وزارة التعليم العـــالي والبحث العلمي
جـــــامـــــعـــــة الدكتور يحي فارس بالمـــــديـــــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الاقتصادية

دور التحفيزات الجبائية في ترقية الإستثمار 1991-2011 دراسة حالة الجزائر

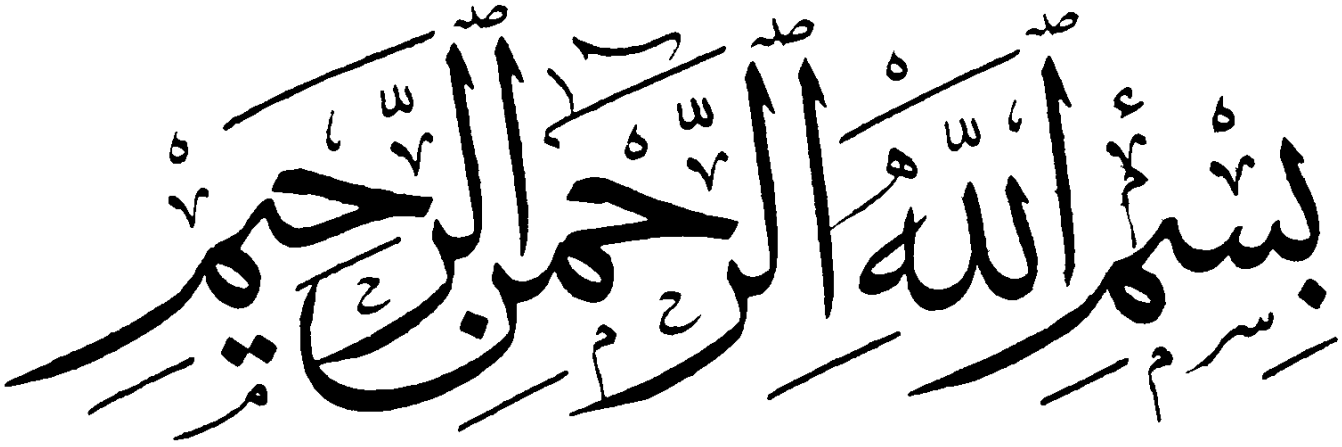
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير
تخصص: الإقتصاد والمالية الدولية

إعداد الطالب : احمد غرداوي
تحت إشراف : د/ علي حيدوش

أعضاء لجنة المناقشة

أ_د : بويهي محمد	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة الجزائر	رئيسا
أ_د : حميدوش علي	أستاذ محاضر قسم "أ	جامعة المدية	مشرفا
أ_د : يرقي حسين	أستاذ محاضر قسم "أ	جامعة المدية	عضو
أ_د : سماي علي	أستاذ محاضر قسم "أ	جامعة المدية	عضو

السنة الدراسية :2012/2011


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــــــــــــــــــــــــــــــــداء

اهدي هذا العمل.

إلى روح خالي الطاهرة (دحمان)

إلى من غرسا في نفسي مخافة الله في السر والعلن

وحبا إلى قلبي العلم والفضيلة والإيمان

إلى من ربياني صغيراً. ورعياني كبيراً

إلى رمز المحبة والعطاء... والدي ووالدتي

بارك الله فيهما......وبارك عليهما........ومتعهما بالصحة والعافية.

إلى إخوتي وأخواتي سائلاً المولى عز وجل أن يحفظهم ويعينهم.

إلى كلا زملائي

إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد.. أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد

صلى الله عليه وآله وصحبه وسلم وبعد..

أقدم شكري وتقديري إلى أستاذي الفاضل الدكتور علي حميدوش المشرف على

البحث على ما بذله من جهود مخلصه ومساعدة قيمة

وتوجيهات سديدة كان لها الأثر الكبير على تطور وإتمام هذا البحث، فله مني

وافر التقدير والامتنان والدعاء له بالصحة والعافية وأن يجزيه الله عني وعن

طلبة العلم موفور الجزاء.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الأستاذ برابح محمد على تفضله

بآرائه وتوجيهاته السديدة فله مني جزيل الشكر وفائق

التقدير والاحترام.

كما أتقدم بشكري للمسئولين بمكتبة الكلية و كل العاملين بها

على ما بذلوه وقدموه لي من مراجع ومعلومات ساعدت في إخراج هذا البحث

بالصورة الحالية.

وأسأل الله أن يجزي الجميع خير الجزاء، وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الاشكال

فهرس الملاحق

المقدمة العامة .....أ، ب ، ت، ث،ج،ح،خ

الفصـــــل الأول : مدخل عام حول الضريبة والاستثمار

مدخل الفصـــــل 02

المبحث الأول: مفاهيم عامة للضريبة 03

المطلب الأول: الضريبة عبر التاريخ 03

المطلب الثاني: تعريـــــــــــــف الضريبـــــــــــــة وخصائصها 09

المطلب الثالث: القواعد والأهداف العامة للضريبة.....10

المبحث الثاني: أنواع الضرائب و طرق تحصيلها.....14

المطلب الأول: الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة.....14

المطلب الثاني: الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية.....15

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة.....17

المطلب الرابع: تحصيل الضريبة 20

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الاستثمار وعلاقته بالضريبة.....23

المطلب الأول: مفهوم الاستثمار ، محدداته و عوائقه 23

المطلب الثاني: أدوات الاستثمار ، اهدافه واهميته.....28

المطلب الثالث: العلاقة بين الضريبية و الاستثمار.....32

خلاصة الفصل الأول 34

الفصل الثانـــي: الإطار النظري للنظام الجبائي و سياسة التحفيز الضريبي

مدخل الفصـــل الثاني.....36

المبحـــــث الأول: الضريبة في شكلها القانوني.....37

المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية و اهدافها 37
المطلب الثاني: مفهوم النظام الجبائي و أركانه..... 41
المطلب الثالث: المحددات الإقتصادية للهيكل الجبائي..... 45
المبحث الثاني: الابعاد الإقتصادية لسياسة التحفيز الضريبي 49
المطلب الأول: ماهية سياسة التحفيز الضريبي 49
المطلب الثاني: أشكال التحفيز الضريبي..... 51
المطلب الثالث: أهداف التحفيز الضريبي..... 62
المبحث الثالث: العوامل و الشروط المؤثرة على التحفيز الضريبي..... 64
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على سياسة التحفيز الضريبي..... 64
المطلب الثاني: شروط نجاح سياسة التحفيز الضريبي 67
المبحث الرابع: أثار سياسة التحفيز الضريبي على الإستثمار 68
المطلب الأول: تحفيز وسائل تمويل الإستثمارات 68
المطلب الثاني: التحفيز الضريبي وأثاره على الاستثمار الأجنبي..... 72
خلاصة الفصل الثاني..... 75

الفصل الثالث: إصلاح النظام الجبائي الجزائري

مدخل الفصل الثالث 77
المبحـــث الأول: النظـــام الجبائـــي الجزائري قبـــل الإصلاح..... 78
المطلب الأول: المسار التاريخي للنظام الجبائي الجزائري الى غاية 1991..... 78
المطلب الثاني: اهم الضرائب و الرسوم في هيكل النظام الجبائي قبل 1991..... 82
المطلب الثالث: مميزات النظام الجبائي الجزائري قبل الاصلاح..... 91
المبحث الثاني: أسباب، دوافع و أهداف الإصلاح الجبائي..... 94
المطلب الأول: أسباب الإصلاح الجبائي..... 94
المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الجبائي..... 95
المطلب الثالث: أهداف إصلاح النظـــام الجبائي..... 97
المبحث الثالث: الإصلاح الجبائي في النظام الضريبي الجزائري..... 100
المطلب الأول: هيكل النظام الجبائي خلال فترة الإصلاحات..... 100
المطلب الثاني: ملاحظات حول النظام الضريبي الجزائري..... 115

المطلب الثالث: مؤشرات فيتو تانزي (VITO TANZI) للنظام الضريبي الجديد.....117
خلاصة الفصل الثالث.....119
الفصل الرابع : التحفيزات الجبائيـــةالجزائرية المتعلقـــــة بتشجيع الاستثمـــــــــار
مدخل الفصل الرابع 121
المبحـــث الأول: التحفيزات الجبائية قبل إصلاحات 1991.....122
المطلب الأول: فترة الستينات.....122
المطلب الثاني: فترة الثمانينيات 123
المطلب الثالث: فترة التسعينات 127
المبحث الثاني: التحفيزات الجبائية الممنوحة في ظل الإصلاحات.....129
المطلب الأول: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 1993.....129
المطلب الثاني: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2001.....131
المطلب الثالث: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2006.....134
المبحث الثالث: الإطار المؤسسي لترقية و تطوير الإستثمار في الجزائر. 138
المطلب الأول: الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ANSEJ.....138
المطلب الثاني: الوكالة ترقية و متابعة و دعم الاستثمار APSI.....142
المطلب الثالث: الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمارANDI
.....144
المبحث الرابع: تقييم نتائج تطبيق قوانين الاستثمار.....147
المطلب الأول: تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار93 /12.....147
المطلب الثاني: تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار01 / 03.....158
خلاصة الفصل الرابع.....168
الخاتمـــة العامة.....170
قائمة المراجـــع.....177
الملاحـــق.....187

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
شكل(01 – 01)	رسم بياني لتركيبة معدل الضريبة التصاعدي	16
شكل(02 – 01)	مقومات النظام الجبائي	43
شكل(02 – 02)	مقومات النظام الجبائي	44
شكل(02 – 03)	آلية سير سياسة التحفيز الجبائي على المدى الطويل	63

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01 -01	توزيع الدخل المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي السنوي	17
02-01	مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة	20
01-02	الهياكل الضريبية لمجموعة من الدول الرأسمالية لسنة 1998	47
02-02	المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المتناقص	55
01-03	حساب الضريبة على الدخل التكميلي IRC	84
02-03	الضريبة على النقل الخاص لسنة 1987	85
03-03	الضريبة على البنايات الفاخرة	86
04-03	تطور الإيرادات الجبائية العادية لسنوات 1975 الى 1990	90
05-03	الضريبة على الدخل الإجمالي	101
06-03	الضريبة على الثروة و الأملاك حسب قانون المالية لسنة 2006	106
07-03	حقوق التسجيل لسنة 2010	110
08-03	حقوق الطابع لسنة 2010	111
09-03	الرسم السنوي على النشاطات الملوثة على البيئة لسنة 2002	112
01 - 04	مكونات ومهام الشباك الوحيد	142
02 - 04	عدد المشاريع الإستثمارية (1993 – 2001)	148
03 - 04	تقييم المشاريع حسب النوع (1993 – 2001)	149
04 - 04	توزيع المشاريع حسب القطاعات الإقتصادية (1993 – 2001)	150
05 – 04	توزيع المشاريع حسب المناطق الجغرافية (1993 – 2001)	151
06 - 04	توزيع المشاريع حسب أصل كل شريك (1993 – 2001)	153
07-04	تطور هيكل الصادرات الوطنية حسب المنتجات(1989-1991)	155
08-04	تطور هيكل الصادرات الوطنية حسب المنتجات (1992 – 2001)	156
09 - 04	المشاريع الاستثمارية الحاصلة على مقرر الاستثمار للفترة (2002 – 2011)	159
10 - 04	تقييم المشاريع حسب النوع (2002 – 2011)	160
11 - 04	التوزيع الجغرافي للمشاريع (2002 – 2011)	161
12 - 04	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب القطاعات الاقتصادية للفترة (2002 – 2011)	162
13 - 04	توزيع المشاريع الاستثمارية حسب أصل كل شريك (2002 – 2011)	163
14-04	توزيع المشاريع الاستثمارية المعتمدة بالشراكة الأجنبية حسب القطاعات الإقتصادية(2001-2011)	164
15-04	تطور هيكل الصادرات الوطنية حسب المنتجات خلال الفترة (2002 – 2011)	166

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
ملحق رقم 01	تطور المشاريع الاستثمارية خلال السداسي الاول لسنة2012	187
ملحق رقم 02	تنظيم المركز الضريبي	193
ملحق رقم 03	تنظيم مديرية المؤسسة الكبرى (DGE)	194
ملحق رقم 04	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائبDGE	195

المقدمة العامـــة

كثيرا ما تلجأ الدول نتيجة فشل سياستها التنموية المتبعة إلى إجراء إصلاحات تسعى من خلالها إلى التأثير على اقتصادياتها وجعلها تتلاءم مع التطورات والتحولات التي تعرفها أوضاعها الداخلية وتواكب في نفس الوقت تطورات الاقتصاد العالمي، نظرا للتأثير الذي أصبحت تحدثه اقتص ـــاديات الدول على بعضـــها البعض بفعل النشاطات والتفاعلات القائمة بين الاقتصاديات العالميـــة وكذلك بفعل ظهور منظمات وهيئات عالمية كصندوق النقدي الدولي ومنظمة التجارة العالمية والتي تسعى إلى فرض نمط اقتصادي واحد تحكمه آليات السوق وحرية التبادل التجاري وحرية انتقال رؤوس الأموال.

لقد كانت أغلب الدول النامية تسعى إلى وضع سياسات تنموية تحاول من خلالها الخروج من دائرة التخلف التي تتخبط فيه لمدة طويلة وتلبية حاجيات مجتمعاتها والرقي بها واللحاق بركب الدول المتقدمة اقتصاديا إلا أن الأمر لم يكن بالسهولة خاصة مع ما تعرفه أغلبيتها من شح في الموارد مما حدا بها إلى اللجوء للموارد الأجنبية لتمويل برامجها التنموية وهو الأمر الذي أدخلها دوامة المديونية وجعلها أسيرة لها.

الجزائر كغيرها من الدول النامية لم تكن بمنأى عن هذه الوضعية حيث لم تستطع أغلب برامج التنمية وكل مبادرات الإصلاح الذاتي التي تبنتها على النهوض بالاقتصاد الجزائري ومعالجة ا لإختلالات التي كان يعرفها مما جعلها تعرف مع منتصف عقد الثمانينات أزمة اقتصادية مروعة زاد من حد تها الانهيار الكبير الذي عرفته أسعار النفط سنة 1986 والذي كان ومازال يعتبر مصدر تمويل رئيسي لميزانية الدولة والضمان الوحيد الذي تعتمد عليه الهيئات والمؤسسات المالية المقرضة لاسترداد ديونها.

دفعت هذه الأزمة لجوء الجزائر إلى صندوق النقد الدولي من خلال إبرام اتفاقات تمويل تدعمها برامج إصلاح اقتصادي واسعة مست كل جوانب الاقتصاد الجزائري اين تلتزم الجزائر بتطبيق إملاءات وشروط صندوق النقد الدولي وذلك أملا في فك خناق الأزمة، ومسايرة لما يعرفه المحيط الاقتصادي الدولي من تحولات تفرض تغير التوجه المتبع سابقا نحو نظام اقتصاد حر تحكمه قواعد السوق، و لم تكن هذه الإصلاحات لتكتمل دون إصلاح السياسة الجبائية من خلال إجراء تعديلات جوهرية على النظام الضريبي الجزائري، وبغرض تفعيل دور الضريبة وجعلها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تستطيع الدولة من خلالها التدخل في النشاط الاقتصادي خاصة وتوجيه الحياة الاقتصادية عامة ومن ثم أداة للمشاركة في التنمية الاقتصادية، ذلك أنه ولمدة

طويلة لم تكن الضريبة تحظى بالاهتمام الضروري و لم تقم سوى بوظيفة مالية بحتة وترتبط أكثر ما ترتبط بالإرادات التي تدرها الجباية النفطية في تمويل الميزانية العامة للدولة.

كمـــــا يهدف إصلاح النظـــام الجبائي إلى إعطاء الضريبة صبـــــــــغة جديدة تمكـــــــــنها من رفع م ـــوارد الدولة والتلاؤم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي الحالي، وأيضا لتدعيم الاستثمارات والعمل على تحقيق الأهداف الكبرى للتنمية باستعمال السياسة الضريبية وذلك عن طريق قانون الاستثمار والذي يتضمن أساسا مجموعة من الامتيازات الجبائية التي تمنح للمؤسسات الاقتصادية الإنتاجية والخدمية.

تبعا للعرض السابق تتضح لنا ملامح إشكالية هذا البحث والتي يمكن بلورتها في التساؤل الرئيسي التالي:

- مـــا هي آثار الحوافز الضريبية على توجيه ودعم الاستثمار خاصة في ظل الإصلاحات الجبائية التي تقوم بها الجزائر لفترة بداية القرن الحالي؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث قسمنا التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن إجمالها فيما يلي:

- ما هو مفهوم الضريبة والإستثمار وعلاقة كل منهما بالآخر؟
- ما هو أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار؟
- ما محتوى الإصلاحات الجبائية في الجزائر ودوافعها؟
- ما هي أهم أهداف إصلاح النظام الجبائي ؟
- ما هي التحفيزات الضريبية الخاصة بقانون الاستثمار؟ وماهية النتائج المحققة في الميدان؟

فرضيات البحث:

لمعالجة التساؤل الرئيسي السابق، والإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية المتعلقة بها حددنا الفرضيات التالية كنقطة انطلاق لهذا البحث :

1ـ النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح الجبائي (1991) كان نظاما تعسفي ومعقد وغير محفز على الاستثمار.

2ـ الإصلاح الجبائي (1991) جاء لتخفيف العبء الضريبي، وتبسيط وعصرنة النظام الجبائي، وبالتالي تحفيز النشاط الاقتصادي.

3ـــ إن سياسة التحفيز الجبائي لها دور هام في خلق مناخ ملائم ومشجع على الإستثمار، وهذا من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة في إطار النظام الجبائي أو في إطار قوانين الاستثمار.

4ـــ تفتقد سياسة التحفيز الجبائي المتبعة من خلال الإصلاح الجبائي للفعالية في جوانب عديدة مما بتطلب إعادة النظر في تلك السياسة والآليات المعتمدة في تطبيقها.

أهمية هذا البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في الدور الذي يكتسيه التحفيز الجبائي في تشجيع وتحفيز الاستثمار المحلي أو الأجنبي، لما يجلبه من تكنولوجيا ورؤوس الأموال في ظل نظام اقتصاد السوق القائم على تحرير المبادرة الخاصة وكذا مساهمة منا في إثراء المراجع بالغة العربية.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور الجباية في تحفيز الاستثمار، من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة في إطار سياسة التحفيز، سواء في إطار القانون العام (النظام الجبائي) أو في إطار النظام الخاص (قوانين الاستثمار) كما يهدف البحث الى تنمية قدرات الباحث المنهجية من خلال الممارسة العلمية للبحث.

تحديد إطار البحث:

إقتصرت دراستنا في هذا البحث، من خلال محاولتنا الإجابة على الإشكالية المطروحة، على دور التحفيزات الجبائية في ترقية وتشجيع الاستثمار في الجزائر، بحيث حددت فترة الدراسة بأكثر تركيز ما بين 1991 حتى 2011 لأن هذه الفترة شهدت إصلاحات في الاقتصاد الجزائري وخاصة الإصلاحات الجبائية لعام 1991 وقوانين الاستثمار ابتداءا من 1993 حتى 2006 وصولا إلى النتائج لسنة 2011.

دوافع إختيار الموضوع:

أما إختيارنا لهذا لموضوع فكان على أساس معيار موضوعي يتعلق بالتحولات الإقتصادية التي تشهدها الجزائر والأهمية القصوى التي توليها للإستثمار باعتباره من الإهتمامات الرئيسية في المرحلة الراهنة وذالك بالإطلاع على كل القوانين الجبائية ومختلف التحفيزات المقدمة لترقية الإستثمار ونظرا لنقص الاستثمار في بلادنا نسعى لمعرفة السبب.

منهج البحث والأدوات المستخدمة فيه:

اعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي، فقد اعتمدناه عند وصفنا لمختلف الجوانب التي مست بنية النظام الجبائي الذي تم تبنيه بعد الإصلاحات ومختلف التغييرات التي طرأت عليه، إضافة الى استخدامه في التعـــريف ببعض المفاهيم المتعلقة بالسياسة الجبائية والنظام الجبائي، وتتـــمثل الأدوات المستعملة في التحليل والتركيب فقد تم إستعمال أدوات التحليل والتركيب عند تطرقنا لتقييم مختلف الآثار الناتجة عن الاصلاحات الجبائية كما تم إستخدامها في تحليلنا لفعالية السياسة الجبائية.

عوائق وصعوبات البحث:

لقد واجهتنا عوائق وصعوبات عديدة عند إنجازنا لهذا البحث ،أردنا الإشارة اليها للفت انظار المسؤولين من اجل تسهيل مهمة الباحثين في المستقبل، وتبصير الباحثين من أجل ترشيد التعامل معها مستقبلا وتتجلى هذه العوائق والصعوبات:

- نقص المراجع والمصادر الحديثة المتعلقة بطبيعة الموضوع.
- نقص الإحصائيات وتضاربها في مجال البحث.
- صعوبة الحصول على الإحصائيات من طرف الهيئات الرسمية، وكذا الموقف ال سلبي من طرف بعض المسؤولين وعدم إكتراثهم بأهمية البحث وتقدير الباحث.
- هذا إلى جانب الصعوبات المتعلقة بظروفي الخاصة، وعدم توفر شروط البحث.

الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الضريبة وأهميتها، ولعل من أكثر الدراسات التي تعلقت بهذا الموضوع، الدراسات الآتية:

- ناصر مراد "**فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي ، حالة الجزائر**"، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2002.

هدف البحث إلى:

- معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة.
- معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في شكله النظري(المفهوم، الأسباب، الأشكال، طرق القياس).
- معالجة إشكالية التهرب الضريبي مع إبراز خطورتها على الاقتصاد الوطني.

- تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات.

خلص البحث إلى:

– أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار، وزيادة حجم التهرب الضريبي.

– أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وأن فعالية هذا النظام تكون من خلال:

- بساطة النظام الضريبي وتمتعه بالشفافية، والمرونة.
- تخفيف العبء من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة.

– توفر إدارة ضريبية كفأة من أجل تسهيل الإجراءات الضريبية، من أجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

- صالح مرازقة "**تطور السياسة الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية ومستقبلية** " أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة سنة2003

هدف البحث إلى:

- محاولة توضيح التطور التاريخ ي للسياسة الجبائية في الجزائر من ذ العهد العثماني إلى النظام الجبائي لسنة 1992.

- تبيان الإجراءات الجبائية المتخذة في قوانين المالية السنوية منذ سنة 1998 إلى غاية 2002.

خلص البحث إلى:

– أن السياسة الجبائية للجزائر تميزت منذ الاستقلال بغياب رؤية واضحة، وكان من نتائج ذلك كثرة التعديلات، والتغييرات التي انعكست على عدم استقرار النظام الجبائي.

غياب الانسجام بين مبادئ النظام الجبائي، ومبادئ وقيم المجتمع الجزائري ونتيجة ذلك ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

–أن عدم فعالية السياسة الجبائية نجم عنها ضعف تدفق الاستثمار الأجنبي واستخدام الحوافز الجبائية عن طريق التحايل واستيراد مبلغ لا علاقة له بالاستثمار.

- حميد بوزيدة: " **الضريبة و انعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري** "، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية، الجزائر 1991.

هدف البحث إلى:

– توضيح كيفية استعمال السياسة الجبائية من أجل التنمية الاقتصادية.

– تحديد إستراتيجية للإخضاع الضريبي حسب قطاعات النشاط الاقتصادي.

– تبيان القضايا المتعلقة بالنظام الضريبي الفعال.

خلص البحث إلى:

– السياسة الجبائية تستخدم من أجل التنمية الاقتصادية.

– ضرورة العمل على توليف السياسة الجبائية حسب طبيعة قطاعات النشاط الاقتصادي.

- رمضاني لعلا: "**اثر التحفيزات الجبائية على الإستثمار في ظل الإصلاحات الإقتصادية** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 2002.

هدف البحث إلى:

–تحليل بنية النظام الجبائي الجزائري، ومناقشة فكرة الجباية في بعدها الاقتصادي والاجتماعي.

خلص البحث إلى:

– أن البنية الجبائية في الجزائر تتميز بأنها:

– معقدة لصعوبة إدارتها، وصعوبة دقة تحديد أوعيتها.

– غير مرنة، وغير فعالة، وغير عادلة.

–يتوجب على الإصلاح الجبائي بالجزائر البحث عن توسيع الأوعية الجبائية، وبالمقابل تخفيض معدلات الاقتطاع.

– ضرورة استغلال كل الطاقات الجبائية للدولة بالبحث عن الأوعية ، وذلك بتشجيع الأدوات الجبائية الجديدة، والحث على النشاطات الإنتاجية.

خطة البحث المنتهجة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، ومن ثم اختبار الفرضيات المطروحة، تم تقسيم البحث إلى مقدمة عامة وأربعة فصول وخاتمة:

تطرقنا في **المقدمة** الى طرح الاشكالية التي يعالجها البحث والفرضيات المتعلقة به والتي تم تبنيها كنقطة انطلاق له الى جانب توضيح حدود الدراسة الزمانية والمكانية كما بينا من خلالها الاسباب والمبررات التي دفعتنا لمعالجة هذا البحث اضافة الى الأهمية التي يكتسيها، واهم الاهداف التي يرمي اليها والمنهج والأدوات التي تم استخدامها فيه زيادة على الخطة التي تم اتباعها لمعالجة كل جوانب الموضوع بحيث:

- **الفصل الأول** تناول مفاهيم عامة حول الضريبة والاستثمار والعلاقة التي تربط بينهما من خلال التطرق الى مفهوم الضريبة ،خصائصها ،قواعدها واهدافها ،انواعها وطرق تحصيلها، كما يتناول الفصل مفهوم الإستثمار محدداته وعوائقه ، ادواته واهدافه، وعلاقته بالضريبة.
- اما**الفصل الثاني** فخصصناه لتحليل النظام الجبائي من خلال مفهومه وأركانه ومحدداته الإقتصادية،كما تناولنا التحفيزات الجبائية، وذلك من خلال عرض مفهومها واهدافها والشروط المتحكمة والعوامل المؤثرة في سياسة التحفيز الجبائي وكذا اشكال التحفيز الجبائي، كما تناول اثار سياسة التحفيز الجبائي على الإستثمار.
- أما **الفصل الثالث** فتم فيه تناول اصلاح النظام الجبائي وذلك بعرضه قبل الإصلاح عن طريق هيكله ومميزاته بالإضافة إلى إبراز اسباب، دوافع وأهداف الإصلاحات الضريبية، كما تناول الفصل هيكل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات.
- اما **الفصل الرابع** يتضمن اثار التحفيزات الجبائية على الاستثمار في الجزائر وذلك من خلال التطرق الى التحفيزات الجبائية قبل وبعد الإصلاحات كما يتضمن الفصل دور هاته التحفيزات في ترقية الاستثمارات وذلك عن طريق تقييم نتائج تطبيق قوانين الاستثمار.

اما **خاتمة** البحث فقد تم من خلالها حوصلة كل الافكار التي جاء بها البحث ونتائج اختبار فرضياته التي تم الانطلاق منها واحدة بواحدة الى جانب النتائج التي تم التوصل اليها من خلال معالجتنا لهذا البحث، وتم إرداف ذلك بإقتراحات وتوصيات ارتاينا انها قد تكون مفيدة.

مـــــــــــــــــــدخـــل الفصـــــــــــــــــــــــــــــــــل:

لقد تطورت أهداف الضريبة عبر العصور، مع تطور المجتمعات حيث ارتبطت طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد والتنظيم الاجتماعي، وكذلك بطبيعة الخدمات المقدمة من طرف الدولة فمن مجرد ضريبة لتمويل الإنفاق العام إلى أداة تساهم في معالجة الأزمات الاجتماعية والسياسية والتأثير على الأوضاع الاقتصادية وذلك من خلال الإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي تقدمها الدولة للأنشطة الاقتصادية، خاصة ما يتعلق منها بالاستثمارات باعتبارها محرك التنمية الاقتصادية.

وتأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: يتناول التطور التاريخي للضريبة بالإضافة إلى مفهومها وخصائصها، بالإضافة إلى القواعد والأهداف العامة للضريبة.

المبحث الثاني: تطرقنا فيه إلى أنواع الضرائب، وطرق تحصيلها.

المبحث الثالث: يتضمن نبذة عن الاستثمار، من حيث مفهومه، محدداته وعوائقه وأهميته كما تضمن المبحث تحليلا للعلاقة بين الضريبة والاستثمار.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

يعتبر النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة وطبيعـــة المجتمع، حيث عرفت الضريبة تطورات عديدة في طبيعتها عبر التاريخ، كما تعتبر الضريبـــة متغيرا اقتصاديا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسيـــة والاجتماعية، ولهذا فالضريبة لها مفهوم وخصائص تميزها عن باقي الأدوات المالية والتي قد نلجأ إليها.

كما توجد مجموعة من المبادئ التي يجب أن تحترم المشروع عند قياسه بسن قوانين الضرائب، كما تهدف هذه المبـــادئ إلى التوفيق بين مصلحـــة الدولـــــة ومصلحـــة المكلف، ومن أهم تلك المبادئ نجد مبدأ العدالة في توزيع أعبـــاء الضريبـــة انطلاقـــــا من المادة الخاضعـــــة للضريبة إلى غاية تحصيلها.

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الاول: الضريبة عبر التاريخ.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها.

المطلب الثالث: القواعد والأهداف العامة للضريبة.

المطلب الأول: الضريبة عبر التاريخ.

لقد تطورت طبيعة الضريبة واختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور الأ نظمة السياسية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

أولا: الضريبة قبل وبعد العصر الإسلامي.

كانت الضريبة في العصـــور القديمـــة في صورة جزية يفرضها المنتصـــــر على المهزوم في ظل الإمبراطورية الرومانية حيث قامت الدولة بفرض الضرائب على المحاصيل الزراعية وعلى السلع التجارية.[1]

كما أن الأوضاع السائدة آنذاك كانت تتميز بالحروب والنكبات مما أدى إلى رفع حجم الضرائب مما ساهم في سوء الأحوال الاقتصادية، غير أن شكل الضرائب كان يغلب عليه الطابع العيني نتيجة حاجة الخزينة إلى المال حيث أن الضريبة التي كانت السائدة آنذاك كانت تفرض سنويا على الأرض وعلى الرؤوس (وهم

1 – رفعت المحجوب، "المالية العامة"، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة، مصر، 1971 ص: 27.

الأشخاص البالغين من العمر الرابعة عشر إلى الستين)، كما أن مداخـــل المهـــــن كانت خاضعـــة بدورها على الضريبـــــة، حيث كانت تفرض على الفـــلاح وذلك بالمساهمة في إصلاح الجسور والطرقات.

وفي القرن السادس عشر ميلادي تم تأسيس الدولة الإسلامية في المدينة المنورة ومنذ أن جاء الإسلام وضع مشروعه الحضاري القائم على العدالة والتكافل الاجتماعي.

إن المصـــدر الرئيسي للتشريع في الإســـلام هو القرآن الكريـــم والسنـــة، فقد ساهما في تنظيـــــم شؤون الأفراد المالية مثل اعتبار الزكاة ركن من أركان الإسلام لذا يجب تأديتها وعقاب مانعها ، ويعتبر الخليفة < عمر بن الخطاب > مؤسس بيت المال وهي دائرة تهتم بالمصالح المالية للدولة، وكما يقول الله تعالى : **وَأَقِيمُواْ الصَّلاَةَ وَآتُواْ الزَّكَاةَ وَمَا تُقَدِّمُواْ لأَنفُسِكُم مِّنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِندَ اللّهِ إِنَّ اللّهَ بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ﴾**[1].

لقد شبه الباحث "منذر رفعت" الضريبة كالزكاة، لكن الباحث "عيسى عبده" لم يوافقه على ذلك كون أن الزكاة لها أبعاد روحية كما أنها فريضة دينية، خلافا عن ما هو موجود في الضريبة، رغم هذا فهي تشبه الزكاة في الكثير من جوانبها وتعني كلمة الزكـــــاة التطهير والزيادة وهي عبارة عن اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي تفرض على الأموال التي وصلت حدّ النصاب[2].

من التعريف السابق للزكاة، نميز الخصائص التالية:

- ✓ الزكاة اقتطاع إجباري فهي فرض عين، كما أنها تنفذ عن طريق الدولة الإسلامية.
- ✓ الزكاة تفرض على المسلم سنويا إذا كانت تخص النقود، أما فيما يخص الزراعة فهي موسمية في حين أن

الأغنام لا يجب أن يقل عمرها عن عامين.

- ✓ الزكاة تفرض على ثلاثة أصناف تتمثل في المحاصيل الزراعية والفواكه والأغنام ورؤوس الأموال، كما أن لكل صنف نسبة الزكاة الخاصة به، فمثلا معدل الزكاة غير النقود يقدر ب : 2.5 % فهو يدفـــع زكاة تقرب 2500 دج كذلك الذي يملك 1000.000 دج يطبق عليه نفس المعدل الذي يقدر ب : 2.5% أي يدفع زكاة تقدر ب: 2500 دج مع الإشارة إلى أن الزكاة لا تفرض على مال اقل من حد معين.
- ✓ الزكاة تدفع بشكل عيني أو نقدي وذلك حسب طبيعة المادة التي يفرض عليها.

1 - سورة البقرة الآية 109.

2 - صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص: 98.

✓ تفرض الزكاة على مجموع القيمة الصافية للثروة أي بعد طرح الديون والمستحقات الواجبة على الشخص.

فالهدف من الزكاة هو تحقيق أغراض اجتماعية، حيث تعرف في الفقه الإسلامي بالمصاريف الثمانية، فقد حبذت في القرآن الكريم بقوله تعالى : (**إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ**).[1]

بالإضافة إلى الزكاة توجد ضريبة أخرى تتمثل في **الخراج** وهي تفرض على الأراضي المفتوحة والتي يمتلكها غير المسلمين، فقد قال رسول الله تعالى : (**إنما الخـــــراج على اليهـــــود والنصارى وليس على المسلميـــن خراج**).[2]

الخـــــراج كان موجود قبل تأسيس الدولـــــة الإسلامية في شكل الضريبة العقارية عن الأراضي الزراعية وبعد الفتوحات الإسلامية أقرهـــا الخليفة عمر بن الخطاب والخراج عبارة عن اقتطـــاع نقدي وعيني يحدده أخصائيـــــون يعينه الخليفـــــــة أو ممثله، حيث تخصص العائدات لصندوق الخدمـــات العامة وتحدد بحسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض وليس الشخص الذي يمتلكها.

كما توجد ضريبة أخرى وهي الجزية التي تفرض على الرؤوس وهي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين فقد روى أبو داوود أن الرسول صلى الله عليه وسلم قال : (ليس على مسلم جزية).

إن الجزية تفرض مقابل توفير الدولة الحماية والأمن، وهي تدفع نقدا وتخضع لتقديرات أهل الشورى مع مراعاة الوضع المالي للأفراد، ويعتبر (الخليفة عمر بن الخطاب) أول من ط ـــــــــــبق هذه الضـــــــــــــــريبة حيث يدفع الفقـــــــــــــــير 12 درهما بينما يدفع المتوسط 24 درهما الغني فيدفع 36 درهما.[3]

نلاحظ أن الخراج والجزية يفرض على غير المسلمين إلا أن الخراج يفرض على الأرض المزروعة في حين أن الجزية تفرض على رؤوس الأموال.

أما الضريبة على الرؤوس فهي زكاة الفطر , وهي تفرض على كل فرد مسلم فتمنح قبل صلاة عيد الفطر مباشرة حيث تدفع من الغني إلى الفقير مباشرة دون تدخل الدولة.

1- سورة التوبة الآية 60 .

2 – محمد الغزالي، "الإسلام والأوضاع الاقتصادية"، مكتبة الرحاب، الجزائر، بدون سنة، ص : 44.

3 – صالح رويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سابق، ص :102.

كما ظهرت ضرائب أخرى اقتضتها الظروف والتطورات التي عرفتها الدولة الإسلامية كضريبـــــــــة العشـــــــــور وهي تعد بمثابة الضريبـــــة الجمركية التي تفرض على البضائع المشروعة الداخلة أو العابرة بأرض الدولة الإسلامية بمعدلات موافقة لتلك السائدة في بقية البلدان.

بعد استعراضنا للنظام المالي في الإسلام يمكننا استنتاج الملاحظات التالية[1]:

- ✓ يهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية خاصة العدالة والتكافل الاجتماعية.
- ✓ الهدف المالي الذي يعتمد على المعدل النسبي وليس التصاعدي مثلما لاحظنا في الزكاة بالإضافة إلى وضع جديد عن النصاب إذا لم يصله مجموع الثروة الصافية فهو معفى من الزكاة بينما غير المسلمين يفرض عليه الخراج والجزية.
- ✓ الاقتطاع قد يكون عيني أو نقدي وذلك حسب المادة المفروضة عليه.

ثانيا: الضريبة في العصور الوسطى.

مع سقوط الإمبراطورية الرومانية بدأت فترة ما يسمى بالعصور الوسطى في أوروبا والتي امتدت حتى سقوط القسطنطينية في بداية النصف الثاني من القرن الخامس عشر ميلادي، والتي امتازت بالتفريق بين ملاك الأراضي والطبقة العامة حيث أدى تفكك الدولة الرومانية إلى إنهاء معظم مفاهيم الدولة.

وانتهت معها النظم المالية التي عرفتها الإمبراطورية الرومانية، وأصبح مالك الأرض عدو صاحب السلطة الإدارية، وهذه الأخيرة أصبحت تشكل الوحدة الاقتصادية والسياسية الجديدة، وبدأ نفوذ الكنيسة يتعزز من خلال ازدياد ممتلكاتها لتصبح من كبار الملاك هذا الزمن الذي ظهرت فيه بوادر النظام الإقطاعي الأسود بقواه الظالمة ومع ازدياد أعباء السلطة في هذا العصر ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية وقد تركزت الضرائب على عامة الشعب فقط، لأن رجال الدين نصيبهم الالتزام بالتعليم والخدمة العامة ، أما النبلاء اقتصرت وظيفته م على القوات المسلحة وفي الوقت الذي كانت فيه الضريبة يحصل عليها بشكل استثنائي وتعتبر بمثابة **هبـــــة** في القرن الثالث عشر، فأصبحت في القرن الرابع عشر ذات طابع عام ومستمر[2].

1- حميد بوزيدة، "الضريبة وانعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري "، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 1991 ص: 66.

2 – قحطان السيوقي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 1998 ص :28.

وفي عام 1429 م أقر في إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح للملك سلطة إصدار القوانين بما فيها ذلك قوانين فرض الضرائب التي كان يتحمل عبئها الشعب دون رجال الدين، وقد كانت مهمة المحافظة على الحد الأدنى من التماسك والوحدة في مجتمع العصور الوسطى رغم وجود فروقات صارمة بين الطبقات الاجتماعية تعود إلى دور الكنيسة التي جمعت بين السلطتين الإلزامية والروحية وقد جاء بأفكار "سان أجيبتين " وغيره لتوقف بين تعاليم الدين والظروف الاقتصادية في المجتمع وأعيد صياغة بعض آراء (أرسطو) في قوالب دينية، ومع التطور الديني بدأ الاعتماد على الملكية الخاصة حيث أدى التطور التاريخي إلى ظهور مصالح جديدة على أنقاض هذا النظام الإقطاعي فأخذت النظريات والأفكار الدينية بالتراجع أمام إنشاء واتساع الأسواق وحركة التبادل التجاري في أواخر العصور الوسطى وبالتالي لم تعد أفكار هذه العصور الكادحة والضيقة قادرة على مواجهة التيارات الرأسمالية المتصاعدة يومها، وانتهت الأفكار بين الأفكار الدينية والمجتمع الإقطاعي باضمحلال هذا الأخير وابتعاد الدين عن الإدارة الاقتصادية للمجتمع بالرغم من المحاولات اليائسة وإلزامية لإدخال عناصر جديدة مستمدة من الأخلاق في الحياة الاقتصادية والمالية، حيث بدأت بوادر نظام اقتصادي جديد الذي يتمثل في النظام الاقتصادي الحر الذي جاء وليد الثورة الصناعية في إنجلترا نتيجة الثورة الفرنسية التي نادت بالحرية والمساواة للخلاص من نظام الامتيازات التعسفي.

ثالثا: الضريبة في العصر الحديث.

لقد شهدت الدولة العربية نظاما ماليا متقدما وذلك منذ سنة 632 إلى غاية القرن 19، كما أن هذا النظام يتميز بالعدالة والتكافل الاجتماعي في حين نجد بقية الدول تعاني من أنظمة غير عادلة كالعمل القسري ففي سنة 1446 م انتقد الكاتب الإسباني الجزار (أبياس) النظام السائد في عصره والذي كان يتميز بتعدد الضرائب، فاقترح إلغائها واستبدالها بضريبة واحدة على الدخل، وفي سنة 1707م نشر الكاتب الفرنسي (فوين) كتاب عنوانه " العرش الملكي" انتقد فيه نظام الضرائب الغير المباشرة في فرنسا مقترحا بدله ضريبة واحدة على الزراعة بالإضافة إلى ضريبة على الدخل ومع مطلع القرن الثامن عشر ظهرت أفكار المدرسة الطبيعية التي تعتبر أن الزراعة هي مصدر الثورة باعتبار أن الأرض هي وحدها التي تنتج أكثر مما ينفق عليها لذلك فهي تحقق فائض على عكس القطاعات الأخرى كالصناعة والتجارة التي تعتبر عقيمة بحيث أنها لا تحقق فائض.

يعتمد الطرح الطبيعي فكرة ضريبية وحيدة وهي الضريبة على الأرض حيث أن (فرانسواكيني) يربط الإقطاع الضريبي بالفائض أي بالناتج الصافي.

كما أنه يرفض التوسع في اقتطاع الضريبي لأن ذلك يعرقل عملية إعادة الإنتاج وفي هذا السياق يقول (فرانسواكيني) يجب على الضريبة أن لا تكون هامة أو بعيدة عن الكتلة أو حجم المداخيل، فيجب أن تقام على الأموال الثابتة (عقارات) وليس أجور أو مداخيل العمال وليس على أسعار الحبوب[1].

كما أنه وضع شعار الضريبة الوحيدة على ناتج الأرض الصافي، وفي مطلع القرن التاسع عشر برزت الرأسمالية كنمط إنتاجي يعتمد على تراكم رأس المال وقد أيد كل من "آدم سميث" و"ريكاردو" و"جورج هنري" وجهة نظر الطبيعيين في إلغاء جميع الضرائب وإتخاذ الضريبة على ربع الأرض، كما أن فرض ضريبة وحيدة على الأرض يعمل على تشجيع تكوين رؤوس الأموال والقضاء على ما يعرقل نشاط أرباب العمل وقد وضع آدم سميث المبادئ الأساسية للضريبة لتحقيق العدالة الضريبية وأنصاف المكلفين من أجل تحقيق العدالة .

