 547	2 764 929
SERVICE	109 144	28%	254 176	2	357 809 725 148	1 407 724	3 278 327
TRANSPORT FRIGORIFIQUE	13 389	3,4%	24 137	2	33 790 569 371	1 399 949	2 523 756
TRANSPORT DE MARCHANDISE	56 692	14,6%	96 531	2	146 587 235 895	1 518 551	2 585 678
TRANSPORT DE VOYAGEURS	19 011	5%	43 716	2	46 833 230 484	1 071 306	2 463 481
Total	386 714	100%	923 071	2	1 264 237 023 860	1 361 960	3 251 112

Source : ANADE

الجدول رقم 06:

3.2 Projets financés par genre et par secteur d'activité (Cumul au 31/12/2020)

Secteur d'Activité	Projets financés	Hommes	Femmes	Taux de Féminité (%)
AGRICULTURE	58 883	56153	2730	5%
ARTISANAT	43 289	35937	7352	17%
BTPH	35 359	34520	839	2%
HYDRAULIQUE	564	538	26	4%
INDUSTRIE	28 119	23967	4152	15%
MAINTENANCE	10 860	10681	179	2%
PECHE	1 132	1116	16	1%
PROFESSION LIBERALE	12 421	6674	5747	46%
SERVICE	109 144	90956	18188	17%
TRANSPORT FRIGORIFIQUE	13 389	13000	389	3%
TRANSPORT DE MARCHANDISES	56 692	55982	710	1%
TRANSPORT DE VOYAGEURS	19 011	18530	481	3%
Total	386 714	348054	40809	10%

Source : ANSEJ

4. dispositif CNAC

الجدول رقم 07:

4.1 Projets en cours de réalisation = stock de dossiers au 31/12/2020
(détenteurs d'accords CSVF et non financés)

Secteur d'activité	Projets en cours de réalisation/ Stock de dossiers	
	(détenteurs d'accords CSVF non financés au 31/12/2020)	
	Nombre	Total Financement (Million DA)
Agriculture	4330	20819,01
Artisanat	1550	5513,39
BTP	377	2152,96
Hydraulique	13	84,63
Industrie	694	4246,16
Maintenance	72	294,04
Pêche	72	293,05
Professions Libérales	489	1120,11
Services	1192	6003,12
Transport Marchandise	893	5206,11
Transport Voyageurs	209	751,11
TOTAL	9 891	46483,69

Source : CNAC

4.2 Répartition des projets financés par banques

Banques	Année 2020			Cumul au 31/12/2020		
	Nombre de projets financés	Impact Emploi	Total financement (Million DA)	Nombre de projets financés	Impact Emploi	Total financement (Million DA)
BADR	2027	4575	100211,26	45229	97049	164863,41
BDL	646	1584	32456,95	30988	66593	100040,93
BEA	358	900	17741,18	20627	42233	67942,2
BNA	695	1656	36166,84	31175	65968	103905,99
CPA	536	1324	26400,4	26523	55399	89803,48
TOTAL	4262	10039	212976,63	154542	327242	526556,01

Source : CNAC

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية:

أولاً: المصادر:

1- النصوص القانونية:

أ- الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989 المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفري 1989 ، ج ر العدد 09، الصادر في 1 مارس 1989.
- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج ر العدد 76، صادر في 08 ديسمبر 1996 المعدل ب:
- بالقانون رقم 02-03 مؤرخ في 10 افريل 2002، ج ر العدد 25، صادر في 14 أفريل 2002.
- معدل ومتمم بالقانون 08-19 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر العدد 63، الصادر في 16 نوفمبر 2008.
- القانون 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر العدد 14، الصادر في 07 مارس 2016.
- المرسوم الرئاسي رقم 442-20 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج ر العدد 82، الصادر في 30 ديسمبر 2020

ب المعاهدات الدولية:

- اتفاقية تشجيع وضمان الاستثمار بين دول اتحاد المغرب العربي والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90-420 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990، ج ر العدد 06 الصادرة في 06 فيفري 1990.
- الاتفاق المبرم بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والاتحاد الاقتصادي البلجيكي الليكسمبورغي، المتعلق بالتشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقع في الجزائر بتاريخ 24 أفريل سنة 1991، مصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 91-345 مؤرخ في 05 أكتوبر 1991، ج ر العدد 46، الصادرة في 06 أكتوبر 1991.

- إتفاقية تسوية المنازعات المتعلقة بالاستثمارات بين الدول ورعايا الدول الأخرى، صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-346 المؤرخ في 30 أكتوبر 1995، ج ر العدد 66 الصادر في 05 نوفمبر 1995.
- إتفاقية انشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-345 المؤرخ في 30 أكتوبر 1995 يتضمن مصادقة الجزائر على الاتفاقية المتضمنة انشاء الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، ج ر، العدد 66 الصادرة في 05 نوفمبر 1995.
- الإتفاقية الموحدة لرؤوس الأموال العربية في الدول العربية، صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-306 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995، ج ر العدد 59 الصادرة في 11 أكتوبر 1995.
- الإتفاقية المبرمة بين الجزائر والأردن الموقعة بعمان في 16 سبتمبر 1997 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الضريبي والغش ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-247 المؤرخ في 17 ديسمبر 2000، ج ر العدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2000.
- الإتفاقية المبرمة بين الجزائر وكندا الموقعة بالجزائر في 228 أبريل 1999 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الجبائي بالنسبة للضريبة على الدخل والثروة صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-364 المؤرخ في 16 نوفمبر 2000، ج ر العدد 68 الصادرة بتاريخ 17 نوفمبر 2000.
- الإتفاقية المبرمة بين الجزائر وجنوب إفريقيا الموقعة بالجزائر في في 28 ابريل 1998 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-91 المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر العدد 26 الصادرة بتاريخ 04 ماي 2000.
- الإتفاقية المبرمة بين الجزائر وكندا الموقعة بالجزائر في 228 أبريل 1999 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتقادي التهرب الجبائي بالنسبة للضريبة على الدخل والثروة. صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-364 المؤرخ في 16 نوفمبر 2000، ج ر العدد 68 الصادرة بتاريخ 17 نوفمبر 2000.

- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا أبرمت هذه الاتفاقية قصد تجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل 2002 ج ر العدد 24 الصادرة بتاريخ 10 أبريل 2005.
- الاتفاقية بين حكومة الجزائر وحكومة تونس حول التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقعة بتونس في 16 فبراير 2006، الجريدة الرسمية، العدد 73 الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2006. صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-404 المؤرخ في 14 ديسمبر 2006
- المرسوم الرئاسي رقم 04-404 المؤرخ في 14 ديسمبر 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر وحكومة تونس حول التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقعة بتونس في 16 فبراير 2006، الجريدة الرسمية، العدد 73 الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2006.
- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وقطر في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل. صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-171 المؤرخ في 22 مايو 2006، ج ر عدد 35 الصادرة بتاريخ 28 مايو 2006.
- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر والصين الموقعة ببكين في 06 نوفمبر 2006 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07-174، ج ر العدد 40 الصادرة بتاريخ 17 يونيو 2007.
- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وألمانيا الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2008 المتعلقة بتقادي الازدواج الضريبي وتجنب الغش والتهرب الضريبيين، صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يونيو 2008، ج ر العدد 33 المؤرخة في 22 يونيو 2008.
- الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وألمانيا الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2008 المتعلقة بتقادي الازدواج الضريبي وتجنب الغش والتهرب الضريبيين، صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يونيو 2008، ج ر العدد 33 المؤرخة في 22 يونيو 2008 .

ج- القوانين/الأوامر / المراسيم التشريعية:

- القانون رقم 63-277 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المتعلق بالاستثمارات، ج ر العدد 53 الصادرة في 02 اوت 1963.
- الأمر رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات، ج ر العدد 80 الصادرة بتاريخ 17 سبتمبر 1966.
- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر العدد 102 المعدل والمتمم بالقانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر العدد 57 مؤرخ في 31/12/1990. والمعدل والمتمم بالقانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر العدد 86 الصادر في 25/12/2002، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر العدد 85 الصادرة في 31/12/2005، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر العدد 80، الصادر في 30/12/2010، و المعدل والمتمم بالقانون رقم 11-16 الصادر في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر العدد 72 الصادرة في 29/12/2011، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 16-14 المؤرخ في 28/12/2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد 77، الصادرة في 29/12/2016، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 17-11 المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر العدد 76 الصادرة في 27/12/2017، المعدل بالقانون رقم 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر العدد 42 الصادر في 15 يوليو 2018، والمعدل والمتمم بالقانون 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر العدد 79 الصادر في 30/12/2018 و المعدل بالقانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ج ر العدد 81 الصادر في 30/12/2019، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في 31/12/2020، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-07 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في

2021/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 2021/12/30.

- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر العدد 103 والمعدل والمتمم بالقانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر العدد 65 لسنة 1991، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 04-01 المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر العدد 85، الصادر في 30/12/2004، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 15-18 المؤرخ في 30/12/2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر العدد 72، الصادرة في 31/12/2015، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 16-14 المؤرخ في 28/12/2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد 77، الصادر في 29/12/2016، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 17-11 المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر العدد 76 الصادرة في 27/12/2017، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر العدد 42 الصادر في 15 يوليو 2018، والمعدل والمتمم بالقانون 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر العدد 79 الصادر في 30/12/2018، وامعدل والمتمم بالقانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ج ر العدد 81 الصادر في 30/12/2019، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في 31/12/2020، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-07 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في 30/12/2021 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 30/12/2021.

- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، ج ر العدد 81 المعدل والمتمم بالقانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/12/2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر العدد 78، الصادرة في 31/12/2014، والمعدل والمتمم بالأمر رقم 15-01، المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر العدد 40، الصادرة في 23/07/2015، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 20-07 المؤرخ في 4 يونيو 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، الصادر في 4 يونيو 2020، والمعدل بالقانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر العدد 83، الصادرة في

2020/12/31، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 07-21 المؤرخ في 8 يونيو 2021 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021، ج ر العدد 44 الصادر في 08 يونيو 2021، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21-16 المؤرخ في 2021/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر العدد 100، الصادر في 2021/12/30.

- القانون رقم 82-11 المؤرخ في 21 أوت 1982، المتعلق بالاستثمار الخاص الوطني، ج ر العدد 34، الصادرة في 24 أوت 1982.
- القانون رقم 82-13 المؤرخ في 28 أوت 1982 المتعلق بتأسيس شركات المختلطة الاقتصاد وتسييرها، ج ر العدد 35، الصادرة في 31 أوت 1982.
- القانون رقم 88-25 المؤرخ في 14 أفريل 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، ج ر العدد 28، الصادرة في 13 جويلية 1988
- القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر العدد 02، سنة 1988.
- القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، يتعلق بالنقد و القرض، ج ر العدد 16 الصادر بتاريخ 18 افريل 1990، الملغى بموجب الامر رقم 03-11 المؤرخ في 26 اوت 2003 المتعلق بالنقد و القرض، ج ر العدد 52 الصادر بتاريخ 27 أوت 2003.
- المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 اكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر العدد 64، الصادرة بتاريخ 10 أكتوبر 1993.
- المرسوم التشريعي رقم 94-11 المؤرخ في 26 مايو 1994 المتضمن نظام التأمين على البطالة لفائدة الأجراء الذين يفقدون عملهم بصفة لا ارادية ولأسباب اقتصادية، ج ر العدد 34 الصادرة في تاريخ 1 جوان 1994.
- الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 اغسطس 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، الجريدة الرسمية العدد 47، الصادرة بتاريخ 22 غست 2001.
- الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2003، يتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر العدد 47، الصادرة بتاريخ 22 أوت 2003

- القانون رقم 01-18 مؤرخ في 12 ديسمبر 2001، يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ج ر العدد 77 الصادرة في 15 ديسمبر 2001.
- القانون رقم 01-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر العدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008.
- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، يعدل ويتم الأمر 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2003، المتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر العدد 47 الصادرة بتاريخ 19 يوليو 2006.
- الأمر 09-01 المؤرخ في 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر العدد 44، الصادر بتاريخ 26 يوليو 2009.
- القانون 16-09 المؤرخ في 03 اوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار، جريدة رسمية عدد 47، الصادرة بتاريخ 03 اوت 2016، معدل ومتمم بالقانون 18-13 المؤرخ في 11 جويلية 2018 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر ، عدد 42، الصادرة بتاريخ 15 جويلية 2018.
- ت- القانون رقم 17-02 المؤرخ في 10 جانفي 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية العدد 02، الصادرة في 11 جانفي 2017.