واعتبر أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة ، وفي إطار تحقيق العدالة الضريبية يدعو " جان ساي" إلى التقليل من الضرائب معتبرا أن الضريبة التصاعدية هي الضريبة العادلة كما تعتبر أفكار الاقتصادي (جون هويس) التي نادى بها في أوائل القرن العشرين هي امتداد لأفكار الطبيعيين حيث يرى أن عبئ الضريبة يجب أن يقع على الفائض حيث أنه لا يقتصر على الأرض فقط بل يشمل العوامل الإنتاجية الأخرى كالعمل ورأس المال وقد اعترض (جون هويس) على الضرائب غير المباشرة لسهولة نقل عبئها، ويعتبر اتخاذ الفائض كأساس لفرض الضريبة في اتجاه سليم إلا أن الصعوبة التطبيقية تكمن في كيفية التوصل على ذلك الفائض.

لقد وضع الشيوكلاسيكيون الذي يتزعمهم **ألفرد مرستال** نظريتهم الاقتصادية التي تعتمد على مبدأين أساسيين هما [2]:

- ✓ مبدأ تنظيم النشاط الاقتصادي بواسطة سوق تتميز بمنافسة حرة وحيدة.
- ✓ مبدأ التخصيص العقلاني للموارد.

تعتبر هذه النظرية ان الضريبة تتحدد في السوق دون تدخل الدولة بسبب تدخل عوامل خارجية عن النموذج الشيوكلاسيكي تعرقل التخصص الأمثل للموارد بواسطة السوق.

وبصفة عامة قد يرى الكلاسيكيون والشيوكلاسيكيون أن الدولة لا تتدخل في تحديد الضريبة بل يترك ذلك إلى السوق الذي يرجع له الفضل في تحقيق التوازن الاقتصادي، أما كينـــز فقد اعتبر تدخل الدولة

1- صالح رويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، مرجع سابق، ص: 105.

2- حميد بوزيد، "الضريبة وانعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص: 69.

ضروري لتنظيم السوق والعمل على تحقيق التوازن الاقتصادي، فبواسطة الضريبة تعمل الدولة على تدعيم القوة الشرائية عن طريق إعادة التوزيع العادل للمداخيل، أي التخصص العقلاني للموارد.

نتيجة لما سبق يمكن وضع الملاحظات التالية:

- ✓ الضريبة عرفتها البشرية منذ القدم.
- ✓ الضريبة مرآة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع فهي تتغير بتغير الأوضاع بحيث عرفت أشكال عديدة عبر التاريخ.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها.

أولا: تعريف الضريبة:

لا يوجد تعريف موحد للضريبة، فالبعض يعرفها على أنها "فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها إلى الدولة تبعا لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة "[1].

اما البعض الآخر يعرفها على أنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة وتأخذه من المكلفين بصورة جبرية نهائية دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط "[2]، وهناك من يعرف الضريبة على أنه ـــــــــــــــــــــــا: " اقتطاع نقدي ذو س ـــــــــــــــلطة، نهائي دون مقابل ، منجز لفائدة الجم ـــــــــــــــــــــــاعات الإقلي ـــــــــــــــــــــــمية (الدولة وجم ـــــــــــــــــــــــاعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية "[3].

اما عن أكثر التعاريف شيوعا في المفهوم الحديث هو اعتبارها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة

أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة "[4].

1- عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992ص: 88.

2- حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، "المالية العامة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة"، دار الخلود، القاهرة، مصر، ط 1، 1995 ص: 346.

3 - Raymond MUZELLEC: Finances Publiques, Edition Dalloz, 8 édition, Paris, 1993 P: 423.

4- سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000ص :11.

فالضريبة إذن فريضة نقدية ، يدفعها المكلف وجوبا ، وبصفة نهائية دون مقابل للدولة مساهمة منه في تحقيق أهدافها.

ثانيا: خصائص الضريبة: انطلاقا من التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية:

1- الضريبة ذات شكل نقدي: من بين أهم خصائص الضريبة أنها فريضة نقدية، أي أنها تدفع في شكل نقدي وليس عيني، لأنه ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فيجب أن تكون الإيرادات العامة، بما فيها الضرائب، في صورة نقدية.

2- الطابع الإجباري للضريبة: إن للضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، وأن الفرد لا يملك الحرية في دفع الضريبة ، بل هو مجبر على دفعها للدولة ، فهذه الأخيرة هي المسؤولة عن فرض الضريبة وتحصيلها.[1]

3 -الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصفة نهائية ، فالدولة غير ملزمة برد قيمتها للمكلفين بها، فنجد أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة، خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق ، إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء ... الخ، ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عنصرا وفردا من أفراد المجتمع، وهذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده، ولكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع.[2]

4- تدفع الضريبة لتغطية الأعباء العامة: بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه الضريبة في تمويل الخزينة العمومية فهي تلعب دورا جد مهم في تشجيع الاستثمار وفي إعادة توزيع الدخل.

المطلب الثالث: القواعد والأهداف العامة للضريبة.

أولا: القواعد العامة للضريبة:

1 - Paul – Marie GAUDMET: Finances Publiques, édition Montchrestien, Paris, 1981 p: 23.

2 - محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص:17.

يعتبر النظام الضريبي حصيلة لمجموعة متداخلة من القوة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي سادت في وقـــت معيـــن، وكذلك أفكـــــار اقتصاديـــــة للاقتصادييـــــن وللفلاسفة الذين ساهموا في وضع نظام ضريبي يحدد بعض المقومات والمعايير العامة.

يعتبر فكر أدم سميت من بين الذين حددوا المعايير والقواعد الأساسية للضريبة في كتابه "ثروة الأمم" أخذا بعين الاعتبار م ـــصلـــحة الدولة وحق الأفراد في تبرير وعدالة فرض الضريبة، ويمكن تلخيص أهم قواعد الضريبة في:

أ- العدالـــة: ويقصد بالعدالة ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب " بعدالة "[1] بين أفراد المجتمع أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز ، وبمعنى أخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخيلهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة.

حسب " أدم سميت " يجب أن يشارك رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب الإمكان تبعا لمقدرتهم أي نسبة دخل كل منهم الذي يتمتع به في حماية الدولة[2].

و حديث أدم سميت على مبدأ المس ـــــــــــاواة في القدرة يعني أن تكون الض ـــــــــــرائب المحققة للمس ـــــــاواة بين ال ـــــــــــناس في الق ـــــــــــدرة على أداء الض ـــــــــــريبة، والمس ـــــــــــاواة ت ـــــــــــتركز على كيفية الحساب وتحم ـــــــــــل العبء الضريبي من طرف المكلف و نلاحظ نتيجة لتطور الفكر المالي التخلي عن النظام الذي كان سائدا من قبل، وخاصة في تحديد العبء الضريبي والمتمثل في الضريبة النسبية والتي يبقى معدلها ثابتا مهما تغير الدخل[3].

ب- الوضوح: ويعني ذلك أن تمييز القوانين الضريبية بالبساطة وعدم التعقيد، بحيث يستطيع المكلف بالضريبة التعرف على طريقة السداد والالتزامـــات الضريبيـــة، ومواعيدهـــا ولكي يستطيع المكلف معرفة مقدار الأموال التي يجب أن يدفعها ، لذا يجب على الدولة العمل على تحديد قانون يوضح قيمة الضريبة وكيفية احتسابها وتحديد مواعيد تسديدها وجزاءات عـــدم التسديـــــد، حيـــث إذا لم تتوفـــر هـــذه البيانـــات والقوانين الضريبية للمكلف، تقع هناك تعسفات سواء من المكلف أو من طرف إدارة الدولة وتكون هناك زيادة في العبء الضريبي أو إنقاصه .

---

2 – أحمد حمدي العناني، "إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992، ص :263.

3– عبد المجيد قدي، "النظام الضريبي في النظم الإقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1991 ص: 143.

1– حسن مصطفى حسن، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 44.

أما من جهة المكلف بالضريبة فانعدام جميع الإجراءات والبيانات، تجعله يتهرب من دفع الضريبة أو يقدم بيانات خاطئة، ولهذا وجب على إدارة الدولة وضـــــع قوانيـــــن وإجراءات واضحة تكون في نصوص سهلة الأسلوب وبهذا تسهل على المكلف دفع الضرائب في وقت سدادها.

ج- الملاءمة في الدفع: ويتعلق هذا المعيار بم يجاد التحصيل وطريقته وإجراءاته، أي أن التحصيل يكون مع معاد تحقيق الإيراد الفعلي، فلا يجب أن يطالب الفرد بدفع الضريبة إلا بعد حصوله على الثروة أو الدخل الخاضع لها، فالمؤسسة الإقتصادية لا تدفع الضريبة إلا بعد حصولها على أرباح، ويجب تجنب الأوقات غير ملائمة، يعني اختيار الأوقات المناسبة لفرض الضريبة، ويجب أن تكون هناك طرق وأساليب حتى لا تنتج أضرار بالخزينة، ويتم إتباع مثلا أسلوب تقسيط يتماشى مع فترات السيولة النقدية لدفع الضريبة .

د- الاقتصاد في نفقة التحصيل: وتقضي هذه القاعدة ضرورة تنظيم الضريبة حيث لا يترع من الممول إلا أقل ما يمكن شريطة أن يكون نفقات تحصيلها قليلة[1].

و لاتترع من الممول إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل خزانة الدولة، ولما كان جلب الأموال اللازمة لتغطية نفقات الحكومة عن طريق الضرائب يجب أن لا تذهب إلى تغطية نفقة الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب ولا يجب أن يكون هناك تبديد للأموال.

ولتفادي هذه السلبيات وتكاليف الإدارة المكلفة بفرض الضريبة يجب استعمال التقنيات الحديثة كالإعلام الآلي تعيين موظفين أكفاء، استعمال الأساليب العلمية الحديثة وذلك لربح الوقت.

هـــ- المحافظة على كفاءة جهاز السوق: يجب أن لا تؤثر الضريبة على كفاءة نظام السوق ، لما كان جهاز الثمن في ظل المنافسة الكاملة يقوم بتحقيق الكفاءة الاقتصادية بالنسبة للإنتاج والاستهلاك وتخصيص الموارد فإن الضرائب التي يشملها الهيكل الضريبي يجب اختيارها بحيث لا تؤثر بقدر الإمكان على القرارات الاقتصادية للأفراد والمؤسسات.

و- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف السياسة المالية: يجب أن لا يكون فرض ضريبة معينة على حساب الأهداف الأخرى للمجتمع مثل استخدام التحفيزات الضريبية لترقية الاستثمار، بحيث يجب أن لا تكون على حساب عدالة توزيع الدخل في المجتمع، أي تحقيق هدف معين من خلال فرض ضريبة معينة.

2- أحمد حمدي العناني، "إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، مرجع سابق، ص: 361.

تعتبر المبادئ التي يتم تقديمها تصلح لتقييم نوعية الهيكل الضريبي في أي بلد، وهناك بعض المبادئ قد لا تتفق مع البعض الأخر، مثل مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، لأن هذا المبدأ يتطلب تفقدا في الجهاز الإداري زيادة تحصيل منفعة الأعباء الضريبية قد يتعارض مع مبدأ الحياد، وكذلك استعمال النظام الضريبي لاتجاهات أخرى في المجتمع هذا يعارض مبدأ العدالة.

ثانيا : أهداف الضريبة: يمكن حصر أهم الأهداف في:

أ_الهدف المالي : إن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكن ان تكون هادفة ترمي إلى تحقيق الأهداف الإقتصادية في التخصص والتوزيع والإستقرار والنمو، وذالك من خلال التأثير على الدخل والإدخار والإستثمار والإنتاج وهكذا نرى الضريبة كأداة مالية يمكن أن تلعب دورا هاما في[1]:

- إعادة تخصيص الموارد الإقتصادية من خلال تشجيع الدولة لبعض فروع النشاط الإقتصادي فإذا استهدفت الـــــــــــدولة مثلا :القطاع الصناعي أو بعـــــــــــــض فروعه وقامت بإعفاء تلك النشـــــــــــــاطات من الضرائب كلـــــــــــــــيا أو جزئيا فهذا يؤدي إلى نمو وتطور ذلك الفرع ويترتب على هذا إعادة تخصيص الموارد الإقتصادية وتحقيق إنتاج أعلى.
- تقضي على إختلالات عجز الميزانية الذي يقضي بعدم كفاية الإيرادات العامة لتغطية التزايد المستمر في حجم النفقات العامة.

ب_الهدف الإجتماعي: حيث يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق أهداف إجتماعية كإعادة توزيع الدخل والثروة كما يستخدم في:[2]

- إعادة توزيع الدخل القومي،كفرض ضريبة تصاعدية على الثروات الكبيرة والشركات والدخل والسلع.
- تطوير المجتمع وفي هذا المضمار أو المجال نرى أن الدولة تستخدم الضريبة كوسيلة لإحداث تطورات إجتماعية.

1- حسين مصطفى، "المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 1997 ص: 80.

2- صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، دار الكتب، الجزائر ، 1999 ص:175.

- معالجة أزمات المجتمع، إذ يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق هدف إجتماعي هو حل أزمة السكن.

ج _ الهدف الإقتصادي: يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق الأهداف المتمثلة في:

- الوصول إلى حالة إستقرار إقتصادي غير منسوب بالتضخم والإنكماش ففي حالة التضخم تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الإقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في عرضها بغرض إمتصاص كمية النقود الزائدة، وفي حالة الإنكماش تنخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد في الإدخار وبالتالي التوسع في الإستثمار.
- حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات وذلك عن طريق فرض ضرائب جمركية ومرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا، وتعتبر الضرائب الجمركية اول الضرائب التي إستخدمت لهذه الغاية.
- تحقيق التنمية في البلدان النامية، حيث تستخدم الضريبة لتعبئة الموارد الإقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية فهي تمثل إحدى أدوات الإدخار الإجباري من أجل تمويل مشاريع التنمية.
- تحقيق التشغيل الكامل في البلدان الرأسمالية المتقدمة حيث تستخدم الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق التشغيل الكامل وذلك بتمويل النفقات الحكومية، مما يؤدي إلى زيادة إستهلاك الحكومة وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي.

المبحث الثاني: أنواع الضرائب وطرق تحصيلها.

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواها، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع.

تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

المطلب الثاني: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

المطلب الرابع: تحصيل الضريبة.

المطلب الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

أولا: الضريبة الوحيدة: يلخص نظام الضريبة الوحيدة في أن يخضع الدخل الكلي للفرد (الذي تتعدد مصادره بتعدد أوجه نشاطه) لضريبة واحدة فلا تخضع كل أنواع الدخل (التي يتقرر أن تصيبها الضريبة) إلا لهذه الضريبة الواحدة، أي أن الدولة تكتفي بفرض ضريبة واحدة فقط تسعى من خلالها لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.[1]

ثانيا:الضرائب المتعددة: وفيه تحصل الدولة على إيراداتها من مصادر مختلفة، أي تخضع الدولة المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب.

تمتاز الضريبة الوحيدة بسهولة تحديدها، وهذا ما يسمح ويسهل للمكلف معرفة ما سيدفعه، لكن اعتماد الدولة على هذا النوع من الضرائب في تغطية نفقاتها العامة أدى إلى تضخيم العبء الضريبي على المكلف بها وهذا ما أدى إلى لجوءه إلى التهرب الضريبي، هذا التهرب يجعل الضريبة الوحيدة عرضة لانخفاض حصيلتها عكس الضرائب المتعددة التي بإمكانها تعويض العجز الناتج عن انخفاض إحدى الضرائب، والضرائب المتعددة بمواعيدها وطرق تحصيلها تخفف من حدة العبء الضريبي على المكلف، الأمر الذي من شأنه التقليل من التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

1 – عادل أحمد حشيش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام "، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة مصر، 1992 ص :178.

أولا: الضريبة النسبية: تعرف الضريبة النسبية بأنها الضريبة التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها وبعبارة أخرى فهي الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء، أي أن هذا السعر ثابت ووحيد بالنسبة لجميع المداخيل.

ويعتبر هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق بالنسبة لإدارة الضرائب، أو بالنسبة للمؤسسات في حساب ضرائبها.[1]

إن هذا الأسلوب يعامل جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع، فمثلا إذا فرضنا أن المعدل الضريبي ثابت 10 %، وأن دخل الشخص الأول يساوي 10.000 دج ودخل الشخص الثاني 20.000دج، فمبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الأول يساوي:

$$(10.000 \times 10\ \%) = 1000 \text{ دج}$$

ومبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الثاني يساوي:

$$(20.000 \times 10\%) = 2000 \text{ دج}$$

نلاحظ أن أسلوب الضريبة النسبية لم يفرق بين الشخصين، بل عاملهما معاملة واحدة، ولهذا السبب وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأسلوب لكونه يحقق عدالة ظاهرية فقط، ويدعمون هذا بأن المبلغ المقتطع من دخل الشخص الأول والذي قدره 1000 دج كانت مخصصة لإشباع حاجات ضرورية، بينما المبلغ المقتطع من الشخص الثاني، والذي قدره 2000 دج، قد تكون مدخرة أو موجهة لاقتناء حاجات كمالية ، ويرون أن العدالة الضريبية تتحقق عندما يتساوى المكلفون في التضحية، ولهذا السبب ظهر أسلوب الضريبة التصاعدية.

ثانيا: الضريبة التصاعدية: تكون الضريبة تصاعدية إذا كان سعرها الحقيقي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة أي أن الضريبة التصاعدية يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة، فيزداد كلما ازدادت المادة الخاضعة لها.

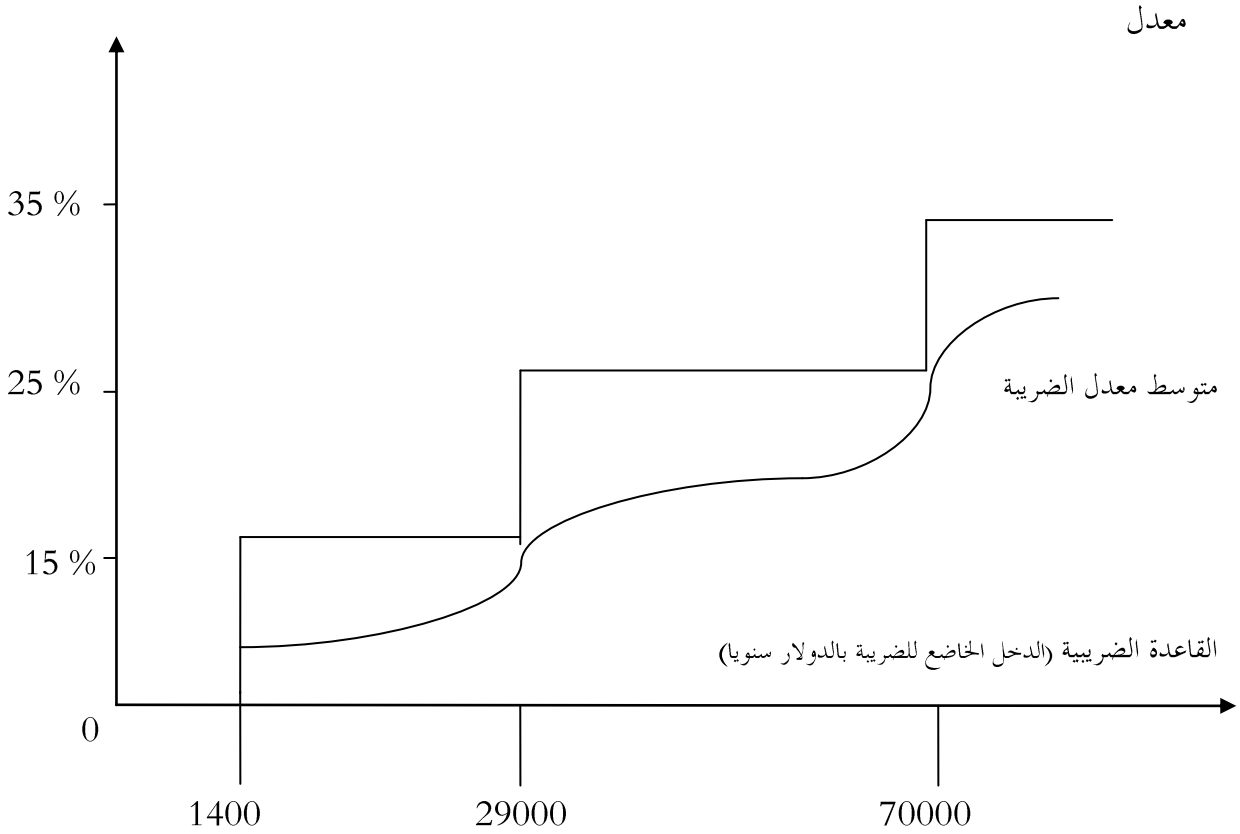
يستند أصحاب هذا الأسلوب إلى نظرية التضحية، فالضريبة حسب وجهة نظرهم تكون عادلة إذا لم تفرض على الجميع بمعدل واحد، فالمنفعة الحدية للثروة تتناقص مع ازدياد قيمة الثروة التي يحوزها الفرد، وهو ما يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد قيمة الثروة .[2]

1 – فوزي عبد المنعم، "المالية العامة والسياسات المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972، ص:115.

2 – السيد عبد المولى، " المالية العامة"، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1977، ص: 282.

والشكل التالي يوضح معدل الضريبة التصاعدي[1].

شكل (1_1): رسم بياني لتركيبة معدل الضريبة التصاعدي.



من خلال الرسم البياني نلاحظ أن متوسط معدل الضريبة يزداد مع ازدياد حجم القاعدة الضريبية فكلما زادت القاعدة الضريبية كلما صاحبها زيادة في متوسط معدل الضريبة.

رغم الانتقادات التي قدمت لأسلوب الضريبة التصاعدية، والتي من بينها صعوبة التحديد الصحيح لدرجة التصاعد من الناحية العملية، بالإضافة إلى صعوبة تحقيق التساوي في التضحية وصعوبة تطبيق المنفعة الحدية على النقود، يبقى نظام تصاعدية الضريبة أحسن أسلوب لتحقيق العدالة الضريبية .

ويمكن تقسيم التصاعد الضريبي إلى قسمين رئيسيين، التصاعد الإجمالي والتصاعد بالشرائح.

1 – عادل أحمد حشيش، "أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، مرجع سابق، ص:172.

❖ **1_التصاعد الإجمالي:** ويسمى أيضا التصاعد بالطبقات، حيث يتم تقسيم المكلفين إلى عدد من الطبقات، ويطبق على كل طبقة معدل واحد على كامل القيمة، مع اختلاف معدل الضريبة بالنسبة للطبقة الأخرى، والجدول التالي يوضح تقسيم المشرع الجزائري للضريبة على الدخل الإجمالي.

جدول (01– 01): يوضح توزيع الدخل المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي السنوي.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)	نسبة الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

المرجع :المادة 14 معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2007

ويلاحظ أن عدم انسجام هذا الأسلوب مع فكرة العدالة ربما راجع إلى أن عملية الانتقال من فئة إلى أخرى خاصة إذا وقعت هذه الفئة في البداية تؤدي إلى زيادة في قيمة الضريبة المستحقة أكبر من الوعاء الضريبي وذلك نتيجة لتغير طفيف في الدخل ولهذا السبب وجد أسلوب آخر يتمثل في التصاعد بالشرائح.

❖ **2_التصاعد بالشرائح:** ويسمى أيضا التصاعد بالأجزاء، حيث يطبق فيه معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله في هذا الأسلوب تقل قيمة الضريبة المستحقة على الدخول الصغيرة أو التغير الطفيف في الدخل، وفي نفس الوقت تزداد قيمة الضريبة المستحقة على الدخول الكبيرة، نتيجة ما تحتويه من شرائح عديدة ذات أسعار مرتفعة، ومن أهم مميزات هذا الأسلوب هو مساهمته في تحقيق التوازن الاجتماعي. [1]

1 – ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره علي المؤسسة والتحريض الاستثماري"، مذكرة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر 1997، ص:42.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

يعد هذا التقسيم من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه لا يوجد حتى الآن معيار دقيق للتمييز بين هذين النوعين، فأغلبية الكتاب الاقتصاديين يتفقون على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

أولا: الضرائب المباشرة: تعرف على أنها على اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، فهي التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية، وأن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائيا ويمكن تصنيفها إلى:

1_الضريبة على الدخل: نظرا لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة عليه ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة، فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا ، كما يمكن أن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي، ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي[1].

من مزايا هذه الضريبة البساطة والسهولة في تحديد السعر الضريبي، بالإضافة إلى قلة نفقاتها بالنسبة لإدارة الضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة.

2_الضريبة على رأس المال: يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، والقابلة للتقويم نقدا، والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني من خلال هذا التعريف نجد أن رأس المال حدد من وجهة نظر الضريبة بكل الأشياء المادية أوالمعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والتي يمكن تقديرها بالنقود سواء كانت دخلا أو قابلة لتدر دخلا.

تعتبر المنقولات والعقارات مثل المباني الأراضي الزراعية رأس مال مادي أما رأس المال المعنوي فيتمثل في حق الملكية للأسهم والسندات[2].

ثانيا: الضرائب غير المباشرة: هي الضريبة التي يدفعها المكلف (الممول) مؤقتا ويستطيع نقل عبئها لشخص آخر، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤدا ت، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة ونستطيع تقسيم هذه الضرائب إلى ضرائب على الاستهلاك وضرائب التداول.

1- أحمد حمدي العناني، "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق"، مرجع سابق، ص:244.

2- أحمد يونس البطريق، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص:140.

1_الضرائب على الاستهلاك: ويطلق عليه بالنفقات الجارية وهو بديل الدخل كقاعدة للضريبة وتفرض هذه الضريبة على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الاستهلاك أو الإنفاق[1].

الفرق بين الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك هو أن الضريبة على الدخل تفرض مباشرة عند حصول الفرد على الدخل بينما ضريبة الاستهلاك تفرض عند استخدام الدخل في الاستهلاك أي بطريقة غير مباشرة، وتقسم ضرائب الاستهلاك إلى نوعين هما:

أ_ ضريبة خاصة: في هذه الحالة تفرض ضر يبة الاستهلاك على مجموعة معينة من السلع والخدمات مثل : البترين، السجائر، العطور، السينما، المنسوجات، ...

ب_ ضرائب عامة على المبيعات: تفرض هذه الضريبة على جميع السلع في حالة بيعها أو تداولها وهي تعتبر ضريبة تراكمية نظرا لكونها تفرض عند كل مرحلة من تداول السلع فتفرض مثلا عند البيع من المنتج إلى تاجر الجملة ومرة ثانية عند البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك الأخير ومن أهم مميزات هذه الضريبة وفرة حصيلتها نظرا لتغطيتها جميعأنواع السلع بالإضافة إلى محاربة الغش والتهرب الضريبي.

2_ الضرائب على التداول: وهي الضريبة التي تفرض على انتقال الثروة والعقارات من شخص لآخر ومن أمثلتها:

أ_ الضريبة على التسجيل: تفرض هذه الضريبة عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر.

ب_ ضريبة الطابع: وهي الضريبة التي تفرض على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص لآخر.

والجدول التالي يبين مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

1 – عبد الرزاق غازي النقاش، "المالية العامة"، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 1997، ص:16.

جدول (02 – 01): مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

أنواع الضرائب	المزايا	المساوئ
الضرائب المباشرة	• سهلة التحصيل. • ثابتة المردودية نسبيا. • مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة. • سهلة المراقبة نسبيا.	• طول مدة التحصيل. • مرونة اقتصادية ضعيفة. • مقبولة بشكل سيء من طرف المكلف بالضريبة
الضرائب غير المباشرة	• مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة. • جد منتجة. • مرونة اقتصادية قوية، سريعة التحصيل.	• ثقيلة المراقبة. • غير مستقرة المدردودية • تحصيل ناقص (غش ضريبي) .

المرجع : محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، 2004، ص :71.

المطلب الرابع: تحصيل الضريبة.

مفهوم تحصيل الضريبة: هي كل العمليات التي تؤدي الى نقل قيمة الضريبة المستحقة على المكلف الى خزينة الدولة، حيث تتبع إدارة الضرائب طرقا لتحصيل الضرائب وعن طريق أجهزة مختصة، والتي تحقق الاقتصاد في نفقات الضرائب وكذلك في تحديد المواعيد الملائمة لأداء الضريبة وذلك للتسهيل على الممول لدفع القيمة المستحقة [1].

أولا: مواعيد التحصيل: تحديد مواعيد تحصيل الضرائب أي تحديـــــــــد الوقـــــت اللازم والملائم للمكلف بدفع الضريبة حتى لا يكون هناك تعسفا في إجراءات الإدارة الضريبية تؤدي بالمكلف بدفع الضريبة إلى التهرب أو إلى الغش الضريبي، وتختلف مواعيد التحصيل على حسب اختلاف مصدر الضريبة:

1 – أحمد يونس البطريق، " النظم الضريبية"، مرجع سابق، ص: 76 .

- ✓ إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة تتمثل في رأسمال فإن الوقت الملائم لدفع الضريبة يكون عند التنازل عنه سواء بالبيع أو بالوراثة وذلك لأن في هذا الوقت يتم إعادة تقدير رأسمال.
- ✓ في حالة ما تكون المادة الخاضعة للضريبة تتمثل في دخل الأفراد فإن الوقت الملائم يكون عند حصول الأفراد على أجورهم والتي تكون شهريا وكذلك عند انفاقهم للدخل عن طريق اقتناء السلع والخدمات وعملية التحصيل تكون شهرية أو ثلاثية.
- ✓ في حالة ما تكون المادة الخاضعة للضريبة تتمثل في أرباح المؤسسات فالوقت الملائم يكون سنويا حسب القانون الجزائري، والتحصيل يكون على أربعة أقساط على أساس ارباح السنة الماضية ، ويوجد القسط الخامس يدفع في السنة المقبلة يتمثل في تصفية الضريبة بمقارنة الربح الحقيقي خلال السنة ومجموع الأقساط الأربعة المدفوعة .

ثانيا: الجهة المختصة في التحصيل: وهي الهيأة أو الجهة التي توكل إليها عملية تحصيل أو جباية الأموال مثلا في الجزائر هناك إدارة الضرائب، ويمكن أن نميز بين نوعين أو هيأتين إختصت في عملية جباية الاموال[1] .

أ – الجباية بواسطة شركة أو فرد: وسادت هذه الطريقة الدول قديما حيث كانت الدولة تقوم بإبرام عقد بينها وبين المؤسسة أو فرد للقيام في مكانها بتحصيل الأموال لقاء عمولة لصالح المؤسسة أو الفرد مقابل الخدمة المقدمة.

ب – التحصيل بواسطة الدولة: يتولى عملية التحصيل عدة مصالح مختصة الموكلة لها من طرف الدولة مثلا في الجزائر الادارة العامة للضرائب، الإدارة العامة للجمارك، كل هيئة مختصة في وظيفة التحصيل.

ثالثا : طرق التحصيل: هناك عدة طرق استعملت منها:

أ– التوريد المباشر أو الدفع المباشر : حيث يقوم الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة إلى إدارة الضرائب أي يكون الدفع مباشرا للضريبة .

ب– الأقساط المقدمة : حسب هذه الطريقة يقوم الممول بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية ويكون ذلك حسب قيمة الضريبة المستحقة من السنة السابقة، أوعن طريق أ قساط يقدمها من دخله المحتمل، وتتولى إدارة الضرائب التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، حيث يسترد الممول الزيادة او يدفع الناقص في الضريبة إذا وجدت[2].

1 – ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره علي المؤسسة والتحريض الاستثماري"، مرجع سابق، ص :42.

2– أحمد يونس البطريق، "النظم الضريبية"، مرجع سابق، ص:78.

ج- الورد: قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل ضرائب مباشرة عن طريق الورد أي مسك الادارة لسجلات ودفاتر تقيد فيها القيمة الخاضعة للضريبة والذين الواجب أداؤه ثم يتم إبلاغ الممول بقيمة الضريبة وميعاد الدفع.

د- الحجـــز مـــن المنبـــع: تتميـــز هـــذه الطريقة بلجوء ادارة الضرائب إلى شخص ثالث يكون في مركز المدين بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث يتم خصم هذه الضريبة ودفعها الى ادارة الضرائب، وتعتبر هذه الطريقة أكثر ملاءمة لإدارة الضرائب لما تحققها من وفرة الحصيلة وتقضى على التهرب الضريبي.

تتميز هذه الطريقة بسهولة التحصيل وتخفيض التكاليف، ويعاب على هذه الطريقة ان إدارة الضرائب تعتمد على شخص ثالث في تحصيل الضريبة قد يكون هذا الشخص لا يعرف القوانين الضريبية وأحكامها، مما يؤدي الى عدم تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها وتوريدها للخزينة، رغم ذلك فإن هذا الأسلوب ذو نتائج فعالة مما جعل عدة دول تتجه في تطبيق هذا الأسلوب[1].

رابعا : قواعد التحصيل: حدد المشرع قواعد و احكام منظمة التي تهدف إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة.

فالقواعد والضمانات من أجل حماية المكلف تتمثل في احترام إدارة الضرائب، مواعيد تحصيل الضرائب وعدم تحصيل الضريبة التي لاتتوفر فيها الواقعية المنشئة لها، ويمكن للمكلف الطعن في قيمة الضريبة إذا كانت غير واقعية ومن ناحية أخرى فالقواعد والضمانات من أجل حماية حقوق الدولة هي [2] :

- ✓ الضريبة هي دين من ضمن الديون المميزة للدولة في حصول الدين قبل أي دين أخر.
- ✓ إعطاء قانون لإدارة الضرائب وضمانات ورتب لها حقوق للوصول الى المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإطلاع على الوثائق والمستندات وكذلك التقدير لها.
- ✓ عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة و للمكلف أن يقوم مطالبة الدولة بحقه.

إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف قد يكون موضع النزاع.

1- أحمد يونس البطريق،"النظم الضريبية"، مرجع سابق، ص: 80.

2- ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره علي المؤسسة والتحريض الاستثماري"، مرجع سابق، ص :45.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الإستثمار وعلاقته بالضريبة.

تعتمد التنمية الاقتصادية لأي دولة على قيام مشاريع استثمارية موسعة وموزعة على شتى المجالات الاقتصادية لأن الاستثمارات تعتبر هي الركيزة الأساسية في البناء الاقتصادي لما لها من أهمية في تحديد البنية الاقتصادية التي تؤثر على الإنتاج والاستهلاك، التوزيع.

ويتم هذا التغير من خلال تطوير وسائل الإنتاج وإستعمال تقنيات وأساليب علمية وكذلك توفير رؤوس أموال تساهم في زيادة حجم المؤسسات الاقتصادية، ولأهمية الاستثمارات في الدول المتطورة أعطت لها أهمية كبيرة وذلك عن طريق التدعيم أو عن طريق التحفيزات لجلب هذه الاستثمارات للتنمية الاقتصادية.

و بدأت مؤخرا الدول النامية في محاولة الاهتمام بالاستثمارات عن طريق وضع تحفيزات جبائية وإعطاء ضمانات قانونية لجلب رؤوس الأموال (الاستثمارات) سواء المحلية أو الأجنبية للاستثمار في مختلف القطاعات الإنتاجية وذلك للخروج من الأزمة الاقتصادية، ويجب أن يكون هناك دراسات لهذه المشاريع الاستثمارية لتفادي النتائج الوخيمة التي تنجز عن سوء استعمال الاستثمارات في المشاريع غير المفيدة للاقتصاد ونظرا لأهمية هذا العنصر الاقتصادي نعطي مفاهيم عن الاستثمارات.

تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الأول: مفهوم الاستثمار، محدداته وعوائقه.

المطلب الثاني: أدوات الاستثمار، أهدافه وأهميته.

المطلب الثالث: العلاقة بين الضريبة والاستثمار.

المطلب الأول: مفهوم الاستثمار، محدداته وعوائقه.

أولا: مفهوم الاستثمار: يعتبر الاستثمار الركيزة الأساسية في النمو الاقتصادي والنهوض بعجلة التنمية، لذا سارعت العديد من الدول خاصة النامية منها إلى تبني العديد من السياسات والتحفيزات لتشجيع الاستثمار.

1 – تعريف الاستثمار: لقد قدمت العديد من التعاريف للاستثمار نذكر أهمها:

- الاستثمار نعني به "الإضافة إلى رصيد المجتمع من رأس المال كتشييد مباني سكنية جديدة، مصانع جديدة، آلات جديدة، فضلا على أنه إضافة إلى المخزون من المواد الأولية والسلع التامة الصنع أونصف مصنعة، فالاستثمار هو الإضافات إلى المخزون فضلا على رأس المال" [1].
- الاستثمار هو "عملية شراء أو إنتاج مواد أو تجهيزات أو سلع بسيطة، ..." [2].

من خلال هذا التعريف يتبين لنا ان الاستثمار هو عملية الحصول على تجهيزات ومستلزمات الإنتاج، سواء عن طريق شرائها أو إنتاجها .

وعرف الاستثمار بأنه :

- " التخلي عن استخدام أموال حالية، ولفترة زمنية معينة، من أجل الحصول على مزيد من التدفقات النقدية في المستقبل تكون بمثابة تعويض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة، وكذلك تعويض عن الانخفاض المتوقع في القوة الشرائية للأموال المستثمرة بسبب التضخم، مع إمكانية الحصول على عائد معقول مقابل تحمل عنصر المخاطرة"[3].

وهناك من عرفه على أنه:

- "التضحية بأموال حالية في سبيل الحصول على أموال مستقبلية" [4].

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول على أن الاستثمار يختلف عن الادخار، والذي يعني الامتناع عن جزء من الاستهلاك الحالي من أجل الحصول على مزيد الاستهلاك في المستقبل.

ويعرف الاستثمار كذلك على أنه :

- "الإنفاق على الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية معينة، بمعنى الإضافة إلى أصول المؤسسة وتشمل المعدات، الآلات، ... والإصلاحات الجوهرية التي تؤدي إلى إطالة، عمر الآلة وغيرها من الأصول أو زيادتها وبالتالي فهو بذلك يعتبر الزيادة في رأس المال الحقيقي للمجتمع"[5].

أما المشرع الجزائري فقد عرف الاستثمار على أنه :

---

1 – بكري كامل، "مبادئ الاقتصاد"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،1987، ص :259.

2 – Miloudi BOUBAKER: Investissement et Stratégie du Développement, O.P.U., 1987, P:15.

3 – محمد عبد الفتاح الصيرفي، "دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات"، دار الفكر للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى، مصر، 2002 ص:21.

4– الحناوي محمد الصالح، "أساسيات الاستثمار في الأوراق المالية"، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، مصر، 1997، ص:20.

5– هيكل عبد العزيز فهمي، "موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية"، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، 1985، ص:290.

- "عملية خلق وتوسيع القدرات وإعادة هيكلة وتنشيط مؤسسة ما عن طريق مساهمة عينية أو مالية في رأس المال من طرف المساهمين في نشاطات إنتاج السلع والخدمات"[1].

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن الاستثمار هو قرار استراتيجي يتضمن تضحية الفرد بمنفعة حالية للحصول عليها بشكل أكبر مستقبلا.

فيما يلي أربع نقاط تساعد في مجملها على إعطاء فكرة عن عملية الاستثمار [2]:

أ ـ المساهمة : يقدم المستثمر "عطاء" أو "مساهمة" نقدا أو عينا، ماديا أو غير مادي، وقد يكون المصدر (المستثمر) إما شخصا طبيعيا وإما معنويا، خاصا أو عموميا.

ب ـ نية الحصول على الربح: إن المستثمر يهدف من خلال عملية الاستثمار إلى الحصول على الأرباح أو فوائد وإلا فلا تعد العملية استثمارا.

ج ـ المجازفة أو المخاطرة: إن نية الحصول على الربح لا تعني بداهة التحقيق الفعلي لذلك الربح فالمساهمة مخاطر بها (مجازف بها) وقد يحقق المستثمر أرباحا كبيرة أو صغيرة وقد يتحمل قدرا من الخسارة مناسبا لقيمة مساهمته.

د ـ عامل الزمن (المدة): إن المستثمر ينتظر بطبيعة الحال مدة كي يرى ثمرة استثماره، فهو لا يحقق الربح فورا بشكل عام، ذلك أن مسار الإنتاج الذي ترتبط به القيمة المستحدثة من عملية الاستثمار يستغرق وقتا ولعل هذا هو أهم ما يميز الاستثمار عن عملية البيع .

2ـأنواع الاستثمار: لقد أعطيت العديد من التصنيفات للاستثمار، حيث نجد من قسمه إلى استثمار فردي وإستثمار شركات وإستثمار حكومي، كما قسمت الاستثمارات إلى إستثمار محلي أي يتم داخل الدولة، وآخر أجنبي أي يتم خارج الوطن، بهدف تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية، وينقسم إلى نوعين هما الاستثمار الأجنبي المباشر والاستثمار الأجنبي غير مباشر.

1- المادة 2 من المرسوم التشريعي رقم 23 ـ12 بتاريخ 05 اكتوبر 1993، لجريدة الرسمية رقم 64.

2- قادري عبد العزيز، "الاستثمارات الدولية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص: 11.

ينطوي النوع الأول على التملك الجزئي أو المطلق للطرف الأجنبي لمشروع الاستثمار، سواء كان مشروعا للتسويق أو البيع أو التصنيع والإنتاج أو أي نوع آخر من النشاط الإنتاجي أو الخدمي ولقد تعاظم دور هذه

الاستثمارات على الصعيد العالمي، حيث أصبحت من أهم مصادر تمويل الاستثمارات في الدول النامية [1].

أما الإستثمار الأجنبي غير المباشر فيتم بقيام الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين في دولة ما بشراء سندات أو أسهم لشركات قائمة في دولة أجنبية، مع عدم اهتمامهم بدرجة النفوذ الممارسة، بل ينصب الاهتمام بالمحافظة على سلامة رأس مالهم وزيادة قيمة الأوراق المالية التي يملكونها [2].

كما تصنف الاستثمارات حسب طبيعتها إلى:

أ– الاستثمار المادي: ويتمثل في شراء الآلات والمعدات الخاصة بالإنتاج، وكذا استغلالها على المدى الطويل أيضا مشتريات تمويل المخزونات الخاصة بعمليات الإنتاج.

ب – الاستثمار المعنوي: وتتمثل في المحل التجاري والعلامات التجارية وبراءة الاختراع بالإضافة إلى برامج تكوين وتدريب العاملين والرفع من مستوى كفاءتهم، بالإضافة إلى الاستثمار في البحوث العلمية التي تساعد على تنمية المؤسسة وتحسين مركزها في السوق.

ج– الاستثمار المالي: ويتمثل في استخدام الفائض من أرباح المنظمة في شراء الأسهم والسندات بالشكل الذي يقوي من مركز المنظمة[3].

ثانيا: محددات الاستثمار:

يعتبر الربح هو المحرك الأساسي لاتخاذ قرار الاستثمار، ويقاس الربح عن طريق الفرق بين الإيرادات الكلية المتوقعة والتكاليف الكلية المتوقعة، حيث تعتمد الإيرادات المتوقعة على نمو الطلب مستقبلا، بينما التكاليف المتوقعة فتتمثل في التكاليف الثابتة كتكلفة الأرض والمعدات والآلات، والتكاليف المتغيرة كتكاليف الطاقة والمواد الأولية وتكلفة الأموال .

3– زيدان محمد، "الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان التي تمر بمرحلة انتقال" مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الأول، 2004 ص ص:(117-118).

2– عبد المجيد قدي، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية"، الطبعة الاولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص: 252.

2 – عقيل جاسم عبد الله ، "مدخل في تقييم المشروعات"، الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء، دار ومكتبة الجامعة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص: 13.

وتختلف محددات الاستثمار بين الأفراد والدولة فالأفراد تتمحور دوافعهم حول الربح بينما الدولة فتتوزع دوافعها بين دوافع سياسية واقتصادية واجتماعية .

وتتمثل أهم العوامل المحددة للاستثمار فيما يلي[1]:

1- تكاليف الاستثمار: يعتبر كل من سعر الفائدة والضرائب أهم العوامل التي تدخل في تكاليف الاستثمار.

أ- سعر الفائدة: وهو السعر الذي يدفعه المستثمر إذا ما اقترض المال اللازم للاستثمار من مصادر الاقتراض المختلفة، فإذا كان التمويل بالمصدر الداخلي، فإن معدل الفائدة لا يشكل تكلفة بشكل مباشر، لأن المشروع لا يدفع أية فائدة على ذلك، أما إذا كان التمويل بالمصدر الخارجي، فإن معدل الفائدة يشكل تكلفة مباشرة وعلنية، وبما أن أغلبية المشاريع الاستثمارية تعتمد على الاقتراض فإن سعر الفائدة يلعب دورا مهما في الطلب على رأس المال، وبالتالي التأثير على الاستثمار، حيث يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين سعر الفائدة وحجم الاستثمار، فكلما انخفض سعر الفائدة شجع ذلك على عملية الاقتراض وبالتالي على زيادة الاستثمار والعكس صحيح.

ب- الضرائب: تعد الضرائب من أهم بنود التكاليف المؤثرة على الاستثمار، والملاحظ أن أغلبية الدول خاصة النامية منها، تعتمد في تمويل استثماراتها على فرض الضرائب وذلك من خلال سياستها الضريبية المتبعة عن طريق الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بهدف تنمية الاستثمارات وتشجيع مجالات استثمارية معينة والحد من مجالات أخرى.

2- معدل العائد المتوقع من الاستثمار: إن زيادة الطلب الكلي، والذي يترجم بزيادة في الإيرادات، يحفز المستثمرين على القيام بالمزيد من الاستثمارات، وذلك من أجل مواجهة هذه الزيادة وعادة ما تكون الزيادة في الاستثمار أكبر من الزيادة في الطلب الكلي.

3 - توقعات المستثمرين: تلعب التوقعات دورا مهما في توجيه قرارات الاستثمار، حيث نجد أن المستثمر يتخذ قراره الاستثماري، بناءا على توقعاته المستقبلية بخصوص النشاط الاقتصادي في المجتمع فالتوقعات المتفائلة بخصوص ظروف الاستثمار مستقبلا تؤدي إلى زيادة مستوى الاستثمار والعكس صحيح، وترتبط التوقعات بخصوص المستقبل بطبيعة السياسات الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة التي تتخذها الدولة لتحفيز الاستثمارات أو توجيهها لمجالات معينة .

3- أحمد رمضان نعمة الله، محمد سيد عابد، "النظرية الاقتصادية الكلية"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001 ص ص:(92 -93).

4- التقدم العلمي والتكنولوجي: إن التقدم العلمي والتكنولوجي من شأنه أن يدفع المستثمر إلى التزايد المستمر في استثمار أمواله إذا أراد البقاء في السوق ومواجهة المنافسة الشديدة.

ثالثا: عوائق الاستثمار:

إن من أهم العراقيل التي تواجه المستثمر المحلي أو الأجنبي نجملها فيما يلي[1]:

- **التكلفة:** حيث أن ارتفاع تكاليف الإنتاج يعيق الاستثمار.
- **معوقات التمويل:** تتمثل عراقيل التمويل في ارتفاع سعر الفائدة والكلف بالإضافة إلى قلة ضمانات التمويل، وعدم وجود برامج تمويل متخصصة.... .
- **معوقات التسويق:** تصادف المؤسسة عدة مشاكل لتسويق منتجاتها سواء محليا أو خارجيا.
- **معوقات مهارية:** عدم وجود يد عاملة كفأة، نقص الخبرة العلمية.... .
- **الضرائب:** حيث أن ارتفاع الضرائب وتعددها، الازدواج الضريبي، عدم وضوح القوانين الضريبية....تعيق عملية الاستثمار.
- **المعوقات البيروقراطية:** وتكمن في انتشار الفساد الإداري كالرشوة والتعصب، ...، بالإضافة إلى بطء الإجراءات الإدارية وعوائق أخرى.
- **معوقات قانونية:** وتتمثل في تعدد القوانين وكثرة التعديلات والتغييرات فيها بالإضافة إلى عدم تطبيقها بشكل جيد.

المطلب الثاني: أدوات الاستثمار، أهدافه وأهميته.

أولا: أدوات الاستثمار:

أدوات الاستثمار هي مجموع الوسائل المستعملة من أجل تحقيق أرباح مستقبلية وتوجـــز منـــها ما يلي[2]:

1- الأوراق المالية: هي من أبرز أدوات الاستثمار في عصرنا، وذلك لما توفره من مزايا للمستثمر وتختلف الأوراق المالية فيما بينها من عدة زوايا نذكر منها ما يلي:

1 - محمد عبد الفتاح الصيرفي، "دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات"، مرجع سابق، ص :24 .

2 - محمد مطر، "إدارة الاستثمارات"، مؤسسة الورق للنشر، مصر، 1999، الطبعة الاولى، ص:65.

- **أ- من حيث الحقوق التي توفرها لحاملها:** فهناك ما هو أدوات ملكية كالأسهم والتعهدات ومنها ما هو أدوات دين كالسندات وشهادات الإيداع.
- **ب- من حيث الدخل المتوقع:** هناك أوراق مالية متغيرة الدخل كالسهـــــم الذي يتغيـــر نصيبه من الربح من سنة لأخرى، ومنها ما هو ثابت الدخل كالسند الذي تتحـــــدد فائدته ثابتـــة من قيمته الاسمية.
- **ج- من حيث درجة الأمان:** فهناك مثلا السهم الممتاز يوفر لحاملـــــه أمانا أكثـــر من السهم العادي ولكن كلاهما أقل أمانا من السند المضمون بعقار لأنه يوفر لحامله الحـــق في حيازة الأصل الحقيقي الذي يضمن السند .

2) العقار: ويتم الاستثمار فيه بشكلين إما بشكل مباشر وهو أن يقوم المستثمـــــر بشراء عقار حقيقي وإما بشكل غير مباشر، عندما يقوم بشراء سند حقيقي صادر عن بنك عقاري، ويتميز الاستثمار في العقار بالخواص التالية :

- أ- يوفر للمستثمر درجة مرتفعة نسبيا من الأمان تفوق تلك المحققة من الأوراق المالية.
- ب- يتمتع المستثمر في هذا المجال بمزايا ضريبيـــــة لا يتمتـــع بها المستثمـــــرون في المجالات الأخرى.

3- السلـــــع: تتمتع بعض السلع بمزايا اقتصادية خاصة يجعلها أداة صالحة للاستثمار لدرجة أن لها أســـواقا متخصصة كبورصة القطن، وبورصة الذهب، وبورصة اللين ...الخ، ويتم التعامل في سوق السلع عن طريق مكاتب سمسرة متخصصة تتولى تنظيم المتاجرة فيها.

4- المشروعات الإقتصادية: تقوم على أصول حقيقية كالمباني والمعدات والآلات والأفراد، وتشغيل هذه الأصـــــول معا يؤدي إلى إنتاج قيمة كالمباني والمعدات والآلات وما ينعكس عليـــــه من زيادة في الناتج القومي، ومنها ما يتخصص بتجارة أو صناعة كسلع وخدمات.

ثانيا:أهداف الإستثمار.

تتباين أهداف الإستثمار حسب الإمكانيات المتاحة للمستثمر ومستوى وطبيعة طموحاته الإقتصادية وما يتوفر لديه من معلومات بشأن مصادر التسهيلات الإئتمانية وفرص الإستثمار المختلفة، وما يعتمد عليه من قدرات أو أجهزة إدارية.

ومع كل ذلك يمكن التركيز بشكل عام على الأهداف التالية [1]:

1- الحفاظ على الأصول المادية والمالية التي يمتلكها المستثمر أو يحق له التصرف بها وذلك بعد دراسة المخاطر المتوقعة، وبما يجنب هذه الأصول التأثيرات السلبية لهذه المخاطر.

إن هدف الحفاظ على الأصول الرأسمالية يعد أمرا إستراتيجيا لأن التضحية تجزأ من هذه الأصول أو كلها إما يؤدي إلى ضياع ممتلكات خاصة حققها المستثمر في نشاطات سابقة أو جعله تحت طائلة الديون، دون أن يتمكن من الإبقاء بها في الوقت المناسب ووفقالشروط المحددة.

2- تحقيق عوائد مستقرة أي تكون هذه العوائد ذات تدفقات غير متقطعة، وهنا يجب الإهتمام بمسألة القيمة الحالية الصافية للعوائد المعنية، بحيث تحافظ هذه العوائد على قوتها الشرائية أي على قيمتها الحقيقية من جانب وتتجاوز التكاليف الفرصة المتأتية عن البدائل الأخرى من جانب اخر.

3- إستمرار السيولة النقدية وذلك رغم أن هذه السيولة لا تعد المحور الإستراتيجي لإهتمام المستثمر (الإعتيادي)

إلا أنها تعتبر ضرورية لعدة أسباب منها:

- ✓ تغطية النفقات الجارية الخاصة بعمليات التشغيل والصيانة والتصليح والتطوير.
- ✓ إيفاء الديون المستحقة وبنفس العملات (وطنية أو أجنبية) التي تم بها تمويل هذه الديون.
- ✓ مواجهة متطلبات الحياة الإقتصادية والإجتماعية والثقافية والصحية خاصة إذا عمل المستثمر بشكل أسري أو فردي.

أي نقص في السيولة تجاه نفقات التشغيل سوف يؤدي إلى نتائج عكسية على جهود المتعاملين ومستوى إندماجهم وهو ما يؤدي إلى تعطل الطاقة الإنتاجية.

4- إستمرار الدخول وزيادتها بوتائر متصاعدة، ويمثل هذا الهدف من أهم طموحات المستثمر للخروج من دورة حياته الإعتيادية وتمكينه من رفع مستوى معيشته ومن ثم قدراته الإنتاجية ويمكنه من خلال ذلك تعزيز المحفضة الإستثمارية بمزيد من النشاطات الجديدة.

ثالثا: أهمية الاستثمار.

يعتبر الإستثمار المحرك الحقيقي للإقتصاد الوطني للنهوض بعجلة التنمية حيث تقاس قوة الاقتصاديات الحديثة بمدى حيوية الجانب الاستثماري لها، وتتجلى أهمية الاستثمار في:

1 - هوشيار معروف، "الإستثمارات والأسواق المالية"، دار صفاء الدين للنشر، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2003، ص ص:(20 -21).

1- زيادة الإيرادات وتنمية الأرباح: يعمل الاستثمار على إضافة أو توفير أنواع جديدة من السلع، هذه الأخيرة تمكن المؤسسة من رفع إيراداتها، وبالتالي توسيع وتحقيق استثمارات جديدة " تسهيل عملية البيع، أي مساعدة المنشأة على خلق أسواق جديدة لمنتجاتها، مما يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع المنتجة "[1]، وبالتالي زيادة الأرباح.

2 – القضاء على البطالة: يلعب الاستثمار دورا مهما في القضاء على مشكل البطالة فمع تزايد عدد السكان يتزايد تبعا لذلك الطلب على الشغل، لذا تنتهج الدول سياسات فعالة لجذب الاستثمارات وبالتالي خلق مناصب الشغل.

3 – تمويل الخزينة العمومية: يساعد الاستثمار إلى حد كبير في تمويل الخزينة العمومية وذلك عن طريق الضرائب والرسوم المفروضة على مختلف المشاريع الاستثمارية.

4 – المساهمة في التنمية: إن الاستثمار الفعال والناجح يعمل إلى تشغيل الطاقات الكامنة وبالتالي خلق استثمارات جديدة أو توسيع استثمارات القديمة وهذا ما يساهم في نمو جميع القطاعات.

5 – تحقيق الاكتفاء الذاتي: تسمح الاستثمارات بتحقيق الاكتفاء الذاتي وبالتالي التخلص من التبعية الأجنبية وذلك عن طريق توسيع شبكات الإنتاج وتشجيع رجال الأعمال على التوسع في الاستثمارات وزيادة الإنتاج.

6 – الاستثمار والاختراع: الاختراع هو اكتشاف أسلوب فني جديد أو تصميم طريقة فنية حديثة في مجال الإنتاج[2]، وبالتالي الاختراع يساهم بشكل كبير في إشباع رغبات الأفراد وذلك عن طريق اكتشاف آليات جديدة والاختراع يظم ثلاثة أنواع:

- ✓ إنتاج سلعة جديدة لم تكن موجودة في السوق.
- ✓ كشف مصادر جديدة للمادة الأولية اللازمة لعملية الإنتاج.

1- توفيق حسون، "الإدارة المالية وقرارات الاستثمار وسياسات التمويل في المشروع الاقتصادي"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1992 ص ص :(113 – 114).

2 – حسن عمر، "مبادئ في علم الاقتصاد"، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1991، ص: 664.

✓ إدخال أسلوب فني جديد في إنتاج سلعة معينة.

المطلب الثالث: العلاقة بين الضريبة والاستثمار.

إن تحرير الأسواق وعولمة الأنشطة والمعاملات الاقتصادية أدى إلى تسارع المنافسة بين الدول، حيث ازدادت حاجتها إلى مراجعة كافة العوامل الفاعلة التي تمكنها من التواجد دوما في ساحة المنافسة الدولية.

وتلعب الضريبة دورا أساسيا في ذلك، فبالإضافة إلى الدور المحوري الذي تلعبه على مسار النشاط الاقتصادي فهي تمثل عاملا أساسيا في تحديد قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق خطط التنمية على شتى المستويات الاقتصادية منها والاجتماعية بما تكفله من تيار متواصل للإيرادات، يمكن الحكومة من القيام بالدور المنوط بها، وللحفاظ على هذا المورد الأساسي وتنميته على المدى المتوسط والبعيد ولتحقيق النمو الاقتصادي، تولي الدولة أهمية كبرى للاستثمار وجلب المستثمرين نظرا للدور الفعال الذي يلعبه في تسريع عجلة التنمية، من خلال تهيئة البيئة الاقتصادية المشجعة على الاستثمار، وللضرائب دورا هاما في تهيئتها، من خلال التأثير على كل من:

1- معدل الأرباح: إن للضرائب تأثيرا هاما على معدلات الأرباح، فيزيد الميل للاستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح، ويكمن التأثير السلبي للضرائب على الأرباح بتخفيض معدلاتها، مما يؤدي إلى خفض الاستثمارات، ويظهر هذا الأثر جليا بالنسبة للاستثمارات الحديثة، حيث تحول الضريبة دون استخدام أكثر الأساليب الفنية حداثة.

2- معدل رأس المال: إن من بين أهم المشاكل التي تواجه الاستثمار في الدول النامية هو ضعف وعدم كمال أسواق رأس المال بها والقصور في الوسائط المالية التي تحول الأموال من المدخرين إلى المستثمرين ولذا فإن فرض الدخل على المشروعات يؤثر سلبا على معدل تكوين رأس المال بها.

فزيادة الضرائب على مثلا يؤدي إلى زيادة معدل المدخرات وبالتالي زيادة معدل تكوين رأس المال ومن ثم مضاعفة الاستثمار وعلى العكس ففرض الضرائب التصاعدية على التملك مثلا يؤدي إلى تخفيض م ع ل المدخرات وبالتالي يقلل من معدل تكوين رأس المال[1].

3- على السلع النهائية: تؤثر الضرائب على السلع النهائية بدورها في الرغبة في الاستثمار في تلك السلع مقارنة بغيرها، حيث يحاول رجال الأعمال الابتعاد عن السلع ذات العبء الضريبي الأكبر إلى السلع الأخرى الأقل عبئا.

ما يمكن استخلاصه هو أن الضرائب تشكل عبئا على المستثمرين، فزيادتها (خاصة المباشرة منها) تؤدي إلى كبح الاستثمارات، وتخفيضها أو الإعفاء منها يقلل من تكلفة الاستثمارات، وبالتالي زيادة انتشارها. لذا فيمكن اعتبار الإعفاء أو التخفيض من الضرائب والرسوم أحد أهم مغريات الاستثمار سواء الداخلية منها أو الخارجية.

ويبقى للضريبة دور مزدوج، حيث يمكن أن تكون كرادع للاستثمار من خلال المغالاة في الأعباء الضريبية

أو الازدواج الضريبي، كما يمكن أن تكون محفز له، وذلك عن طريق تأثيرها على كل من معدل الأرباح والتكاليف وعلى المدخرات وبالتالي على تكوين رأس المال الضروري للاستثمار وبهذا تساهم الضريبة في تحقيق النمو الاقتصادي والتوازن القطاعي أو الجهوي والتخفيف من حدة البطالة إلى غير ذلك من الأهداف .

1 – مرسي سيد حجازي، "النظم الضريبية – بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص:29.

خلاصـــــــــــــة الفصـــــــــــــــــل الأول:

تتمثل الضريبة في مجموعة اقتطاعات تتحصل عليها الدولة في شكل موارد عامة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بحكم أن لديهم ممتلكات داخل المجتمع.

تعتبر الإقتطاعات الضريبية، إرادات عامة تستعملها السلطات العمومية في تغطية النفقات العامة، بحكم أن الدولة تلعب دور العون الاقتصادي والاجتماعي، وتوجه النشاطات بما تمليه حاجة النمو والتطور الاقتصادي.

تعتمد أي دولة في التنمية الاقتصادية على أهم ركيزة أساسية الاستثمار، فهي تعمل على إيجاد طرق للنهوض بهذا المتغير الأساسي عن طريق استعمال سياسات تحفيزية جبائية تهدف إلى تشجيع الاستثمارات للمساهمة في نمو وتطوير الاقتصاد.

و ما يمكن أن نستخلصه أن الضريبة إضافة إلى دورها المالي المتمثل في جلب مصادر مالية كبيرة للدولة فإنها وسيلة هامة للتوجيه الاقتصادي فحتى يتحقق هذان الهدفان لابد من تنظيمها في إطار نظام جبائي فعال وتتوقف هذه الفعالية على التقنيات المطبقة وأنواع الضرائب الممارسة، لأن ذلك يبين درجة تعقد أو بساطة النظام الجبائي، ومدى اعتماده على ضغط جبائي مرتفع أو منخفض حتى تتجسد فعاليته في تشجيع الاستثمارات بما يضمن مصادر مالية دائمة للخزينة.

مدخـــل الفصـــــل:

عرفت الضريبة منذ العصور القديمة على أنها أحد أدوات تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، الاجتماعية السياسية، .... وبتطور مفهوم الدولة تعددت مهام و وظائف الضريبة، إذ أصبحت تلعب دورا مهما في الحياة الاقتصادية، وهذا مهما كان نوع النظام الاقتصادي المطبق ، لذا فإن المفهوم الشائع عن الضريبة أنها وسيلة لتمويل ميزانية الدولة لم يعد صالح في الوقت الراهن، إذ أصبحت تتدخل في الحياة الاقتصادية ككل.

ولعل من بين صور وأشكال تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، هو منحها لمجموعة من الإعفاءات والتخفيضات والإجراءات التحفيزية بغية بلوغ مجموعة من الأهداف منها تشجيع الاستثمار، زيادة تنافسية المؤسسات الاقتصادية، العمل على تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، ترقية الصادَرات.....الخ.

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: الإطار الرظري للنظام الجبائي.

المبحث الثاني: الابعاد الإقتصادية لسياسة التحفيز الضريبي.

المبحث الثالث: العوامل والشروط المؤثرة على سياسة التحفيز الضريبي.

المبحث الأول: الضريبة في شكلها القانوني.

تعرف الضريبة على أنها فريضة إلزامية لكون الفرد مجبرا على دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع، تحددها الدولة دون أن يعني هذا الحرية المطلقة للحكومة في هذا التحديد، ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

ونظرا للأهمية التي تلعبها الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي من خلال اندراجها تحت أحد أهم السياسات الاقتصادية، الكلية والمتمثلة في السياسة الجبائية، فقد كان من الضرورة أن يعرف استخدامها شكلا تنظيميا يختلف باختلاف السياسات والأهداف التي تصبو الدولة إلى تحقيقها، ويعرف هذا الشكل التنظيمي للضريبة بالنظام الجبائي.

وتّأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى :

المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية وأهدافها.

المطلب الثاني: مفهوم النظام الجبائي وأركانه.

المطلب الثالث: المحددات الاقتصادية للهيكل الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم السياسة الجبائية وأهدافها.

تسعى الدولة من خلال تدخلها في النشاط الإقتصادي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وتعتمد في ذلك على السياسات الإقتصادية الكلية التي تتفرع بدورها إلى عدة فروع والتي من أهمها السياسة النقدية والسياسة المالية اللتان أخذتا الجزء الأكبر من إهتمامات صناع القرار والمفكرين الإقتصاديين.

وما يهمنا في دراستنا هذه هو الجزء المتولد عن السياسة المالية والمتولد في السياسة الجبائية التي تعتمد أدوات مختلفة في تحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف.

أولا: مفهوم السياسة الجبائية: تعتبر السياسة الجبائية أحد المكونات الأساسية والإقتصادية، فهي تؤدي دورا هاما في تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية حيث تبحث في الظواهر الضريبية، تحلل أوجه النشاط الإقتصادي والمالي وهي في نفس الوقت تسعى إلى توفير الإيرادات الكافية لتغطية إحتياجات الإقتصاد الوطني وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الإقتصادية[1].

1- سعيد عبد العزيز عثمان، "نظم الضريبة"، مدخل تحليلي مقابل، الدار الجمعية، مصر، 2000 ص:13.

1- تعريف السياسة الجبائية: إن الجزم بوجود تعريف موحد للسياسة الجبائية لا يمد للواقع الإقتصادي بأية صلة، فتعريفها يختلف بإختلاف المكان ويتغير بتغير الزمان.

وفيما يلي أهم التعاريف الخاصة بالسياسة الجبائية:

أ- هي تلك الطريقة المتخذة في إدارة التنظيم الضريبي للحصول على مبالغ مالية تغطى بها النفقات العامة للدولة، قصد تحقيق الأثار المرغوبة وتجنب الأثار السلبية على الدخل والإنتاج والتوظيف [1].

ب- " هي مجموعة الإجراءات التي تستهدف تعبئة الموارد المالية وتوزيعها وإستخدامها لتنفيذ وظائف الدولة وأهدافها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، [2].

ج- هي برنامج تخططه وتنفذه الدولة عن عمد مستخدمة فيه أنواع وأساليب وفنون والضرائب لإحداث أثار مرغوبة وتجنب أثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الإقتصادي والإجتماعي والسياسي مساهمة في تحقيق أهداف المجتمع [3].

مما سبق نستخلص أنه وعلى الرغم من تعدد التعاريف المتعلقة بالسياسة الجبائية إلا أنه يمكن حصرها في التعريف الذي إقترحه (موريس لوري) للسياسة الجبائية نضرا لتميزه بخاصة الشمولية :

- ✓ " السياسة الجبائية هي فن الإقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الإجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني ..... وكذلك تنمية الإدخار " [4].

2- مقومات السياسة الجبائية:

يرتكز رسم السياسة الجبائية على حملة من القواعد والتي تعتبر الدعائم الأساسية التي تقوم عليها هاته السياسة ونذكر من بين أهم هذه المقومات والمتمثلة في العناصر التالية: [5]

1-بوعلام ولهي، العياشي عجلان ، مداخلة بعنوان "دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة" ، الملتقى الدولي حول الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، من 03 ألى 05 أكتوبر 2004، ص:03.

2- منصور بن عمارة، مداخلة بعنوان "النظام الجبائي الجزائري ضمن الإصلاحات الإقتصادية " الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11 – 12 ماي 2003 ص :03.

3 - حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996 ص: 21.

4 - M. LAURE : in FLUENCE de la fiscalité Surla formation de l'epargne , Reune des services et légisilation financières,1954 p:290.

5- أحمد عبد العزيز الشرقاوي، "السياسة الضريبية والعدالة الإجتماعية في مصر خلال السبعينات "، معهد التخطيط القومي ، القاهرة، مصر 1981

- تحديد الأولويات التي يسعى النظام الجبائي إلى تحقيقها في ظل الأوضاع السائدة داخل الدولة.
- المزاج بين أدوات السياسة الجبائية، وذلك بإختيار نوع الضريبة وثقلها النسبي في مجموع الإيرادات العامة مع تحديد المعدلات دون إلحاق الضرر بالمكلفين أو بالخزينة العامة بغية تحقيق الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية.
- التنسيق بين السياسات الجبائية والسياسات الإقتصادية الكلية الأخرى.

بالإضافة إلى النقاط السابقة فقد أضاف الأستاذ " عثمان قنديل " مقومات أخرى تتمثل في ما يلي: [1]

- تحسين المحيط الضريبي .
- وضع سياسة جبائية واضحة ومتناسقة مع السياسات الإقتصادية الأخرى .
- إختيار هيكل ضريبي مرن وقابل للتأقلم مع المعطيات الجديدة .
- وضع إستيراتيجية لعملية فرض الضريبة .

ثانيا: أهداف السياسة الجبائية : إن سعي الدولة للتدخل في النشاط الإقتصادي من خلال السياسة الجبائية له مبرراته المتمثلة في الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي تصبوا إلى تحقيقها وتنقسم هذه الأهداف إلى قسمين:

- أهداف أساسية.
- أهداف ثانوية.

1- الأهداف الأساسية للسياسة الجبائية:

هذه الأهداف تشترك في تحقيقها جميع السياسات الإقتصادية الكلية وتمثل الغاية النهائية لتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي، وتتمثل هذه الأهداف في المسائل الثلاثة التالية :

أ- تحقيق الاستقرار الاقتصادي: يتحقق الاستقرار الاقتصادي عن مستوى التوظيف الكامل للموارد الاقتصادية ومستوى مستقر للأسعار من دون للأسعار دون ركود أو تضخم اقتصادي، وتختلف الأدوات المستعملة في إطار السياسة الجبائية لتحقيق هذا الهدف تبعا للظروف الاقتصادية التي يعرفها البلد المعني.

ص ص:(10- 11).

1 - أحمد رجراج، "النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة القادمة "، رسالة ماجيستر (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 ص:27.

وتساعد السياسة الجبائية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تأثيرها على الطب الكلي بالتأثير على الاستهلاك والاستثمار عن طريق الضرائب على الدخل والضرائب على أرباح الشركات والنتيجة التحكم في

مستويات التضخم.[1]

ب- تحقيق النمو الاقتصادي: يقصد بالنمو الاقتصادي الزيادة في الدخل الوطني الحقيقي السنوي بشبه أكبر من الزيادة في عدد السكان في نفس الفترة.

وتؤثر السياسة الجبائية على معدل النمو الاقتصادي من خلال محدداته والمتمثلة في [2] :

- ✓ معدل تكوين رأس المال (حجم الاستثمار القومي).
- ✓ معدل التحسن والتطور التكنولوجي.
- ✓ معدل الزيادة في كمية ونوعية الموارد الطبيعية.
- ✓ معدل الزيادة في الإنتاجية.

ج- إعادة توزيع الدخل والثروات: تساهم السياسة الجبائية في إعادة توزيع الدخول والثروات بالإعتماد على طرق مختلفة نذكر منها [3]:

- ✓ فرض ضرائب تصاعدية على الدخل والاستهلاك، فتقطع شبه أكبر من الدخل كلما ارتفع مستواه.
- ✓ تحديد أسعار ضريبية أعلى على سلع الرفاهية التي يستهلكها الأغنياء ، ويطلق على هذا النوع من الضرائب "ضرائب على السلع وفقا لسماتها التوزيعية ".

2- **الأهداف الثانوية :** تتميز هذه الأهداف بكونها لا تمثل الغاية النهائية للسياسة الجبائية ، بل تستخدم في غالب الأحيان لتحقيق الأهداف الأساسية.

و تتمثل هذه الأهداف بشكل رئيسي في العناصر التالية [4]:

---

1. Bernard Bobe : fiscalité et choix economique (paris : calman – levy , 1978) , p : 137 .

2 - يونس أحمد البطريق والمرسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2004، ص:36.

3- يونس أحمد البطريق و المرسي الحجازي، مرجع سابق، ص:49.

4 -Raymond Muzellec, op-cit, P:336.

أ- توجيه سلوك الأعوان الاقتصاديين: تؤثر الضريبة على سلوك الأعوان الاقتصاديين وعلى قراراتهم من خلال التأثير على الاستهلاك وعلى قرارات أرباب العمل فالضريبة المرتفعة على سلعة ما تشطب من استهلاكها، كما يؤدي تخفيض الضريبة عليها إلى التوسع في استهلاكها ، ويمتد تأثير السياسة الجبائية ليشمل توجيه الاستثمارات نحو نشاطات معينة كالزراعة ، والصناعة والتعدين بالإضافة إلى توطين الاستثمارات في مناطق معينة تسعى الدولة لترقيتها.

ب- زيادة تنافسية المؤسسات : تؤثر السياسة الجبائية على تنافسية المؤسسات من خلال ما تمارسه من أثر على عوامل الإنتاج، فانخفاض الضرائب يساعد على زيادة الإنتاج ومن ثم الاستفادة من مزايا الحجم الكبير مما ينعكس على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج، وفي الأخير زيادة عائد المؤسسة المحقق. [1]

ج- تمويل التدخلات العمومية: تعتمد السياسة الجبائية من خلال أدواتها على ما يسمى في الفكر الاقتصادي "بالتمويل الضريبي" كوسيلة غير تضخمية لتمويل الإنفاق العام في حالة عجز الموازنة العامة للدولة، كما تستخدم الضريبة على الاستهلاك في حالة الطلب المرتفع الذي يتولد عنه التضخم.

المطلب الثاني: مفهوم النظام الجبائي وأركانه.

يقصد بالنظام (كقول عام) كل تراكب يتكون من مجموعة من العناصر التي تتفاعل بإتساق مع بعضها البعض وتتكون هذه العناصر في حركتها الجماعية إفرازا مختلفا عن الطبيعة المنفردة لكل عنصر على حدة.

ويعتبر دور (أو وظيفة) كل عنصر بمثابة إيقاع منسجم مع إيقاع بقية العناصر المشتركة في النظام، وقد لا يكون لوظيفة كل جزء (في النظام) قيمة في حد ذاته إنما تظهر قيمة تلك الوظيفة في تكاملها وإتساقها مع باقي وظائف الأجزاء الأخرى الداخلة في نفس النظام، كما أن أجزاء ذلك النظام لا تعد وليدة الصدفة إنما هي من تصميم مسبق لمصمم النظام الذي يكون له هدف عام يتحقق من خلال إتساق دور ووظائف أجزاء ذلك النظام. [2]

أولا: مفهوم النظام الجبائي:

سنتطرق لمفهوم النظام الجبائي من خلال تعريفه ومقوماته.

1- عبد المجيد قدي، "المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية "، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، الجزائر 2006 ص: 168.

2- يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، "البناء الضريبي – مدخل تحليلي للنظم "، جامعة الإسكندرية، مصر، 1995ص:45.

1- **تعريف النظام الجبائي**: كل تعاريف النظام الجبائي تراوحت بين مجالين أو نطاقين هما:

أ- **المفهوم الضيق**: الذي يعرف النظام الجبائي على أنه " مجموعة القوانين والقواعد الفنية والتطبيقات العملية المتعلقة بالمراحل المختلفة لتحصيل الضريبة من تحديد للوعاء إلى حسابه وأخيرا التحصيل. [1]

ب- **أما المفهوم الواسع**: هو عبارة عن مجموعة العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضريبي معين.

و هذا التعريف ينطبق على كل الأنظمة الضريبية في العالم بحيث نجد أن كل نظام ضريبي لا بد أن يحتوي على مبادئ سياسية وكذا إقتصادية وطرق فنية تتماشى والنظام السياسي والإقتصادي للدولة.

بمعنى أن النظام الضريبي حسب هذا المفهوم تختلف مظاهره وكذا محتوياته من مجتمع اشتراكي إلى مجتمع رأسمالي.[2]

2- **مقومات النظام الجبائي**: النظام الضريبي في أي دولة في العالم يقوم على مقومات أساسية تلعب دورا هاما في تحقيق الأهداف المنشورة منه وهي: [3]

أ- الإدارة التشريعية.

ب- الإدارة التنفيذية.

ج- الهيئة القضائية.

د- المكلفون بالضريبة.

---

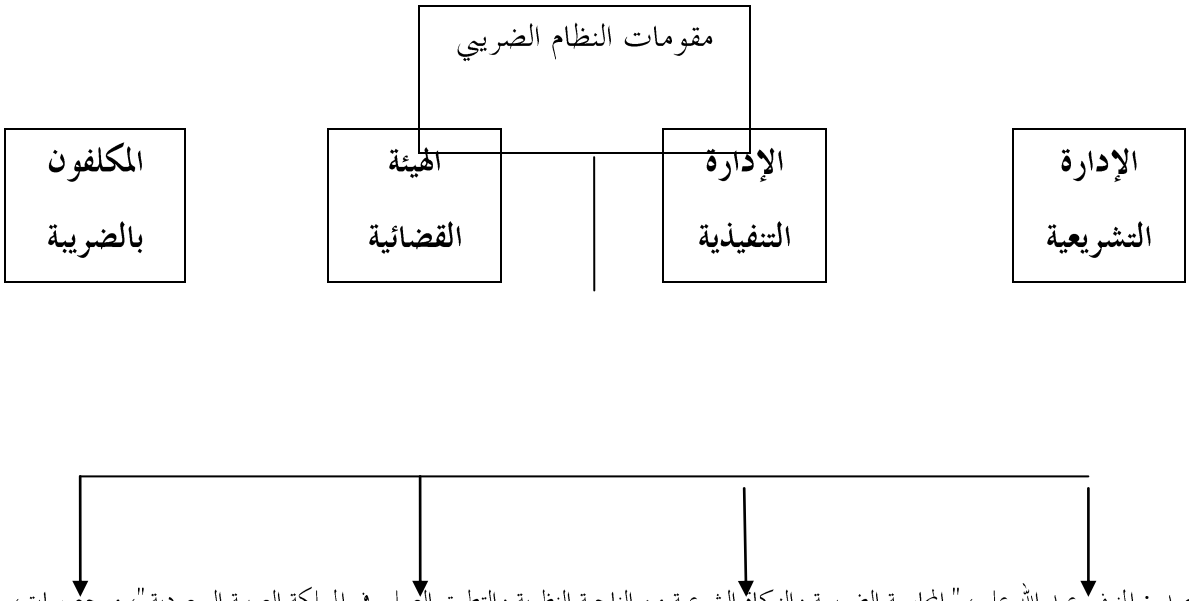
1 -A. Toualit et chehrit . petit dictionnaaire de l'imppot et de fiscalité(3éme ed , Alger , grand Alger livres ,2003)p : 39 .

2 - يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية "، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2001 ص: 19.

3 - المنيف عبد الله علي، " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية "، جامعة الملك سعود الرياض، السعودية،1984 ص:09.

و الشكل التالي يوضح: مقومات النظام الضريبي.

شكل (02 – 01): مقومات النظام الجبائي.



المصدر: المنيف عبد الله علي، " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية "، مرجع سابق، ص:10.

أ– **الإدارة التشريعية:** وهي الهيئة المختصة بإصدار القانون الجبائي وكافة التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف النظام الجبائي , وتلعب صياغة القانون الجبائي الدور الرئيسي في نجاح أي نوع من الضرائب لذلك يجب أن يتوفر في صياغته كافة ما تتطلبه قاعدتي الملائمة واليقين.[1]

1– محي الدين محمد مسعد، " العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية "، مطبعة الإشعاع الفني، ط1، الإسكندرية، مصر، 2002 ص: 09.

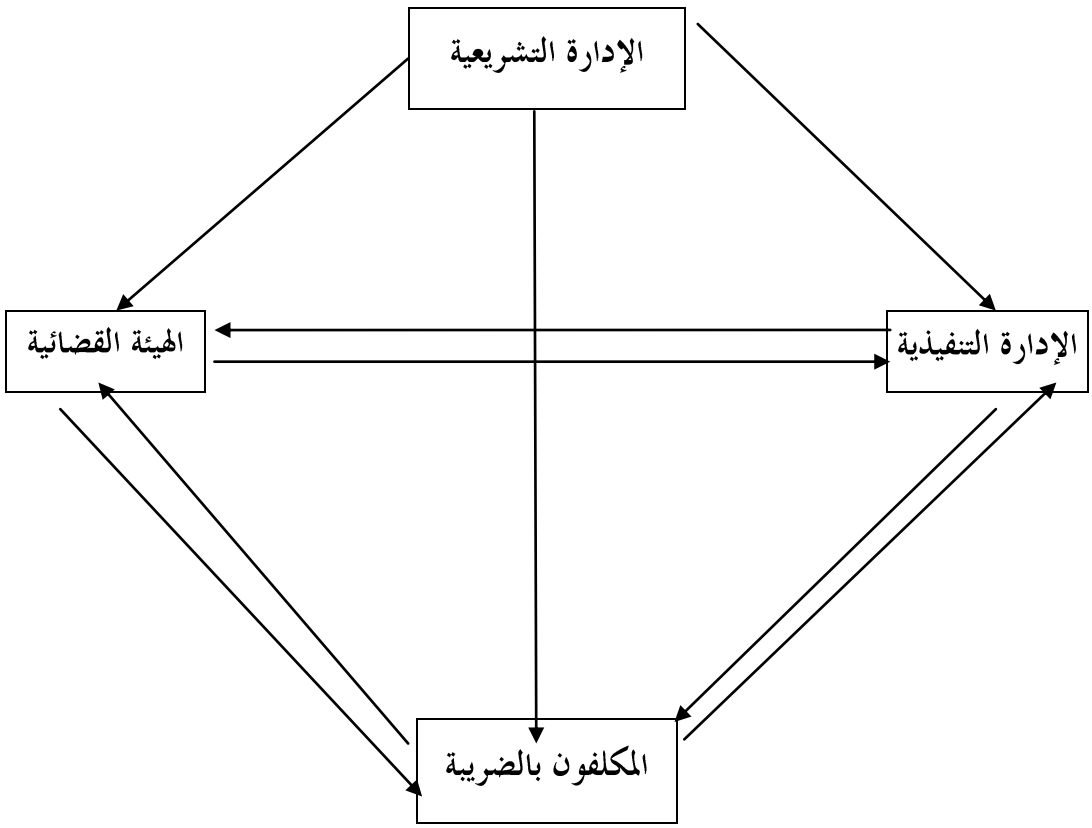
ب– الإدارة الفنية : وهو الجهاز الإداري الذي يتولى تنفيذ القانون الجبائي والسياسة الجابئية , ومستوى الإدارة التنفيذية , وكثيرا ما يكون هو الفصل في إمكانية تطبيق قانون جبائي ما وتحقيق أهداف السياسة الجبائية كون التنفيذ يرتبط بكفاءة هذه الإدارة والإمكانيات العملية المتاحة لها .[1]

ج– الهيئة القضائية: تعمل على الفصل بين المنازعلت التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة التنفيذية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين.

د– المكلفون بالضريبة: وهم الذين يخضعون للضريبة، قد يكون شخصية طبيعية (أفراد) أو شخصية معنوية (شركات).[2]

و للتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي :

شكل (02 – 02): مقومات النظام الجبائي.



1 – حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية " ، مرجع سابق، ص :103.

1– المنيف عبد الله علي " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية"، مرجع سابق ص ص : (10 -11) .

المصدر: المنيف عبد الله علي، " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية"، مرجع سابق، ص:11.

من الواضح أن الإدارة التشريعية تصدر الأنظمة والقوانين التي تؤثر على الإدارة التنفيذية والهيئة القضائية ولا يحق لأي منهم الرجوع أو الاستفسار من هذه الإدارة.

ثانيا : أركان النظام الجبائي.

إن المفاهيم السابقة المتعلقة بالنظام الجبائي، تظهر أن هذا الأخير يركز في بنائه على ركيزتين أساسيتين هما: الهدف والوسيلة، وسوف نتطرق إليهما بشكل من التفصيل.

1- **الهدف**: تبعا لما تطرقنا إليه سابقا فيما يتعلق بالمفهوم الشامل للنظام الجبائي بأن هذا الأخير تختلف أهدافه الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى حسب فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وكذا الاجتماعية والتي من خلالها يعمل النظام الجبائي كأداة فعالة لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف مختلفة.

فقد يكون هدف الدولة بالدرجة الأولى اقتصاديا أي العمل على تنمية وترقية هذا القطاع الحيوي الهام والذي من خلاله تتمكن الدولة من تطوير القطاعات الأخرى، ومن ثم فالدولة تعمل على وضع نظام جبائي يعمل من أجل تحقيق هذا الهدف وقد يختلف هذا الهدف بالنسبة لدولة أخرى، ومن ثم لا بد من وضع نظام جبائي يتماشى وهذه السياسة .[1]

2- **الوسيلة**: يعتمد النظام الجبائي على عنصرين هامين بغية تحقيق أهدافه:

أ- العنصر الفني: يتجسد العنصر الفني في مجموعة القوانين المنظمة للاستقطاع الضريبي في بلد ما خلال فترة زمنية معينة، وتختار الدولة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، مع مراعاة مبادئ الضريبة.[2]

ب- العنصر التنظيمي: يتطلب اختيار الوسائل الفنية للاستقطاع الضريبي ضرورة مراعاة التنسيق فيما بينها وذلك حفاظا على وحدة أهداف النظام الجبائي، وعدم تعارضها.

1 - يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، مرجع سابق، ص:26.

2 - ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2003، ص:19.

و تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر و عائها إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها، فإذا ما نقصت حصيلة ضريبية ما فيجب أن يعوض ذلك بحصيلة ضريبية أخرى.[1]

المطلب الثالث: المحددات الإقتصادية للهيكل الجبائي.

الهيكل الجبائي هو عبارة عن بناء يتكون من عدة صور فنية لضرائب ذات أوزان متقاربة أو متباعدة وتتمايز الهياكل الجبائية عن بعضها وفقا لتباين مكوناتها ومدى تباعد أو تقارب الأوزان النسبية لتلك الضرائب من بعضها البعض .[2]

وسنتناقش في هذا المطلب أهم العوامل الاقتصادية التي يتأثر بها بناء النظم الجبائية في الدول المختلفة من خلال دراسة العلاقة بين الهياكل الجبائية والنظم الاقتصادية من جهة ومستوى التقدم الاقتصادي من جهة أخرى.

أولا: العلاقة بين الهيكل الجبائي والنظام الإقتصادي.

تنعكس طبيعة النظم الإقتصادية بصورة مباشرة وواضحة على هياكل النظم الجبائية ، ويظهر ذلك من خلال إختلاف الأهمية النسبية لمختلف عناصر الهيكل الجبائي لكل نظام إقتصادي.