2 النصوص التنظيمية:

أ- المراسم الرئاسية.

- المرسوم الرئاسي رقم 04-404 المؤرخ في 14 ديسمبر 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر و حكومة تونس حول التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات، الموقعة بتونس في 16 فبراير 2006، الجريدة الرسمية، العدد 73 الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2006.
- المرسوم الرئاسي رقم 20-01 المؤرخ في 02/01/2020 المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، ج ر العدد 01، الصادرة في 05/01/2020.

ب- المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي 94-321 المؤرخ في 17 اكتوبر 1994 المتضمن كفيات تطبيق أحكام المادة 24 من المرسوم التشريعي 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار ويتضمن تعيين المناطق الخاصة وضبط حدودها، ج ر العدد 67، الصادرة في 19 اكتوبر 1994.
- المرسوم التنفيذي رقم 94-188 المؤرخ في 06 جويلية 1994، المتضمن القانون الأساسي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة، ج ر العدد 44، الصادرة في تاريخ 07 جويلية 1994.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-106 المؤرخ في 05 أفريل 1997 المتضمن انشاء المنطقة الحرة لبلارة ولاية جيجل، ج ر العدد 20، الصادرة في 06 أفريل 1997.
- المرسوم التنفيذي 97-320 المؤرخ في 24 أوت 1997 المحدد للكيفيات التطبيقية للمادة 43 من المرسوم التشريعي 93-12 المؤرخ في 05 اكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية العدد 57 الصادرة بتاريخ، 27 أوت 1997.
- مرسوم تنفيذي رقم 01-281 مؤرخ في 2001/09/24 يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره، ج ر العدد 55 الصادر في 2001/09/26.
- مرسوم تنفيذي رقم 06-185 مؤرخ في 2006/05/31 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 01-281 المؤرخ في 2001/09/24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره، ج ر، العدد 36 صادر بتاريخ 2006/05/31.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-355 رقم 06-355 مؤرخ في 2006/10/09 يتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره، ج ر العدد 64، الصادر في 2006/10/11.
- المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 05 مارس سنة 2017، 1، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 08 مارس 2017، العدد 16. الصادر في 08 مارس 2017.
- المرسوم التنفيذي 17-102 المؤرخ في 05 مارس سنة 2017، يحدد كفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل ونتاج الشهادة المتعلقة به، ج ر، العدد 16، الصادرة في 08 مارس سنة 2017.

- التنفيذي 17-104 لصادر بتاريخ 05 مارس 2017 والمتعلق بمتابعة الاستثمارات والعقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الالتزامات والواجبات المكتتبه، ج ر العدد 16، الصادر في 08 مارس 2017.
- المرسوم التنفيذي رقم 17-105 المؤرخ في 05 مارس 2017، يحدد كفيات تطبيق المزايا الاضافية للاستغلال الممنوحة للاستثمارات المنشئة لأكثر من مائة 100 منصب شغل، الجريدة الرسمية العدد 16 الصادرة في 08 مارس 2017.
- مرسوم تنفيذي رقم 19-149 مؤرخ في 29 ابريل سنة 2019، يتعلق بمعاينة الشروع في مرحلة الاستغلال للاستثمارات، ج ر العدد 31 ، الصادرة بتاريخ 19 مايو سنة 2019.
- المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المؤرخ في 29 ماي 2019، يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها، ج ر العدد 37 ، الصادرة بتاريخ 09 جوان 2019.

ثانيا: المراجع

1- الكتب:

- أحمد عبد الحفيظ صفوة ، دور الاستثمار الأجنبي في تطوير أحكام القانون الدولي الخاص، دار المطبوعات الجامعية، 2006
- الجيلالي عجة ، الكامل في القانون الجزائري للاستثمار: الأنشطة العادية وقطاع المحروقات، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1993.
- حمدي حمزة حمد، الحوافز الضريبية وأثرها على جذب الاستثمار الأجنبي، المكتبة العصرية، سنة 2017.
- خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة الجزء الاول، 2005.
- زياد فيصل حبيب الخيزران، المزايا والضمانات التشريعية للاستثمار الاجنبي في قوانين الاستثمار العربية، دار النهضة العربية، 2014.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2008.

- سعيد عبد العزيز عثمان، اقتصاديات الخدمات والمشاريع العامة، دراسة نظرية تطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، 2011.
- سعيد عبد العزيز، عثمان، رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم ضريبية-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية ، 2007.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب عشماوي، النظم الضريبية- مدخل نظري وتطبيقي، مطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، دون سنة نشر.
- عبد المؤمن بن صغير، دور الاتفاقيات الثنائية في تطوير مبادئ القانون الدولي للاستثمارات الاجنبية، دار الايام، الطبعة الأولى، 2015.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الاول، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009.
- عبد الهادي مقبل، الضريبة من منظور دولي، دار النهضة العربية، الطبعة 2، سنة 2011.
- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، 2011.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، 2013.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- عبد السلام ابو قحف، نظرية التدويل وجدوى الاستثمارات الاجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2001.
- عبد السلام أبو قحف، نظرية التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2001.
- كمال عليوش قريوع ، قانون الاستثمار في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.

- محفوظ برحماني، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018.
- مهند ابراهيم علي الفندي، النظام القانوني للتحويل الى القطاع الخاص -الخصخصة- دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 2008.
- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي الموازنة والنفقات والواردات والقروض دراسة مقارنة، الطبعة الرابعة، سنة 2004.
- معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الاموال الاجنبية في مصر، دار النهضة العربية ، 2014.
- نزيه عبد المقصود مبروك، الاثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ، سنة 2007.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2011.
- نصيرة يحيى بوعون، الضرائب الوطنية والدولية، الورقة الزرقاء، سنة 2010.
- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، سنة 2001

2- الأطروحات والمذكرات الجامعية.

أ- رسائل و أطروحات الدكتوراه.

- الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، السنة الجامعية 2002.
- بوطبل خديجة، الضريبة على أرباح الشركات بين تشجيع الاستثمار ومبدأ العدالة الضريبية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص قانون، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2017-2018.
- بودهان صالح، رقابة الدولة على مشروعات الاستثمار الخاصة في القانون الجزائري، اطروحة دكتوراه في الحقوق خصص قانون الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2019-2020.

- **حسان نادية**، أسباب فشل الأمر رقم 03-02 المتعلق بالمناطق الحرة كالية لتنفيذ الاستراتيجية الجزائرية في مجال الإستثمار: مقارنة قانونية على ضوء التشريعات المقارنة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007.
- **دحماني سامية** ، أثر مناخ الاستثمار في استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر-دراسة مقارنة لدول المغرب العربي خلال الفترة 2000-2015، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016.
- **شريف عبد الواحد عبد الوديع عبد الواحد**، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر-مع دراسة خاصة للحالة المصرية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة اسيوط، السنة الجامعية 2017.
- **عبد الحميد شنتوفي**، المعاملة الإدارية والضريبية للاستثمارات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، السنة الجامعية 2017.
- **عزيز أمزيان** ، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2012-2013.
- **عبد الغاني بركان** ، الاليات القانونية للتوفيق بين الاستثمار وحماية البيئة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص قانون، السنة الجامعية 2020 -2021
- **فضيلة خير**، دور الحوافز الضريبية في استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب خلال الفترة (2001-2016)، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، السنة الجامعية 2018-2019.
- **قصاص سليم** ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2018-2019.

- **محمد محمد مهير سليم العيادي**، السياسة الضريبية ودورها في الاستثمار، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة طانطا، مصر، السنة الجامعية 2011.
- **مراد ناصر**، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2002.
- **مليكة أوباية**، المعاملة الادارية للاستثمار في النشاطات المالية وفقا للقانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تخصص حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، السنة الجامعية 2016.
- **محمد بلهادف**، مشاكل قياس مشكل الانفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2018.

ب-مذكرات الماجستير

- **البشير بركات**، الازدواج الجبائي الدولي والاتفاقيات التي أبركتها الجزائر مع بعض الدول في هذا الموضوع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون دولي وعلاقات دولية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015
- **بو حادي حليم**، دور الضريبة في ترقية الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، دراسة حالة وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها 1993-2001 مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003.
- **حم الحبيب مشري**، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2009-2010.
- **رمضاني لعلا**، اثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الاصلاحات الاقتصادية حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2002.

- فتيحة قرقوس ، النظام الجبائي والاستثمار ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامع الجزائر، السنة الجامعية 2000-2001.

3- المقالات العلمية:

- أحمد زغدار ، الاستثمار الأجنبي المباشر كشكل من اشكال دعم التحالفات الاستراتيجية لمواجهة المنافسة، مجلة الباحث، العدد 03، 2003.
- أمال زايدي ، الأشكال القانونية المتاحة للاستثمارات الاجنبية المباشرة في الجزائر بعد تطبيق قاعدة 51-49%، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، المجلد 03، العدد 01-2016
- الحواس زواق ، نحو سياسة ضريبية داعمة للاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 18 العدد28، 2022
- الحواس زواق ، منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر-ضرورة الاصلاح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد03، 2021.
- الطاهر شليحي ، محتوى التحفيزات الجبائية المقدمة لتشجيع الاستثمار في الجزائر،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-العدد الاقتصادي-19، 2014.
- الحبيب العطشان، العلاقة بين الامتيازات الضريبية والاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 92 سنة 2010.
- براهيم حراش، دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من الظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي،مجلة العلوم التجارية، المجلد 05، العدد 02، 2016.
- بلقاسم بودالي ،سياسة التحفيز الجبائي في الجزائر ودورها في جذب الاستثمار، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات اقتصادية، المجلد07 العدد 01،2013.
- بن عبد الفتاح دحمان،بوعزة عبد القادر،التنافسية الجبائية واثارها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية،مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد الخامس،جامعة قاصدي مرباح،جوان 2011.
- جمال قرناش، المجلس الوطني للاستثمار: الية لترقية الاستثمار أم عقبة تعترض سبيله؟، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 03/2021.

- جمال قرناش، زدنون محمد، ايضاحات في جديد الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار-التنظيم والمهام، مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية-مخبر المؤسسات الدستورية والنظم السياسية، العدد السادس، جانفي 2019.
- حمادة خير محمود، مدى حاجة الدول العربية الى التنسيق الضريبي بما يسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية،مجلة جامعة الزيتونة للدراسات القانونية،المجلد 2،العدد 2، 2021.
- حجاج خلال، التحفيزات الجبائية لدعم المقاوله بالمغرب: الحصيلة وأفاق الاصلاح، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 15 ، 2016.
- حبيب العطشان، العلاقة بين الإمتيازات الضريبية والاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 92 سنة 2010.
- حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 04
- خروبي ياسمينه، النظام القانوني للوكالة الوطنية في ترقية الاستثمار، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01 العدد01، 2017.
- خواثرة سامية، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في قوانين الاستثمار الجديدة، مجلة الاجتهادات للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09 العدد 03 ، 2020.
- خليل اللواح،تأثير الجباية على جودة مناخ الاعمال بالمغرب،مجلة الدراسات القانونية المقارنة،المجلد 07 العدد 02، 2021.
- ريحان الشريف،هيام وئام، دور مناخ الاستثمار في دعم وترقية تنافسية الاقتصاد الوطني الجائري-دراسة تحليلية تقييمية،العلوم الاقتصادية،العدد 32،المجلد 08، 2013.
- سليم قصاص ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، العدد 48، المجلد أ، 2017.
- سامية العايب، القطاع العام الاقتصادي الجزائري في ميزان الاصلاحات الاقتصادية، مجلة القانون والعلوم السياسية، المجلد 07، العدد 02.
- ساسي فطيمة، سعودي عبد الصمد، القطاع الخاص كبديل تنموي للاقتصاد الجزائري خارج قطاع المحروقات، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد 3،أوت 2017.
- سارة عزوز، ضمانات الاستثمار الأجنبي في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 8 العدد 1، 2021.