1- **النظام الإقتصادي الإشتراكي** : إن هيكل النظام الجبائي في الدول ذات الإقتصاد الإشتراكي، تتعاظم فيه الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة والمستمدة أساسا من قطاعات النشاط الإقتصادي المملوكة للدولة و تتضاءل فيه الأهمية النسبية للضرائب الشخصية على دخول الأفراد.[3]

و يرجع ذلك إلى كون دخول الأفراد تمثل نفقات عامة لخزينة الدولة ونفقات الأفراد المتمثلة أساسا في شراء سلع أو خدمات من المؤسسات العامة تمثل إيرادات عامة، كما تعتمد الدولة بشكل رئيسي في تمويل النفقات العامة على تحويلات الأرباح للمشروعات المملوكة لها، وهو ما يبرر إرتفاع حصيلة الضرائب غير

1 – ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، ص:20.

2 –سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية – مدخل تحليلي مقارن"، مرجع سابق، ص: 16.

3 –حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية" ، مرجع سابق، ص:42.

المباشرة وعلى وجه الخصوص الضريبة على رقم الأعمال التي تفرض على مبيعات المؤسسات العمومية والبيع بالتجزئة .[1]

2- **النظام الإقتصادي الرأسمالي**: يعتمد هيكل النظام الجبائي في الدول الرأسمالية بشكل رئيسي على الضرائب المباشرة، وعلى وجه الخصوص الضرائب على الدخل والتي تتسم بمراعاة القدرة الشخصية للممولين مع تميزها بإمكانية تطبيقها تصاعديا، وتتضاءل الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة خاصة ضرائب التجارة الخارجية في أغلب الدول الرأسمالية نتيجة إزدياد أهمية القطاع الإقتصادي الداخلي فيها مقارنة بحجم تجارتها الخارجية.[2]

و الجدول التالي يؤكد ما تطرقنا إليه سابقا ، من خلال ما يتضمنه من عرض نسب أنواع مختلفة من الضرائب إلى إجمالي الإيردات الجبائية المحققة لبعض الدول الرأسمالية خلال سنة 1998.

الجدول (02 -01): الهياكل الضريبية لمجموعة من الدول الرأسمالية لسنة 1998.

الوحدة: نسبة مئوية

(%)

الضريبة / الدول	الدخل والأرباح	الضمان الإجتماعي	الأجور	الثروة	سلع و خدمات	أخرى
كندا	49,0	13,4	2,1	10,0	24,4	1,1
الولايات المتحدة	48,4	24,2	_	10,7	16,7	_
أستراليا	56,6	_	6,7	9,2	27,5	_
اليابان	35,5	36,9	_	10,8	16,5	0,2
النمسا	28,9	34,2	6,2	1,3	28,2	1,2

1 - يونس أحمد البطريق، عبد العزيز السوداني، " البناء الضريبي – مدخل تحليلي للنظم "، مرجع سابق، ص:208.

2 -يونس أحمد البطريق وعبد العزيز السوداني، نفس المرجع، ص ص: (204 – 205).

بلجيكا	38,9	31,8	_	2,9	26,7	_
فنلندا	41,4	25,2	_	2,3	30,9	0,1
فرنسا	19,9	40,6	2,4	5,4	27,8	3,8
إيطاليا	35,4	33,5	0,1	5,1	25,9	_
الزويح	37,9	22,4	_	2,7	37,0	0,0
البرتغال	28,8	26,0	_	2,5	42,0	0,8
إسبانيا	29,9	35,0	_	5,8	28,9	0,3
السويد	41,2	29,2	3,2	3,9	22,3	0,1
سويسرا	37,1	36,9	_	7,7	18,3	_
إيطاليا	36,9	17,2	_	10,8	35,0	0,0
مجموعة OCDE	35,6	24,6	0,9	5,5	32,1	1,2
الإتحاد الأوروبي	34,5	28,6	1,0	4,5	30,9	0,5

نقلا عن : أحمد رحراح، "النظام الضريبي الجزائري ، تقييم الأداء وتحديات المرحلة القادمة"، مرجع سابق، ص:37.

من خلال الجدول السابق يظهر لنا تباين هيكل الإستقطاع الضريبي في الدول الرأسمالية وإن كانت في الغالب تعتمد على ضرائب الدخل.

و تعود أهم أسباب التباين بين صور الهيكل الجبائي في الدول الرأسمالية إلى ما يلي:[1]

- ✓ إختلاف إتجاهات تحديد مدلول العدالة الإجتماعية.
- ✓ إختلاف حجم الوحدات الإنتاجية وخصائص صورها القانونية.
- ✓ إختلاف دور الضرائب المراد تحقيقها.
- ✓ إختلاف شكل ونطاق الوسائل المستخدمة لتعديل التوزيع والتوازن بين قطاعي الزراعة والصناعة.

ثانيا: العلاقة بين الهيكل الجبائي ومستوى التقدم الإقتصادي.

1 – يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية"، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص:171.

تؤثر مظاهر التقدم أو التخلف الاقتصادي على تحديد مكونات الهياكل الجبائية في الدول المختلفة وهنا نميز بين قسمين :

1- **الدول المتقدمة:** في هاته الدول تتحدد مصادر الدخل وترتفع مستويات الدخل الوطني مما ينعكس على الدخول الفردية، والتي تتجاوز في معظمها حدود الإعفاء الضريبي، كما تتميز هذه الدول بارتفاع مساهمة القطاع الصناعي في الناتج الداخلي الخام.

كل العوامل السابقة مجتمعة انعكست على الهيكل الجبائي في صورة ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة و بصفة خاصة ضرائب الدخل، بينما تنخفض فيه الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة وعلى وجه الخصوص الضرائب الجمركية نتيجة ضآلة حجم التجارة الخارجية بالنسبة إلى حجم النشاط الاقتصادي الكلي الداخلي كما أن هذه الدول ترى في هذا النوع من الضرائب أداة تعرقل النمو الإنتاجي فيها.[1]

2- **الدول النامية:** تتسم هذه الدول بانخفاض مستوى الدخل القومي ومن ثم انخفاض مستوى الدخل الفردي وتزداد مساهمة القطاع الزراعي فيها نسبيا، كما أن دخول الأفراد تقع معظمها دون حدود الإعفاء الضريبي .[2]

هذه المميزات تنتج عنها انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وعلى وجه التحديد ضرائب الدخل وارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، وبصفة خاصة الضرائب الجمركية نتيجة اعتماد هذه الاقتصاديات على التجارة الخارجية بشكل كبير .

المبحث الثاني: الابعاد الإقتصادية لسياسة التحفيز الضريبي.

تعتبر سياسة التحفيز الضريبي سياسة حديثة النشأة، فهي وليدة التجارب المالية، وعادة ما يستعمل مصطلح التحفيز أو الامتياز للدلالة عن الأساليب ذات الطابع الإنمائي والتي تتخذها الدولة كوسيلة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، وتعمل هذه السياسة على تحقيق جملة من الأهداف منها زيادة الاستثمارات الخاصة والعمل على تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، تشجيع عملية التصدير...ألخ لذا فإن هذه السياسة تحمل تحت طياتها عدة مفاهيم وأشكال يجب دراستها والإلمام بها.

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الأول: ماهية سياسة التحفيز الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال التحفيز الضريبي.

---

1 - عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، مرجع سابق، ص:240.

2- سعيد عبد العزيز عثمان، " النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارن "، مرجع سابق، ص:40.

المطلب الثالث: أهداف التحفيز الضريبي.

المطلب الأول: ماهية سياسة التحفيز الضريبي.

يعتبر مصطلح التحفيز (الضريبي) مصطلحا حديثا نوعا ما في الحياة الاقتصادية، لذا اختلفت التعاريف المقدمة له وذلك باختلاف الأهداف المرجوة منه.

أولا: تعريف التحفيز الضريبي.

- **التعريف الأول:** "هو إجراء خاص وغير إجباري لسياسة اقتصادية، تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتماماتهم إلى الإستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل، مقابل الاستفادة من امتياز أو إمتيازات معينة"[1].
- **التعريف الثاني:** "هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات و التسهيلات ذات الطابع التجهيزي تتخذه الدولة لصالح فئات معينة لغرض توجيه نشاطهم، والمؤسسة الخاصة هي المستهدفة بالدرجة الأولى من إجراءات الامتياز"[2]
- **التعريف الثالث:** "هو عبارة عن تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس"[3].
- **التعريف الرابع:** " تتمثل بالتدقيق وببساطة في إعانات مالية غير مباشرة من طرف الدولة وليس تسبيق نقدي" [4] .

ثانيا: خصائص التحفيز الجبائي.

من خلال استعراضنا للتعاريف السالفة نلاحظ أن التحفيز الضريبي يتمتع بعدة خصائص نذكر منها[5]:

1- علي صحراوي، "مظاهر الجباية في الدول النامية وأثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1992 ، ص:91.

2- باشوندة رفيق، داني كبير معاشو، مداخلة بعنوان "تحليل سلوك المؤسسة إتجاه العبء الجبائي وأساليب التحريض الجبائي"، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11 و12 ماي 2003، ص: 04.

1- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر 2003 ص: 118.

4 -O. Kandil, théorie fiscale et développement, édition SNED, 1970 ,P: 88 .

3- ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر 1992_2003 "، دار هومة، الجزائر، ص:178.

1- إجراء اختياري: وحسب هذه الخاصية فإن الأعوان الاقتصاديين المستفيدين لهم الحرية في اختيار بين الخضوع أو عدم الخضوع للإجراءات والمقياس والشروط التي تضعها الدولة دون أن يترتب عليهم أي عقاب أو جزاء في حالة الرفض.

2-إجراء هادف: إن لجوء الدولة إلى سياسة التحفيز الضريبي تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية الاجتماعية... إلخ، فهي تعمل على التخلي عن جزء من إيراداتها من أجل تحقيق هائه الأهداف التي هي غير أكيدة التحقيق، لذا على الدولة عند وضع سياسة الامتياز الضريبي دراسة وتحليل بعض العناصر منها:

- ✓ تحديد إطار قانوني المستفيد من إجراءات التحفيز الضريبي.
- ✓ شكل ومدة التحفيز الضريبي.
- ✓ السياسات والظروف المحيطة بإجراءات التحفيز الضريبي.

3- إجراء له مقاييس: إن التحفيز الضريبي موجه إلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة، هذه الفئة يجب عليها أن تلتزم وتتقيد بجملة من الشروط التي يضعها المشرع، كتحديد طبيعة النشاط، مكان النشاط، والإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد.....إلخ، فالتحفيز الضريبي ليس إجراء عام يطبق على جميع المؤسسات، وإنما هو إجراء محدد بمقاييس، والمؤسسات التي تستجيب لتلك المقاييس هي التي تستفيد من الامتيازات الضريبية.

4- إحداث سلوك معين: تهدف الدولة من وراء سياسة التحفيز الضريبي إلى إحداث سلوك وتصرف معين لدى الأعوان الإقتصاديين، بغية توجيههم نحو أعمال وأنشطة لم يقوموا بها في وقت مضى.

المطلب الثاني: أشكال التحفيز الضريبي.

أولا: التحفيز الضريبي المتعلق بالإستثمار.

يأخذ التحفيز الضريبي المتعلق بالإستثمار عدة أشكال فقد يكون شكل تخفيض أو إعفاء من الضريبة أو في شكل إجراءات ضريبية تقنية والتي تخص بعض العناصر المتأثرة بالضريبة، ويختلف شكل التحفيز حسب الهدف المراد تحقيقه، وعلى العموم يمكن تقسيم هذا العنصر إلى الأشكال التالية:

- الإعفاء الضريبي.
- التخفيض الضريبي.
- الإجراءات الضريبية التقنية.

1- الإعفاء الضريبي: ونقصد بالإعفاء الضريبي "هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضرائب المستحق عليها مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة"[1].

كما يمكن تعريفه أيضا على أنه "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما شكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" [2].

من خلال التعريفين السابقين نلاحظ أن الإعفاء الضريبي يأخذ شكلين:

1-2 إعفاء دائم: وهو عدم دفع المكلف لضريبة معينة أو مجموعة من الضرائب والرسوم طوال حياة المشروع وتمنح الدولة هذا الإعفاء إلى أنشطة محدودة وتكون موجهة لمناطق وفئات معينة.

1-3 إعفاء مؤقت: وهو عدم دفع المكلف لضريبة أو مجموعة من الضرائب والرسوم لمدة معينة من حياة المشروع، وتختلف هذه المدة من بلد إلى أخر حسب النظام الضريبي وقوانين الاستثمار، ويهدف إلى تشجيع المؤسسات حديثة التكوين وتخفيف العبء الضريبي عليها حتى تتمكن من الانطلاق الصحيح في ممارسة نشاطها.

و تجد الإشارة أنه يمكن تبويب الإعفاءات الضريبية إلى[3]:

- **الإعفاءات السياسية** : وهي الإعفاءات التي تكون بهدف توثيق الروابط السياسة والعلاقات مع الدول الأخرى وبهدف منع الازدواج الضريبي .
- **الإعفاءات الاقتصادية:** وهي الإعفاءات التي تمنح للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين بهدف تشجيع الاستثمار في مشروعات معينة، كما تهدف إلى دخول رؤوس الأموال الأجنبية ومساهمتها في مشاريع اقتصادية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تشجيع المستثمرين على استثمار أموالهم في مناطق أو مجالات معينة بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية لتلك المناطق.
- **الإعفاءات الاجتماعية:** وهي الإعفاءات التي تمنح للأفراد أو الجهات أو مؤسسات معينة ليس هدفها الربح كالمؤسسات الدينية والخيرية والثقافية، وذلك تشجيعا لهذه المؤسسات على عمل الخير.

1- عبد المجيد قدي، مداخلة بعنوان "السياسية الجبائية وتأهيل المؤسسة"، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2001، ايام 29-30 اكتوبر، ص:03.

2- طارق الحاج، "المالية العامة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999 ص:88.

3- عبد الحليم كراجة، هيثم العبادي، "المحاسبة الضريبية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000 ص:27.

و الملاحظ أن جميع الدول تلجأ إلى سياسة الإعفاء الضريبي، لذا يجب عند إتباع هذه السياسة أن نأخذ في الحسبان العوامل التالية[1]:

- ✓ إن اعتماد الإعفاء كحافز ضريبي يمكن أن يترتب عليه أثر تميزي لصالح استثمارات معينة و في غير صالح استثمارات أخرى، فبالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل و التي غالبا لا تحقق أرباحا في بداية حياتها الإنتاجية فإن منح الإعفاء الضريبي لا يكون له أثر فعال على حجم تلك الاستثمارات.

أما بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل و التي يقل عائدها في فترة قصيرة نسبيا فمن المتوقع أن تكون تلك الاستثمارات أكثر استفادة من الإعفاء الضريبي، حيث تحقق معدلات عالية من الأرباح في السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية ولذلك فإنه يتعين على النظم الضريبة عامة وفي الدول النامية خاصة أن تميز بين الاستثمارات طويلة الأجل والاستثمارات قصيرة الأجل عند منح الإعفاء الضريبي، بحيث تزداد بالنسبة للنوع الأول وتنعدم أو يتم حصرها بالنسبة للنوع الثاني، ذاك أن النوع الأول ملائم لظروف التنمية الاقتصادية خاصة في الدول النامية ولكي لا يتم إسراف موارد الدولة بدون مبرر .

- ✓ أن منح الإعفاء الضريبي قد يتم بصورة جزئية، حيث أن الأنظمة الضريبية في بعض الدول تسمح بالإعفاء من ضرائب معينة تتصل مباشرة بنفقات الإنتاج، وذلك للحد من التضخم وتخفيض التكاليف الإنتاج، ومن ثمة زيادة قدرات المنتجات الوطنية على المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية .
- ✓ قد يكون الإعفاء الضريبي كحافز أكثر ملائمة و خاصة بالنسبة للمشروعات التي يكون فيها معامل العمل / رأس المال مرتفعا نسبيا، أي المشروعات كثيفة العمل نسبيا.
- ✓ يترتيب على استخدام الإعفاء الضريبي كحافز العديد من المشاكل أهمها:

- مشكلة تحديد بداية سريان فترة الإعفاء حيث يمكن احتسابها من بداية الموافقة على المشروع، أو من بداية فترة الإنشاء والتجهيز، وقد يتم احتسابها من بداية فترة الإنتاج.
- مشكلة أقساط الإهتلاك هل يتم احتسابها من بداية فترة الإعفاء الضريبي أو من نهاية فترة الإعفاء الضريبي.

- ✓ إن استخدام الإعفاء كحافز ضريبي يكون له أثر تميزي في صالح المشروعات الجديدة، وفي غير صالح المشروعات القائمة، مما يؤدي بهاته الأخيرة إلى تصفية أعمالها، وإنشاء مشروعات جديدة قصيرة الأجل سريعة العائد، مما يؤثر سلبا على كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية داخل المتجمع.

1-سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية : مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص:(98 – 100).

- ✓ يجب التمييز بين نوعية الاستثمارات في منح الإعفاء الضريبي، حيث يجب أن تكون الاستثمارات الإنتاجية هي الأكثر استفادة من الإعفاء الضريبي، وهذا راجع لوجود درجة عالية من المخاطرة ولمساهمة هاته الأخيرة في التكامل والترابط بين أجزاء الاقتصاد الوطني.

2-التخفيض الضريبي: ويعرف التخفيض الضريبي بأنه إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة، مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس، المحددة ضمن قانون الاستثمار أو من خلال النظام الضريبي المتضمن في قوانين المالية السنوية[1].

من خلال هذا التعريف يمكن تصنيف التخفيض الضريبي إلى شكلين:

2-1 التخفيض في معدل الضريبة: وهو ما يصطلح عليه أحيانا ب" المعدلات التميزية "و نعني بذلك تصميم جدول المعدلات (الأسعار) الضريبية بحيث يحتوي على عدد من المعدلات يرتبط كل منها بنتائج محددة للعمليات المشروع، فقد ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع، أو مع حجم المستخدم فيه من العمالة الوطنية

أو مع أحجام التصدير من منتجات المشروع، أو مع نسبة الحقائق من أهداف خطة التنمية الاقتصادية..." ولعل أهم مجال نجح فيه هذا النوع مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة[2].

2-2 التخفيض في المادة الخاضعة للضريبة: ونعني بذلك أن تستثني أو تستبعد قيمة معينة من المادة الخاضعة للضريبة عند حساب الضريبة مثل ما هو معمول به في بعض الضرائب مثل الضريبة على الدخل الإجمالي...إلخ.

3-الإجراءات الضريبية التقنية: ويقصد بالإجراءات الضريبية ذات الطابع التقني، المعالجة الضريبة لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة، ويترتب عنها أثار ضريبة تحفيزية تسمح بتخفيف العبء الضريبي ومن بينها[3]:

3-1 نظام الإهتلاك: يعرف الإهتلاك على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات، والتي تتدهور قيمتها مع الزمن، بهدف إظهارها بالميزانية بقيمتها الصافية، كما أنه طريقة لتوزيع تكاليف الاستثمار القابل للإهتلاك على دورات مدة حياته[4].

1- عبد المجيد قدي، "السياسية الجبائية وتأهيل المؤسسة"، مرجع سابق، ص: 03.

2- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 246.

3- عبد القادر بريش، "دراسة أثر الضريبة على التسيير المالي للمؤسسة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، ص:73.

4- محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003، ص:225.

فالمشرع الضريبي يعتبر أقساط الإهتلاك من التكاليف القابلة للخصم من الدخل الخاضعة للخصم من الداخل الخاضع للضريبة، لذا يضع طرق مختلفة للإهتلاك يجب على المؤسسة اختيار أحدها وهي :

أ–الإهتلاك الخطي : وحسب هذه الطريقة فإن الاستثمار يهتلك بأقساط متساوية خلال عمره الإنتاجي، أي أن قسط الإهتلاك ثابت في كل دورة، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك الخطي} = \frac{\text{تكلفة حيازة الاستثمار}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

و نلاحظ أن هذه الطريقة سهلة إلا أنها تطرح مشكلة تحديد العمر الإنتاجي للاستثمار.

ب– الإهتلاك المتناقص: وحسب هذه الطريقة فإن الاستثمار يهتلك بأقساط متناقصة في كل دورة ويحسب قسط الإهتلاك من القيمة الباقية للاستثمار في كل دورة، حيث يتم ضرب نسبة الإهتلاك الثابت في معامل جبائي متغير يناسب مدة الاستعمال والجدول التالي يوضح المعاملات المستعملة في الإهتلاك المتناقص.

الجدول(02 – 02) : المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المتناقص .

المدة العادية للإستعمال	المعامل الجبائي
3 او 4 سنوات	1
5 او 6 سنوات	1.5
اكبر من 6 سنوات	2

المصدر: Ministère des finances –DGI- « Les Amortissements règles fiscale et comptable », Alger, 2001, P14

وتجدر الإشارة أن هناك مجموعة من الشروط يجب مراعاتها عند اختيار هذه الطريقة وهي[1]:

- ✓ أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- ✓ تقديم طلب خطي إلى الإدارة الضريبة من أجل تطبيق هذه الطريقة.
- ✓ عند اختيار هذا النوع من الإهتلاك لا يمكن للمؤسسة الرجعة فيه في نفس الاستثمار.
- ✓ لا يطبق هذا الإهتلاك إلا على الاستثمارات الجديدة.

ج – الإهتلاك المتزايد: وفقا لهذه الطريقة فإن الاستثمار يهتلك وفقا لأقساط متزايدة كل سنة، ولا يحدد قائمة معينة من الاستثمارات، ومن ناحية التشريع الضريبي فلا توجد شروط لتطبيق هذه الطريقة، والاستفادة من هذا النظام يجب تقديم طلب للإدارة الضريبة مرفق بالتصريح السنوي للأرباح.

أما عن طريقة حساب قسط الإهتلاك المتزايد فيحسب وفق للعلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك المتزايد} = \text{تكلفة حيازة الاستثمار} \times \frac{\text{رقم سنة استعمال الاستثمار}}{\text{مجموع سنوات حياة الاستثمار}}$$

و يحسب مجموع سنوات حياة الاستثمار بجمع السنوات من 1 إلى n أو وفق العلاقة التالية: $\frac{n\,(n+1)}{2}$

ويشكل الإهتلاك امتياز لصالح المؤسسة، بحيث بفضله تتمكن المؤسسة من جهة إعادة تجديد استثماراتها المهتلكة ومن جهة ثانية تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي الخضوع لضريبة أقل.

وتختلف التحفيزات التي تحققها كل من النظامين (المتناقص و المتزايد) حسب وضعية المؤسسة المالية والأهداف المنتظرة لها، فإذا كانت المؤسسة حديثة التكوين أو النشأة فمن صالحها اختيار نظام الإهتلاك المتزايد لأن تكاليف استغلالها تكون مرتفعة في بداية النشاط، نظرا لارتفاع تكاليف النشأة، ولأن الربح المحقق خلال

1- علي صحراوي، "مظاهر الجباية في الدول النامية وأثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي"، مرجع سابق،ص: 114.

السنة الأولى لا يكفي إلى الحد الذي يسمح لها بإهتلاك استثماراتها الثابتة بسرعة، كما أن هذا النظام يسمح للمؤسسة بامتصاص تكاليفها بشكل تدريجي[1].

أما إذا كانت المؤسسة قديمة النشأة و لها خبرة في الميدان، ووضعها المالي جيد، فيمكنها اختيار نظام الإهتلاك المتناقص حيث يسمح هذا النظام من الإهتلاك للمؤسسة، من استرجاع تكاليف الاستثمارات في السنوات الأولى من استعماله، مما يؤدي إلى تعويض هذه الاستثمارات في أقرب وقت ممكن.

وقد تلجأ بعض الدول إلى استخدام نظام الإهتلاك المعجل الذي يعرف على أنه "كافة الطرق التي تؤدي إلى إستهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية المقدرة"و توجد عدة طرق للإهتلاك المعجل أهمها [2]:

- ✓ الطريقة السويدية للإهتلاك الحر التي تسمح للمستثمر باختيار أقساط الإهتلاك السنوية وعدد سنوات الإهتلاك.
- ✓ طريقة القسط المبدئي التي تسمح بزيادة قيمة معينة من الاستثمار كقسط مبدئي إلى قسط الإهتلاك العادي في السنة الأولى.
- ✓ الطريقة الأمريكية للإهتلاك الخمسي والتي تسمح بإهتلاك الاستثمار خلال الخمس سنوات الأولى من شرائه بغض النظر عن العمر الإنتاجي له.

و يتمتع الإهتلاك المعجل بميزتين هما:

أولا: أنه الأقل تكلفة على وجه العموم، حيث أن الإيراد الضائع في السنوات الأولى (بالنسبة إلى مثيله في حالة عدم استخدام الأساس المعجل) يتم استرداد جزء منه على الأقل في السنوات التالية من عمر الأصل.

ثانيا: أنه إذا توفر استخدام الأساس المعجل بصفة مؤقتة فحسب، من الممكن أن يستحث ذلك طفرة كبيرة في الاستثمارات على المدى القصير.

و يعتبر نظام الإهتلاك حافزا ضريبيا ذاك أنه يؤثر على مقدار الضريبة التي تتحملها المؤسسة وتوقيت دفع الضريبة، و يعالج الإهتلاك من الناحية الضريبة على أنه تكلفة تخفض من الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف السماح للمؤسسة بتجديد استثماراتها، وإيجاد تدفق نقدي سنوي يساعدها على إعادة تمويل استثماراته.

1- سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية: مدخل تحليلي مقارن"، مرجع سابق، ص:116.

2- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"، مرجع سابق، ص:269.

2-3 إمكانية نقل و ترحيل الخسائر: وحسب هذا الشكل فإن التشريع الضريبي يتضمن نصوصا تسمح للمؤسسة بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي تحققها في السنوات اللاحقة أو السابقة باعتبار أن هذه الخسارة تدخل ضمن تكاليف المؤسسة عن سنوات سابقة أو لاحقة.

من هذا التعريف يمكن القول أن ترحيل الخسائر يأخذ الأشكال التالية[1] :

أولا: الترحيل إلى الخلف: وحسب هذا الشكل فإنه يتم خصم الخسارة المحققة في سنة معينة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة المحققة في السنوات السابقة، حتى تغطية الخسارة مع الحق في استرجاع قيمة الضريبة المدفوع في السنوات السابقة بمقدار الخسارة.

ثانيا : الترحيل الأمام: وحسب هذا الشكل فإنه يتم خصم الخسارة المحققة في سنة معينة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة المحققة في السنوات اللاحقة حتى تغطية الخسارة.

ثالثا : أما الشكل الثالث فهو عبارة عن الجمع بين الشكلين السابقين.

وتختلف مدة ترحيل الخسائر من دولة على أخرى، وقد تكون في بعض الأحيان غير محددة إلى غاية تغطية الخسارة.

وتجدر الإشارة أن المشرع الضريبي الجزائري قد حدد مدة الترحيل بخمس (05) سنوات وعليه فإن الخسارة المحققة في سنة معينة تخصم من الأرباح المحققة في السنوات القادمة حتى تغطية الخسارة بشرط أن لا تتجاوز المدة

(05) سنوات.[2]

3-3 **إعادة استثمار الأرباح:** وفقا لهذا الشكل من الأشكال التحفيز الضريبي، فإن المؤسسة تستفيد من تخفيض ضريبي عن الأرباح الصافية المحققة في دورة الاستغلال والتي قررت المؤسسة إعادة استثمارها بشرط تقيدها ببعض الشروط والالتزامات التي يضعها المشرع الضريبي.

وتجدر الإشارة أن النظام الضريبي الجزائري يسمح للمؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بتطبيق معدل مخفض على الأرباح المعاد استثمارها يقدر ب : 15 % بدلا من المعدل العادي المقدر ب 30 %، كما يمنح للمؤسسة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي تخفيضا يقدر ب 30 % من الدخل الخاضع

1-سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية: مدخل تحليلي مقارن"، مرجع سابق، ص:191.

2- المادة 174 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

للضريبة ويمنح هذا التخفيض للمؤسسة بشرط التزامها بإعادة استثمار الأرباح في سنه تحققها أو السنة التي تليها.

3-4 إعادة استثمار فائض القيمة: ويمكن تعريف فائض القيمة أنه كل إيراد أو زيادة ناتجة عن تنازل المؤسسة على عنصر من عناصر أصولها الثابتة، بسعر يزيد عن قيمة المحاسبية الصافية، ويتحدد وفق للعلاقة التالية:

فائض القيمة = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية

وتحسب القيمة المحاسبية الصافية وفقا للعلاقة التالية:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة – مجموع الإهتلاكات المتراكمة حتى تاريخ التنازل

وحسب النظام الضريبي الجزائري، تتم المعالجة الضريبية لفائض القيمة بإدراجه ضمن الربح، أو الدخل الخاضع للضريبة مع استفادة المؤسسة لتخفيض من قيمة فائض القيمة تختلف باختلاف مدة اكتساب أو اقتناء الاستثمار.

و عليه يمكن التميز بين شكلين لفائض القيمة[1]:

أولا : فائض القيمة قصيرة المدى: ويتحقق بتنازل المؤسسة على إستثمار مقتنى أو مكتسب في مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، وتستفيد المؤسسة هنا بتخفيض قدره 30 % من قيمة فائض القيمة، أي يدرج ضمن الربح أو الدخل الخاضع للضربية بنسبة 70%.

ثانيا : فائض القيمة طويل المدى: ويتحقق بتنازل المؤسسة على استثمار مقتنى أو مكتسب في مدة تزيد عن ثلاث سنوات، وتستفيد المؤسسة هنا بتخفيض قدره 65 % من قيمة فائض القيمة، أي يدرج ضمن الربح أو الدخل الخاضع للضريبية بنسبة 35% .

1-المادتين 173 و172، القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

و يمكن للمؤسسة أن تستفيد من إعفاء فائض القيمة من الضريبة بشرط أن تتعهد باستثمار هذا الفائض مضافا إليه الإهتلاكات المتراكمة لهذا الاستثمار ويجب أن يتم هذا الاستثمار في السنة التي تحقق فيها أو في السنة الموالية لتحقيق هذا الفائض.

أما في حالة عدم التزام المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة فإنه يدمج في الربح أو الدخل الخاضع مع حساب غرامات التأخر والتهرب.

3-5 إعادة تقيم الإستثمارات: ونقصد بها تلك العملية التي تعمل على تصحيح أرصدة حسابات الإهتلاك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لتأخذ أثر ارتفاع الأسعار في الحسبان، فإذن هي عملية تقوم المؤسسة بموجبها بإعادة النظر في قيم استثماراتها وبالتالي إعادة النظر في أقساط إهتلاكها[1] .

و وفقا لطريقة إعادة تقيم الاستثمارات كامتياز ضريبي فإنه يتعين منح المؤسسة معونة استثمارية تعادل مقدار الضريبة المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط الإهتلاك وفقا لطريقة إعادة التقويم وأقساط الإهتلاك التقليدية.

و يعطي هذا الشكل من أشكال الامتياز الضريبي للمؤسسة عدة مزايا منها[2]:

- ✓ استخراج فائض القيمة والذي هو غير خاضع للضريبة.
- ✓ التخفيض من أثر التضخم على المؤسسة.
- ✓ إضافة أقساط إهتلاك أخرى.

و تعمل هذه المزايا على:

- ✓ تدعيم قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.
- ✓ تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ زيادة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.
- ✓ زيادة ربحية المؤسسة.

وفي هذا الصدد اصدر المشرع الجزائري ثلاث مراسم تنفيذية الأول تحت رقم 90-130 المؤرخ في 27 مارس 1990، والثاني تحت رقم 93- 250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 اما الثالث تحت رقم 96-336 المؤرخ في 12 اكتوبر 1996 .

1- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"، مرجع سابق، ص: 261.

2- سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية : مدخل تحليلي مقارن"، مرجع سابق، ص: 105.

وقد بين كل مرسوم الشروط التي يجب توفرها في الاستثمارات المراد تقييمها وكذا المعاملات المطبقة بالإضافة إلى السنوات المحددة للتقييم.

ثانيا :التحفيز الضريبي المتعلق بالتشغيل: ويعرف على أنه "إعفاءات جبائية من أجل إحداث مناصب شغل أو على أساس النسبة بين كل من العاملة على رأس المال، أو تخفيض من الضريبة على الدخول (جزائيا أو كليا) على شكل تسليفات ضريبة انطلاقا من مستوى تكاليف الأجور أو تكاليف التكوين المهني"، وتلجأ الدولة إلى هاته السياسة بغية تخفيض العبء الضريبي عن المؤسسة من جهة والتخفيف من حدة البطالة من جهة أخرى[1].

ويأخذ التحفيز الضريبي المتعلق بالتشغيل الأشكال التالية:

1-التخفيض على أساس عمل شخص مشغل: وحسب هذا الشكل فإنه يتم تخفيض جزء معين من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، حسب كل شخص أو منصب شغل تحدثه المؤسسة، وهذا وفقا معايير وشروط يحددها القانون، وقد يكون هذا التخفيض عبارة عن اقتطاع مبلغ ثابت من الدخل الخاضع للضريبة، أو عن طريق إتباع سلم يتناسب طرديا مع عدد المناصب المحدثة.

وقد يطال هذا التخفيض الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة جراء الأجور، مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي وبالتالي زيادة الطلب على اليد العاملة.

2-التخفيضات الضريبية للصناعات ذات الكثافة العمالية: وحسب هذا الشكل فإن للصناعات ذات الكثافة العمالية إمكانية المفاضلة في معدل الاقتطاع الذي يطال دخول المؤسسات على أساس نسبةرأس المال / اليد العاملة، فالمفاضلة تكون في تخفيض المعدل الضريبي على المؤسسات ذات الكثافة العمالية ورفعه بالنسبة للمؤسسات ذات الكثافة في رأس المال، كما تمنح امتيازات على الأرباح المعاد استثمارها الموجهة إلى استثمارات تحتاج إلى أيدي عاملة.

ثالثا : التحفيز الضريبي المتعلق بالتصدير: تعتبر الصادرات من أهم الأنشطة المدعمة للنشاط الاقتصادي، إذ تعمل على جلب العملة الصعبة والتعريف بالمنتوج المحلي، لذا تلجأ معظم الدول إلى تدعيم هذا النشاط بمنح امتيازات ضريبية من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات المصدرة وزيادة تنافسيتها في الأسواق الدولية.

1- قاسي ياسين، "التنافسية الجبائية وتأثير ها على تنافسية الدول"، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2005 ص:16.

و يعتمد هذا الشكل على جملة من الآليات أهمها[1]:

1- التحفيزات الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل: يمكن للمؤسسات التي تصدر منتجاتها أن تستفيد من إعفاء كلي على دخلها الناتج عن التصدير، والذي يتناسب عادة مع فترة أو مدة الإعفاء، إذا توفرت بعض الشروط كطبيعة المنتوج، والتي تكون عادة المنتجات المصنعة وليس المواد الأولية الخام، أو على أساس شكل المنتوج المصدر، وشكل المؤسسة المستفيدة، إلا أن الفعالية لهذا الإجراء مرتبط ببعض العناصر منها:

- ✓ التحفيز يكون فقط عندما تكون الأرباح المعتبرة ممكنة التحقيق أثناء فترة الإعفاء، وهذا لا يكون ممكنا بالنسبة للمؤسسات التي تبدأ في تصدير المنتجات غير التقليدية.
- ✓ إن هذا التحفيز لا يكون له فعالية في جلب المؤسسات الأجنبية، إلا إذا كان الإعفاء الضريبي الممنوح لهذه المؤسسات غير ملغى بالضريبة للمكلفين لها في أوطانهم الأصلية.

2-التحفيزات المتعلقة بالحقوق الجمركية: يتم تخفيض الحقوق الجمركية لتشجيع العمليات الاستثمارية ويستفيد أصحاب هذه الاستثمارات من إعفاء في الحقوق الجمركية التي تمنح في عملية استيراد المواد الأولية والتجهيزات الضرورية، شريطة ان تدخل مباشرة في إنتاج المنتجات والسلع التي تصدر.

إضافة إلى أن بعض الدول تتخذ أسلوب الإنتاج بدون جمركة للبضائع الموجهة للتصدير أو المعاد تصديرها مباشرة والتي تعالج في أماكن مخصصة تعرف باسم المناطق الحرة، أو المناطق الجبائية الحرة والتي تسعى الدول من ورائها إلى جلب العملة الصعبة، وإيجاد مناصب عمل ونقل التكنولوجيا، حيث يتم في هذه المناطق إعفاء جميع العمليات الموجهة للتصدير من دفع الضرائب والرسوم الجمركية.

ويعتبر مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة من أهم المجالات التي ثبت فيها نجاح استخدام التخفيضات الضريبية أو المعدلات التميزية.

3- التحفيزات المتعلقة برقم الأعمال: يعتبر إعفاء الصادرات من الضرائب على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة من الأساليب التحفيزية المهمة لتشجيع التصدير، إذ تعتمد على التخفيضات و الإعفاءات من الضريبة.

المطلب الثالث: أهداف التحفيز الضريبي.

1- قاسي ياسين، "التنافسية الجبائية وتأثير ها على تنافسية الدول"، مرجع سابق، ص:17.

تهدف الدولة من وراء سياسة التحفيز الضريبي- في الحالة العامة - إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية

و الاجتماعية.

1- الأهداف الاقتصادية:

وتتمثل في مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- ✓ توفير مناخ استثماري ملائم ومشجع مما يؤدي إلى زيادة الاستثمارات في الداخل والعمل على جلب استثمارات أجنبية مباشرة.
- ✓ العمل على توازن الاستثمارات من حيث النشاط وذلك بتوجيهها نحو الأنشطة ذات الأولوية في السياسة التنموية.
- ✓ تشجيع الصادرات خارج المحروقات وذلك بإعفاء ها من جميع الضرائب.
- ✓ زيادة تنافسية المؤسسات المحلية في الأسواق الخارجية وذلك بإعفاء المنتجات المصدرة من مجموعة من الضرائب المحلية[1].
- ✓ تنمية الاستثمار، حيث تشجع الحوافز الجبائية تراكم رؤوس الأموال بتخفيض العبء الضريبي، ومن ثمة حجم التكاليف خاصة أن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأولى لا تحقق إيرادات كبيرة.
- ✓ دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة ليس فقط للقيام بعملية التنمية الاقتصادية بل لاستمرارها حيث يتعين على النظام الضريبي تشجيع استيراد مثل هذه السلع على الأقل في المراحل الأولى لعملية التنمية الاقتصادية حيث تنعدم فرص إنتاج هذه المنتجات محليا، ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال إعفاء السلع الرأسمالية من الرسوم الجمركية أو تخفيض معدلات الضريبة عليها [2].
- ✓ توسيع القاعدة الضريبية على المدى الطويل في ظل سياسة امتياز ضريبي فعالة وملائمة، حيث أن هذه السياسة من شأنها أن تزيد الفروع الإنتاجية، ومستوى نشاطها، وما يقابل هذه الزيادة اتساع الوعاء وعدد المكلفين بالضريبة، وبالتزام هؤلاء بواجباتهم اتجاه الخزينة العامة من شأنه أي يزيد في الحصيلة الضريبية مستقبلا.

و الشكل الموالى يوضح آلية عمل سياسة الامتياز الضريبي على المدى الطويل في زيادة موارد الخزينة العامة.

1- عبد المجيد قدي، "المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية"، مرجع سابق، ص ص:(169 - 170).

2- يونس أحمد البطريق وسعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2002، ص:60.

الشكل (02 – 03) : آلية سير سياسة التحفيز الضريبي على المدى الطويل.



المصدر: يونس أحمد البطريق وسعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، مرجع سابق، ص61.

2- الأهداف الاجتماعية:

ويمكن ذكر بعضها:

- ✓ تقليص البطالة و التخفيف من حدتها وذلك عن طريق توفير مناصب شغل جديدة، حيث تعمل الامتيازات الضريبية على توفير موارد مالية تسمح للأعوان الاقتصاديين بإعادة استثمارها في شكل فروع إنتاجية أخرى أو إنشاء مؤسسات صغيرة.
- ✓ العمل على توازن الاستثمارات في الداخل، وذلك عن طريق توجيه بعضها إلى المناطق المراد ترقيته والمحرومة.

وإنطلاقا من كل هذه الأهداف الفرعية تحاول سياسة التحفيز بلوغ الهدف الأسمى وهو دفع عجلة التنمية الاقتصادية التي تنتج عنها بالضرورة التنمية الاجتماعية .

ويكمن هدف الدولة من سياسة التحفيز الجبائي في الوصول إلى وضع أفضل لاقتصادها ومستوى معيشي أحسن لمجتمعاتها .[1]

المبحث الثالث: العوامل والشروط المؤثرة على سياسة التحفيز الضريبي.

يرتبط نجاح سياسة التحفيز الضريبي بمدى توفر بعض العوامل والشروط سواءا كانت إجراءات تحفيزية نفسها أو بعض العوامل الخارجية الأخرى.

1- نشيدة معزوز، "دور التحفيزات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة البليدة، جانفي2005 ص :54.

ومن هذا المنطلق يتحتم على المشرع قبل ان يتخذ أي خطوة في إعداد برامج ضريبية تحفيزية، يجب أن تسبقها دراسة معمقة لكافة الظروف والأوضاع السائدة، والاثار السلبية التي يمكن أن تفرزها مثل هذه البرامج.

وتأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على سياسة التحفيز الضريبي.

المطلب الثاني: شروط نجاح سياسة التحفيز الضريبي.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على سياسة التحفيز الضريبي.

إن نجاح سياسة التحفيز الضريبي، مرتبط بعدة عوامل يمكن تصنيفها كما يلي:

- عوامل ذات طابع ضريبي.
- عوامل ذات طابع غير الضريبي.

1-العوامل ذات الطابع الضريبي: وهي تلك العوامل التي تؤثر على سياسة التحفيز الضريبي سواء إيجابيا أو سلبيا، كما أنها ترتبط مباشرة بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة الامتياز الضريبي، ويمكن تحديدها في النقاط التالية [1]:

1-1طبيعة الضريبة محل التحفيز: يحتوي النظام الضريبي على عدة ضرائب تندرج ضمن صنفين ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، كما أن تأثير هذه الضرائب يختلف حسب طبيعة الضريبة، وبالتالي فإن تحديد نوع الضريبة التي سوف تكون محل التحفيز له أهمية بالغة على مستوى فعالية ذلك التحفيز، وعلى هذا الأساس تحدد الضريبة حسب أهميتها ومردوديتها بالنسبة للمؤسسة، وعليه فإن الاختيار المناسب للضريبة محل التحفيز يتأتى من خلال الدراسة الجدية للوعاء الضريبي، ذاك أن الضريبة تتحدد بنوع الوعاء الخاضع لها.

1-2 شكل التحفيز: تختلف أشكال التحفيز الضريبي باختلاف الأهداف المرجوة منه فنجد من بين الأشكال الإعفاء أو التخفيض من معدلات الضريبة، أو التقليص من الوعاء الضريبي...، وعليه فإن كل دولة تختار المزيج التحفيزي الذي يتناسب مع أهدافها، وفي هذا الصدد نلاحظ أن الإعفاء الضريبي أكثر الأشكال شيوعا في

1- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص:120.