- شريف غياط، محمد قنوم، التجربة الجزائرية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد الأول 2008.
- طارق الدنداني، النفقات الجبائية ودورها في تشجيع المقاولات على الاستثمار، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص ، 2016.
- طالب محمد ، اثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، 2009.
- عبد الحميد شنتوفي ، التحفيزات الجبائية وفعاليتها في جلب الاستثمارات في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، مجلد 16 العدد 02، 2017.
- عبد القادر مهداوي، الاليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015.
- عطشان حبيب،العلاقة بين الامتيازات الضريبية والاستثمار، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 92، 2010.
- عزوز علي،معوقات التنسيق الضريبي العربي واليات معالجتها، مجلة الاقتصاد والمجتمع،العدد 10، 2014.
- عبد الحفيظ بقة ، التدابير القانونية لتشجيع الاستثمار في الجزائر في ظل الامر 01-03 المعدل والمتمم، مجلة الحقوق والحريات، العدد الثالث، 2016.
- عبد الحفيظ بقة ، الشفافية في علاقة المستثمر بالإدارة وأثرها على الاستثمار في الجزائر ، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد الخامس، 2017.
- عبد الحميد لمين، حساين سامية،تدابير دعم المؤسسات الناشئة والابتكار في الجزائر: قراءة في احكام المرسوم التنفيذي رقم 20-254، مجلة البحوث في العقود وقانون الاعمال،المجلد 05 العدد 2/2020.
- علي بختي ، سليمة بوعويبة ، المؤسسات الناشئة،الصغيرة والمتوسطة في الجزائر واقع وتحديات، دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد 12 عدد 4، 2020.

- **عماد الدين بركات**، نور الدين مراد، مناخ لاستثمار الاداري واثره في استقطاب الاستثمارات، مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، مخبر المؤسسات الدستورية والنظم السياسية، العدد السادس، 2019.
- **عزوز علي**،ليات متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية،العدد8، 2012.
- **فطيمة ساسي**، **عبد الصمد سعودي**، القطاع الخاص كبديل تنموي للاقتصاد الجزائري خارج قطاع المحروقات، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 03، أوت 2017
- **فارس معيزي**، **عبد الجليل بو داح**، دور الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية في ترقية الاستثمار خارج قطاع المحروقات في الجزائر، مجلة الاجتهادات للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 10 العدد 02، 2021.
- **كسال سامية**، التضخم التشريعي عائق امام الاستثمار الاجنبي (مستجدات القانون رقم 16-09 لمواجهة هذا العائق، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد 02، 2018.
- **لينة جولاح**، علاقة الضغط الضريبي بالتهرب الضريبي في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2021.
- **مولود قنوش**، دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر،_المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية،العدد 05، أفريل 2016.
- **محمد الزين باركة** ، **جليل زين العابدين**، دور النفقات الجبائية في تشجيع الاستثمار حالة الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد الثالث، 2013.
- **محمد بن يطو** ، بلكعيبات مراد،الاستقرار السياسي كضمان محفز لجلب الاستثمارات-دراسة قانونية،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية،المجلد 12،العدد الأول.
- **محمد بوكوطيس** ، الامن القانوني في المجال الضريبي، مجلة الارشاد القانوني، العدد 03
- **محمد بلهادف** ، **عبد المجيد**، **قدي** ، محاولة تقييم سياسات الانفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع العدد 02.
- **محمد شكرين**، **محمد بلهادي**، أهمية تقرير النفقات الجبائية واستخداماته - مع الإشارة الى حالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 16 العدد 24، 2020.

- محمد طالبي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، 2013.
- محمد المهدي بن سحيمو، عبد الجبار عبد الوافي ، أنظمة المزايا الضريبية المخصصة في قانون ترقية الاستثمار الجديد رقم 09-16، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 11، سبتمبر 2018.
- مليكة أوباية ، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية و المحدودية، مجلة ابحاث قانونية وسياسية، المجلد 05، العدد 01، 2020.
- محمد بشكوا ، العدالة الضريبية والضغط الجبائي، مجلة الفقه والقانون، العدد 15، 2014.
- محمد سيد أبوالسعود، الامكانيات التكنولوجية والنمو الإقتصادي، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الدول العربية، العدد 95، يوليو 2010.
- محمد بن يطو، مراد بلكعيبات، الاستقرار السياسي كضمان محفز لجلب الاستثمارات-دراسة قانونية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 12، العدد الأول، 2019.
- محمد أقلولي، عن إمتيازات الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني في قانون الاستثمارات الجزائري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، سنة 2010.
- معن عبد القادر ابراهيم صالح، شامل سامي عواد، الاثار السلبية للسياسة الضريبية على الاستثمار (دراسة مقارنة)، مجلة القانون والأعمال، العدد 42 مارس 2019.
- مليكة أوباية، دور لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار بين: الفعالية والمحدودية، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، المجلد 05، العدد 01، سبتمبر 2020.
- مصباح حراق ، النظام الجبائي الجزائري- قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال jfbc، 2018.
- مهى حاجي شاهين، اليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي Route Educational § Social Science Journal, Volume 6(3), February 2019.
- نذير بن هلال ، غياب سياسة الحكم الراشد في توزيع الاختصاص بين المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث المجلد 02، 2018.

- ناجي بن حسين، تحليل وتقييم مناخ الاستثمار في الجزائر، مجلة العلوم الانسانية، العدد 31 ، المجلد ب، 2009.
- ناصر مراد، بن عيادي سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، 2013.
- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات قانونية، العدد 14، 2010.
- نبيل قليل، سبل تفعيل النظام الضريبي بالاستناد الى الحصيلة الضريبة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 01، 2020.
- نبيل بن عديدة ، انعكاسات جائحة كورونا (كوفيد 19) على نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة قانون العمل والتشغيل، عدد خاص /تأثير فيروس كورونا على علاقات العمل، أوت 2020.
- نادية والي ، المعوقات الاقتصادية والسياسية للاستثمارات الأجنبية في كل من الجزائر وتونس والمغرب، مجلة.العدد 08، جوان 2017.
- نعيم عاشوري ،الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي،مجلة العلوم الانسانية،عدد 41 جوان 2014.
- وصاف سعدي، قويدر محمد، واقع مناخ الاستثمار في الجزائر بين الحوافز والعوائق،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، 2008.