السياسات التحفيزية لكونه يعمل على تخفيض تكلفة الاستثمار، وبالتالي إقبال المؤسسات على الاستثمار بالشروط المقابلة لهذا الإعفاء، وعلى الدولة أن توفق بين مصلحتها بعدم الإضرار بالخزينة العامة، ومصلحة المؤسسة بتخفيف العبء الضريبي عليها.

1-3 زمن وضع التحفيز: يعتبر عامل الزمن من بين العوامل المهمة التي يجب مراعاتها في سياسة التحفيز الضريبي، لذا يجب تحديد الوقت المناسب لهذه السياسة، وعادة ما تمنح الإمتيازات الضريبية قبل وعند بداية نشاط المؤسسة لأنها تكون قد أنفقت أموالا ضخمة أو هي بصدد إنفاقها، لذا فمن الضروري أن تمنح الإعفاءات بقصد الإستثمار لرجال الصناعة في ميدان مشروعاتهم في السنوات الأولى لممارسة نشاطهم، كما يجب أن تكون هذه الإعفاءات متماشية مع برنامج المؤسسة وإستراتيجيتها في النمو[1].

1-4 مجال تطبيق التحفيز: من أجل نجاح سياسة التحفيز الضريبي يجب تحديد إطار عملي تعمل وفقه هذه السياسة، لذا نجد أن المشرع يضع جملة من الشروط والمقاييس قصد تحديد طبيعة ونوعية الإستثمار، مراحل تقدمه وكذا المواد والوسائل المعنية بالتحفيز لأهميتها في تحقيق المشروع، وعليه فإنه يجب عدم التمادي في تقديم الإمتيازات، ويجب توجيها إلى الإستثمارات المنتجة التي لها القدرة على تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للدولة.

2- العوامل ذات الطابع الغير ضريبي: تتطلب فعالية سياسة التحفيز الضريبي محيط ومناخ ملائم للإستثمار ويتجسد ذلك في الترتيبات المؤسساتية والتنظيمية والقانونية الملائمة، بالإضافة إلى الإستقرار السياسي والوضع الإقتصادي المتجاوب مع التطورات الحاصلة في ظل الإقتصاد العالمي وتتحدد هذه العوامل في اربعة عناصر هي :[2]

1- العنصر الإداري: تتوقف فعالية المزايا الضريبية بعملية تفسير القوانين التي تنظمها وكيفية تطبيقها بإتباع إجراءات إدارية معينة قصد تحديد المشروعات التي تستفيد من سياسة الإمتياز ومتابعة تنفيذها، ويرتبط نجاح تلك السياسة بكفاءة الإدارة التي يمكنها الموازنة بين النفع العائد للمجتمع من السياسة الإقتصادية المحددة والخسارة التي تتحملها الدولة جراء فقدانها لحصيلة الضريبة، وعلى هذا الأساس تشكل طبيعة المعاملات الإدارية من العوامل المؤثرة على فعالية سياسة التحفيز، بحيث نجد أن تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية

1- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق: 121.

2- ناصر مراد، نفس المرجع، ص :122.

والمحسوبية و الرشوة تعمل على التأثير في إتخاذ قرار الإستثمار، ومن ثم المساهمة في إنجاح سياسة التحفيز الضريبي.

ونشير أن ذلك لن يتحقق إلا بنصج وكفاءة الأجهزة القائمة بإتمام عملية الإمتياز، أما في حالة العكس فإن سياسة التحفيز الضريبي تكون غير فعالة .

2- العنصر التقني: تعتبر البنية الإقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع إستثماري، بحيث تساهم بقسط كبير في إنشاء بيئة ملائمة للإستثمار، ومن ثمة المساهمة في إنجاح سياسة التحفيز الضريبي، فالبلدان التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة، بما في ذلك وجود مناطق صناعية، تسهيلات الإتصال والتموين العام يكون لها الحظ الكبير في جلب المستثمرين الخواص، أما في حالة العكس تكون فرص نجاح سياسة الإمتياز ضعيفة، لذا قبل وضع أي إجراء تحفيزي، يجب توفير الهياكل القاعدية الضرورية للإستثمار.

3- العنصر السياسي: يعتبر الوضع السياسي للدولة من أهم إنشغالات المستثمر، إذ يعمل الإستقرار السياسي على تشجيع الإستثمار ومن ثم إنجاح سياسة التحفيز الضريبي، أما في حالة غيابة فإن نسبة المخاطرة ستزيد من حيث الخسارة للمشروع، ومن ثمة عدم فعالية سياسة التحفيز الضريبي.

ويمكن تحليل المخاطرة السياسة على مستويين:

أولا: على مستوى المستثمر الوطني: وتتمثل في الأحداث والتغيرات السلبية التي تحدث داخل البلد.

ثانيا: على مستوى المستثمر الأجنبي: ويتمثل في الأحداث والتغيرات السلبية التي تحدث داخل البلد المستقبل للإستثمار ضف إلى ذلك طبيعة العلاقات الدبلوماسية بين البلد المستقبل للإستثمار و البلد الذي ينتمي إليه المستثمر الأجنبي.

4- العنصر الإقتصادي: ونقصد به الوضعية الإقتصادية السائدة في البلد الذي يسعى إلى ترقية الإستثمار من خلال سياسة التحفيز الضريبي، وفي هذا المجال يبحث المستثمر على الوضع الإقتصادي المشجع، ويتجسد ذلك بتوفير أسواق كافية، وجود شبكة إتصالات متطورة، وجود مصادر كافية للتموين بالمواد الأولية، توفير اليد العاملة المؤهلة بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الإقتصادية والمالية مع الخارج، وكذا إستقرار العملة ووجود سياسة مرنة للأسعار والإئتمان.

المطلب الثاني: شروط نجاح سياسة التحفيز الضريبي.

إن نجاح سياسة التحفيز الضريبي، وبلوغ الأهداف المختلفة لهاته السياسة مرهون بجملة من الشروط نذكر منها:

- ✓ يجب توجيه هاته التحفيزات إلى الأنشطة المهمة والمعلن عن أولويتها وفقا للسياسة الإقتصادية للدولة.
- ✓ يجب أن تتناسب هاته التحفيزات مع درجة أهمية كل نشاط.
- ✓ يجب تعطية العبء الناتج عن هاته التحفيزات بالنسبة لميزانية الدولة، أي مواجهة العجز الذي قد يصاحب ميزانية الدولة جراء هاته الإمتيازات.
- ✓ إعتبار الضريبة جزء من مناخ إستثماري عام تتداخل عناصره وتتشابك إلى حد كبير، منها الإسقرار السياسي، إسقرار العملة المحلية، إمكانية تحويلها تجاريا، نطاق السوق وحجمه، طبيعة النظام المصرفي والمالي القائم، درجة تطور أنظمة الإتصال، مدى توفر الهياكل القاعدية... إلخ، حيث أن توفير هاته العناصر يعمل على تحقيق نتائج إيجابية بالنسبة للمستثمر و بالتالي تحقق الأهداف المنتظرة من هذه السياسة[1].
- ✓ تقييم هاته السياسة من خلال بعض المؤشرات منها حجم الإستثمارات وتوزيعها الجغرافي، حجم اليد العاملة المستغلة، حجم الصادرات خارج المحروقات... إلخ، وهذا لمعرفة مدى تحقيق هاته السياسة للأهداف المرغوب فيها.
- ✓ صياغة معايير للأهلية بأكبر قدرة ممكنة من الدقة والتحديد حتى يقتصر منح التحفيزات للمؤسسات المتمتعة بأعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس.
- ✓ تبسيط إجراءات الحصول على التحفيزات الضريبية، وإعلام المؤسسات بأشكال هاته التحفيزات ومدى أهميتها بالنسبة لأنشطتهم.
- ✓ تأهيل الإدارة الضريبية بحيث ينبغي أن تكون نشطة، كفأة نزيهة وعادلة، كما يجب عليها أن تمتلك عناصر قادرة، مؤهلة، تقوم بواجبها على خير آداء، وتجنبها التكاليف الزائدة وضياع الوقت[2].

1- عبد المجيد قدي، "السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة"، مرجع سابق، ص: 04.

2- علي صحراوي، "مظاهر الجباية في الدول النامية وأثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي"، مرجع سابق،ص: 215.

- ✓ حتمية وجود جهاز تنفيذي قوي لأن الأمر لا يتعلق بوجود عمل تشريعي منسجم بقدر ما هو في حاجة ماسة وأكيدة إلى جهاز تنفيذي قوي.

المبحث الرابع: آثار سياسية التحفيز الضريبي على الإستثمار.

من أهداف سياسية البرامج الإقتصادية التي تتولاها الدولة هو تحقيق تنمية إقتصادية سواء على المدى القصير أو على المدى البعيد، وإذا تكلمنا على سياسة التحفيزات الجبائية التي تعتمدها الحكومات، فإن الهدف منها هو توفير الأموال التي تسمح بالتعجيل في تسيير عملية التنمية، سواء عن طريق جلب من رأس المال الوطني الادخار أو جلب عن طريق الاستعانة برؤوس الأموال الأجنبية أي مايسمى بالاستثمار الأجنبي ، والمشكل الذي تعاني منه دول العالم الثالث هو ندرة رؤوس الأموال وكيفية توظيفها أو استغلالها إن وجدت.

ويعتبر رأس المال الأجنبي عاملا جد مهم في تحقيق وتمويل التنمية، إنطلاقا من عجز الدول النامية على تمويل مشاريعها بواسطة رؤوس الأموال الوطنية ، ولهذه الأسباب التي ذكرت جعل السلطات تبحث عن كفية الوصول إلى جلب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية للمساهمة في التنمية الاقتصادية العامة، وإنعاش الاقتصاد بالاستثمارات خاصة.

ولذا وضعت السلطات هذه السياسية المتمثلة في التحفيزات الجبائية التي تهدف إلى العمل على تحديد استراتيجية للاستثمار، وفقا للمحيط الإقتصادي المعاش وتوازيا مع الإمكانيات الموجودة وتناسبا مع الأهداف المسطرة.

وتأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: تحفيز وسائل تمويل الإستثمارات.

المطلب الثاني: التحفيز الضريبي وأثاره على الاستثمار الأجنبي.

المطلب الأول:تحفيز تمويل الإستثمارات.

من أهداف السياسية والتشريعات الخاصة بالتحفيزات الضريبية تشجيع المتعاملين على الإدخال، وتوظيف أموالهم بدلا من استهلاكها، ولامتصاص الأموال المكتنزة وإغراء الأجانب إلى تحويل رؤوس أموالهم إليها وذلك من أجل استثمار أموالهم.

ومن بين هذه السياسيات الضريبية هناك عدة أساليب تحفيزية، كمنح إعفاءات وتخفيضات على ضريبة الدخل أو عن طريق التخفيض في المعدلات التي تمس الإنفاق في ضرائب غير مباشرة، وهذا قصد رفع معدل الإدخار الوطني العام أوالخاص، أما في كيفية جلب المستثمرين الأجانب، فتعمل الدولة على إعطاء حوافز جبائية تكون منافسة لمثيلاتها في الدول الأخرى.

1_**تحفيز الإدخار:** يعرف الادخار على أنه ذلك الجزء من الدخل الذي لا ينفق على الاستهلاك [1]،ويعتبر الادخار من أهم المشاكل الرئيسية للدول النامية التي هي في صراع مع الزمن من أجل تحقيق خططها التنموية ويلعب الادخار أهمية في تحقيق التوازن بين متطلبات التنمية، وتعبئة الموارد الوطنية اللازمة، ويساهم الادخار في تجنيب الدولة الإقتراض من الهيئات المصرفية الدولية، ولذا تعمل الحكومات على وضع تحفيزات جبائية تؤثر على سلوك الأفراد والمؤسسات تجاه الادخار، ويأخذ الادخار شكلين رئيسيين الادخار الاختياري والادخار الإجباري.

أ_الادخار الإختياري: هو عدم استهلاك جزء من الدخل دون جبر لهذا يعتبر نتيجة للموازنة النفعية بين الإستهلاك والإدخار.

وحسب هذا التعريف نجد تدخل عدة عوامل موضوعية وشخصية، إذ يمكن للعوامل الشخصية التي تؤدي بالغرض إلى الادخار مثل تكريس احتياطي لمواجهة حوادث غير متوقعة.

ب_الإدخار الإجباري:نتيجة لتدخل بعض الدول المتزايد في الحياة الإقتصادية ظهر هذا النوع، وذلك ضمانا لتحقيق معدل مرتفع من التراكم(الادخار) وذلك لإخراج الاقتصاد من حالة التخلف الاقتصادي [2].

- **الحوافز الجباية لتعبئة الادخار:** ويمكن التوضيح في هذا المجال أثر الضريبة على الادخار سواء الادخار الخاص ب(أشخاص، مؤسسات، عائلات) أو العمومي وذلك عن طريق الإعفاء من ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.
- **الحوافز الضريبية لتعبئة الادخار لدى الأفراد:**

بالنسبة للضرائب المباشرة: يعتبر الدخل هو الدافع للادخار فلا يمكن التحدث عن الإدخار دون وجود دخل ولذا يمكن تأثير الضرائب المباشرة على حجم الادخار عن طريق الضريبة على الدخل.

1- عمر صخري، "التحليل الإقتصادي الكلي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص:61.

2- رمضاني لعلا، "اثر التحفيزات الجبائية على الإستثمار في ظل الإصلاحات الإقتصادية "، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002 ص:60.

فإذا كان الدخل مرتفعا فالضريبة تمس فائض الدخل، الذي يوجه للادخار أما إذا كان الدخل متوسطا فهي تؤثر على الاستهلاك والادخار معا وهذا على حسب المحيط الاجتماعي والاقتصادي، لذا فإنه بإمكان الضريبة المباشرة أن تؤثر على حجم الادخار عن طريق منح امتيازات للفوائد الناتجة عن إيداع مداخيل لدى البنوك مثل تخفيض أو الإعفاء منها.

أما بالنسبة **للضرائب غير المباشرة** :يكون أثرها على تحفيز الادخار عن طريق تخفيض القدرة الشرائية للفرد مما يؤدي إلى العدول عن بعض الإستهلاكات حيث يصبح الفرد أكثر ميولا إلى الادخار منه إلى الاستهلاك.

لذا تستعمل الدولة ضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك لتقييد المستهلكين عن بعض المواد وتوجيههم إلى ادخار جزء من دخلهم، وإن لم تفلح الدولة في تحقيق هذا الهدف إلا أنها تستفيدمن ادخار حكومي من خلال رفعها للأسعار لذا يظهر أن استخدام الضرائب غير المباشرة أكثر ملاءمة بالنسبة للحكومات .

- **الحوافز الضريبة لتعبئة ادخار المؤسسات:** لضمان البقاء والاستمرار بالنسبة للؤسسات فإنها تلجأ قبل الانطلاق في عملية الاستثمار إلى الادخار، وقد عمد المشرع إلى تحريض المؤسسات على الادخار، وذلك عن طريق الضرائب ففي الجزائر، مثلا عمد المشرع إلى عدة إجراءات من أجل حث المؤسسات على الادخار منها[1].

- إعطاء إعفاءات ضريبية على الارباح التي يعاد استثمارها خلال مدة زمنية معينة.
- تخفيض أو إعفاء ضريبي على القيمة الزائدة (فوائض القيمة) الناتج عن تنازل عن الاصول الاستثمارية والتي يقوم استثمارها من جديد.
- إمكانية استرداد الخصوم (القيمة المضافة) خاصة التي وقعت على التجهيزات والمعدات والتي تدخل في عملية الانتاج.

- **الحوافز الجبائية للادخار العمومي:** نركز في هذا الفرع على الادخار العمومي لأنه يمثل نسبة أكبر من اجمالي الادخال العمومي عكس المؤسسات العمومية التي تعتبر نسبة مشاركتها في الادخار ضئيلة نتيجة للتدخل المحدود في اقتصاديات بعض الدول اضافة إلى المشاكل المالية التي تتخبط فيها.

1- عبد الحميد محمد القاضي، "مبادئ المالية العامة"، دار الجامعات المصرية، مصر، 1976، ص:112.

ونتيجة لهذه الظروف أدت إلى الإعتماد على الادخار الحكومي بشكل واسع وللزيادة من حجمه الذي يرتبط أساسا بزيادة الايرادات العامة للدولة، التي تتكون من الاقتطاعات الجبائية وهذا مايبين العلاقة بين الادخار العمومي والتغير في الايرادات الضريبية.

ولذا سنتطرق إلى دراسة الإجراءات الكفيلة بزيادة حجم الايرادات العمومية أي زيادة الادخار العمومي ويمكن تلخيص الاجراءات الجبائية الموجهة لزيادة الايرادات فيما يلي: رفع معدل الإقتطاعات الضريبية، وضع ضرائب جديدة تخص نشاطات لم تشملها من قبل، عصرنة الإدارة الضريبية، إصلاح الهيكل الضريبي.

- **رفع معدل الإقتطاع الضريبي:** يعتبر هذا الإجراء أكثر شيوعا نظرا لسهولة تطبيقيه لأنه لا يتطلب أي جهد أو نفقات جديدة إلا أنه يمثل سلبا على الممولين فيؤدي إلى إرتفاع الضغط الضريبي وبالتالي يحث المستثمرين باللجوء إلى الغش الضريبي والتهرب الضريبي وهذا ما يؤثر سلبا على حجم الإيرادات العامة لكن يمكن الإعتماد على هذه الإجراءات شريطة أن تكون الانشطة المستهدفة تحقق أرباح سريعة وذات أهمية صغرى في الإنعاش الإقتصادي كما تستطيع الحكومات من هذا الإجراء بغية تحقيق نوع من العدالة الضريبية.
- **وضع ضرائب جديدة على نشاطات لم تشملها من قبل :** هذا الإجراء يعتمد على زيادة الادخار العمومي ويتمثل في استغلال موارد ضريبية لم تستغل من قبل لذا لجـــأت عدة دول لإسقاط بعض الإعفاءات السابقة مثل الإعفاء على بعض العقارات والأراضي الفلاحة.
- **عصرنة الإدارة الضريبية وإصلاحها:** إن الإصلاحات في الإدارة الضريبية يسمح بشكل كبيرلتحصيل الضرئب المقررة، لأن هناك مبالغ كبيرة لم تحصل نتيجة الغش الضريبي والتهرب الضريبي نظرا لنقص المراقبة.
- **إصلاح الهيكل الضريبي:** نتيجة التغيرات الإقتصادية جعلت الدول تعيد النظر في الهياكل الضريبية وذلك حتى تتماشى مع المرحلة الإقتصادية السائدة، وتكون هذه الإصلاحات في الهياكل الضريبية من جهة حجم الإيرادات العامة والإدخار العمومي، ومن جهة أخرى تساهم في التنمية الإقتصادية عن طريق تحفيزات ضريبية وتوجيهها بشكل دقيق وفعال[1].

1- رمضاني لعلا، "اثر التحفيزات الجبائية على الإستثمار في ظل الإصلاحات الإقتصادية "، مرجع سابق، ص :62.

المطلب الثاني: التحفيز الضريبي وأثاره على الاستثمار الأجنبي.

إذا كان الإقتصاديون وتجارب الدول التي سبقتنا قد اجتمعت على ضرورة أن يتم توفير القيم الأكبر من الأموال اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية، عن طريق وسائل التمويل المحلي، بالأخذ وتنويع السياسات التي يمكن الأخذ بها لتدعيم هذه المصادر التمويلية، وتعظيم قدراتها على الإسهام في تمويل التنمية الاقتصادية، فإن ذلك لايعني على الإطلاق إمكانية الاستغناء عن وسائل التمويل الأجنبي[1].

ومن الأهداف التي يحققها الاستثمار الأجنبي في الدول النامية هو جلب الآلات والمعدات وبعض المواد الأولية والخبرات الفنية، وأحدث التطورات التكنولوجية وكذلك من اهم ما يساهم به الاستثمار الأجنبي المباشر في عمليات التنمية الاقتصادية تلك الوفورات الاقتصادية والأثار الجانبية التي تنتج عن تواجده في دول نامية.

فكثيرا ماينتج عن الاستثمار الاجنبي المباشر منافع اجتماعية تفوق بكثير تلك المنافع الخاصة التي تعود على المستثمر الاجنبي نفسه.

وتؤدي الاستثمارات الأجنبية إلى قيام العديد من الصناعات المساعدة التي تمد المؤسسة الأجنبية باحتياجاتها أو الصناعات المتممة التي تنتج السلع المكملة لمنتجات المؤسسة الأجنبية، وكذلك يؤدي ظهور صناعات جديدة، وتطور الصناعات المحلية وتشجيع الاستثمارات الوطنية.

ونتيجة لأهمية الاستثمار الأجنبي، عملت الدول النامية على وضع سياسات اقتصادية تساعد وتشجيع على جلب رؤوس الأموال الأجنبية سوف نحاول توضيح المفاهيم والأشكال التي يأخذها الاستثمار الأجنبي، وما هي الدوافع أو الحوافز الضريبية التي تساعد على جلب رؤوس الأموال الأجنبية.

يمكن تعريف الاستثمار الأجنبي "هو كل استخدام يجري في الخارج لموارد مالية يملكها بلد من البلدان ويكون طويل المدى أو القصير المدى "[2].

1_ تصنيف القطاع الأجنبي:

- **حسب القطاع:** قد يكون في شكل توظيف للأموال لدى المؤسسات والمصارف المالية، أو على شكل مشروع استثماري أين يتم تحويل رأس المال.

1- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"، مرجع سابق، ص: 208.

2- علي مقلد، الإستثمار الدولي، مكتبة الفكر الجامعي، 1991، ص: 03.

- **حسب نوعية وصفة القائم به:** فقد يكون استثمارا خاصا يقوم به فرد أو شركة أو يكون استثمارا قانونيا تقوم به دولة أو جهاز عمومي، أو دولي أواستثمار أجنبي يشمل النوعين معا.
- **وفقا للمدة:** ويشمل الاستثمار قصير المدى بحيث تقل مدته عن السنة، والاستثمار المتوسط المدى الذي يتراوح بين السنة والخمس سنوات، والاستثمار طويل المدى الذي تزيد مدته عن خمسة سنوات.
- **وفقا للشكل:** في هذا النوع الاستثمار دون مقابل، أي على شكل مساعدات أو هبات بين الدول خاصة بين الدول الغنية والفقيرة، والتي تتوقف على قرارات سياسية بالدرجة الأولى.
- **وفقا للنموذج:** ويشمل نوعين الاستثمار السوقي، الذي يتم بواسطة السوق المالية(سندات...) والاستثمار خارج الاسوق المالية ويشمل الاستثمارات المباشرة المذكورة سابقا.

2_طرق التحفيزات الضريبية وأثارها على الاستثمار الأجنبي:

تلعب الحوافز الضريبية دورا في جلب الاستثمارات الأجنبية وذلك عن طريق التقليل من حجم الاستقطاعات الضريبية، ولكن السياسية التحفيزية الناجحة في هذا المجال ليست بالضرورة تلك التي تخفض حجم الاستقطاعات إطلاقا، وإنما هي تلك التي تربط بين التخفيض حجم الاستقطاع الضريبي وبين تلك المتغيرات الأساسية التي تتحكم في قرارات الاستثمار.

ولكل نوع من انواع الحوافز الضريبية تأثيره الخاص على قرارات الاستثمار، ومن ثم على اجتذاب أنواع معينة من الاستثمارات.

لذلك فإن اختيار نوع الحوافز التي تستخدمها الدول النامية في سياستها الضريبية هو في نفس الوقت اختيار لنوع الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي سوف تقبل على الاستثمار في تلك الدول النامية.

ومن أجل الوصول إلى الهدف المسطر لسياسة التحفيزات الجبائية وهو جلب أكبر عدد ممكن من المستثمرين خاصة الأجانب، تقوم الحكومات بتقديم إعفاءات وتحفيزات جبائية متعددة وسوف نحاول توضيح بعض أساليب التحفيزات الضريبية المستعملة في جلب الاستثمار الأجنبي، وهناك ثلاثة أنواع من أهم الحوافز الضريبية المستخدمة في عالمنا المعاصر [1]: المعادلات التمييزية، الإجازة الضريبية والاستهلاك المعجل.

- **المعدلات التمييزية:** يعتمد هذا الأسلوب من التحفيزات الضريبية على تصميم جدول المعدلات (الأسعار) الضريبية، بحيث يحتوي على عدد من المعدلات يرتبط كل منها بنتائج محدودة لعمليات

1- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"،مرجع سابق، ص:241.

المؤسسة، فقد ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المؤسسة أو مع حجم المستخدم فيه من العمليات الوطنية أو مع أحجام التصدير من المنتجات المؤسسة، أو مع نسبة الحقائق من أهداف التنمية الوطنية.

مثلا عندما تتبنى دولة ما خطة اقتصادية معينة في كافة مجالات الاستثمار، ثم تخضع الأرباح الناتجة عن هذه الاستثمارت إلى المعدل السائد لضريبية الأرباح التجارية متى حققت هذه المؤسسات مثلا 20% من المستهدف في الخطة وبالعكس يتزايد المعدل تدريجيا كلما انخفضت نتائج عمليات المشروع عن 20 % من المستهدف من الخطة الاقتصادية.

- **الإجازة الضريبية:** لتشجيع الاستثمارات الأجنبية تلجأ أغلب الدول النامية إلى إعفاء أرباح المؤسسات الأجنبية من الضرائب لعدد من السنوات في بداية حياتها، أي أن المستثمر يتمتع لعدد من السنوات بإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب ولهذا سميت بالإجازة الضريبية، وتختلف شروط الاستفادة من هذا النوع من التحفيزات بالنسبة لحجم المشروع وكذلك بالنسبة لمدة المشروع.
- **الاستهلاك المعجل:** نعني بالطرق الاستهلاك المعجل كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية لأصول رأس المال على فترت زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية [1] .وقد لجأ كثير من دول المتقدمة وبعض الدول النامية للسماح للمستثمر باحتساب أقساط استهلاك الأصول الرأسمالية الواجب خصمها عند احتساب وعاء الضريبة على الأرباح على أساس طرق الاستهلاك المعجل، ونتيجة لفعالية هذا الأسلوب التحفيزي في جلب الاستثمارات الأجنبية عملت كل دولة من أن تصيغ وفقا لظروفها وأهدافها طريقتها الخاصة.

ولعل من مزايا هذا الحافز الضريبي هو ارتباطه ارتباطا مباشرا بعملية وحجم الاستثمار، فلا يتمتع المستثمر بمزايا هذا الحافز إلا إذا قام فعلا بشراء أصول رأسمالية جديدة.

كذلك فإن السماح باستخدام طرق الاستهلاك المعجل ضريبيا وما يؤديه من زيادة الإيرادات الصافية نتيجة الضرائب المستحقة من السنوات الاولى من حياة الاصل الانتاجية يؤدي الى زيادة درجة السيولة في المؤسسة ويوفر لها السيولة الكافية لتمويل نفسها بمواردها الذاتية والإقلال من مخاطر الاستثمار.

1- حامد عبد المجيد دراز، "السياسات المالية"، مرجع سابق، ص:252.

خلاصـــــــــــــــــــة الفصـــــــــــــــــــل الثـــــــــــــــــــــــــــــــاني:

تطرقنا في هذا الفصل الى سياسة التحفيز الضريبي من خلال مفهومه، اشكاله و انواعه، كما تطرقنا الى العوامل والشروط المؤثرة عليه ، كما تناولنا اثار سياسة التحفيز على الاستثمار، ومن خلال دراستنا لسياسة التحفيز الجبائي يمكن ان نستنتج مايلي :

- سياسة التحفيز الجبائي هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي تتخذها الدولة لصالح فئة معينة من الأعوان الإقتصاديين بغرض توجيه نشاطهم نحو القطاعات والمناطق المراد تنميتها .
- يكمن الهدف من وراء سياسة التحفيز الجبائي: تنمية الإستثمار، ترقية الشغل، تشجيع الصادرات دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة للقيام بعملية التنمية الإقتصادية ...الخ وهذا وفق السياسة العامة التي تنتهجها الدولة .
- التحفيز الجبائي بمختلف اشكاله تضحية ولكنه يؤدي الى زيادة الإيرادات العامة مستقبلا .
- ترتبط فعالية الحوافز الجبائية بمجموعة من العوامل (عوامل ذات طابع ضريبي وعوامل ذات طابع غير ضريبي) التي يجب ان تأخذ بعين الإعتبار دون إهمال لأي عنصر منها، وإلا فإن أهداف التحفيز الجبائي تكون بدون جدوى.
- كذلك عند وضع سياسة التحفيز الجبائي لابد من الأخذ بعين الإعتبار مجموعة من الشروط، منها شروط تخص التحفيزات الجبائية نفسها ومنها شروط تخص إدارة ورقابة هذه الحوافز وهذا حتى تكون لهذه الحوافز فعالية لصالح الأنشطة التي تساهم في تحقيق التنمية الإقتصادية.

مـــــدخل الفصـــــل:

تميزت ثمانينات القرن الماضي وبالأخص في منتصفها الأخير بحوادث وتحولات اقتصادية وسياسية كانت بداية التاريخ لدمج العا لم ضمن نظام اقتصادي عالمي موحد يعتمد في دينامكيته على آلية السوق الحر ، ولقد كان تبني هذا التوجه حتمية لا بد من تقبلها وبالأخص من طرف الدول النامية ومن بينها الجزائر والتي كانت تتبع نظام الإقتصاد المخطط.

ولقد اعتمدت الجزائر في ظل انتقالها إلى اقتصاد السوق على ما يسمى:"برنامج الإصلاح الاقتصادي" والتي كانت سياستها من تصميم الصندوق والبنك الدوليين، ولقد كانت "سياسة الإصلاح الجبائي" من ضمن سياسات الإصلاح الهيكلي لكون النظام الجبائي يمثل وجها من أوجه تدخل الدولة في تنظيم النشاط الاقتصادي والضريبة أداة توجيه للأنشطة الاقتصادية المختلفة، وآلية من آليات تقييد أو تحرير حركة رؤوس الأموال من وإلى الدولة.

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح.

المبحث الثاني: أسباب، دوافع وأهداف الإصلاح.

المبحث الثالث: الإصلاح الجبائي في النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح.

في هذا المبحث نقوم بعرض وتقديم هيكل النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح ، بالتركيز على جوهره الأساسي، المتمثل في النظام الضريبي العادي، من خلال المسار التاريخي وإبراز أهم الوقائع الجبائية، التي تعكس المراحل التي مرت بها الدولة الجزائرية، ومدى ارتباط هذا النظام بالبيئة الاجتماعية والاقتصادية، من خلال تأثير التشريعات المتعددة والظروف المختلفة على بنيان النظام الضريبي الجزائري في مجالات الوعاء والتحصيل.

تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث :

المطلب الأول: المسار التاريخي للنظام الجبائي الجزائري إلى غاية1991.

المطلب الثاني: هيكل النظام الجبائي قبل الإصلاحات.

المطلب الثالث: مميزات النظام الجبائي قبل 1991.

المطلب الأول: المسار التاريخي للنظام الجبائي الجزائري الى غاية 1991.

من خلال تتبع التاريخ الاقتصادي بالنسبة للنظام الجبائي للفترة 1518 الى غاية 1991 ويمكن تقسيم هذه الفترة الى ثلاثة مراحل:

أولا: النظام الجبائي الجزائري في مرحلة الخلافة العثمانية.

القواعد الجبائية في هذه الفترة تعكس البيئة الاقتصادية والاجتماعية لنمط دولة الخلافة الاسلامية حيث يعتمد النظام الجبائي على موارد بيت المال وفقا للشريعة الاسلامية وهي موارد تتمثل أساسا في الزكاة، العشور والخراج...الخ، أي تطبيقات الشريعة الاسلامية في موارد بيت المال وفي سنة 1711م توسعت سلطات الداي الذي يعتبر رمز السلطة، وتنوعت هذه الضرائب رغم أنها في الغالب ضرائب عقارية يرتكز وعائها على الأراضي الفلاحية أو منتجات الفلاحة، مما يعتبر من أوعية الزكاة والعشور كما نجد أراضي متروكة لملكية القبائل[1]، تم إخضاعها لضريبة الخراج أما أراضي الملك وتمثل بصفة عامة ملكية خاصة بالمسلمين وتخضع لقواعد العشور (10/1) من الغلة أو منتجات الأرض، وكانت تجنى أو تحصل بشكل عيني، أما أراضي البايلك

1 _ Abdekader Bouderbal: la fixalité á la portee de taus, la maison des livers, alger,1984 p :19.

*مصطلح الحكار، مصطلح جبائي تركي يعني الضريبة على العقار المتمثل في الأراضي الذي تستغل لمدة أطول.

وهي ملكية عامة للدولة ممثلة في سلطة الداي، تم إخضاعها لضريبة تدعى الحكار * وهو مبلغ الإيجار الناتج عن كراء هذه الأراضي للاستغلال الخاص، كما يخضع لهذه الضريبة أراضي العرش وهي صنف ثاني من الأراضي ملكيتها مشاعة لأفراد القبيلة إضافة الى ضريبة ثانية تفرض على المحاصيل الزراعية تدعى الضريبة اللازمة وكذلك ضريبة (القرقاس)هذا بالنسبة لوعاء الضريبة ويتضح أنها تعكس الوضعية الاقتصادية التي كانت تميز الجزائر في تلك الفترة وهي وضعية الاقتصاد الفلاحي أو الزراعي لذلك انصبت أوعية النظام الجبائي على البيئة الفلاحية، أما جانب التحصيل فقد تميز بالانضباط خاصة وأن الداي كان يسخر هذه الأموال في بناء الجيش القوي وفي حفظ الأمن الداخلي وهي مرحلة تاريخية تبرز تطور الاقتصاد الجزائري حيث كانت الجزائر دولة مصدرة للغذاء وتظهر مكانتها السياسية حيث كانت تهيمن على البحر الأبيض المتوسط ولها وزنها في العلاقات الدولية، وقد ساهمت بمواردها في تأخير حركة الاستعمار في المغرب العربي بالمقارنة مع أمريكا اللاتينية ولقد ساهم النظام الجبائي في تلك المرحلة في تقوية الدولة واستمرارها.[1]

ثانيا: النظام الجبائي الجزائري خلال مرحلة الاحتلال الفرنسي وأثناء دولة الأمير عبد القادر.

تعتبر هذه الفترة من الفترات التي تبرز آثار التشريعات المختلفة على بنية وهيكل النظام الجبائي الجزائري والذي استخدم فيها استخداما يحقق أهداف تلك الفترة سواءا من جانب المقاومة بقيادة الأمير عبد القادر أو العكس من جانب الاستعمار الفرنسي الذي استغل النظام الجبائي كأداة حرب ووسيلة لتهجير وتفقير ونزع ملكية الجزائريين.

1. النظام الجبائي في عهد الأمير عبد القادر (1830-1848).

تعتبر دولة الأمير عبد القادر الجزائري نواة الدولة الجزائرية الحديثة، وقد اتسم نظامها من خلال المشاركة السياسية الفعالة لكل أفرادها بما يعرف بالبيعة، وهي أرقى بكثير من تنظيمات المجتمع المدني في تلك الفترة لأنها تعتمد آليات أكثر انضباطا منها مشورة أهل الحل والعقد وهم الخبراء والعلماء، أي الفئة المستبصرة في المجتمع إضافة الى كل الأفراد المكونين للمجتمع لذلك يعكس نظامها الجبائي هذه القيم من خلال قيامه على استمرار موارد بيت المال، وفقا للنظام المالي الإسلامي من زكاة وعشور وخراج وغيرها، ونظرا لطبيعة الحرب والمقاومة فقد أنشأ الأمير عبد القادر نوعا من الإخضاع الضريبي يسمى المؤونة [2] وهي مساهمة يقدمها الأفراد لتمويل

1_ Othemane Kendile, fixalité et developpement: l'expérrence algérienne, thése de doctorat 1971, paris, p:159.

2- Abdekader Bouderbal, op-cit, p:19.

عملية المقاومة وقد بلغ إيرادها مليون فرنك فرنسي قديم (1000000 ف.ف قديم) وقد ساهم النظام الجبائي لتلك الفترة في استمرار المقاومة للوجود الاستعماري لمدة تزيد عن 18 سنة.

2. النظام الضريبي الجزائري خلال الاحتلال الفرنسي.

إن هذه الفترة يمكن تقسيمها الى فترتين:

أ. **الفترة الأولى:** تبدأ من 1830 الى 1900، وهي فترة تميزت باستمرار العمل بالنظام الجبائي السابق (عهد الأتراك) مع السعي الى تحويل التحصيل الى الجانب النقدي وتقليص التحصيل العيني سعيا الى بلوغ حصيلة غير مكلفة.

ب. **الفترة الثانية:** وتبدأ من 1900 الى 1962 فقد كانت أهم الوقائع الجبائية بها تتمثل فيمايلي :

- تقسيم البلاد جبائيا، حيث أبقت على النظام الجبائي الموروث عن الأتراك في الجنوب مع تغيير النظام الجبائي في الشمال كسياسة من سياسات التفرقة والتهجير، حيث صدر في 1918/11/30 مرسوم الغاء الضرائب الاسلامية (الموروثة عن العهد التركي) في الشمال وإحلال بدلا عنها الضرائب الفرنسية والاحتفاظ بالضرائب التركية في الجنوب الى غاية 1947 حيث تم تعميم الضرائب الفرنسية.

أما أهم الاقتطاعات الجبائية خلال هذه الفترة تتمثل فيما يلي:

- ✓ الاقتطاعات العقارية 12%.
- ✓ الاقتطاعات على الأرباح الفلاحية 12% ويحدد الربح جزافيا.
- ✓ الاقتطاعات على الأرباح غير التجارية 12%.
- ✓ الاقتطاعات على الأجور 12%.

و تم تأسيس رسوم التسجيل في سنة 1936 ومنذ سنة 1949 أصبح النظام الجبائي إمتدادا للنظام الجبائي الفرنسي حيث يلاحظ في سنة 1955 مثلا أن الضرائب على الدخل شكلت 37% من إجمالي الإيرادات الضريبية وعلى الثروة 8%، والرسوم على الأعمال 30% وحقوق الجمارك 2 % وبقية الاقتطاعات الأخرى 23% أي أن نسبة الضرائب غير المباشرة كانت في حدود 55% وهو يبرز طبيعة الضغط الجبائي الكبير على الأهالي من الفلاحين والفقراء، كما تؤكد الدراسات أن هناك اختلافات في هذه الاقتطاعات بين الأهالي والمعمرين رغم استحواذهم على أفضل الخيرات والثروات، وهي سياسة تعكس أهداف الا حتلال في

تدمير المقدرة التكليفية للجزائريين واستغلال نظام جبائي لا يتلاءم مع بيئتهم بهدف تحقيق السياسة الاستعمارية الفرنسية.[1]

ثالثا: مرحلة النظام الجبائي الجزائري بعد الاستقلال الى غاية1991.

يمكن أن نعتبر الفترة (1962 - 1969) فترة استمرار نفس الآليات الجبائية الموروثة عن الإدارة الفرنسية رغم سقوط كل الأحكام الفرنسية وهذا راجع للوضعية الاجتماعية والإدارية الصعبة، وعدم وجود كفاءات فنية متخصصة في المجال الجبائي وفي مطلع سنة 1969 ظهرت أول لجنة وزارية مكلفة بالتشريع الجبائي، حيث تم دمج الأرباح الفلاحية والرسم على النشاط الفلاحي في ضريبة واحدة هي الضريبة الجزافية والمطبقة على قطاع التسيير الذاتي كما تم توسيع وعاؤها للقطاع الخاص مع قانون المالية 1972 كما تم إلغاء الرسوم العقارية لتخفيف العبء الضريبي على الفلاحين، وأهم مميزات هذه الفترة هي أن النظام الجبائي الجزائري نظام موروث عن النظام الفرنسي في هيكله الجبائي وتقسيماته الضريبية، والفرق الوحيد هو معدلات الضرائب المرتفعة في الجزائر نظرا للحاجة القصوى للتمويل والبيانات التالية تعكس ذلك:[2]

- ✓ الإيرادات الضريبية بلغت 81% من إجمالي الجباية العادية سنة 1976 و78% سنة 1977 وكانت الجباية النفطية قد بلغت نسب أقل من إجمالي الإيرادات الضريبية حيث بلغت 33.75% سنة 1972، 36.7% سنة1973، 58.7 % سنة 1974، 53.51% سنة 1975، أما سنة 1976 فقد تم وضع أسس النظام الجبائي المطبق الى غاية 1991 وتميزت بصدور القوانين الجبائية التالية:
  - قانون الضرائب المباشرة، الأمر 101/76 المؤرخ في: 1976/12/09.
  - قانون الضرائب الغير المباشرة، الأمر 102/76 المؤرخ في: 1976/12/09.
  - قانون الرسم على رقم الأعمال، الأمر 103/76 المؤرخ في: 1976/12/09.
  - قانون التسجيل، الأمر 104/76 المؤرخ في: 1976/12/09.
  - قانون الطابع، الأمر 105/76 المؤرخ في: 1976/12/09.
  - قانون الجمارك، الأمر 07/79 المؤرخ في:1979/07/21.

1_ Othemane Kendile , op-cit, p:167 .

2 - الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 1968/12/31 المتضمن قانون المالية للسنة 1969.

أما الفترة (86-1991) فتميزت بالتفكير في إصلاح الجباية العادية نتيجة الأزمة البترولية 1986 لذلك تم تشكيل لجنة الإصلاح الجبائي من كبار موظفي وزارة المالية والخبراء والمتعاملين والتي قدمت خلاصة أعمالها خلال 1989 وشرع في تطبيق هذه الإصلاحات في سنة 1991.[1]

المطلب الثاني: أهم الضرائب والرسوم في هيكل النظام الجبائي قبل 1991.

ستركز دراستنا على الفترة 1976 إلى 1991 من خلال عرض أهم الضرائب والرسوم للنظام الجبائي العادي على الرغم من أن الجباية البترولية في الفترة قبل 1986 كانت تتسم بالأهمية في هيكل النظام الجبائي.

أولا-الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تتمثل في الضرائب النوعية، حيث كل صنف من أصناف الدخل أو الربح، يخضع لضريبة خاصة به كما تفرض ضريبة تكميلية على كل الدخول التي يحققها المكلف تسمى بالضريبة على الدخل التكميلي ونجد من هذا الصنف ما يلي:

1-الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) : وهي اقتطاع سنوي يفرض على الأرباح المحققة من النشاطات الصناعية والتجارية والخدماتية، ولو بصفة حرفية، سواء من قبل الأفراد الطبيعيين أو المعنويين، غير أن معدلها يختلف حسب كل صنف، فقد كان خلال سنة1981 بالنسبة للأرباح الحرفية معدلها (6 %) وأرباح شركات الأشخاص التي يقل رقم أعمالها عن 40.000 دج لمعدل الضريبة(20 %) ، أما إذا كان رقم الأعمال يفوق 40.000 دج فتطبق بمعدل(25 %)، أما المؤسسات الاشتراكية فيطبق على أرباحها المحققة من نشاط صناعي أو تجاري معدل(60 %)، والأرباح التي تصرح بإعادة استثمارها يطبق عليها معدل مخفض قدره 40%، أما بالنسبة للأفراد فيتم حساب الضريبة وفقا لجدول تصاعدي، حسب المادة 29 من قانون الضرائب لسنة 1987 والتي عدلت بالمادة 15 من قانون المالية1990.[2]

2-الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC): تفرض هذه الضريبة على الأرباح المحققة من أنشطة غير تجارية أو صناعية ونظام الإخضاع هو نظام التصريح المراقب، هذه الأرباح هي مداخيل المهن الحرة كالأطباء المهندسين، الفنانين، المحامون،... الخ، حيث تفرض على الأرباح السنوية ضريبة (1%) منذ جانفي 1981 أما

1- Zohir bourani, « fixalité et emploi, le cas algérien », thése pour le doctora, grenoble, 1979 p p: (15 – 16).