4- الملتقيات العلمية

- أوبايسة مليكة، تفعيل أحكام المزايا في إطار القانون 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، مداخلة مقدمة ضمن اعمال الملتقى الوطني حول: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، في 08-05-2017.
- أقلولي أولد رابح، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين القانون رقم 01-18 والقانون رقم 17-02، مداخلة لأشغال الملتقى الوطني حول: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل مستجدات القانون الجزائري، يوم 28 نوفمبر 2019، جامعة تيزي وزو.
- سمية رماش، الشفافية الضريبية في مواجهة الفساد المالي والإداري:التهرب الضريبي،مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول اليات مواجهة الجرائم الواقعة على المال العام في

الجزائر في ظل القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، كلية الحقوق جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01، المنعقد يوم الأحد 11 أفريل 2021.

- **نادية والي،** ليندة بلحارث، سياسة الاستثمار الأجنبي في الجزائر تحفيز أم تنفير، مداخلة مقدمة ضمن اعمال الملتقى الوطني حول: مستجدات الاستثمار في الجزائر في ظل القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، في 08-05-2017.

5- المواقع الإلكترونية:

- الموقع الإلكتروني الرسمي للوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE
www.anade.dz
- الموقع الإلكتروني الرسمي للصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC
<https://www.cnac.dz/p1a/acceuila.html>
- الموقع الإلكتروني الرسمي للوكالة الوطنية للقرض المصغر
<https://www.angem.dz>

1- Ouvrages :

- **Abdellatif benchenhou**, les nouveaux investisseurs, Alpha Design, mais 2006.
- **Abdellah Boughaba**, Analyse et evaluation de projets, berti edition ,1998
- **Bernard CASTAGNEDE**, Précis de fiscalité internationale, 1^e éd, presse. Univ. de France, Paris, 2002
- **HAROUN MAHDI**, Le régime des investissements en Algérie a la lumière des conventions franco-algériennes, litec, paris,2000.
- **Trotabas louis**, science et Technique fiscales, paris Dalloz,1958 .
- **Lahcen Seriak-** Les conditions juridiques et règlementaire de l'investissement National et étranger en Algérie – AGS et bibliographie édition – Alger 2005

2 – Articles :

- **Abderrezak Zouiten**, la mise en œuvre des avantages exceptionnels dans la nouvelle législation algérienne de l investissement, revue science humaines 47juin 2017 .
- **El Hadi Guesmia**, La problématique de l'Investissement Direct Etranger en Algérie Revue TADAMSA D- UNEG MU, ISSN : 2773 – 3289, Volume 2 n°: 1, janvier 2022.
- **Akmoum fatima**, les fiscales comme outil daide a booster linvestissement cas de algerie ,revue des recherches manageriales et economique, ISSN :9750-2571 ,2019.
- **SAIOUD Arif ,SAIOUD Kaouter**,Les conventions fiscales internationales comme moyen de résolution des problèmes de la fiscalité internationale,Review of economic papers ,Vol 03N° 02/December 2019.
- **Rachid Zouaimia**, le régime des investissements étranger a la preuve de la résurgence de l état dirigiste en Algérie, RASPJEP P, n2 ,2011.
- **Nasira boukhezer,ahmed smahi,Ahmed smahi**,POLITIQUES D'INVESTISSEMENT PUBLIC ET LEUR IMPACT SUR L'ESPRIT ENTREPRENEURIAL: CAS DU DISPOSITIF ANSEJ, Les Cahiers du MECAS, N° 4 Décembre 2008.

3. Thèses de Doctorat :

- **Abdrrezak Zouiten**,L'investissement en droit algérien, Thèse de doctorat en sciences, spécialité droit public, option droit de l'entreprise. Faculté de droit, Université des frères mentouri Constantine 1, 2015.

4. Les GUIDES :

- **Guide Fiscale De L'Investisseur en algerie**, Direction Generale Des impot, edition 2021
- **D'érection général des impots,Le système –fiscal-algerien**,edition 2021.
- **Bulletin d'information Statistique de la PME**, ministère de l'industrie, direction générale de la veille strategique,des études et des systèmes dinformatin,N38,Edition Mai

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

8-1	مقدمة.
10	الباب الاول:السياسة الضريبية والاستثمار
11	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة:السياسة الضريبية والاستثمار
12	المبحث الاول:ماهية السياسة الضريبية والاستثمار
12	المطلب الاول:المتغير الضريبي
13	الفرع الأول:نشأة وقانونية الضريبة
17	الفرع الثاني:النظام الضريبي
20	الفرع الثالث السياسة الضريبية
25	المطلب الثاني: المتغير الاستثماري
25	الفرع الأول: تعريف الاستثمار
25	أولاً: التعريف الفقهي للاستثمار
27	ثانياً:التعريف القانوني للاستثمار
34	الفرع الثاني:أشكال الاستثمار
34	أولاً: الاستثمار العمومي
39	ثانياً : الاستثمار الخاص
48	ثالثاً:الاستثمار المختلط
50	المبحث الثاني:الضريبة والاستثمار:نحو صياغة علاقة جديدة بين المتغيرين
50	المطلب الأول: انتقال الضريبة من وسيلة لتمول الخزينة إلى أداة لتشجيع و توجيه الاستثمار
51	الفرع الأول:الضريبة كوسيلة لتمويل الخزينة العمومية
51	أولاً:حياد الضريبة

52	ثانيا:وفرة الحصيلة
52	الفرع الثاني: الضريبة كأداة لتشجيع و توجيه الاستثمار
53	أولا: الضريبة كأداة لتشجيع الاستثمار
54	ثانيا: الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمار
55	المطلب الثاني:أهمية الحوافز الضريبية في العلاقة الجديدة بين الضريبة والاستثمار
54	الفرع الأول:الحوافز الضريبية الموجهة لتشجيع الاستثمار
55	أولا:مفهوم الحوافز الضريبية
57	ثانيا:الصيغ القانونية للحوافز الضريبية
61	الفرع الثاني: :ضوابط وشروط استخدام الحوافز الضريبية
61	أولا:ضوابط منح الحوافز الضريبية
62	ثانيا:شروط استخدام الحوافز الضريبية
66	الفصل الثاني :التنظيم القانوني للحوافز الضريبية الخاصة بالاستثمار
67	المبحث الاول:الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب الاتفاقيات الدولية والقوانين الضريبية
68	المطلب الأول:الحوافز الضريبية الدولية
68	الفرع الأول: الازدواج الضريبي الدولي:بين تأصيل مفهوم الظاهرة وعوامل استفعالها
68	أولا: المقصود بالازدواج الضريبي الدولي
71	ثانيا:أسباب تحقق الإزدواج الضريبي الدولي
72	الفرع الثاني: أثر الازدواج الضريبي على الاستثمارات و فعالية الاتفاقيات الضريبية الدولية في معالجة هذه الظاهرة
72	أولا: الاثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي على الاستثمارات الأجنبية
74	ثانيا:فعالية الإتفاقيات الضريبية الدولية في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي
80	المطلب الثاني:الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القوانين الضريبية

82	الفرع الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
82	أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي
87	ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات
92	ثالثاً: الرسم على النشاط المهني
94	رابعاً: الضريبة الجزافية الوحيدة
96	الفرع الثاني: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون الرسم على رقم الأعمال
102	الفرع الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة في إطار قانون التسجيل
104	المبحث الثاني: الحوافز الضريبية الممنوحة بموجب القانون الخاص بالاستثمار
104	المطلب الأول: الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل قانوني الاستثمار: المرسوم التشريعي 93-12 و الأمر 03-01
104	الفرع الأول: مضمون الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل المرسوم التشريعي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار
105	أولاً: النظام العام
106	ثانياً: نظام المناطق الخاصة
107	الفرع الثاني: مضمون الحوافز الضريبية الممنوحة في ظل الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتم بموجب الأمر رقم 06-08
112	أولاً: المزايا المتعلقة بالنظام العام
112	ثانياً: المزايا المتعلقة بالنظام الاستثنائي
115	المطلب الثاني: الحوافز الضريبية في ظل قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09
119	الفرع الأول: مجالات وأشكال الاستثمارات المستفيدة من الحوافز الضريبية
120	

- 126 _____ الفرع الثاني: مضمون الحوافز الضريبية لقانون ترقية الاستثمار 09-16
- 134 _____ خلاصة الباب الأول
- 136 _____ الباب الثاني: تجسيد السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار
- 137 _____ الفصل الأول: الأجهزة المكلفة بتسيير الحوافز الضريبية ومتابعتها
- 138 _____ المبحث الأول: الأجهزة المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية
- 138 _____ المطلب الأول: الأجهزة الرئيسية المكلفة بمنح وتسيير الحوافز الضريبية
- 139 _____ الفرع الأول: المجلس الوطني للاستثمار
- 139 _____ أولاً: تنظيم المجلس الوطني للاستثمار و تشكيلته
- 142 _____ ثانياً: صلاحيات المجلس الوطني للاستثمار
- 145 _____ الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
- 145 _____ أولاً: تنظيم الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
- 154 _____ ثانياً: إختصاصات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
- 156 _____ المطلب الثاني: الأجهزة المساعدة لمنح الحوافز الضريبية
- _____ الفرع الأول: الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سابقاً).
- 156 _____
- 157 _____ أولاً: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية
- 159 _____ ثانياً: الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية
- 160 _____ الفرع الثاني: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
- 160 _____ أولاً: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية
- 161 _____ ثانياً: الحوافز الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
- 162 _____ الفرع الثالث: الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
- 164 _____ أولاً: طريقة الحصول على الحوافز الضريبية
- 167 _____ ثانياً: الحوافز الضريبية التي يمنحها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
- 169 _____ المبحث الثاني: إجراءات الاستفاداة من المزايا الضريبية ومتابعتها

170	المطلب الأول: إجراءات الاستفادة من المزايا الضريبية
170	الفرع الأول: استحداث نظام تسجيل الاستثمارات
173	الفرع الثاني: شكل وإجراءات ايداع وثيقة التسجيل
173	أولاً: شكل شهادة التسجيل
175	ثانياً: إجراءات ايداع وثيقة التسجيل
176	الفرع الثالث: اثار التسجيل
176	أولاً: مرحلة الإنجاز
177	ثانياً: مرحلة الاستغلال
180	المطلب الثاني: آليات متابعة الاستثمارات خلال فترة الاستفادة من الحوافز الضريبية
180	الفرع الأول: آليات متابعة الاستثمارات المستفيدة من المزايا
180	أولاً: المتابعة الدورية لدى المصالح المعنية لمدى وفاء المستثمر بالتزاماته
183	ثانياً: فرض عقوبات على المستثمر عند الاخلال بقواعد المزايا
185	الفرع الثاني: الطعن في مزايا الاستثمار الضريبية
185	أولاً: الطعن في مزايا الاستثمار أمام لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار
191	ثانياً: الطعن القضائي
193	الفصل الثاني: تقييم السياسة الضريبية على الاستثمار وسبل تطويرها
194	المبحث الأول: تقدير فعالية السياسة الضريبية على تشجيع الاستثمار
194	المطلب الأول: الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لسياسة التحفيز الضريبي
195	الفرع الأول: آثار الحوافز الضريبية على الجانب الاقتصادي
195	أولاً: زيادة المشاريع الاستثمارية
198	ثانياً: التوزيع القطاعي للمشاريع الاستثمارية
200	ثالثاً: نقل التكنولوجيا

- 201 _____ الفرع الثاني: آثار الحوافز الضريبية على الجانب الاجتماعي
- 201 _____ أولاً: تأثير الحوافز الضريبية على تحقيق التوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية
- 202 _____ ثانياً: تأثير الحوافز الضريبية على تكوين مناصب الشغل
- 204 _____ الفرع الثالث: رصد التكلفة المالية لسياسة التحفيز الضريبية وأثرها على الخزينة العمومية
- 206 _____ المطلب الثاني: نظام ضريبي غير مستقر وغير فعال بحوافز ضريبية أثبتت الدراسة محدوديتها
- 206 _____ الفرع الأول: إشكالات النظام الضريبي أمام المستثمرين
- 206 _____ أولاً: إشكالية الأمن القانوني للاستثمار في النظام الضريبي
- 211 _____ ثانياً: مشكلة التهرب الضريبي
- 214 _____ ثالثاً: مشكلة الازدواج الضريبي
- 215 _____ رابعاً: ارتفاع الضغط الضريبي
- 216 _____ خامساً: تقشي الفساد والاقتصاد الموازي
- 218 _____ الفرع الثاني: محدودية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار
- 218 _____ أولاً: العوائق الضريبية التي تحد من فعالية الحوافز الضريبية
- 225 _____ ثانياً: العوائق الغير ضريبية التي تحد من فعالية الحوافز الضريبية
- 230 _____ المبحث الثاني: وسائل تطوير السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار
- 230 _____ المطلب الأول: وسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الداخلي
- 230 _____ الفرع الأول: تفعيل النظام الضريبي وتعزيز شفافيته أمام المستثمرين
- 231 _____ أولاً: ضرورة احترام النظام الضريبي للمبادئ الأساسية للضريبة
- 233 _____ ثانياً: تعزيز شفافية النظام الضريبي أمام المستثمرين
- 236 _____ ثالثاً: تعزيز كفاءة و شفافية الادارة الضريبية أمام المستثمرين