2- Abdelkader bouderbal : la fixalité de tous , la maison des livres , alger , 1984, p:09.

قبل هذا التاريخ فكانت تفرض بمعدل (24 %) على المحققين لهذه الأرباح بالنسبة لولايات الشمال ومعدل 11% بالنسبة لولايات الجنوب[1].

3-الضريبة على الرواتب والأجور (ITS): وهي اقتطاع من المصدر، ينصب على كتلة المرتبات والأجور والمنح والريوع شهريا، وفقا لجدول حسابي تصاعدي، يشمل الوضعية الاجتماعية والعائلية للمكلف بالضريبة يقوم به صاحب العمل ليدفع إلى خزينة الدولة حسب المواد (141إلى 173) من قانون الضرائب لسنة 1987 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-الدفع الجزافي (VF) : يتحدد وعاء هذه الضريبة بمبلغ كتلة المرتبات والأجور والمنافع العينية التي يدفعها صاحب العمل وتخضع لمعدل 6% يكون على عاتق صاحب العمل بالنسبة للمرتبات والأجور و 3%بالنسبة للمنح والريوع العمرية حسب المواد من 182 إلى 191 من قانون الضرائب لسنة 1987 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

5-الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات : تؤسس هذه الضريبة على إيرادات الودائع والكفالات والديون(الفوائد) وجميع المنتجات الأخرى، والديون العقارية الممتازة والعادية، وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض القابلة للتداول والودائع والكفالات نقدا والحسابات الجارية حسب مضمون المواد 35 إلى 51 من قانون الضرائب المباشرة لسنة1987 يحدد معدل الضريبة بـــ 18%.

6-الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR) : وهي ضريبة تكميلية على مجموع الدخل بالنسبة لجميع الأشخاص الذين لهم إقامة معتادة في الجزائر، أما معدل هذه الضريبة فهو يخضع لجدول تصاعدي وقد عرف تغيرات بين سنة 1981 و 1991كما يلي:

1 - Recuil de circulaires Relatives, lai de finance pour 1981, p:46.

الجدول رقم(03-01): حساب الضريبة على الدخل التكميلي ICR

1981		1991	
الشريحة دج	%المعدل	الشريحة دج	%المعدل
لا يفوق 13200	0	لا يفوق 21600	0
30000-13201	5	30000-21600	5
50000-30001	10	60000-30001	10
70000-50001	15	90000-60001	15
90000-70001	20	120000-90001	20
130000-90001	25	160000-120001	25
170000-130001	30	200000-16001	30
210000-170001	35	26000-200001	35
250000-210001	40	330000-260001	40
330000-250001	45	400000-330001	45
أكثر من 330000	50	500000-400001	50
		أكثر من 500000	55

المصدر: قانونين المالية لسنتي 1981 و1991.

7-الضريبة على المداخيل الفلاحية (CUA): رغم أن الضرائب ذات الأوعية الفلاحية،كانت تشكل نسبة هامة في بنية النظام الجبائي الجزائري، خلال العهد العثماني، وكذلك خلال فترة الاحتلال، إلا أن تطبيق الثورة الزراعية، قد أعفى المداخيل المحققة من الفلاحة، مند سنة 1975 من الضريبة لكن بسبب تدهور إيرادات الدولة، تم إعادة فرض المساهمة الوحيدة الفلاحية، وفقا للمادة 22 من قانون المالية لسنة 1986 وهي ضريبة سنوية وحيدة، على المداخيل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، تطبيق بمعدل4 %.

8-الضريبة على مداخيل المؤسسات الأجنبية: وهي ضريبة تفرض على مؤسسات البناء الأجنبية، التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر ، وتؤدي نشاط مؤقت، يتمثل في بناء العمارات أو الأشغال العمومية وبناء الجسور ووعائها هو المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحصل عليه، خلال السنة وتفرض بمعدل 6 %. [1]

9-الضريبة الوحيدة على النقل الخاص: وهي ضريبة على مستغلي سيارات الأجرة والنقل حسب الحمولة تسدد كل ثلاثة أشهر حسب المواد 242 وما يليها.

الجدول رقم: (03- 02): الضريبة على النقل الخاص.

الوحدة : دج

النوع	التعريفة
سيارات الأجرة	925
سيارات نقل حمولتها أقل من 1.5 طن	1050
أكثر من 1.5 طن وأقل من 3.5 طن	2900

المصدر :قانون المالية لسنة1987.

10- الضريبة على البنايات الفاخرة: وهي ضريبة تفرض على البنايات الفاخرة، ذات الاستعمال السكني الفردي، التي يفوق سعر تكلفتها الحقيقية مبلغ 2000.000 دج، أما معدلها فهو تصاعدي كما يلي وقد عرفت تغيير خلال 1987 إلى1990.

1 - المادة61 و62من قانون المالية1984.

الجدول رقم (03-03): الضريبة على البنايات الفاخرة

الوحدة : دج

1986	النسبة	1990	النسبة
القيمة - 2000.000	0	القيمة - 2000.000	0
3000.000 – 2000.000	5	3000.000 – 2000.001	0.5
4000.000 – 3000.000	15	4000.000 – 3000.001	1.25
5000.000 – 4000.000	25	5000.000 – 4000.001	1.5
أكثر من 5000.000	50	7000.000 – 5000.001	1.75
		10000.00 – 7000.001	2
		10000.000 فاكثر	4

المصدر : قانوني المالية لسنتي 1986 و1990.

11-الرسوم المماثلة: وتتشكل من مجموعة الرسوم التالية:

أ-الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAC: معدله محدد ب 2.55 % من رقم الأعمال ويسدد شهريا أو فصليا على أرقام الأعمال المحققة من أنشطة صناعية أو تجارية أو خدمية في طابع حرفي، أي كل نشاط تكون أرباحه خاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

ب-الرسم على نشاط المهن غير التجارية: يقابل الأنشطة التي تحقق أرباح غير صناعية أو تجارية (مهن حرة) فإن أرقام الأعمال المحققة تخضع لمعدل قدره6.05 %.

ج-الرسم النوعي على البنزين العادي والممتاز والغازويل والبترول وكذا الزيوت والمواد الصيدلانية[1].

يؤسس هذا الرسم على مبلغ سعر البيع بالتجزئة للمنتجات المذكورة ويتحمله بائعو هذه المنتوجات.

د-رسم ثابت يطبق على مداخيل البحارة والصيادين: وهو رسم ثابت مرتب على المداخيل الناجمة عن نشاط الصيد البحري، على البحارة والصيادين المستغلين للقوارب والربابنة الصيادين ومجهزي السفن أما الأشخاص الاعتباريون وشركات الأشخاص، فتخضع لضرائب القانون العام، يحدد الرسم كما يلي:

- ✓ 900 دج كل ثلاثة أشهر، بالنسبة لمستقلي قوارب الصيد.
- ✓ 2000 دج كل ثلاثة أشهر، بالنسبة للربابنة الصيادين.

1- المادة 26 من قانون المالية 1986.

✓ أما البحار الصيادين فيخضعون للرسم سنوي قدره 200 دج[1].

ه–الرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية: "وهو رسم يؤسس سنويا على الدور والمصانع، وبصفة عامة على جميع الملكيات المبنية"،حسب نصوص المواد 249 إلى261، فإن وعاء الرسم يطبق بمعدل(40%) غير أن هذه النسبة تخفض في مناطق الجنوب والنواحي المحرومة إلى(25 %)، إذا كانت الملكية المبنية مأجورة و10 %إذا كانت الممتلكات غير مأجورة.

و–الرسم التطهيري TA: هو رسم يسدد لصالح البلديات التي تشتغل بها مصالح رفع القمامة والمزودة بشبكة التطهير، يحدد هذا الرسم ب 50 دج حسب كل مترل في البلدية التي يقل عدد سكانها عن 50000 نسمة و 100دج عن كل مسكن للبلدية التي يفوق عدد سكانها 50000 نسمة[2].

ثانيا : الضرائب غير المباشرة.

وهي الرسوم النوعية التي تتحملها، مواد معينة بالنوع والذات، مثل اللحوم، السجائر، المعادن النفيسة الملاهي، المشروبات الكحولية،...الخ، فهي تتعلق بمنتجات إما واسعة الاستهلاك أو أنها كمالية وتوجد في قانون الضرائب غير المباشرة الحقوق والرسوم التالية:

1- رسم الضمان، والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين.

2- رسم المرور على الكحول والخمور، وغيرها من المشروبات المماثلة.

3- الرسم على السكر، والغلوكوز المستعملان في صناعة المشهيات.

4- رسم استعمال أجهزة الاستقبال الإذاعي والتلفزي حيث يتضمن الرسم الثابت، والرسم الخاص، والرسم النسبي.

5- الرسم على الذبح: عند ذبح الماشية من أجل تقديم لحومها للاستهلاك، أما الرسم على السكر فمعدله هو 140دج عن كل 100 كلغ حسب المادة 256من نفس القانون، أما رسم الضمان فالمادة 340 تخضع مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين لرسم ضمان يتم تحديده بالهكتوغرام كما يلي:

✓ 16000دج بالنسبة للمصنوعات من الذهب.

✓ 40000دج بالنسبة للمصنوعات من البلاتين.

1 – المادة 233 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 1984.

2– المواد 249 الى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1984.

✓ 500دج بالنسبة للمصنوعات من الفضة[1].

ثالثا : الرسوم على رقم الأعمال:

هي عبارة عن الضرائب على إنفاق الدخل، وتشمل التعامل والتداول، الواقع على البضائع أو الخدمات الأمر الذي يجعل منها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة لأن المكلف الفعلي بها هو المستهلك النهائي، أما تاجر الجملة أو التجزئة أو مقدم الخدمة فهم وسطاء فقط ومن الرسوم على رقم الأعمال بالنظام الجبائي الجزائري:

1-الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP : الذي أدخل في النظام الجبائي الجزائري عام 1936 ووعاء هذا الرسم تحدده المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث يتعلق بعمليات البيع، أشغال المقاولات،...الخ، ومعدلات هذا الرسم هي:

7% المعدل المخفض الخاص و 10% المعدل المخفض و 20% المعدل العام و30 % المعدل المزيد و40 %المعدل المزيد الخاص و 60%المعدل الممتاز وفي قانون المالية لسنة 1983 وحسب المادة 23 منه تم إضافة معدلين هما 67 % يطبق على تبغ التدخين و 77%يطبق على جميع أنواع الجعة.

2- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS:

وعاء هذا الرسم هو الخدمات لذلك فهو غير قابل للخصم أو التخفيض كما هو الحال بالنسبة TUGP وتتمثل هذه الأوعية في إيجار العقارات المنقولات، عمليات الصرف والبنوك، الوساطة والسمسرة، مسير الأشغال، مقدموا الخدمات الأخرى،...الخ.

أما معدلاته فحسب المادة 15 من قانون المالية 1984 فهي كما يلي: المعدل 5 %على عقود التأمين و 6%على دعاية وإشهار و 8%المعدل العام و 10%المعدل الذي يطبق على الجمعيات الرياضية و20 %المعدل الذي يطبق على الحفلات الموسيقية و 30%على الاستغلال السنمائي و50% على الملاهي وقاعات الطرب والرقص[2].

1 - محمد جفال، " المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال من القانون الجبائي الجزائري "، دار شهاب، الجزائر، 1987، ص:26.

2- سعيد بن عيسى، " الجباية وشبه الجباية "، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص:80.

رابعا : التسجيل والطابع.

سواء تعلق الأمر بالتسجيل أو الطابع، فالتعريفات والنسب وكذلك الوعاء الضريبي، تحددها سنويا قوانين

المالية، فهي إما أن توسع من مجال التطبيق أو تضييقه، أو أن يكون محل التعديلات إعفاء بعض العمليات لأسباب اجتماعية واقتصادية وتحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعا للقواعد المحددة بموجب هذا القانون وتكون ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقد، ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.[1]

أما رسم الطابع فهو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية، وللمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء، كدليل، ويؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق، وأن رسم الطابع لجميع العقود بين الدولة والمواطنين، يكون على عاتق المواطن.

خامسا : الجباية الجمركية.

يشمل الإقليم الجمركي نطاق تطبيق هذا القانون، الإقليم الوطني والمياه الداخلية، والمياه الإقليمية والمنطقة المتاخمة والفضاء الجوي الذي يعلوها، وتطبق القوانين والأنظمة الجمركية تطبيقا موحدا على كامل الإقليم الجمركي ووعاء الجمارك هو مدونة التعريفة والإحصاء، ومعدلاتها تغيرت العديد من المرات خلال 79 إلى 1991.[2]

وأهم الإيرادات الجبائية لهذه الفترة يمكن ملاحظتها من خلال الجدول أدناه:

1 – محمد جفال ،" المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال من القانون الجبائي الجزائري " مرجع سابق، ص: 28.

2 – سعيد بن عيسى، " الجباية وشبه الجباية "، مرجع سابق، ص:83.

الجدول رقم (03-04): تطور الإيرادات الجبائية العادية لسنوات 1975 إلى1990.

الوحدة مليون دج.

السنة / البيان	1975	1978	1980	1983	1985	1987
ضرائب ورسوم مباشرة	2.421	3.204	3.983	5.152	5.482	7.3622
الرسوم على رقم الأعمال	4.213	4.952	6.304	5.901	10.750	11.8355
ضرائب غير مباشرة	2.111	2.463	4.207	4.300	4.601	5.446
حقوق التسجيل والطابع	0.165	0.206	0.310	0.457	0.608	0.569
حقوق الجمارك	1.829	2.434	3.210	2.518	4.319	3.967
جباية أخرى	1.239	2.200	1.403	1.585	2.371	4.676
مجموع الجباية العادية	11.978	15.253	19.107	19.456	27.523	33.286
الجباية البترولية	14.237	18.015	17.365	26.516	50.954	41.458
مجموع الإيرادات	26.215	33.479	36.472	46.972	78.477	74.744

المصدر :المديرية العامة للضرائب، نيابة مديرية الإحصائيات، التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح الجبائي1989 ،ص:15 .

يتضح من الجدول أن الرسوم غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال، يشكل نسبة كبرى، خلال سنوات 75 إلى 90 وأن الضرائب المباشرة نسبتها ضئيلة جدا، في مجمل الجباية العادية، خلال الفترة وهو ما

يؤدي إلى انعدام الوعي الجبائي، وبالتالي يدفع إلى التهرب والغش الجبائيين، كما يعكس ضعف الحصيلة الجبائية العادية بالمقارنة مع تطور الجباية البترولية خلال الفترة .

المطلب الثالث: مميزات النظام الجبائي قبل 1991.

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل إصلاحه من خلال مكونات هيكله ذو فعالية وكفاءة تذكر، وهذا بالنظر إلى الإهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات للجباية العادية إلى جانب ما كان يتميز به من سلبيات وتناقضات تقنية وهيكلية اصبح من الضروري معالجتها وتصحيحها لتكون السياسة الجبائية متلائمة مع الإصلاحات الإقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى إقتصاد السوق، ومن أهم العوائق والسلبيات التقنية والهيكلية التي يمكن ملاحظتها على النظام الجبائي السابق كونه: [1]

- ✓ **نظام ضريبي معقد:** من خلال العدد الكبير للضرائب والمعدلات، فالضرائب على الدخل وحدها كانت

تسعة والضرائب على الإنفاق اربعة وغيرها من الضرائب فضلا عن كثرة المعدلات فالضرائب على رقم الاعمال كانت تضم 18 معدلا والسلم الضريبي على الأجور والمرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا لكل فئة مما يولد في النهاية 60 لوجود ثلاث فئات مأخوذة بعين الإعتبار .

- ✓ **عدم إستقرار النظام الضريبي:** إذ منذ الإستقلال مافتئ يعرف تعديلات سواء في إطار القوانين المالية السنوية أو في إطار قوانين أخرى ذات صلة بالنشاط الإقتصادي مما أدى إلى ظهور تقلبات مستمرة في اسعار الضرائب وخلق وإلغاء ضرائب أخرى.
- ✓ **عدم ملائمة بعض التدابير الضريبية:** والتي كانت تنطلق من وضعيات خاصة تم تغييرها، فالسلم الضريبي على الأجور لسنة 1985 إعتمد في صياغته على القانون العام للعامل الا أن الواقع تغير بالتخلي على هذا القانون خاصة في القطاع الإقتصادي.
- ✓ **ضعف النظام الضريبي عن التحفيز:** وعجز على مواجهة الندرة التي سادت في الثمانينات بالنظر إلى القيود المفروضة على الإستثمار الوطني الخاص والتي كانت ذات طابع إداري سياسي وتقني، الحساسية المفرطة تجاه الإستثمارات الأجنبية، القيود المفروضة على الواردات نتيجة إحتكار الدولة للتجارة الخارجية.

1- عبد المجيد قدي، رابح شريط، مداخلة بعنوان:"الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون " الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة ،ماي 2003 ص:303.

✓ عدم قدرة النظام الضريبي السابق على تحسين الممولين بجدوى وأهمية الضريبة لوجود فئات وقطاعات واسعة تدفع الضرائب انطلاقا من الإقتطاع من المنبع.

✓ **تناقص الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة:** كالاهداف المالية والاهداف الإقتصادية فالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية كانت تخضع لها الوحدات بدلا من المؤسسات إنطلاقا من سنة 1975 وهذا من شأنه إعاقة إعادة الإستثمار في المؤسسة لكون هذه الأخيرة قد تدفع ضرائب كثيرة وهي على المستوى الإجمالي خاسرة.

✓ **إهمال الطبيعة القانونية للممول:** إذ لاتوجد هناك تفرقة واضحة بين الاشخاص الطبيعيين والاشخاص المعنويين في حين ان هذه التفرقة تعتبر ضرورية من الناحية الإقتصادية والإجتماعية، فمن الناحية الإقتصادية يجب ان يكون هناك نظام جبائي خاص بالمؤسسات والشركات الإقتصادية الكبيرة نظرا لطبيعتها وأهميتها الإقتصادية من حيث الإستثمار والنمو وقدرتها على خلق مبالغ ضريبية هامة تعود بالفائدة على خزينة الدولة اما من الناحية الإجتماعية فمقدرة دفع الضريبة بالنسبة للاشخاص الطبيعيين محدودة لذلك فإن نظاما جبائيا خاصا بهم يعد أمرا ضروريا وهذا من اجل إحترام المقدرة التمويلية والعدالة امام الضريبة وعدم وضع المؤسسات والافراد في نفس الوضعية الضريبية [1].

امام هذه النقائص والسلبيات المتعددة ومحاولة من السلطات لخلق نوع من التنسيق بين الإصلاحات الإقتصادية التي ظهرت بوادرها ابتداءا من سنة 1988 من خلال قانون استقلال المؤسسات الإقتصادية العمومية وبين النظام الجبائي السابق فقد جاء قانون المالية لسنة 1989 ببعض التدابير الجزئية الجديدة والمتعلقة اساسا بالمؤسسات الإقتصادية العمومية والتي يمكن إجمالها في النقاط التالية [2]:

- مراجعة نمط الإهتلاك السائد حيث اصبح من الممكن للمؤسسة اللجوء الى اشكال اخرى من الإهتلاك من غير الخطي.

1- فريد حداد، "الإصلاح الجبائي وأثره على استثمار المؤسسة الإنتاجية " ،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2000 ص: 25.

2 _ عبد المجيد قدي، رابح شريط، مداخلة بعنوان "الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون" مرجع سبق ذكره ،ص : 304.

- تخفيض معدل الضريبة على الربح التجاري والصناعي من 55% الى 50% ويمكن للمؤسسات من تجميع نتائج وحداتها وإخضاعها لمعدل واحد على الربح بعدما كانت الوحدات في السابق تخضع بشكل منفصل ومستقل بخصوص هذه الضريبة وذلك لتفادي ان تدفع الوحدات ضرائب على الارباح في حين ان الموسسة عموما خاسرة.
- إمكانية المؤسسات نقل وترحيل الخسائر المحققة لفترة تمتد الى خمس سنوات.
- إعفاء التنازلات مابين وحدات المؤسسة الواحدة من الخضوع للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والضريبة على الارباح التجارية والصناعية.

إتخذت هذه التدابير أساسا في سبيل خفض الضغط الضريبي التي كانت تعاني منه المؤسسات الإقتصادية العمومية ومساعدتها على تحسين وضعها المالي على اعتبار ان الجزائر كانت متوجهة نحو نظام اقتصاد السوق الذي تخضع فيه المؤسسة الإقتصادية لقواعد المنافسة والربحية.

لقد كانت هذه المميزات السلبية للنظام الجبائي سببا رئيسا في الحد من فعاليته وعدم قدرته على لعب دور أساسي في التأثير على النشاط الإقتصادي بصورة عامة واقتصاره على الدور التمويلي لجزء يسير النفقات العامة مع اهماله للجانب التحفيزي الذي يمكن ان تقوم عليه السياسة الجبائية.

لتدارك هذه النقائص الكبيرة التي عرف بها النظام الجبائي وتفعيل دور السياسة الجبائية عمدت السلطات العمومية الى إدخال تغييرات جوهرية على هيكل النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثاني: أسباب، دوافع وأهداف الإصلاح الجبائي.

تعتبر الجباية وسيلة من وسائل تمويل ميزانية الدولة، فهي إيراد مالي هام في المجال الإقتصادي، كما تعتبر ايضا عائق في وجه الإقتصاديين والمستثمرين، ونظرا للسلبيات التي عان منها النظام الجبائي الجزائري القديم، تم إنشاء لجنة وطنية سنة 1987 لدراسة الحل الأنجع لإصلاح هذا النظام الذي بدأ تطبيقه سنة 1992.

تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الاول: أسباب الإصلاح الجبائي.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الجبائي.

المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الجبائي.

المطلب الأول: أسباب الأصلاح الجبائي.

إن الوضعية الإقتصادية والإجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحولات التي كان يعيشها الإقتصاد الوطني، والإنتقال إلى إقتصاد السوق، وعقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والسعي إلى الإنظمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام الضريبي القديم لا يواكب ولا يتماشى مع هذه المستجدات الجديدة.

ومن بين أسباب إصلاح هذا النظام مايلي[1]:

- ✓ **تعقد النظام الجبائي:** نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف قوانين الضرائب، مما جعل التحكم فيه وتطبيقه صعب سواء بالنسبة للموظفين او المكلفين.

1- كمال رزيق، فارس مسدور ، مداخلة بعنوان: " تقييم إصلاح النظام الجبائي"، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة كلية العلوم الإقتصادية ،جامعة البليدة، يومي 11 و12 ماي 2003، ص: 159.

- ✓ **الخلل وعدم الإستقرار في التشريع الضريبي:** تغيير التشريعات الموروثة عن الإستعمار وتكييفها مع التحولات التي شهدتها البلاد لم يكن عملا سهلا فقد ظهرت الاثار السلبية لكثرة التعديلات وكذا إنحرافها، زد على ذلك تنوع الضرائب وتعدد معدلاته، وبالإضافة إلى إختلاف مواعيد تحصيلها مما جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه.
- ✓ **ثقل العبء الضريبي:** تعتبر الضريبة عبء ثقيل على المؤسسة بسبب تعدد الضرائب وإرتفاع معدلاتها مقارنة مع معدلات الضريبة مع بعض الدول، مثل الضريبة على أرباح الشركات يقدر في الجزائر ب 55% سنة 1988، بالمقارنة مع الولايات المتحدة الامريكية فقد قدر ب34 %.
- ✓ **نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات):** شهدت الجزائر إصلاحات إقتصادية بدأت سنة 1988، مما جعل هذا النظام غير ملائم مع المستجدات الراهنة والإصلاحات الجارية ولا يتكيف مع المؤسسة ويرجع هذا إلى النقائص التالية:
  - عدم ملائمة الإهتلاك الخطي.
  - لا مركزية ضريبة BIC و TAIC في المؤسسة.
  - تحديد غير عقلاني للأعباء القابلة للخصم.
- ✓ **عدم فعالية الحواجز الضريبة في توجيه الإستثمار:** الحوافز الضريبة التي كانت موجودة في النظام الجبائي القديم لم تحفز المستثمر على الإستثمار بل كانت هي العائق في جلب المستثمرين.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر.

يمكن إجمال أهم الدوافع التي جعلت التفكير في إصلاح السياسة الجبائية أمرا ضروريا في العناصر التالية:

1-الازمة النفطية: لقد كان الاعتماد على الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة كبيرا مما جعلها تتأثر بتقلبات اسعار النفط التي تحكمها السوق العالمية وبإنخفاض اسعار النفط بداية من سنة 1986اصبحت نسبة الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية ضعيفة حيث بلغت 28.56 % و26.06% سنة 1987من مجموع الإيرادات الجبائية بعد ان كانت تشكل نسبة 66.4 %سنة 1981، و لم يستطيع النظام الضريبي السابق تعويض هذا النقص في الإيرادات من خلال الجباية العادية، وهو الامر الذي جعل عجز الميزانية

متواصل مما دعا الى البحث على نظام جبائي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية لتدعيم الميزانية و التحرر من الارتباط بأسعار النفط التي قد لا تعرف الاستقرار[1].

2- التحولات الإقتصادية المحلية والدولية : إن تغير التوجه من نظام التخطيط المركزي الى نظام اقتصاد السوق اصبح يتطلب وضع اسس نظام جبائي جديد يتلاءم مع المرحلة الجديدة ويساير الإصلاحات الإقتصادية الاخرى التي عرفتها الجزائر والتي افضت الى تغيرات هيكلية عميقة، فالتخلي عن الفلسفة الإقتصادية التي كانت تشكل مرجعا للنظام الضريبي السابق والتي كان يجسدها الميثاق الوطني بإعتباره المرجع الإيديولوجي للتنمية اصبح ضرورة فالأمر مافتئ ان تغير بإقرار دستور 28 فبراير 1989 الذي أقر التعددية السياسية والحزبية مما اتاح الفرصة امام ظهور الكثير من البرامج الحكومية المستندة إلى خلفيات إيديولوجية مختلقة على النظام الضريبي ان يكون قادرا على التعايش معها جميعا[2].

كما كان لارتباط برامج الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر بدعم صندوق النقد الدولي الاثر الكبير في الدفع الى إصلاح النظام الجبائي وذلك من خلال وضعه لقواعد مشتركة للإصلاح الضريبي في الدول النامية والتي تمثلت في [3]:

- ✓ توسيع وعاء الضريبة وخفض اسعارها حتى يتم تفادي مشاكل التهرب الضريبي.
- ✓ إعتبار الضريبة على القيمة المضافة عنصرا هاما في برامج الإصلاح لما تتميز به من خصائص الحيادية و المردودية اذ أثبتت التجربة فعاليتها في البلدان التي طبقتها.
- ✓ تحسين أداء الإدارة الضريبية بإعتبار أن ذلك يشكل ضمان أي إصلاح لأن العنصر البشري هو وسيلة تطبيق الإصلاح.
- ✓ عدم المبالغة والتوسع في الأهداف الضريبية لأن هذا التوسع قد يؤدي التناقص والتعارض بين الاهداف ويؤدي إلى بروز إستثناءات تقود الى تشويه النظام الضريبي وتعقيده.

وقد كانت هذه القواعد بنية اساسية في تصور نظام جبائي جديد يتماشى والإصلاحات الإقتصادية المتبعة في الجزائر.

1- كمال رزيق، فارس مسدور، مداخلة بعنوان "تقييم إصلاح النظام الجبائي " ، مرجع سابق ص: 163.

2 - عبد المجيد قدي، رابح شريط ، مداخلة بعنوان "الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون"، مرجع سبق ذكره، ص:305.

3- شيرازي جواد خليل، " الإصلاح الضريبي في الدول النامية "، مجلة التمويل والتنمية، العدد 2، جوان 1991، ص : 44.

3-الضغط الضريبي المرتفع: لقد كان هذا الضغط الضريبي المرتفع نتيجة لبنية النظام الجبائي السابق التي ميزتها كثرة الضرائب الى جانب ارتفاع معدلاتها وثقل عبئها خاصة على المؤسسات الاقتصادية التي عانت كثيرا من كثرة الاقتطاعات وارتفاع المعدلات، فقد كانت الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية مثلا تصل الى 50 %

و معدل الدفع الجزافي كان يقدر ب 6 % الى جانب ارتفاع معدلات الرسوم والتعريفات الجمركية، فالضغط الضريبي في الجزائر وعند حسابه على اساس كل الإقتطاعات الضريبية كان يساوي سنة 1986 حوالي 45.6 %

و 46 % سنة 1987 من الناتج المحلي وهو ما يبين العبء الكبير للإقتطاعات الجبائية[1].

4-تفشي ظاهرتا الغش والتهرب الجبائي : لقد ساهم في تفشي هاتين الظاهرتين عدم الوعي الضريبي إلى جانب عدم استقرار التشريع الجبائي وتعقده وزيادة الضغط الضريبي على المكلفين مما يدفعهم الى إتباع مختلف السبل لتفادي تسديد ما عليهم من ضرائب، وقد قدرت مبالغ التهرب الضريبي سنة 1989 حوالي 50 مليار دولار سنويا وهو مبلغ ضخم إذا ما قورن بالناتج الداخلي الإجمالي في ذلك الوقت أين كان حوالي 53مليار دولار[2].

المطلب الثالث:أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر.

بتبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق وإجراءها لإصلاحات هيكلية مست بصورة كبيرة القطاعات الاقتصادية العمومية من خلال اعادة الهيكلة وقوانين الخوصصة والمنافسة الى جانب تغير دور الدولة اللذي تحول من دولة متدخلة ومهيمنة في النشاط الاقتصادي نتيجة التوجه السابق الى دولة حارسة وضابطة للنشاط الاقتصادي اصبح من الضروري احداث تغيرات شاملة على النظام الجبائي باعتباره الركيزة الاساسية للسياسية الجبائية لكي يتماشى ونسق الاصلاحات الجديدة ويكون اداة فعالة من ادوات سياسة الميزانية ويتلاءم و التطورات الاقتصادية الحاصلة.

---

3 - عبد الباقي روابح، الشريف غياط، مداخلة بعنوان "الآثار الاقتصادية والاجتماعية لبرنامج التصحيح الهيكلي في الجزائر"، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2000 ص : 191.

2 -Youcef Debboub, " Les nouveaux mécanismes économiques en Algérie ",édition O.P.U Algérie, 1995. P :103 .

لقد جاء اصلاح النظام الجبائي كنتيجة حتمية لمختلف السلبيات التي ميزت النظام الجبائي السابق الى جانب التطورات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر من خلال الاصلاحات الاقتصادية والتحول الى نظام اقتصاد السوق وسعى الاصلاح الجبائي نتيجة لهذا الى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن اجمالها فيما يلي 1:

- ✓ تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الإدخار وتوجيهه نحو الإستثمار الإنتاجي مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات والناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة اخرى.
- ✓ خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الاخيرة مهيمنا عليها بالمنتجات البترولية في وقت اصبح فيه السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.
- ✓ إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم بالنظر الى معدلات التضخم العالية التي يعرفها الإقتصاد.

- ✓ المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد ادراكا من السلطات بأن هناك حالة عدم توازن جهوي وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد.
- ✓ تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتسليط اجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر الى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

إلى جانب هذه الاهداف الرئيسية الكبرى جاء الإصلاح الجبائي يبتغي تحقيق أهداف أخرى إقتصادية وتنظيمية مالية تتمثل فيما يلي:

- إعادة هيكلة وتنظيم الإدارة الجبائية من اجل تحقيق الفعالية وخلق إدارة ضريبية فعالة تكون همزة وصل حقيقية بين المكلفين والنظام الجبائي عن طريق تزويدها بالإطارات الجامعية المؤهلة والكفوءة وإعادة تأهيل الإطارات القديمة لتستوعب مختلف التدابير الجديدة التي يعرفها النظام الضريبي، الى جانب استعمال الإعلام الالي في المصالح الضريبية لخلق التنسيق اللازم في معالجة ملفات المكلفين وحصرهم.
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وذالك لتحقيق مبدأ أساسي من مبادئ الضريبة وهي العدالة وقد سعى الإصلاح الجبائي الى تحقيق ذالك من خلال:1

2- عبد المجيد قدي ،مداخلة بعنوان: " النظام الجبائي الجزائري وتحديات الالفية الثالثة " ، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة ،ماي 2002 ص:70.

- التمييز بين الاشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسع في إستعمال الضريبة التصاعدية والتي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية.
- توسيع نطاق تطبيق مختلف الإقتطاعات هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكليفية (مستوى الدخل) وذالك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك.
- تشجيع الاستثمار الأجنبي والمحلي عن طريق نظام التحفيزات الجبائية بكونه جاذبا للرأسمال ومشجعا له مما يخلق ديناميكية جديدة في النشاط الإقتصادي.

أما الأهداف المالية فتتمثل خاصة فيما يلي:2

- ✓ زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة وبالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- ✓ جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة.

لقد وضعت هذه الأهداف كغاية لإصلاح السياسة الجبائية لتتماشى مع مسيرة الإصلاحات التي باشرتها الجزائر في المجالات الأخرى والتي تصب كلها في إطار التحول إلى إقتصاد السوق وكان بذلك تصميم هيكل ضريبي للنظام الجبائي الجزائري اللذي عرف تغييرات هيكلية جذرية مقارنة بالنظام القديم.

1- محمد بن الجوزي،" الإصلاحات الجبائية وإنعكاساتها الإقتصادية والمالية 1992-1998 "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1998 ص: 122.

2 - كمال رزيق، فارس مسدور، " تقييم إصلاح النظام الجبائي"، مرجع سابق ص: 170.

المبحث الثالث: الإصلاح الجبائي في النظام الضريبي الجزائري.

قد تكون الهزة العنيفة التي عرفتها السوق العالمية للمحروقات سنة 1986، نقطة البداية للجزائر ، على غرار البلدان التي تعتمد ميزانيتها أساسا على دخول البترول ، للشروع في إصلاحات مست السياسة الاقتصادية المنتهجة آنذاك في أهدافها وفي أدواتها ، وكانت الضريبة إحدى هذه الأدوات التي خضعت لمنطق الإصلاح ، لما تمثله، ولو نظريا، في أنها القناة الرئيسية لتعبئة الموارد المالية الضرورية المستعملة لتمويل تدخلات الدولة في المجتمع وتم التفكير في جعلها الوسيلة المناسبة لمجابهة تقلبات دخول البترول، المرتبطة بالتغيرات المفاجئة لأسعار هذه المادة الحيوية في الأسواق العالمية.

لهذا قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي سنة 1987، متكونة من موظفين في إدارة الضرائب بصفة خاصة وزارة المالية بصفة عامة، خبراء وأكاديميون، قدمت مقترحاتها سنة 1989، تضمنت الخطوط العريضة للنظام الضريبي الجديد، والذي رأى النور في بداية التسعينيات.

وتأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: هيكل النظام الجبائي خلال فترة الإصلاحات.

المطلب الثاني: ملاحظات حول النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثالث : مؤشرات فيتو تانزي (VITO TANZI) للنظام الضريبي الجيد.

المطلب الأول : هيكل النظام الجبائي خلال فترة الإصلاحات.

إن التأثيرات التي أفرزتها التح ولات الوطنية والدولية على الإصلاحات الجبائية قد أدت الى إحداث تغيرات جذرية على بنية النظام الجبائي ابتداء من قانونا المالية لسنة 1991 والذي أسس للإصلاح الجبائي بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على القيمة المضافة TVA حيث قدم المفهوم والإطار التقني والفني لكل نوع منهم، لكن التجسيد الفعلي لهذا الإصلاح كان من خلال قانون المالية لسنة 1992 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 91/12/18 حيث أرسى ميدانيا هذه الإصلاحات من خلال تطبيق التدابير الجبائية الجديدة معدلات وأوعية ومواقيت التحصيل وكان ترجمة وتطبيق للتقرير النهائي الذي تم إعداده من قبل اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي والتي تم إنشاؤها خلال مارس 1987 وأنهت هذا التقرير 1989 ورغم أن المدة الفاصلة من (1989-1991) قد شهدت العديد من التدابير الجبائي لتصحيح اختلالات النظام الجبائي للفترة السابقة لكن الإصلاح الجبائي الفعلي والميداني كان ابتداء من مطلع 1992.

أولا: الضرائب المباشرة: يشكل النظام الجبائي الجزائري من مجموعة متكاملة من الضرائب المباشرة سنذكرها بإيجاز في النقاط التالية:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 تم تأسيس قانون الضريبة على الدخل الإجمالي IRG حيث تنص المادة الأولى من هذا القانون على مايلي: « تؤسس ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل الإجمالي ويرمز لها IRG تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المواد 85-98 »[1].

أما المادة الثانية من هذا القانون فهي التي أعلنت عن التغيير الجذري لضرائب الدخل في بنية النظام الجبائي الجزائري من خلال إلغاء الضرائب النوعية ذات المعدلات المتعددة التي كانت مفروضة قبل ذلك،

1 - قانون الضريبة على الدخل الإجمالي، المطبعة الرسمية، الجزائر، ص ص :(3 – 4).

حيث تم استبدال كل تلك الضرائب بضريبة الدخل الإجمالي وهذا ما نصت عليه المادة 02 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي « يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية »:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المزارع.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات والجور والمعاشات والريوع العمرية.[1]

من خلال ذلك نستنتج أن الضريبة على الدخل الإجمالي لها الخصائص التالية:

- ✓ **أنها ضريبة سنوية:** أي تقتطع سنويا من المداخيل المحققة خلال سنة مدنية مع الإشارة الى مداخيل الأجراء والمرتبات، الأجر الوحيد فهي تقتطع شهريا وفقا لسلم شهري.
- ✓ **أنها ضريبة وحيدة:** أي أنها تفرض مرة واحدة على مجمل المداخيل المحددة بالمادة 02 من هذا القانون.
- ✓ **أنها ضريبة شخصية:** أي أنها تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص.
- ✓ **أنها ضريبة إجمالية:** أي تشمل كل المداخيل الصافية الناتجة عن إجمالي المداخيل لكل الأصنافالمذكورة بالمادة 02 من هذا القانون.
- ✓ **أنها ضريبة تصريحية:** إذ أن المكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بهذه المداخيل وفقا لما نصت عليه المواد من 99 الى 103 من هذا القانون.
- ✓ **خاصية الشفافية** : وهي نتيجة منطقية ترتبط بتوفير الخصائص السابقة من تحديد إجمالي صافي المداخيل بشكل سنوي الى توحيد الاقتطاع الى واجب وإلزامية التصريح المحدد لكل المعلومات وبالتالي تكون الضريبة على الدخل الإجمالي تمتاز بالشفافية عكس ما كان عليه نظام فرض الضرائب النوعية
- ✓ **خاصية تصاعدية:** تحسب وفقا لجدول تصاعدي حسب المادة 104 من هذا القانون أما الاقتطاع من المصدر فبحسب وفقا لمعدل نسبي.[2]

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

1- المادة 02 معدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009.

2 - الفقرة 01 من المادة 99 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي، المطبعة الرسمية، 1991، ص:87.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:[1]

جدول رقم(03-05): الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)	نسبة الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

المصدر:المادة07 من قانون الضريبة على الدخل الاجمالي حسب قانون المالية 2007.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تم تأسيس هذه الضريبة في قانون المالية لسنة 1991 الذي عرفها وحدد جوانبها الفنية والتقنية ومجالات تطبيقها ولذلك نصت المادة 135 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

« تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات IBS ».[2]

خصائصها:

- **ضريبة سنوية:** أي أن الاقتطاع يقع على الأرباح المحققة خلال السنة.
- **ضريبة موحدة:** أي أن معدل الضريبة موحد على كل الأرباح الصافية أو المداخيل التي تحققها الشركات دون الأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال المحقق.
- **ضريبة خاصة بالشركات:** فهي تقع على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين حيث ترى أن الإصلاح الجبائي قد ميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وجعلها أداة فعالة للإنعاش الاقتصادي ولتحقيق هدفين يتمثل الأول في التنظيم الشكلي الفاصل بين طبيعة التكليف والثاني في التنظيم الاقتصادي الذي بتخفيف العبئ الجبائي على الشركات.

1-المادة 104 معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2007.

2- الجريدة الرسمية، العدد 65 ،سنة 1991 ،ص:14.

- **ضريبة تصريحية** : وذلك من خلال الإلزام القانوني للتصريح بكل الأرباح وأرقام الأعمال ومن خلال مسك محاسبة مطابقة للمواد 8-9-10 من القانون التجاري 52.
- **وعاء الضريبة** : هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت حسب المادة 140 من هذا القانون.
- **التحصيل** : وقد تنوع بين الاقتطاع من المصدر أو من خلال نظام التسبيقات الذي يضمن تخفيف العبئ الجبائي على الشركة ويضمن من جهة أخرى دوام تمويل الخزينة العمومية مع الاقتصاد في النفقات المترتبة على التحصيل (معدل الضريبة) خلال سنة 1992 تم اعتماد نسبة معدل 42%= IBS وهو تخفيف عن المعدل السابق 50%=BIC .

مجال تطبيق الضريبة:

تخضع الضريبة على ارباح الشركات:[1]

01 - الشركات مهما كان شكلها وغرضها ، باستثناء:

أ- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري.

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم.

ج- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل.

02- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

حساب الضريبة على ارباح الشركات:[2]

01 – تحدد الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- ✓ 19%، بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
- ✓ 25%، بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- ✓ 25%، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

02 – تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

1 - المادة 134 معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001.

2- المادة 150 معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2009.

- ✓ 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.
- ✓ 40 %، بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- ✓ 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً.
- ✓ 10 %، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

- ✓ 24 %، بالنسبة:
  - للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
  - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.
  - الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

3- الرسوم المماثلة: وتشمل مجموعة الرسوم التالية:

أ_الرسم على النشاط المهني TAP: أسس هذا الرسم بعد إدماج الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC الذي كان يتعلق بأرقام أعمال المحققة للربح الخاضع للضريبة على الربح الصناعي والتجاري BIC وكذلك رسم أرقام الأعمال TANC المحقق للربح غير التجاري BNC، حيث كان بمعدلين هما على التوالي TAIC 2.55% وTANC 6.05% وفي سنة 1996 ثم توحيد معدل الرسم على النشاط TAP لكل الأنشطة تحت المعدل 2.55 % وقد عرف هو الآخر تغيير خلال الإصلاحات ففي سنة 2001 أصبح 2% وكذلك تم تغيير بعض الإعفاءات في تحديد الأساس الخاضع حيث أصبحت في سنة 2005

لتحديد الأساس الخاضع للرسم يجب الأخذ بالحسبان التخفيضات المقدرة بـــ 30%، 50%، 75% المنصوص عليها في القانون لصاح بعض العمليات [1].