238	الفرع الثاني: إعادة النظر في طرق الحوافز الضريبية
238	أولاً: ترشيد الحوافز الضريبية
239	ثانياً: تعزيز شفافية الحوافز الضريبية و حتمية إعداد تقرير النفقات الضريبية
241	ثانياً: ضرورة تحسين المناخ العام للإستثمار في الجزائر
254	المطلب الثاني: وسائل تطوير السياسة الضريبية على المستوى الدولي
	الفرع الأول: ضرورة إبرام الجزائر لمزيد من الاتفاقيات الضريبية الدولية لمنع الإزدواج الضريبي
245	
248	الفرع الثاني: التنسيق الضريبي الدولي
252	خلاصة الباب الثاني:
253	الخاتمة
262	الملاحق
270	قائمة المصادر والمراجع
293	الفهرس
	الملخص.

المخلص:

إن تبني الجزائر لاقتصاد السوق كمحرك للإصلاحات الاقتصادية، دفعها إلى تهيئة مناخ ملائم للاستثمار إدراكا منها لأهميته في دفع بعجلة التنمية الاقتصادية، ومن بين الأدوات والوسائل التي استخدمتها في التأثير على قرار المستثمرين نجد الضريبة، التي تم توظيفها من خلال استغلال الطابع التحفيزي لها للتأثير و دفع الأعوان الاقتصاديين على الاستثمار في القطاعات والمناطق المرغوب فيها وفق الخطة التنموية المرسومة.

ومن هنا فرضت السياسة الضريبية أهميتها، لهذا حرصت الجزائر على إصلاحها في العديد من محطاتها التشريعية، و ذلك من خلال مختلف القوانين الصادرة التي تضمنت العديد من الحوافز الضريبية و بمعدلات تشجع على الاستثمار سواء الوطني أو الأجنبي. ولتدعيم الدولة لسياستها الضريبية قامت بإنشاء هيئات ووكالات لترقية الاستثمار وهذا من أجل تجسيد سياسة التحفيز الضريبي قصد توجيه الاستثمار وتشجيعه وكذا تفعيل مختلف مظاهره على أرض الواقع.

و من المؤكد أن السياسة الضريبية تحكمها مجموعة من المحددات و المقومات التي تبني عليها،و الذي قد يشكل لها نجاحا أو إخفاقا في جلب الاستثمار وهو الأمر الذي يحاول المشرع الجزائري تحقيقه.

الكلمات المفتاحية:

السياسة الضريبية،الحوافز الضريبية، الاستثمار، القوانين الضريبية، قانون الاستثمار،الاتفاقيات الضريبية الدولية،أجهزة الاستثمار.

Résumé

L'adoption de l'économie de marché par l'Algérie en tant que moteur des réformes économiques l'a incitée à créer un climat favorable à l'investissement, car elle est consciente de son importance pour réaliser des progrès significatifs dans le domaine économique. En outre, nous constatons que la taxe représente l'un des outils et des moyens qu'elle a utilisés pour influencer la décision des investisseurs, employée en exploitant sa nature stimulante pour influencer et inciter les agents économiques à investir dans les secteurs et les régions souhaités conformément au plan de croissance.

En vertu de quoi, la politique fiscale a imposé son importance, raison pour laquelle l'Algérie s'est attachée à la réformer dans plusieurs de ses postes législatifs, à travers les différentes lois promulguées qui comportent de nombreuses incitations fiscales avec des taux qui encouragent l'investissement, qu'il soit national ou étranger. En outre, et afin de soutenir la politique fiscale de l'État, celui-ci a créé des entités et des agences de promotion de l'investissement, dans le but de matérialiser la politique d'incitation fiscale afin d'orienter et d'encourager l'investissement, et d'activer ses différentes manifestations sur le terrain.

En fait, il s'est avéré certain que la politique fiscale est régie par un ensemble de déterminants et d'éléments constitutifs sur lesquels elle est bâtie, qui peuvent constituer un succès ou un échec pour cette dernière dans l'attraction des investissements, ce que le législateur algérien entend réaliser.

Mots-clés : Politique fiscale ; Incitations fiscales ; Investissement, Droit fiscal ; Droit des investissements ; Accords fiscaux internationaux ; Organismes d'investissement.

Abstract:

The role of tax policy in encouraging investment in Algeria

Adopting the market economy by Algeria as an engine for economic reforms has prompted it to create a favourable climate for investment, as it definitely realizes the importance thereof in attaining significant advancement in the economic field. Besides, we find that the tax represents one of the tools and means that it used to influence the decision of investors, which was employed through exploiting its stimulating nature to influence and push the economic agents to invest in the desired sectors and regions in accordance with the advancement plan.

In virtue of which, tax policy has imposed its importance, the reason of which Algeria endeavoured to reform it in many of legislative stations thereof, all the way through various laws issued that included many tax incentives with rates that encourage investment, either national or foreign. Moreover, and in order to support the State's tax policy, it created investment promotion entities and agencies, for the purpose of materializing the tax incentive policy so as to direct and encourage investment, and activate its various manifestations on the ground, accordingly.

In fact of matter, it has shown to be certain that the tax policy is governed by a set of determinants and constituents on which it is built, which may form success or failure to the same in attracting investment, the fact of which is planned to achieve by the Algerian legislator.

Keywords: Tax policy; Tax incentives; Investment, Tax law; Investment law; International tax agreements; Investment bodies.