ب –الدفع الجزافي VF: قد حددت المادة 208 من قانون المالية لسنة 1991 وعاء الضريبة بنصها « تخضع المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات والأجور والتعويضات والعلاوات بما في ذلك قيمة الامتيازات العينية لدفع جزافي يقع على عاتق الأشخاص الطبيعين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر والممارسة بها نشاطها والتي تدفع مرتبات أو أجورا وتعويضات وعلاوات، كما تطبق على المعاشات العمرية »، أما تحصيل هذه الضريبة VF فهي تسدد إما شهريا أو فصليا إذا كان مبلغ الحقوق أقل 1000 دج طبقا للمادة 212 الفقرة 02 من قانون المالية 1991، ونظرا لكون عبئها يقع على المؤسسات ويتعلق بدخل العمال فقد تم تخفيض معدلها خلال سنوات الإصلاح كما يلي : سنة 1992 6 %، الى غاية 2001 أصبحت 5% أما بالنسبة لسنة 2002 فأصبحت 4% وفي 2003 أصبحت 2% وفي 2005 1 %، وذلك تشجيعا للمؤسسات بتخفيف عبئها من أجل محاربة البطالة ولذلك وقع تغيير في المعدل المطبق على المعاشات العمومية حيث كانت سنة 1991، 3% ثم خفضت الى 2% ثم خفضت بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1996 الى 1% ثم ألغيت ابتداءا من سنة 2001.

ج – الضريبة الجزافية الوحيدة: قد حددت المادة 282 من قانون المالية لسنة 2007 وعاء الضريبة بنصها « تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني » و يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة [2]:

- ✓ الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) .
- ✓ الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) .
- ✓ لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين 1 و2 للضريبة الجزافية الوحيدة إلاّ إذا لم يتم تجاوز حد ثلاثة (03) ملايين دينار جزائري.

1- المادة 208 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المطبعة الرسمية، 1991، ص:123.
2- المادة 282 معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2008.

و تحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يلي :[1]

- 05%، بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) .
- 12%، بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لايتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) .

د–الرسم العقاري IF والرسم التطهيري TA: وقد تناولت الإصلاح الجبائي من خلال المواد 248 و ما بعدها حيث نصت المادة 248 على أنه « يؤسس رسم عقاري سنوي على المنازل والمصانع وبصفة عامة على كل ملك مبني » أما الجديد في هذا الإصلاح فهو إدراج الأملاك غير المبنية حسب المادة 249 « كما تخضع للرسم العقاري الأملاك غير المبنية (الفقرات 1– 5 تحدد هذه الملكيات) » أما الجديد الثاني أن الإيرادات هذا الرسم تدخل الى ميزانية البلدية كاملة وهو ما يعتبر من أهم مصادر الجباية المحلية، وقد عرف هذا الرسم عدة تغيرات خلال فترة الإصلاح، أما الرسم التطهيري فقد تم تأسيسه بموجب المادة 236 حيث نصت « يؤسس رسم تطهير سنوي على الملكيات المبنية لفائدة البلديات التي تشغل بها مصلحة رفع القمامات المترلية ومجهزة بشبكة للقنوات » .

أما الأشخاص الخاضعون لهذا الرسم فقد نصت المادة 264 " يؤسس رسم التطهير سنويا باسم صاحب الملك أو الحق في الانتفاع، يتحمل رسم التطهير المستأجر الذي يمكنه أن يدفعه سنويا وتضامنيا مع صاحب الملك وهو أيضا مورد هام للجماعات المحلية .

ه–الحق النوعي على البترين الممتاز والعادي والغاز أويل والبترول وكذا الزيوت والمواد الصيدلانية: وهو اقتطاع حددته المادة 241 لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية ووعاؤها يؤسس على مبلغ سعر البيع للمستهلك ويحصل على عاتق بائعي هذه المواد غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن ينعكس هذا الحق على سعر بيع هذه المواد للمستهلك .[2] وقد الغيت هذه الضريبة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة1996 .

1- المادة 283 معدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2008.

2– المادة 209 من قانون المالية لسنة 1992.

و – الضريبة على الثروة والأملاك ISP: وهي ضريبة تفرض سنويا على ثروة أو أملاك الأشخاص الطبيعيين تماشيا مع قدراتهم التكليفية العليا ، وهدفها تشجيع الاستهلاك وعدم تمركز الثروة أما وعائها فيتحدد من تقييم الممتلكات النهائية للمكلف، حيث تحسب على أساس القيمة الصافية لهذه الأملاك ويطبق عليها التصاعد حسب الجدول أدناه:[1]

الجدول رقم الجدول (03– 06): الضريبة على الثروة والأملاك حسب قانون المالية لسنة 2006

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
يقل عن أو يساوي 30.000.000 دج	% 0
من 30.000.001 الى 36 000.000 دج	% 0.25
من 36.000.001 الى 44.000 .000 دج	% 0.5
من 44.000.001 الى 54.000 .000 دج	% 0.75
من 54.000.001 الى 68.000 .000 دج	% 1
يفوق 68.000.000 دج	% 1.5

المصدر: قانون المالية لسنة 2006 المنشور في الجريدة الرسمية رقم 85 بتاريخ 31 /12/ 2006.

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال.

1 – الرسم على القيمة المضافة: أهم ما جاء به الإصلاح الجبائي بعد 1991 هو الرسم على القيمة المضافة نظرا للإسهامات الهائلة في توسيع الوعاء ونظرا لشموليته التي تكاد تكون كلية و لأسعاره المنخفضة ولذلك كان الاتجاه العالمي في تسارع كبير لتطبيق هذه التقنية الجبائية حيث بلغ عدد الدول التي طبقته نهاية 1990 62 دولة.

إن الإصلاح الجبائي قد أدرج الرسم على القيمة المضافة خلفا للرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج والرسم الإجمالي الوحيد على تأدية الخدمات ويتميز الرسم على القيمة المضافة بما يلي:

- ينصب أساسا على الإنفاق أو الاستهلاك النهائي حيث عبؤها يتحمله المستهلك النهائي.
- **البساطة:** نظرا لقلة معدلاته مقارنة بالمعدلات السابقة.
- **الشمول:** حيث يشمل كل مراحل تطور السلعة أو الخدمة.

2 – المادة 281 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2006.

- **العدالة:** حيث أنها تنصب على الوعاء (القيم المضافة) بين كل مرحلة وأخرى.
- **الترابط والتكامل العالمي:** وذلك للعدد الكبير من الدول التي طبقتها ابتداءا من سنة 1969.
- **السهولة في التسديد والتحصيل** لتجزئتها في مراحل عديدة ولقابلية الحسم للرسوم المتضمنةفي فواتير المشتريات.
- وفرة الإيراد الجبائي للخزينة لانتشارها في أوعية واسعة.
- مشجعة ومخففة للعبء الجبائي وعاءا وتسديدا.
- التحفيز على الفوترة وبالتالي نضبط الموارد داخل الدورة الاقتصادية وتكافح التهرب الضريبي.

بدأ التطبيق الفعلي لهذا الرسم في الجزائر في أول أفريل 1992 رغم بقاء بعض الأوعية تخضع لرسم خاص مثل البنوك والتأمينات TOBA، هو الرسم على عمليات البنوك والتأمينات وهو رسم انتقالي الى غاية 1995 حيث تم تعميم الرسم على القيمة المضافة مما يضيف لهذا الرسم في الإصلاح الجبائي خاصية التدرج والانتقال من تطبيق TUGPS الى TOPA وأخيرا TVA.

إن معدل الرسم TOPAحدد ب 10% دون الحق في الحسم مع الإشارة الى أن هناك معدل مخفض الى 7% يطبق على بعض العمليات التأمينية وإعادة التأمين والتأمينات المؤقتة على الحياة.

إن معدلاتها قد عرفت تطورات منذ مطلع الإصلاح حيث بدأت سنة 1992 بأربعة معدلات هي :40% 21%، 13%،7%، وفي سنة 1995 وحسب قانون المالية لنفس السنة تم إلغاء المعدل المضاعف وأصبحت المعدلات هي فقط 21%، 13%، 7% ثم في سنة 1997 أصبحت المعدلات هي 21%، 14% ،7% وفي سنة 2001 أصبحت بمعدلين فقط هما 17% و7%.

إن هذه التغيرات في معدلات وعاء الرسم على القيمة المضافة قد أكسبها خاصية تشجيع الاستثمارات وبالتالي الدفع نحو النمو الاقتصادي وتحقيق النمو من خلال تخفيف العبئ الجبائي على المكلفين بالضريبة وتشجيع المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية من خلال إعفاء الصادرات من هذا الرسم بالإضافة لكونها أداة تكامل على المستوى الدولي والإقليمي.[1]

1 – المادة 166 من قانون الرسم على القيمة المضافة، قانون المالية لسنة 1992.

2- الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC: وهو رسم على الانتفاع بالسلع والخدمات النهائية تتحملها العائلات بمقابل استهلاك سلع معينة بذاتها وقد عرف هذا الرسم تغيرات خلال فترة الإصلاح ويتميز بمايلي: أساس فرض الرسم يتم حسابه وفقا لمعايير الحجم أو الوزن أو الوحدة حسب طبيعة السلعة أو الخدمة تسري عليه نفس قواعد التأسيس والتحصيل المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.[1]

3- الرسم على المنتوجات البترولية: ووعاء هذا الرسم يتمثل في البترين، زيت الفيول، غازويل، غاز البترول السائل، البروبان، البوتان ويحسب على أساس قيمة المنتوجات الخاضعة للرسم الموجه للاستهلاك وفقا للتعريفات المحددة ويسري عليه نفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.[2]

ثالثا : الضرائب غير المباشرة:

و تشمل مجموعة من الرسوم نذكرها:

1. **رسم المرور** : ويتعلق بالمنتجات الكحولية والخمور حيث أن معدل الرسم يطبق على كل هيكتولتر من الكحول وفقا جدول يخصص لكل صنف، وقد تم تعديل في معدل الرسم من خلال المادة 04معدلة من المادة 47 من قانون المالية لسنة 2007 .
2. **رسم الضمان والتعيير** : ومجال تطبيقه هي المنتوجات المعدنية الثمينة كالفضة والذهب والبلاتين وقد عرف معدله تغيرات عبر الإصلاحات أخرها خلال سنة 2008 كمايلي:

3. **النسب المطبقة:** [3]

رسم الضمان:

- مصبوغات الذهب 4000 دج / هكتوغرام.
- مصوغات من البلاتين 10000 دج / هكتوغرام.
- مصوغات من الفضة 150 دج / هكتوغرام.

1 – المادة 13 من قانون المالية و2001 والمادة 25 من قانون المالية 2002.

2 – النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات حنان المالكي، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص:17.

3- المادة 340 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2007.

رسم التعيير:

- التعيير بنجمة العيار.
- البلاتين 12 دج كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام.
- الذهب 6 دج كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام.
- الفضة الى غاية 400 غرام 4 دج عن كل هكتوغرام . فما زاد عن 400 غرام 16 دج، عن 2 كغ أو جزء من الكيلوغرام.

التعيير بالبوتقة:

- البلاتين 150 دج عن كل عملية.
- الذهب 100 دج عن كل عملية.

التعيير عن طريق التبليل:

- الفضة 20 دج عن كل عملية.

بالنسبة للمصوغات المقدمة في شكل حصص عن نفس الصهر، فإنه يمكن إجراء تعيير عن طريق البوتقة لكل 100 غرام من البلاتين أو الذهب والتعيير عن طريق التبليل لكل 2 دج أو جزء من 2 كلغ من الفضة.

رابعا: حقوق التسجيل والطابع:

وهي ضرائب على تداول الثروة وكل ما يخص تداول العقود المدنية والقضائية والقرارات النهائية وقد عرفت حقوق التسجيل والطابع تغييرات هامة في جوهرها أو في معدلاتها وإعفاءاتها خلال فترة الإصلاحات يمكن أن نشير لأخر تطوراتها حسب قانون المالية لسنة 2004 حسب الجدول التالي بالنسبة لحقوق التسجيل.

الجدول رقم (03 – 07): حقوق التسجيل حسب قانون المالية لسنة 2010.

مجال التطبيق	الأساس الخاضع للرسم	النسب
التحويل الكامل للملكية (بيع عقار أو منقول)	الثمن الوارد في العقد أو القيمة الايجارية الحقيقية للملك	%5
التنازل في أجزاء حق الملكية الانتفاع وملكية الرقابة	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية	%5 مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 2/53 من قانون التسجيل

نقل الانتفاع للأموال العقارية إيجارات لمدة محدودة	الثمن الكلي للإيجار مضاف إليه الأعباء	2%نسبة مطبقة لمدة محدودة
إيجارات لمدة غير محدودة	20 مرة قيمة الثمن والأعباء السنوية	5% لمدة غير محدودة
نقل الملكية عن طريق الوفاة للمواريث	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	5% لكل حصة صافية عائدة لكل ذي حق 3% الأصول والفروع 3% بالنسبة للأصول الثابتة للمؤسسة عندما يتعهد الورثة بمواصلة الاستغلال.
الهبات	قيمة المال الموهوب	3% بين الأصول والفروع والأزواج
مبادلة الأملاك	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	%2.5
القسمة	مبلغ الأصول الصافية المقسمة	%1.5
عقود الشركة	القيمة الصافية للحصص	%0.5
حصص الشركة	قيمة الحصة	%2.5

المصدر: www.aniref.dz/documents/lf-2012-ar.pdf

تاريخ الاطلاع: 11-11-2012

أما حقوق الطابع فنجد أنها حددت وعاء ومعدلات حسب الجدول أدناه

الجدول رقم الجدول (03 – 08): حقوق الطابع حسب قانون المالية لسنة 2010

تصنيف حقوق الطابع	المعدلات
الطابع الحجمي وورق عادي ورق التسجيل	40 دج 60 دج

نصف ورق عادي	20 دج
طابع المخالصات السندات بمختلف أنواعها الوثائق والإيصالات والإبداعات	1 دج عن كل قسط 100 دج أو جزء منها دون أن يقل المبلغ عن 5 دج أو يفوق 2500 دج
استخراج الوثائق جواز السفر رخصة الصيد بطاقة التعريف المهنية	 2000 دج 500 دج 500 دج
طابع الأوراق التجارية	0.50 دج لكل 100 دج أو جزء منها
طابع السجل التجاري	4000 دج
قسيمة السيارات	تحدد حسب نوع وعمر السيارة

المصدر: www.maghrebarabe.org/admin_files/tim_al_2010_ar.doc

تاريخ الاطلاع: 12-11-2012

خامسا: الضرائب والرسوم على التجارة الخارجية.

وقد عرفت أيضا تطورات وتغيرات عديدة خلال الفترة من سنة 1992 الى غاية 2005 وأهم مكوناتها:

1- التعريفة الجمركية: وهي قائمة أو جدول للرسوم التي تفرض على السلع في فترة معينة، حيث أنها تشمل على المعدل والوعاء الذي يحدد فهرس المنتوجات.

2–الرسم الخاص الإضافي TSA: وقد أسس بالمادة 98 من قانون المالية لسنة 1993 وقد عدل خلال 1994 و1996 ويفرض على المنتجات التي تحدد عن طريق قائمة تنظيمية، وقد تم إلغاء هذا الرسم بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

3– إتاوات الإجراءات الجمركية: وهي رسم قيمي بمعدل 2 % لفائدة خدمات الجمارك.

4 –رسم القيمة المضافة: عند الاستيراد.

5–الرسم الجزافي: الذي يفرض على بضائع المسافرين للاستخدام الشخصي حيث قيمتها لا تفوق 50000دج.[1]

6– الضرائب والرسوم الإضافية : أي بعد عملية الشروع في الإصلاحات الجبائية وتحديد أهم الضرائب والرسوم فقد تم إضافة رسوم وضرائب سواء لفترات محددة أو دائمة ونذكر منها:

أولا : الرسوم البيئية: إن تأسيس الجباية البيئية كان وفقا لقانون المالية 1992، حيث أسس الرسم على النشاطات الملوثة للبيئة وقد تم تعديله في قانون المالية لسنة 2000 وكذلك في 2002 كما يظهر الجدول أدناه:

الجدول رقم (03 – 09): الرسم السنوي على النشاطات الملوثة على البيئة (2002)

الحجم	مؤسسات مصنفة تشغل أكثر من شخصين دج	مؤسسات مصنفة تشغل أقل من شخصين دج
ترخيص الوزير المكلف بالبيئة	120000	24000
الوالي	90000	18000
رئيس المجلس الشعبي البلدي	20000	3000
مفتش البيئة	9000	2000

المصدر: أحمد باشي، "دور الجباية في محاربة التلوث البيئي"، مرجع سابق، ص:16.

كما تم إدراج إتاوات على جودة المياه بقانون المالية لسنة 1996، لحساب الصندوق الوطني للتسيير المتكامل للموارد المائية وتحصل لدى مؤسسات إنتاج وتوزيع المياه (بلدية، ولائية أو جهوية) أو لدى دواوين

1 – أحمد باشي، "دور الجباية في محاربة التلوث البيئي"، كلية العلوم الإقتصادية، مجلة علوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 09، 2003، ص :15.

المساحات المسقية بمعدل 4% أو 2% أو 1.5% أو 1% حيث يطبق المعدل الأول على فاتورة المياه الصالحة للشرب في ولايات الجنوب أما المعدلين الأخيرين فيخصان مياه مجاري الصرف.[1]

يعتبر رسم التكوين ويخص حسب قانون المالية 1998 حيث يفرض عليها مؤسسات البناء والأشغال العمومية التي تشغل أو تدفع كتلة من الأجور 0.5% منها ويحصل هذا الرسم لفائدة التكوين المهني والتمهين.

ثانيا: رسم السكن: الذي أسس بموجب قانون المالية لسنة 1997 على المدن الحصرية ويحصل لفائدة البلديات ويقتطع مع تكاليف استهلاك الكهرباء والغاز وتحصله مؤسسة سونلغاز.

ثالثا: مساهمة التضامن الوطني: التي أسس خلال سنة 1993 و1994 ثم ألغيت وهي ضريبة تكميلية على الدخل وتحسب بالمعدلات التصاعدية.

رابعا: الضرائب غير المباشرة: و قد تم استحداث وتغيير العديد من الرسوم غير المباشرة خلال فترة الإصلاحات وقد تميزت الفترة من جويلية 1996 الى 31 ديسمبر 1996 باستحداث وإضافة رسوم و ضرائب أخرى وصلت الى أربعة عشر (14) بين رسم وضريبة، كان وعائها في الغالب المواد التبغية والكحولية والبترولية.[2]

خامسا: الجباية البترولية: إن أهم أهداف الإصلاح الجبائي هو جعل الجباية العادية تساهم أكثر من الجباية البترولية في حجم الإيرادات العامة وذلك نتيجة الشعور بعدم استقرار الموارد المتأتية من الجباية البترولية لخضوعها لمتغيرات كثيرة خارجية مثل تغيرات أسعار النفط، سعر الدولار، حصة الإنتاج المحدود من طرف أوبيك بالإضافة الى أن الجباية البترولية لم تعرف إصلاحا يذكر خلال هذه الفترة لارتباطها بإصلاح القوانين المتعلقة بالاستكشاف والاستغلال والنقل.

ولكون القانون رقم 86-14 المؤرخ في 1986/08/19 والمتمم بالقانون رقم 21/91 المؤرخ في 1991/12/04 قد شكل الإطار العام القانوني لمنح المستثمرين في قطاع المحروقات امتيازات جبائية هامة تتعلق باستيراد السلع التجهيزية وغيرها سواءا من طرف شركة سونطراك أو غيرها من الشركات الأجنبية، حيث تستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، الحقوق والرسوم والإتاوات الجمركية وقد تم تفصيل هذه الامتيازات من خلال مناشير تم إصدارها خلال 1995 و1997 وأهم هيكل الجباية البترولية في هذه المرحلة هي:

1 – أحمد باشي،"دور الجباية في محاربة التلوث البيئي"، مرجع سابق، ص:17.

2 – قانون المالية التكميلي لسنة 1996.

الإتاوة: ويتراوح معدلها بين 20% كحد أقصى و 12% على أساس الكميات المنتجة مقيمة وفقا لأسعار التصدير وأسعار التصدير وأسعار البيع وتدفع نقدا أو عينا حسب اختصاص وزير الطاقة وهي ضريبة مباشرة بالإضافة الى الضرائب المشتركة أو ضرائب النظام العام (VF،TAP) وعموما فقد شكلت الجباية البترولية القسم الأهم من الإيرادات العامة خلال الفترة.[1]

المطلب الثاني: ملاحظات حول النظام الضريبي الجزائري.

من بين خصوصيات النظام الضريبي الجزائري، ارتكازه على عنصرين اثنين:

- ❖ الجباية البترولية، التي مثلت نسبة 53% من إجمالي الدخول الحكومية (الدولة والجماعات المحلية) سنة 2003.
- ❖ الجباية العادية، التي سجلت بدورها نسبة 47%، خلال نفس الفترة.

و كما يمكننا ملاحظته ، حجم الحصة المعتبرة التي تحتلّها الجباية البترولية على مستوى الدخول الحكومية رغم أنها انخفضت منذ 1998 أين كانت تمثل أزيد من 60%، مقابل ارتفاع لحجم الجباية العادية، وهذا راجع لعزم السلطات على الرفع التدريجي لإمكانيات الجباية العادية في التحصيل وتوسيع الأوعية الضريبية نظرا للثبات الذي يميّز إيراداتها، عكس إيرادات المحروقات التي تبقى رهينة تقلبات السوق الدولية .

استهدفت الإصلاحات المطبقة منذ سنة 1992 من طرف السلطات العمومية ، إقامة الأسس لنظام ضريبي حديث، قادر على تحقيق دخول أمثلية للخزينة العمومية وتحقيق العدل والمساواة في فرض الضريبة. رغم هذا لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري، من إنشاء كل الايجابيات التي منتظرة عبره ، وهذا في مجال التشريع الجبائي أو على مستوى الإدارة، لذلك كان من الضروري تحسين نتائج هذا النظام الضريبي[2].

أ- مشاكل التشريع الضريبي:

يتعلّق الأمر بمناهج وطرق تسيير الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي ، التي لم يتبعها تنسيق على مستوى التشريع الضريبي الشيء الذي أحدث العديد من التعقيدات، من بينها:

- ✓ العديد الكبير للإعفاءات الدائمة أو المؤقتة، مما خلق نفقات ضريبية لا طائل منها.

1- عبد المجيد قدي، رابح شريط، مداخلة بعنوان " الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون "، مرجع سبق ذكره، ص:335.

2- محمد عباس محرزي، " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغاربي" أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 2005 ص: 202.

- ✓ ضعف عتبة الإخضاع الضريبي حسب النظام الحقيقي.
- ✓ تعقد إجراءات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ غياب جهاز مراقبة ملائم لمتطلبات بالرسم على القيمة المضافة.

أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، لقد بيّنت تجارب الدول المختلفة صعوبة تسيير هذه الضريبة في غياب إجراءات تسمح بإقامة روابط فعالة بين مختلف المصالح الضريبية. قبل أن يقوم بلد بإدخال ضريبة الدخل الإجمالي عليه بإجراء هيكلة هامة لمصالحه الضريبية (مثل تجميع هذه المصالح في مراكز للضرائب) وتطوير الإجراءات (بما في ذلك إدخال المعلوماتية) .

ب– العقبات أما إدارة الضرائب: تواجه إدارة الضرائب العديد من المعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المنشودة، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ غياب تقسيم فعلي للعمل بين المصالح الضريبي، حيث نجد تداخلا في الصلاحيات مما يؤثر سلبا على نوعية الخدمة العمومية.
- ✓ التعقد الذي لا طائل منه الذي يطبع إجراءات التحصيل.
- ✓ نقص فعالية مهام التحصيل والمراقبة الضريبية اللتان تعتبران مهمتان أساسيتين لإدارة الضرائب.

لذلك تبنّت المديرية العامة للضرائب إستراتيجية معتمدة على "الجيل الثاني من الإصلاحات"، تستهدف القضاء على هذه المعوقات، وتقيم هياكل جديدة لتحسين الدخول الضريبية، مثل: إنشاء مديرية كبريات الشركات، المختصة في دراسة ملفات كبار المكلفين بالضريبة، بعد أن كانت مسيّرة من قبل المفتشيات على المستوى الإقليمي، إلى جانب عملية دمج هذه المفتشيات مع قباضات الضرائب لتنشأ ما يسمى بمركز ضريبي من أجل إعطاء فعالية أكثر في تحصيل الضرائب خاصة المباشرة منها، والشروع في العمل بالإعلام الآلي على مستوى العديد من مصالح إدارة الضرائب.

المطلب الثالث: مؤشرات فيتو تانزي (VITO TANZI*) للنظام الضريبي الجيد[1] :

أ – مؤشرات التمركز: ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية ، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب – مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد ، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

ج – مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة ، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا ، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

د – مؤشر تأخر التحصيل : ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحدّ من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

ه – مؤشر التحديد : ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى ، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

و – مؤشر الموضوعية : ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية ، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتها الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها ، ويصب هذا ضمن

---

*–vito tanzi خبير وباحث إقتصادي امريكي شغل عدة مناصب منها مدير الشؤون المالية في (ص ن د) ومستشار البنك الدولي وله عدة مؤلفات اهمها التاثير الاقتصادي (تاثير تانزي) بحيث يحمل اسمه.

2– عبد المجيد قدي، " المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية "، مرجع سابق، ص ص : (165 – 166).

مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو اعتباطية، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول أو لأي شخص آخر، وهذا ما يمكن للممول من الدفاع عن حقوقه ضدّ أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

ز – **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية ، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، و مستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

ح – **مؤشر تكلفة التحصيل** : وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة ، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية .

خلاصـــــــــــــــــة الفصـــــــــــــــــل الثالـــــــــــــــــث:

خلصنا من دراسة هذا الفصل أن الإصلاح الضريبي اقتضته التحولات الاقتصادية في العالم، والاتجاه العالمي نحو إصلاح الأنظمة الضريبية المرتكز أساسا على توسيع الوعاء الضريبي، وترشيد معدل الضريبة، وتبسيط النظام الضريبي.

يستهدف الإصلاح الضريبي تحقيق الكفاءة والعدالة، ويشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الإداري والمجتمع الضريبي.

بالنسبة للجزائر، فإن الإصلاح الضريبي لسنة 1991 جاء لمواكبة الإصلاحات المنتهجة مع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات في خضم الانتقال من اقتصاد موجه نحو اقتصاد السوق، بهدف الحد من العجز الموازني والنهوض بالاستثمار وتسريع النمو الاقتصادي.

يعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1991، إذ لم تخلو قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 إلى يومنا من تعديلات ضريبية، وصدور قوانين ضريبية بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية في شكل إنشاء مراكز الضرائب، والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى.

مـــــــدخل الفصـــــل:

انطلاقا من فكرة تجسيد الأهداف والاختيارات وتكريس استعمال كل الوسائل الممكنة التي من شأنها تدعيم النشاط الاقتصادي العام والخاص، وبعث وتوجيه الاستثمارات في شتى الميادين ذات النفع العام اتجهت أغلب الدول نحو أساليب التحفيز خاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي، حيث سمحت للمستثمرين بإمكانية الاستفادة من بعض الإعفاءات و التسهيلات الجبائية والمالية وذلك مقابل الالتزام بتنظيم الاستثمارات وتوجيهها.

الجزائر إحدى الدول التي تعمل جاهدة على النهوض باقتصادها وتنميتها بتكييف سياستها الجبائية ومتطلبات الاستثمار وذلك من خلال قوانين الاستثمار المعمول بها، التي تتضمن عدة امتيازات وتحفيزات ممنوحة وكذا الإلتزامات التي يجب أن يحترمها المستثمر المستفيد من هذه المزايا إضافة إلى واجبات الدولة اتجاه المستثمرين

و هذا ما حتم عليها اتخاذ سياسة تحفيزية، لتدعيم الاستثمارات.

وتأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: التحفيزات الجبائية قبل إصلاحات 1991.

المبحث الثاني: التحفيزات الجبائية الممنوحة في ظل الإصلاحات.

المبحث الثالث: الإطار المؤسسي لترقية وتطوير الإستثمار في الجزائر.

المبحث الرابع: تقييم نتائج تطبيق قوانين الاستثمار.

المبحث الأول: التحفيزات الجبائية قبل إصلاحات 1991.

سنتناولنا في هذا المبحث معظم قوانين الاستثمار والتحفيزات الجبائية الخاصة بكل قانون ابتداءا من سنة 1963حتى سنة 1991 وهي فترة ماقبل الاصلاح الجبائي بحيث قمنا بتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب بحيث :

المطلب الاول: فترة الستينيات.

المطلب الثاني: فترة الثمانينات.

المطلب الثالث:فترة التسعينات.

المطلب الأول: فترة الستينيات.

وعرفت هذه الفترة صدور قانونين هما:

1-1- قانون الاستثمار لسنة 1963: إن هذا القانون كان موجها لرؤوس الأموال الأجنبية أساسا، وقد خولهم ضمانات، البعض منها عامة يستفيد منها كل المستثمرون الأجانب والبعض الآخر خاصة بالمؤسسات المنشأة عن طريق الإتفاقية، وقد تضمن هذا القانون مجموعة من الإمتيازات الضريبية نوجز بعضها:[1]

- ✓ الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب التي تشمل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة خمس (05) سنوات على الأكثر.
- ✓ الإعفاء من الرسوم الجمركية عند استيراد التجهيزات و المعدات الضرورية لانطلاق المشاريع الاستثمارية.
- ✓ الاسترجاع التام أو الجزئي من الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج عند شراء مستلزمات النشاط.

كما منح هذا القانون للمؤسسات المتعاقدة و التي تشارك في توسيع قدرات المؤسسات المعتمدة، نظام جبائي مستقر يتضمن إعفاءات وتخفيضات ضريبية تصل إلى (15) سنة على الأكثر ابتداء من تاريخ إيداع ملف الاعتماد والتي تتعلق بكل الضرائب والرسوم التي تقع على مشترياتها من المواد والتجهيزات المستوردة.[1]

1 - المادة (10) من الأمر رقم (63 _277) المؤرخ في 26 جويلية 1963، المتضمن قانون الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 53 ،الجزائر.

2_1 – قانون الاستثمار لسنة 1966: صدر هذا القانون بتاريخ 15 سبتمبر 1966 تحت رقم 66-284 وكان يهدف من خلال تدخل قطاع العام و الأجنبي و الخاص تقوية قدرات الاقتصاد الوطني في قطاعي السياحة و الصناعة، لذا فإن هذا القانون حدد الأهداف العامة للأمة، و التي على أساسها تمنح التحفيزات الضريبية المعتبرة.[2]

وقد نص هذا القانون على جملة من الامتيازات الضريبية نذكر منها:[3]

- ✓ الإعفاء التام أو الجزئي من حقوق التحويل عند شراء أو اكتساب عقارات موجهة كلية إلى النشاط المعتمد، وذلك بمعدل يتحدد حسب مكان مزاولة النشاط.
- ✓ الإعفاء الكلي أو الجزئي أو التناقصي من الرسم العقاري خلال مدة لا تتجاوز 10 سنوات.
- ✓ منح معدل مخفض من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج المترتب على أموال التجهيز أو إرجاع الرسم المتعلق بأثاث التجهيز المصنوع في الجزائر.
- ✓ الإعفاء الكلي أو الجزئي أو التناقصي من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، خلال مدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات، وبمبلغ سنوي من الأرباح لا يتجاوز 20 % من الأموال الخاصة المستثمرة في النشاط المعتمد.

إن هذا القانون لم يطبق على جميع الاستثمارات حيث طبق على القطاع العام فقط مع تهميش القطاع الخاص وتضييق المجال أمام المستثمرين الأجانب.

المطلب الثاني: فترة الثمانينات.

وشهدت هذه الفترة صدور ثلاثة قوانين للاستثمار وهي :

1– قوانين الاستثمار لسنة 1982: ابتداء من سنة 1982، بدأ التفتح الاقتصادي أمام القطاع الخاص الوطني وذلك من خلال إصدار قانون خاص باستثمارات القطاع الخاص، إضافة إلى التفتح أمام المستثمرين الأجانب

---

2 – المادة (09) من نفس القانون.

1– المادة (15) من الأمر رقم (66-284) المؤرخ في 15 سبتمبر1966 ، المتضمن قانون الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد70 ، الجزائر

2– المادة (14) من الأمر رقم (66-284) المؤرخ في 15 سبتمبر1966 ، المتضمن قانون الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد70 ، الجزائر.

من خلال القانون المتعلق بشركات الاقتصاد المختلط، هذا مع بقاء القطاع العام بفضل المؤسسات الوطنية العمومية كعنصر أساسي للاقتصاد الوطني.[1]

1-1- الامتيازات الضريبية للقطاع الخاص الوطني:

بتاريخ 21 أوت 1982 صدر قانون تحت رقم 82 -11 المتعلق باستثمارات القطاع الخاص، حيث حدد هذا القانون المجال القانوني لتدخل القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي وهذا بغية تدعيم القطاع العام.

و قد تضمن هذا القانون على مجموعة من الامتيازات الضريبية نذكر منها:[2]

أولا: بالنسبة للاستثمارات المنجزة في المناطق المحرومة:

- ✓ الإعفاء التام من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية الرسم على النشاط الصناعي و التجاري والدفع الجزافي لمدة لا تتجاوز خمس(05) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- ✓ الإعفاء التام من الرسم العقاري لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات ابتداء من السنة الموالية لانتهاء البناءات والبناءات الإضافية المعدة للنشاط المعتمد.

ثانيا: بالنسبة للاستثمارات المنتجة للمواد:

- ✓ الإعفاء التام من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات والرسم على النشاط الصناعي والتجاري والدفع الجزافي لمدة لا تتجاوز ثلاث (03) سنوات وهذا ابتداء من تاريخ بداية النشاط.
- ✓ الشراء بالإعفاء من الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج فيما يخص شراء التجهيزات المعدة للنشاط المعتمد قصد صناعة منتجات خاضعة للرسم.

ثالثا: بالنسبة للإستثمارات الأخرى:

- ✓ الإعفاء الجزئي أو المتناقص من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من سنة بداية الاستقلال إلى حد 20 % من الأموال الخاصة المستثمرة في النشاط المعتمد.
- ✓ الاعفاء التام من(TAIC) و(FV) لمدة لا تتجاوز 03 سنوات ابتداءا من تاريخ بداية النشاط.

3- نجار فريد، " الإصلاح الجبائي وأثره علي إستثمار المؤسسة الإنتاجية "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف، 2000، ص:128.

1- المادة (21) من القانون رقم (82-11) المؤرخ في 21 أوت 1982 المتعلق باستثمارات القطاع الاقتصادي الخاص الوطني، الجريدة الرسمية العدد 34، الجزائر.

- ✓ الإعفاء الجزئي من (TF) لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير من السنة الموالية لسنة انتهاء البناءات والبناءات الإضافية المعدة للنشاط المعتمد.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن المؤسسات المصدرة لسلع وخدمات تستفيد من إعفاء كلي ودائم من(IBIC) بنسبة رقم الأعمال المصدر على رقم الأعمال الإجمالي.

1-2 – الامتيازات الضريبية للمؤسسات العمومية:

نجد أن القانون يفرق بين نوعين من المؤسسات العمومية، فهناك مؤسسات عمومية وطنية ومؤسسات عمومية محلية، وتستفيد هذه المؤسسات العمومية من التحفيزات الضريبية التالية: [1]

- ✓ تستفيد الوحدات الإنتاجية التابعة، من إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات من (IBIC)، (VF) (TAIC)، ولمدة 5 سنوات من نفس الضرائب بالنسبة للوحدات الإنتاجية المتواجدة بالصحراء.
- ✓ المؤسسات العمومية المحلية التي تنشط في الصحراء تستفيد من إعفاء تام من الضرائب (IBIC) (TAIC)،(FV) لمدة 5سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط، و إذا كانت تنشط وحدات في الصحراء وأخرى خارج الصحراء فإن نسبة الإعفاء تتحدد بنسبة رقم الأعمال المحقق في الصحراء على رقم الأعمال الإجمالي.

1-3– الامتيازات الضريبية لشركات الاقتصاد المختلط:

إن هدف الدولة من إصدار القانون 82-13المؤرخ في 28 أوت 1982 هو إقامة شراكة بين المؤسسات الوطنية والشركات الأجنبية من أجل الاستفادة من الخبرات التكنولوجية والمهنية لذا نجد أن هذا القانون نص على امتيازات ضريبية هامة نذكر منها :[2]

- ✓ الإعفاء من الحق على التحويل بالمقابل لكل المشتريات العقارية الضرورية لنشاطه.
- ✓ الإعفاء لمدة خمس (05) سنوات من (TF) اعتبارا من تاريخ شراء الملك المعني.
- ✓ الإعفاء من (IBIC) لمدة 3 سنوات وتطبيق تخفيض قدره 50 % بالنسبة للسنة الرابعة و 25 % للسنة الخامسة من الربح الخاضع للضريبة مع إخضاع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل 20 % بعد انقضاء فترة الإعفاء.

1- فريد حداد، الإصلاح الجبائي وأثره على إستثمار المؤسسة الإنتاجية "، مرجع سابق، ص:56.

2 –المادة12 من القانون رقم (82- 13) المؤرخ في 28 أوت1982 ، المتعلق بتأسيس الشركات المختلطة الإقتصاد وتسييرها، الجريدة الرسمية، العدد 35 ،الجزائر.

2- قوانين الاستثمار لسنة 1988: إن القوانين الصادرة سنة 1988 لم تختلف عن سابقتها حيث بقي التمييز بين القطاعات المشكلة للاقتصاد (قطاع عام، خاص مختلط).

2-1 الامتيازات الضريبية للقطاع الخاص:

جاء القانون 88-25 المؤرخ ب 12جويلية 1988ليوسع من نشاطات القطاع الخاص وليزيل بعض القيود والعراقيل التي كانت في القانون السابق (82-11).

وقد نظم العديد من الإمتيازات الضريبية نذكر منها:[1]

- ✓ المؤسسات التي تمارس نشاطات أولوية بموجب القانون (88-25) تستفيد من إعفاء تام من (IBIC) (TAIC) (VF) لمدة3سنوات، وإذا كانت تمارس هذه الأنشطة في مناطق معدة للترقية ترفع المدة الى 5سنوات وذلك ابتداء من بداية النشاط.
- ✓ عمليات تصدير السلع و الخدمات تستفيد من إعفاء تام و دائم من(IBIC) بنسبة رقم الأعمال للتصدير على رقم الأعمال الكلي.
- ✓ المؤسسات الخاصة التي تنشئ مناصب شغل دائمة، تستفيد لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من بداية النشاط من (VF).
- ✓ نشاطات السياحة تستفيد من إعفاء كلي لمدة ست (06) سنوات من (IBIC)، ولمدة عشر (10)سنوات من (TF)و(TAIC) ابتداءا من تاريخ بداية النشاط اضافة الى اعفاء كلي لمدة عشر سنوات من (TF) ابتداءا من تاريخ نهاية الاشغال والبناء.
- ✓ المؤسسات السياحية تستفيد من الإعفاء من (TUGP) إذا كانت تمارس نشاطها في مناطق معدة للترفيه أو تمارس نشاطات ذات أولوية.

2-2 : الامتيازات الضريبية للمؤسسات العمومية:

إن الامتيازات الضريبية الخاصة بالمؤسسات العمومية و شركات الاقتصاد المختلط ترد من خلال قوانين المالية لذا نجد أن قانون المالية لسنة 1988 تضمن العديد من هاته الامتيازات نذكر منها [2]:

1 -كمال عليوش قربوع، "قانون الاستثمارات في الجزائر"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 12.

2- القانون رقم (87 -20) المؤرخ في 23 ديسمبر 1987 المتضمن قانون المالية لسنة1988 ، الجريدة الرسمية، العدد54 ، الجزائر.

- ✓ إعفاء كلي لمدة ثلاث (03) سنوات من (IBIC) وترفع هذه المدة إلى خمس (05) سنوات في حالة مزاولة النشاط بمناطق معدة للترقية.
- ✓ إعفاء دائم من (IBIC) و(VF) في حالة التصدير وهذا بحسب رقم الأعمال الموجه للتصدير.
- ✓ إعفاء لمدة ما بين ثلاث (03) سنوات وخمس (05) سنوات من (IBIC) بالنسبة للوحدات حديثة النشأة وهذا بحسب الأرباح المحققة لديها مع المؤسسة الأم.

2-3 : الامتيازات الضريبية لشركات الاقتصاد المختلط:

تضم قانون المالية لسنة 1988 جملة من الامتيازات الضريبية بالنسبة لهاته الشركات نوجز بعضها في [1]:

- ✓ نشاطات السياحة تستفيد من إعفاء تام لمدة عشر(10)سنوات من (TAIC)و(TF) و(IBIC) ابتداء من تاريخ بداية النشاط، ولنفس المدة بالنسبة (TF) ابتداء من تاريخ نهاية البناءات الداخلة في الإنتاج ـــ
- ✓ إعفاء دائم من (IBIC) في حالة قيام المؤسسة بتصدير سلع وخدمات وهذا حسب رقم الأعمال عند التصدير.
- ✓ الإعفاء من (TUGP) بالنسبة لمشتريات الشركة من المواد والتجهيزات الضرورية لنشاطها.

إن القوانين الصادرة من سنة 1963 إلى غاية 1988 لم تستطع بلوغ الأهداف العامة للاقتصاد الوطني والمدعمة بتحفيزات مالية وجبائية هامة، مثل ترقية الصادرات، تنمية الجنوب، والمناطق المعزولة...الخ، خاصة وأن المؤسسات العمومية عرفت أزمات مالية خانقة بعد أزمة البترول لسنة 1986 باعتبارها العمود الفقري للاقتصاد الوطني، هذا و بالإضافة إلى عدم وجود حرية استثمار للشركات الأجنبية "عدم وجود استثمار مباشر" مع تهميش للقطاع الخاص الوطني، زيادة على الفصل بين طبيعة المستثمرين في منح الامتيازات قطاع عام خاص مختلط.[2]

المطلب الثالث: فترة التسعينات.

وعرفت هذه الفترة إلغاء التفرقة القانونية والاقتصادية بين المؤسسات الاقتصادية (مؤسسات عامة، خاصة مختلطة) وأصبحت الامتيازات الضريبية تمنح حسب طبيعة النشاط ومكان تواجده.

1 – القانون رقم (87 –20) المؤرخ في 23 ديسمبر 1987 المتضمن قانون المالية لسنة1988 ، الجريدة الرسمية، العدد54 ، الجزائر.

2 – فريد نجار، " الإصلاح الجبائي وأثره علي إستثمار المؤسسة الإنتاجية "، مرجع سابق، ص: 144.

كما عرفت هذه الفترة صدور قانون 90-10 المؤرخ في 14-04-1990 والمتعلق بالنقد والقرض والذي أعطى حرية بالنسبة للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر إلا أنه لم ينص على امتيازات ضريبية للمؤسسات الاقتصادية بل تطرق إلى معالجة القضايا المالية وإلغاء التفرقة القانونية والاقتصادية بين المؤسسات والمستثمرين.

3-1- الامتيازات الضريبية الواردة في قانون المالية لسنة 1992:

جاء قانون المالية لسنة 1992 ليلغي التفرقة بين المؤسسات العمومية، الشركات الأجنبية والقطاع الخاص حيث أصبحت الامتيازات الضريبية تمنح حسب أهمية النشاطات وفقا لمخططات التنمية والمناطق المعدة للترقية حيث تضمن هذا القانون العديد من الإمتيازات نذكر منها:[1]

- ✓ الإعفاء لمدة تتراوح ما بين ثلاث(03)و خمس(05) من (IBS)و(IRG)و(VF)و(TAIC) وهذا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تمارس نشاطات تعتبر أولوية حسب مخطط التنمية، والتي تمارس نشاطاتها في مناطق معدة للترقية.
- ✓ الإعفاء عند الشراء من (TVA) بالنسبة للمعدات، التجهيزات والمواد الأولية الموجهة مباشرة للعملية الإنتاجية.
- ✓ الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من (TF)بالنسبة للعقارات الضرورية لنشاط المؤسسة.
- ✓ الاستفادة من المعدل المخفض والذي يقدر ب: 5% في حالة إعادة استثمار الأرباح.
- ✓ الإعفاء الدائم من (TVA)و(TAIC) في حالة قيام المؤسسة بتصدير منتجاتها وهذا حسب رقم الأعمال للتصدير.

1- القانون رقم (91 -25) المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65، الجزائر.

المبحث الثاني: التحفيزات الجبائية الممنوحة في ظل الإصلاحات.

بعد فشل قوانين قبل مرحلة الإقتصاد الموجه خلال الفترة مابين (1963-1988) في تشجيع وترقية الإستثمار والتي جمدت المشاريع الإستثمارية الخاصة والأجنبية على وجه الخصوص، صدرت قوانين جديدة للاستثمار والتي كانت تحمل عدة تجديدات من فائدتها خدمة وتشجيع الإستثمار الخاص عامة، والأجنبي خاصة وتقضي على التناقضات التي وجدت في القوانين السابقة ـــ

وللإلمام اكثر بطبيعة ومحتوى هذه القوانين الصادرة والمتمثلة قانون الإستثمار لسنة 1993 – 2001 و2006 سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة كل منهم على حدة ودراسة ماحملته من ضمانات وإمتيازات جبائية مست الاستثمار دون غيره بهدف ترقيته وتشجيعه كما يجب ان يكون ـــ

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الاول: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 1993.

المطلب الثاني : التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2001.

المطلب الثالث: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2006.

المطلب الأول: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 1993.

من أجل مواكبة الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر و إلغاء التفرقة بين المؤسسات الاقتصادية كان لابد من إصدار قانون استثمار يساير هذه الإصلاحات وهذا ما تم من خلال قانون93-12

المؤرخ في 5 أكتوبر 1993 والذي أعطى حرية الاستثمار في جميع القطاعات والأنشطة الاقتصادية فيما عدا قطاع المحروقات[1].

و الملاحظ أن هذا القانون نظم الامتيازات الضريبية الممنوحة للمستثمرين وفق لنظامين أحدهما عام والآخر خاص.

1- الامتيازات الضريبية وفقا للنظام العام:

وحمل هذا النظام العديد من الامتيازات الضريبية وهذا قبل وبعد بداية النشاط.

أولا: الامتيازات الممنوحة قبل بداية النشاط (فترة إنجاز الاستثمار):

نذكر منها:[2]

- ✓ تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة تقدر بخمسة على الألف (05 %) تخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.
- ✓ الإعفاء من (TVA) على السلع والخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو محصلا عليها من السوق المحلية.
- ✓ إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار من (TF) ابتداء من تاريخ الحصول عليها ـــ

ثانيا: الامتيازات الممنوحة خلال فترة الاستغلال:

نذكر منها:

- ✓ الإعفاء لمدة أدناها سنتين (02) وأقصاها خمس (05) من (IBS) (TAIC) و(VF) والإعفاء الدائم من نفس الضرائب في حالة التصدير حسب رقم أعمال الصادرات بعد انقضاء فترة الإعفاء الأولى.
- ✓ تطبيق نسبة مخفضة على الأرباح التي يعاد استثمارها بعد انقضاء فترة الإعفاء أي تطبيق معدل (%33)

2-الامتيازات الضريبية وفقا للنظام الخاص:

1- المادة 01من المرسوم التشريعي رقم (93-12) المؤرخ في 25 اكتوبر 1993، المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 64 الجزائر ـــ

2 - المادة 17 من المرسوم التشريعي رقم (93 -12).

أولا: الامتيازات الضريبية للمناطق الخاصة:[1]

تقسم الامتيازات الضريبية وفقا للمناطق الخاصة إلى:

أ- امتيازات ضريبية خلال فترة انجاز الاستثمار:

تستفيد المؤسسات المنشأة في المناطق الخاصة خلال فترة إنجازها من جميع الامتيازات الضريبية الواردة في النظام العام (أي الامتيازات الضريبية الواردة في المادة 17 من هذا القانون).

ب- امتيازات ضريبية عند بداية الاستغلال:

عند بداية الاستغلال تستفيد المؤسسات الاقتصادية من عدة امتيازات ضريبية نذكر منها:

- ✓ الإعفاء لمدة أدناها خمس (05) سنوات وأقصاها (10) سنوات من (IBS) و(FV) ، (TAIC) ابتداء من النشاط الفعلي ومن (TF) ابتداء من تاريخ الحصول على الملكيات العقارية.
- ✓ تطبيق تخفيض قدره 50 % من النسبة المخفضة للأرباح التي يعاد استثمارها في منطقة خاصة بعد انقضاء فترة الإعفاء السابقة (أي تطبيق معدل 16.5%) ـــ
- ✓ الإعفاء الدائم من (TAIC) و (VF) ، (IBS) في حالة التصدير وهذا حسب رقم أعمال الصادرات.

ثانيا: الامتيازات الضريبية الخاصة بالمناطق الحرة:

تتميز المناطق الحرة بأنها مساحات مضبوطة تتم فيها عمليات التصدير، الاستيراد، التخزين، التحويل أو إعادة التصدير وهذا وفقا لإجراءات جمركية معينة، وتتم المعاملات التجارية في هاته المناطق بعملات قابلة للتحويل ومسعرة من طرف البنك المركزي، لذا فإن المؤسسات التي تنشط في هاته المناطق تتشبع بالعديد من المزايا نذكر منها:[2]

- ✓ الإعفاء من كل الضرائب الرسوم وكل الاقتطاعات ذات الطابع الجبائي وشبه الجبائي والجمركي.
- ✓ الإعفاء من الضرائب على عائدات رأس المال الموزعة الناتجة عن نشاطات اقتصادية تمارس في المناطق الحرة.

غير أنه يستثنى من هاته الإعفاءات:

---

1 - المواد(20) و(21) و (22)من المرسوم التشريعي رقم (93 -12).

2 - المادة 28 من المرسوم التشريعي رقم (93 - 12).

- ✓ الحقوق والرسوم المتعلقة بالسيارات السياحية غير المرتبطة باستغلال المؤسسة.
- ✓ المساهمات والاشتراكات في النظام القانوني للضمان الاجتماعي.

المطلب الثاني: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2001.

نظرا لبعض الصعوبات التي تعترض أصحاب المشاريع الاستثمارية، ومن أجل تجاوزها ومحاولة استقطاب وتوطين الاستثمارات الوطنية والأجنبية، أنشأت الدولة الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمارات (ANDI) سنة 2001 بموجب المرسوم رقم(01 -03) المتعلق بتنمية الاستثمار، وهي مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتهدف لتقليص آجال منح التراخيص اللازمة إلى 30 يوم، بدلا من 60 يوما في الوكالة السابقة التي حلت محله [1]

والهيئات المكملة لعملها هي:

- ✓ المجلس الوطني للاستثمار.
- ✓ الشباك الموحد.
- ✓ صندوق دعم الاستثمار.

أولا: الامتيازات الضريبية وفقا قانون تنمية الاستثمار لسنة 2001.

لقد جاء قانون 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار بامتيازات أخرى، حيث استفادت الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة والاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني من مزايا خاصة وما يمكن قوله أن هذا القانون هو امتداد للقانون السابق ويمنح الامتيازات التالية:[2]

1- مرحلة إنجاز الاستثمار:

النظام العام: تستفيد المؤسسة من:

- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

2- صالح صالحي، " أساليب تنمية المشروعات المصغرة والصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3 ص34، 2004.

2 - الأمر رقم (01 -03) المؤرخ في 20 /08/ 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

- ✓ الإعفاء من حقوق نقل الملكية بمقابل لكل الإقتناءات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.
- ✓ تطبيق معدل مخفض لجمركة التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

النظام الخاص: تستفيد الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة والاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني من مزايا خاصة تتمثل في :[1]

- ✓ تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان بالألف (0.2 %) فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية.
- ✓ تطبيق معدل مخفض لجمركة المنتجات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- ✓ الإعفاء من حقوق نقل الملكية بمقابل لكل الإقتناءات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار.
- ✓ تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.

2 – مرحلة استغلال الاستثمار:

يتم الاستفادة أيضا من الإمتيازات التالية:

- ✓ الإعفاء لمدة عشر سنوات (10 سنوات) من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة، والدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني.
- ✓ الإعفاء لمدة عشر سنوات(10 سنوات) إبتداءا من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
- ✓ منح مزايا إضافية مثل تأجيل العجز وآجال الاستهلاك والتي من شأنها تحسين أو تسهيل الاستثمار.

لم يفرق الأمر 01 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 بين المستثمر الوطني والمستثمر الأجنبي، وبين المستثمر العمومي والمستثمر الخاص، وبين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، حيث حظي كليهما بمعاملة عادلة ومنصفة .[2]

---

1 – انظر المواد 10-11-12 من الامر رقم 01 -03 المؤرخ في 20 -08 -2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

2– منصوري زين، " واقع وآفاق سياسة الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا "، العدد الثاني، جامعة الشلف ، ماي 2005،ص: 138

ثانيا: تحليل الإمتيازات الضريبية الواردة بالأمر (01- 03) المتعلق بتطوير الاستثمار:

1 : إجراءات الحصول علي الإمتيازات الضريبية:

هناك مجموعة من الخطوات والشروط التي وضعها المشرع من أجل إستفادة أي مؤسسة من مختلف الإمتيازات الممنوحة وتختلف هذه الخطوات والشروط بإختلاف شكل المؤسسة، ومكان تواجدها...إلخ.

1-1- شرروط الإستفادة من الإمتيازات الضريبية:

1-1-1 : شروط تتعلق بشكل الاستثمارات: يحدد الأمر الرئاسي رقم (01 -03) النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية و الأجنبية المنجزة في إطار النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع و الخدمات، و كذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز أو الرخصة، ويقصد بالاستثمار في مفهوم هذا الأمر ما يلي :[1]

- ✓ اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة أو توسيع قدرات الإنتاج، أو إعادة التأهيل أو إعادة الهيكلة.
- ✓ المساهمة في رأسمال المؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية.
- ✓ استعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية.

1-1 - 2 : شروط تتعلق بالطبيعة القانونية للمستثمر: من أجل الاستفادة من الإمتيازات الضريبية يجب علي المؤسسات الاقتصادية أن تكتسي الشخصية المعنوية و أن تكون منظمة في شكل شركات أموال أو شركات أشخاص تخضع إجباريا أو اختياريا إلى الضريبة على أرباح الشركات.[2]

1-1-3 : شروط شكلية و إدارية: من أجل الإستفادة من الإمتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر (01 - 03) يجب علي المؤسسات الإقتصادية التي تتوفر فيها الشروط، أن تتقدم بطلب لهاته الإمتيازات في نفس وقت التصريح بالاستثمار إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) وللوكالة أجل أقصاه ثلاثون يوما إبتداءا من تاريخ إيداع طلب المزايا، من أجل: [3]

- ✓ تزويد المستثمرين بكل الوثائق الإدارية الضرورية لإنجاز الإستثمار.
- ✓ تبليغ المستثمر بقرار منحه المزايا المطلوبة أو رفض منحه إياها.

---

1 - المادة 02من الأمر (01 -03) المؤرخ 20 أوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 47، الجزائر.

2 - Ministère des finances –DGI-," Guide fiscal des investisseurs" , alger, 2004, p :11.

3 - المادة (07) من الأمر(01 -03) المؤرخ 20 أوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 47، الجزائر.

و في حالة عدم الرد من قبل الوكالة أو الإعتراض على قرارها، يمكن أن يقدم المستثمر طعنا لدى السلطة الوصية على الوكالة التي يتاح لها أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما للرد عليه، كما يمكن أن يكون قرار الوكالة موضوع طعن أمام القضاء.

غير أنه في ظل الأمر رقم (06-08) المؤرخ في 15 أوت 2006 المعدل والمتمم للأمر (01 -03) المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، فإنه أصبح للوكالة إبتداءا من تاريخ إيداع طلب الاستفادة من المزايا مدة أقصاها:

- ✓ اثنان وسبعون(72) ساعة لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالإنجاز.
- ✓ عشرة(10) أيام لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالاستغلال.

المطلب الثاني: التحفيزات الجبائية في ظل قانون تنمية الاستثمار لسنة 2006.

لقد جاء هذا القانون وهو يحمل في طياته عدة إضافات وتعديلات مست قانون الاستثمار الصادر في 20 اوت 2001 على وجه الخصوص، والذي خص كل من الاستثمارات الوطنية والاجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، وكذا الإستثمارات التي تنجز في إطار منح الإمتياز او الرخصة. هذا الى جانب الإستثمارات المتعلقة بـــ:

1- إقتناء أصول تندرج في إطار إستحداث نشاطات جديدة، او توسيع قدرات الإنتاج، اوإعادة التأهيل، او إعادة الهيكلة.

2- المساهمة في رأس مال المؤسسة في شكل مساهمات نقدية او عينية.

3- إستعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية او كلية.

وتنجز هذه الإستثمارات في حرية تامة مع مراعاة التشريع والتنظيمات المتعلقة بالنشاطات المقننة وحماية البيئة وتستفيد هذه الإستثمارات بقوة من الحماية والضمانات المنصوص عليها في القوانين والتنضيمات المعمول بها وتخضع هذه الإستثمارات التي تستفيد من هذه المزايا قبل إنجازها إلى تصريح بالإستثمار لدى

الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار [1]، يحدد شكل التصريح بالإستثمار وكيفياته وطلب المزايا وقرار منح المزايا عن طريق التنظيم ـــ

ومع مراعاة الاحكام الخاصة المطبقة على الإستثمارات التي تمثل أهية بالنسبة للإقتصاد الوطني، فإن للوكالة ابتداءا من تاريخ إيداع طلب الإستفادة من المزايا مدة أقصاها :

- ✓ إثنان وسبعون (72) ساعة لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالإنجاز.
- ✓ عشرة (10) ايام لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالإستغلال.

ويمكن للوكالة مقابل التكاليف دراسة الملفات، تحصيل إتاوة يدفعها المستثمرون، ويحدد مبلغ الإتاوة وكيفية تحصيلها عن طريق التنظيم.

ويجوز حق الطعن للمستثمرين الذين يرون انهم قد غبنو بشكل الإستفادة من المزايا من إدارة او هيئة مكلفة بتنفيذ هذا الأمر، وكذا الأشخاص الذين يكونون موضوع إجراء سحب تمت مباشرته.

ويمارس هذا الطعن في خلال 15 يوما لدى لدى لجنة تحدد تشكيلها وتنظيمها وسيرها عن طريق التنظيم وذلك في اليوم الذي يلي تاريخ التبليغ بالقرار محل الإحتجاج او الصمت الإدارة او الهيئة المعنية مدة 15 يوما إبتداءا من تاريخ إخطارها،وتفصل اللجنة في الطعن في اجل شهر واحد ويكون لقرارها الحجية امام الإدارة او الهيئة المعنية بالطعن. [2]

زيادة على الحوافز الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، تستفيد الإستثمارات السابقة الذكر من:

1 – بعنوان إنجازها : وتستفيد من المزايا التالية:[3]

- ✓ الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز المشاريع.

1- المادة 04 من الامر رقم 06 – 08 المؤرخ في 15 –06 –2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.
2- المادة07 من الامر رقم 06 –08 المؤرخ في 15 –06 –2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.
3 – المادة 09 من الامر رقم 06 –08 المؤرخ في 15 –06 –2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.

- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة او المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار.
- ✓ الإعفاء من دفع حق نقل الملكية يعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الإستثمار المعني.

2- بعنوان الإستغلال: ولمدة 3سنوات بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

- ✓ الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

وتستفيد من المزايا الخاصة:[1]

1- الإستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.

2-الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني لاسيما عندما تستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها ان تحافظ على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية وتدخر الطاقة وتقضي إلى تنمية مستدامة.

هذا إلى جانب المزايا المذكورة في الأمر 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2001 السابقة الذكر ـــ

وتستفيد هذه الإستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للإقتصاد الوطني من مزايا تعد عن طريق التفاوض بين المستثمر والوكالة التي تتصرف باسم الدولة، تحت إشراف الوزير المكلف بترقية الإستثمار ات وهذه المزايا كالتالي:

1- في مرحلة الإنجاز:

وتكون لمدة اقصاها 5سنوات:[2]

- ✓ إعفاء الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الإقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء عن طريق الإسترداد أو من السوق المحلية للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الإستثمار.
- ✓ إعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يجب ان يطبق عليه.
- ✓ إعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.
- ✓ إعفاء من الرسم العقاري يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.

1- المادة 10من الامر رقم 06 -08 المؤرخ في 15 -06- 2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.

2 - المادة 10 من الامر رقم 06 -08 المؤرخ في 15 -06- 2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.

2-في مرحلة الإستغلال: ولمدة اقصاها 10 سنوات ابتداءا من تاريخ معاينة الشروع في الإستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

- ✓ الإعفاء من الضريبة على ارباح الشركات.
- ✓ إعفاء من الرسم على النشاط المهني.

وتحدد الإستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للإقتصاد الوطني حسب معايير تضبط عن طريق التنضيم بعد رأي مطابق من المجلس الوطني للإستثمار .[1]

ومختصر القول وفيما يخص قانون الإستثمار لسنة 2006 فإنه كان مكملا لقانون الإستثمار الخاص لسنة 2001، بحيث لم يختلف عنه إلا في بعض التعديلات والإضافات التي أجراها والتي جاء بها هذا القانون وذلك نتيجة او تماشيا مع مختلف التغييرات والتطورات التي طرأت خلال تلك الفترة الممتدة من 2001 إلى 2006.

المبحث الثالث: الإطار المؤسسي لترقية وتطوير الإستثمار في الجزائر.

سعيا لترقية الإستثمارات قامت الجزائر بإنشاء هيئة خاصة تعرف باسم "وكالة الترقية ومتابعة ودعم الإستثمار APSI" حيث تعتبر هذه الأخيرة أهم شيء تضمنه قانون الإستثمار رقم 93_12 وبمقتضى الأمر

1 -المادة 10 من الامر رقم 06 -08 المؤرخ في 15 -06 -2006 المتعلق بتطوير الاستثمار.

رقم 01_03 المؤرخ في 20 اوت 2001 والمتعلق بتطوير الإستثمار، تم استبدال وكالة ترقية ومتابعة ودعم الإستثمار APSI بوكالة أخرى تعرف بالوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ANDI، لكن قبل التطرق الى هاتين الوكالتين سوف نتطرق اولا الى الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب نظرا لما تحتويه من تحفيزات جبائية.

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الاول: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشبابANSEJ .

المطلب الثاني : الوكالة ترقية ومتابعة ودعم الاستثمار APSI.

المطلب الثالث: الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ANDI .

المطلب الأول: الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ.

أولا:تأسيس الوكالة: لقد أنشات هذه الوكالة وفقا للمرسوم الرئاسي رقم 96-234 الصادر في 2 جويلية 1996 المتعلق بتشغيل الشباب، فهي هيئة ذات طابع خاص، تسمى الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت سلطة رئيس الحكومة كما يتولى الوزير المكلف بالشغل المتابعة العملية للمؤسسات المصغرة المنشأة من طرف الشباب ذوي المشاريع.

يكون مقرها مدينة الجزائر ويمكن نقله الى أي مكان آخر من الوطن بمرسوم تنفيذي يتخذ بناء على تقرير من الوزير المكلف بالتشغيل، ويمكن أن تحدث الوكالة أي فرع جهوي أو محلي بناء على قرار مجلسها التوجيهي[1].

وحتى تمنح الإمتيازات الضريبة يتوجب توفر الشروط التالية في المستثمر ونذكرها كما يلي:

1_ أن يكون سنة ما بين 19 و35 سنة.

2_ أن يكون حاصل على مؤهلات مهنية أو يملك دراية كافية أو لديه شهادة خبرة.

3_ ان يكون لديه عمل مكتسب وهذا في حالة الإستفادة من المساعدة.

4_ يجب ألا تتعدى قيمة الإستثمار أربعة ملايين دينار جزائري.

5_ تعبئة أقل مقدار ممكن من المساهمة الشخصية وذلك في حدود نسبة معينة من المبلغ الإجمالي للإستثمار.

1 - المرسوم التنفيذي رقم 96 -296 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 يتضمن إنشاء الوكالة وتحديد قانونها الأساسي، الجريدة الرسمية رقم 52.

ولكي يستفيد من الحصول على الإمتيازات يرفق بملف عم يحتوي كل الوثائق اللازمة التي تخصه وتخص المشروع المراد القيام به.

ثانيا: مهام الوكالة: إن الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب مؤسسة أو هيئة ذات طابع خاص وتتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي وإقرار انشائها عبر مراسم تنفيذية خاصة بتطوير الإستثمار وترقيته ومتابعته إضافة إلى تقديم تحفيزات مغرية لتنشيط فئة الشباب والقضاء أو الحد من نسبة البطالة بإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إضافة إلى ذلك فإن الوكالة تضطلع بالإتصال مع المؤسسات والهيئات المعنية بالمهام التالية[1]:

- ✓ تدعيم وتقديم الإستشارة وترقية الشباب ذوي المشاريع في إطار تطبيق مشاريعهم الإستثمارية كما ذكرنا بادئ الأمر.
- ✓ التسيير وفقا للتشريع والتنظيم بهما تخصيصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لا سيما منها الأمانات وتخفيض نسب الفوائد في حدود العلاقات التي يضعها الوزير المكلف بالتشغيل تحت تصرفها.
- ✓ تبليغ الشباب ذوي المشاريع التي ترشح مشاريعهم من الإستفادة من قروض البنوك.
- ✓ المؤسسات المالية بمختلف الإعانات التي يمنحها الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب وبالإمتيازات الأخرى التي يحصلون عليها.
- ✓ تقوم بمتابعة الاستثمارات التي ينجزها الشباب ذوي المشاريع مع الحرص على احترام بنود دفاتر الشروط التي تربطهم بالوكالة، ومساعدتهم عند الحاجة لدى المؤسسات واهيئات المعنية بانجاز الاستثمارات.
- ✓ تشجيع كل أشكال الأعمال والتدابير الأخرى الرئيسية على ترقية تشغيل الشباب لاسيما من خلال برامج التكوين والتشغيلو التوظيف الأولي.

وبهذه الصفة تكلف الوكالة بما يلي:

- تضع تحت تصرف الشباب ذوي المشاريع كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والتقني والتشريعي و التشريعي والتنظيمي والمتعلق بممارسة نشاطهم.
- تحدث بنكا للمشاريع المفيدة افتصاديا واجتماعيا.

1 – المرسوم التنفيذي رقم 96 –296، مرجع سابق، المادة 02.

- تقديم الاستشارة ويد المساعدة للشباب ذوي المشاريع في مسار التركيب المالي وتعبئة القروض.
- تقييم علاقات متواصلة مع البنوك والمؤسات المالية في إطار التركيب المالي للمشاريع وتطبيق خطة التمويل ومتابعة انجاز المشاريع واستغلالها.
- تبرم اتفاقيات مع كل هيئة او مقاولة أو مؤسسة إدارية عمومية يتمثل هدفها في أن نطلب لحساب الوكالة إنجاز برامج التكوين والتشغيل أو برامج التشغيل الأولي لشباب ذوي المستخدمين العموميين أو الخواص.

ثالثا: الامتيازات الجبائية الخاصة بالوكالة: علاوة على الامتيازات المنصوص عليها في التشريع المعمول به المتعلق بترقية الاستثمارات الممنوحة في اطار الاجراءات القائمة يستفيد ذوي المشاريع اعانة من الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب المنصوص عليه في المادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 1996، يمكن ان تكتسي هذه الإعانة الشكل أو الأشكال التالية:

1_اعانة مالية: هذه الإعانة تأخذ شكل قرض يدون فائدة، الذي هو قرض طويل المدى تمنحه الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب للمؤسسة المصغرة وهو معفى من دفع الفوائد أي فوائد القرض غير مسحوبة ولا تسدد.

2_الاعانات الجبائية وشبه الجبائية: تستفيد المؤسسة المصغرة من تسهيل جبائي وشبه جبائي ونذكرها كالآتي:

أ_ في مرحلة تنفيذ المشروع:

- ✓ الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA لملكية السلع والتجهيزات التي تدخل مباشرة في تنفيذ المشروع والموجهة لانجاز العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة باستثناء السيارات السياحية.
- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA لملكية السلع والتجهيزات الخاصة والخدمات الموجهة لانجاز العمليات غي الخاضعة لـــــــــTVA.
- ✓ تستفيد من تطبيق معدل منخفض من الحقوق الجمركية يقدر بنسبة 5% للسلع والتجهيزات المستوردة والموجهة لانجاز الاستثمار.
- ✓ الإعفاء من حقوق التسجيل على عقود تأسيس المؤسسات المصغرة.
- ✓ الإعفاء من رسوم نقل الملكية بـــــــــ8% على الاكتسابات العقارية.
- ✓ الإعفاء من حقوق الرسم العقاري على البناءات أو إضافة البناءات.

ب_ في مرحلة استغلال المشروع:

الإعفاء الكلي لمدة 3 سنوات في المناطق العدية و6 سنوات في المناطق الخاصة لكل من[1]:

- ✓ الضريبة على الدخل الاجمالي IRG من تاريخ بداية الاستغلال.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات IBS من تاريخ بداية الاستغلال.
- ✓ الرسم على النشاط المهنيTAP والدفع الجزافي VF من بداية الاستغلال.
- ✓ الرسم العقاري للبنايات TFPB.
- ✓ الإعفاء من حقوق التسجيل.
- ✓ الاستفادة من المعدل المخفض 7% لاشتراكات أصحاب العمل يتعلق بالمرتبات المدفوعة لأجراء المؤسسات الصغيرة.

و حسب المادة 05 من المرسوم الرئاسي 96_234 لا يمكن أن يتجاوز مبلغ الاستثمار المنصوص عليها في هذا المرسوم 4 ملايين دينار جزائري والجداول الآتية تمثل لنا الهيكل المالي[2]:

المستوى 01

قيمة الاستثمار	قروض بدون فائدة	مساهمة شخصية
1000000دج	%25	%75

المستوى 02

قيمة الاستثمار	قروض بدون فائدة	مساهمة شخصية
ما بين 1000000 دج إلى 2000000 دج	%20	%80

المستوى 03

1 -Guide fiscal des investissement DGI 1999 ,p: 42 .

2-ابراهيم بلعزوقي، " سياسة التحفيز الضريبي واثرها على تشجيع الإستثمار في الجزائر "، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة البليدة، 2004 ص: 29.

قيمة الاستثمار	قروض بدون فائدة	مساهمة شخصية
ما بين 2000000 دج إلى 3000000 دج	%15	%85

المطلب الثاني: وكالة ترقية ومتابعة ودعم الاستثمار APSI.

لقد تم إنشاء وكالة ترقية ودعم الاستثمارات (APSI) بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93-2 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993، وتعتبر وكالة دعم وترقية الاستثمارات مؤسسة ذات طابع تجاري تتمتع بالخصية المعنوية والاستقلال المالي وتدعى في صلب النص [1] "الوكالة" وتوضع تحت وصاية رئيس الحكومة، وتتمثل مهام الوكالة فيما يلي:

- استقبال طلبات المستثمرين والخروج بقرار على شكل تصريح بالاستثمار بعد تقييم قبلي للمشاريع الاستثمارية الذي تجريه مصالح الوكالة، ووضع كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي، التقني، التشريعي والتنظيمي تحت تصرفهم .
- تدعم وتساعد المستثمرين في إطار تنفيذ مشاريع الاستثمار.
- تضمن ترقية الاستثمارات ومتابعة احترام المستثمرين للالتزامات التي تعهدوا بها بالتنسيق مع الإدارات المعنية.
- تحديد المشاريع التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني من حيث حجمها، الطابع الاستثنائي للتكنولوجيا المستعملة، ارتفاع نسبة اندماج الإنتاج، وارتفاع الأرباح والعمولة الصعبة ومردودية المشاريع على المدى الطويل.

كما تتمثل أهمية إنشاء الشباك الوحيد على مستوى الوكالة، والذي يعتبر الممثل الوحيد للمستثمرين أمام السلطات العمومية المعنية فيما يلي:

- إيداع وتسجيل تصريح الاستثمار وطلب الحصول على المزايا المرتبطة بالنظام العام أو الأنظمة الخاصة المشجعة للاستثمار.

1- المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 93-319، المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 المحدد إصلاحيات وتنظيم وسير وكالة ترقية الاستثمارات ودعمها ومتابعتها.

-تحضير الوثائق المطلوبة قانونيا لإنجاز واستغلال الاستثمار، وتقديم المعلومات والنصائح والإرشادات المتعلقة بالاستثمار.

هذا ويتكون الشباك الوحيد من كافة الهيئات والإدارات المعنية بالاستثمار كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (04 – 01): مكونات ومهام الشباك الوحيد.

مكونات الشباك الوحيد	الخدمات المقدمة
وكالة ترقية ودعم الاستثمارات	تقديم المعلومات، التوجيه، تصريح بالاستثمار، إيداع طلبات المزايا
الوكالة الوطنية للتشغيل	قواعد وقوانين العمل، تشغيل الشباب
المجلس الشعبي البلدي	المصادقة على الوثائق، تقديم الوثائق الإدارية، الحالة المدنية
التهيئة العمرانية	المساعدة في تحضير المنطقة لإقامة المشاريع، تحديد المناطق المطلوب ترقيتها ومناطق التوسع الاقتصادي
بنك الجزائر	حركة رؤوس الأموال
مصالح السجل التجاري	دفتر السجل التجاري، الملكية الصناعية، الاستثمارات القانونية
الأملاك الوطنية	منح امتياز الأراضي لإقامة المشاريع
الجمارك	الرسم الجمركي، إجراءات التجارة الخارجية والعملات
البيئة	تقديم القوانين الملائمة، الترخيص اللازم لإقامة مشروع ما في منطقة ما
الضرائب	الوضعية الجبائية للمستثمر، وثيقة تصريحية بوجود فعلي للمؤسسة في الميدان...

المصدر: ابراهيم بلعزوقي، " سياسة التحفيز الضريبي واثرها على تشجيع الإستثمار في الجزائر "ص:35.

كما تم كذلك إنشاء لجنة مساعدة لإقامة وترقية الاستثمارات (CALPI) مهمتها الأساسية هي تقديم الدعم الضروري واللازم للمستثمرين من وسائل وتسهيلات لازمة للحصول على العقار اللازم لإنجاز مشاريعهم الاستثمارية، خصوصا بالنسبة للمتحصلين على الامتيازات من طرف الوكالة.

2- إجراءات وشروط الاستفادة من امتيازات قانون الاستثمار 93-12: إن الإجراءات الواجب إتباعها من طرف المستثمر للحصول على هذه الامتيازات تتمثل في تقديم طلب الاستفادة من الامتيازات الجبائية الذي

يكون متزامنا مع تقديم تصريح بالاستثمار المراد إنجازه لدى وكالة ترقية ودعم الاستثمارات، حيث يتضمن هذا التصريح ما يلي: [1]

- مجال النشاط وتحديد الموقع.
- مناصب العمل التي تحدث، والتكنولوجيا المزمع استعمالها.
- مخططات الاستثمار والتمويل وكذا التقويم المالي للمشروع مرفوقة بمخطط الاهتلاك.
- المدة القانونية لإنجاز الاستثمار، وشروط المحافظة على البيئة.

ويكون هذا التصريح مرفوقا بوثائق الإثبات التي تشترطها التشريعات والتنظيمات المعمول بها، كما يكون قرار الوكالة بالقبول أو الرفض في غضون (60) يوما على أساس تقويم قبلي للمشروع وفق المعطيات والمعايير المرفوقة بالرفض أو عدم الرد على الطلب، الطعن أمام السلطة الوصية في أجل أقصاه 15 يوما.

أما الشروط الواجب توفرها في المستثمر للاستفادة من هذه الامتيازات فتتمثل في:

- يجب أن يكون المشروع الاستثماري في شكل شركة، كشركة الموال وشركة الأشخاص الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، وبالتالي استثني الأشخاص الطبيعيين من الاستفادة من الامتيازات الجبائية في هذا القانون، ما عدا الامتيازات الأخرى غير الجبائية التي يمكن لهم الاستفادة منها.
- يجب أن يكون المستثمر حاصلا على قرار بالقبول من طرف وكالة ترقية ومتابعة الاستثمارات.

المطلب الثالث: الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارANDI.

تأسست الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار إثر التعديلات المطبقة على المرسوم 93_12 في الأمر 01_03.[2]

اولا: تأسيس الوكالة.

تأسست الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في 20-08_2001 تحت وصايا رئيس الحكومة وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتنص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 01-282 الموافق لـــــــ 24_09_2001 "يدير الوكالة نظاها الداخلي ويصادق عليها الإدارة".

ثانيا: مهام الوكالة.

1 -Toumi Sarah, evaluation des avantages fiscaaux accordes dans le cader de la loi portant promotion de l investisment mimoir de fin d etude ,cyrcle finance ,IEDF P :49.

2- المرسوم التنفيذي رقم 01 - 282 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتضمن انشاء الوكالة، ، المادة 06.

تتولى الوكالة في مجال الاستثمارات والاتصال مع الإدارات والهيئات المعنية بالمهام التالية:[1]

- ✓ تتولى ترقية الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتطويرها ومتابعتها.
- ✓ تستقبل المستثمرين المقيمين والغير المقيمين وتحثهم وتساعدهم في إطار تنفيذ مشاريع الاستثمارات.
- ✓ تسهل استفاء التشكيلات التأسيسية عند إنشاء المؤسسات وإنجاز المشاريع من خلال الشباك الوحيد.
- ✓ تمنح المزايا المرتبطة بالاستثمار في إطار الترتيب المعمول به.
- ✓ تشكيل مجموعات من الخبراء يكلفون معالجة مسائل خاصة مرتبطة بالاستثمار.
- ✓ تنظيم ندوات وملتقيات وأيام دراسة يرتبط محتواها بهدف الوكالة الوطنية.
- ✓ إقامة علاقات تعاون مع هيئات أجنبية مماثلة وتطويرها.

ثالثا:كيفية منح المزايا.

المادة 01 من المرسوم رقم 01_03 الموافق لـــــــــ 20ـــ أوت 2001 تحت النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في إطار النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز أو الرخصة للوكالة أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ إيداع طلب المزايا من أجل:

- ✓ تزويد المستثمرين بكل الوثائق الإدارية الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- ✓ تبليغ المستثمر بقرار منحه المزايا المطلوبة أو رفضها منحها إياه.
- ✓ في حالة الرد من قبل الوكالة أو الاعتراض على قرارها يمكن أن يقدم المستثمر طعنا لدى السلطة الوطنية في أجل أقصاه 15 يوما.
- ✓ يبين قرار الوكالة زيادة على اسم المستفيد المزايا الممنوح إياها وكذا الواجبات التي تقع على عاتقه طبقا لأحكام هذا الأمر.

رابعا: المزايا الجبائية الممنوحة.

1 – النظام العام: زيادة على الحوافز الجبائية وشبه الضريبية والجمركية المنصوص عليها يمكن أن يستفيد الاستثمارات من المزايا التالية:[2]

1 – المرسوم التنفيذي رقم 01 –282 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتضمن صلاحيات الوكالة، المادة 03.

1– المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 01 – 03 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتضمن منح المزايا.

أ_ في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات 1% تطبيق النسبة المنخفضة المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

ب_ الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في أنجاز الاستثمار.

ج _الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية تحديدا فيما يخص كل المشتريات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

2 – النظام الاستثنائي الخاص: يستفيد من مزايا خاصة وهي كما يلي:

أ _ الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.

ب _ الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني خصوصا عند استعمال تكنولوجيا خاصة من شأنها أن تحافظ على البنية وتحمي الموارد الطبيعية.

حيث تستفيد هذه الامتيازات المذكورة في مراحلها من الانجازات إلى المعاينة من الامتيازات التالية:[1]

1_ الامتيازات في مرحلة الإنجاز:

- ✓ الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية خصوصا فيما يتعلق الأمر بالمقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- ✓ تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة منخفضة قدرها 2% يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- ✓ الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشاريع سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية، وذلك عندما تكون هذه السلع والخدمات موجهة لإنجاز عمليات تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
- ✓ تطبيق نسبة منخفضة وتقديرها في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة والتي تدخل مباشرة في عملية انجاز الاستثمار.

2 – المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 01 – 03 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتضمن منح المزايا.

2- الاستثمارات بعد معاينة انطلاق الاستغلال: الإعفاء لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم على الملكية العقارية التي تدخل مباشرة في عملية انجاز الاستثمار.

3 - الضمانات الممنوحة للمستثمرين: يعامل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الأجانب مثل الجزائريين وفي مجال الحقوق والواجبات ذات الصلة بالاستثمار وكذلك حسب أحكام الاتفاقيات:

- ✓ لا تطبق المراجعات الإلغاءات التي تطرأ في المستقبل على الاستثمارات المنجزة في إطار هذا الأمر إلا إذا تطلب المستثمر ذلك صراحة.
- ✓ يخضع كل خلاف بين الأجنبي والدولة الجزائرية للجهات المختصة إلا في حالة وجود اتفاقيات تتعلق بالمصلحة والتحكيم.

المبحث الرابع: تقييم نتائج تطبيق قوانين الاستثمار.

بعدما تم عرض وتحليل لقوانين الاستثمار والمتعلق بترقية الاستثمارات، يتضح لنا أن هذه القوانين تهدف أساسا الى ترقية الاستثمارات في الجزائر، وبالتالي خلق أكبر عدد من المشاريع والمؤسسات مع توزيعها على مناطق الوطن مما يخدم التوازن الجهوي، تعمير المناطق المعزولة وخاصة مناطق الجنوب وجلب رؤوس الأموال الأجنبية والمحلية وكذلك تشجيع المؤسسات على التصدير، اضافة الى خلق مناصب شغل تخفض عن عبء البطالة.

وتحفيز الاستثمارات في الجزائر عن طريق استعمال التحفيزات الجبائية حيث كان هناك اصلاح جبائي يخدم التنمية الاقتصادية، ويساهم في ترقية الاستثمارات التي تهدف الى توسيع الوعاء الضريبي حتى تضمن موارد مالية كبيرة تأتي من مختلف الضرائب والرسوم.

ونحاول في هذا المبحث تقييم نتائج قوانين الاستثمار لسنة 1993 و 2001 والمتضمنة للتحفيزات الجبائية الهامة، وذلك عن طريق بعض الارقام والاحصائيات من سنة (1993 الى 2011).

و تأسيسا على ما تقدم ذكره وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذا المبحث:

المطلب الأول: : تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار 12/93.

المطلب الأول: : تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار 03/01.

المطلب الأول: تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار 12/93

سنحاول في هذا المطلب تقييم نتائج قانون الاستثمار لسنة 1993 والمتضمن للتحفيزات الجبائية الهامة، وذلك عن طريق بعض الارقام والاحصائيات من سنة (1993 الى 2001).

وفي هذا السياق فان تحليلنا يقتصر على معيارين وهما:

- تقييم تطور المشاريع وتوزيعها.
- تقييم الصادرات الوطنية.

أولا: تقييم تطور عدد المشاريع وتوزيعها:

إن الهدف الأساسي لقانون الاستثمار 12/93 ومن خلال التحفيزات الجبائية الممنوحة لنظام العام والنظام الخاص هو خلق عدد هام من المشاريع الاستثمار وتوظيف رأس المال المحلي والأجنبي يسمح بزيادة الانتاج وخلق شغل مناصب اضافية، ومن خلال الجداول التالية يمكن توضيح العناصر التالية.

– عدد المشاريع الاستثمارية، تقييم المشاريع حسب النوعية، توزيع المشاريع حسب قطاع النشاط، توزيع المشاريع الاستثمارية حسب المناطق الجغرافية، توزيع المشاريع حسب أصل كل شريك.

1– عدد المشاريع الاستثمارية:

حسب الجدول رقم (04–02) يمكن أن نوضح عدد المشاريع الاستثمارية من سنة 1993 الى 2001

جدول رقم (04–02) : عدد المشاريع الإستثمارية (1993 – 2001).

السنوات	عدد المشاريع	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	القيمة بمليار دج	النسبة%
94/93	694	1	59606	3	114	3
1995	834	2	73818	4	219	6
1996	2075	4	127849	7	178	5
1997	4989	10	266761	16	438	12
1998	9144	19	388702	23	912	25
1999	12372	26	351986	20	685	19
2000	13105	27	336169	20	798	22
2001	5017	10	113983	7	265	7
المجموع	43213	100	1718874	100	3609	100

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)، ص:73.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04 - 03):

- أن عدد المشاريع الاستثمارية في تزايد مستمر وذلك في كل سنة فمثلا السنة الأولى من 1994 الى غاية 1995 كانت هناك قفزة ضئيلة من 694 مشروع تنموي بمبلغ اجمالي قدره 114 مليار دج الى 834 مشروع تنموي بمبلغ اجمالي 119 مليار دج سنة 1995.
- و نلاحظ أن الزيادة في المشاريع الاستثمارية لم تكن فعالة الا بعد سنة 1996 وذلك للظروف الصعبة للاقتصاد الوطني نتيجة للوضع الأمني للبلاد، ففي سنة 1997 تحركت المشاريع التنموية كبيرة بلغت 4989 مشروع تنموي بمبلغ اجمالي 438 مليار دج.
- من خلال ذلك نلاحظ أن سنة 2000 كانت هناك قفزة كبيرة في عدد المشاريع الاستثمارية وكان ذلك للتحفيزات الجبائية المعتبرة التي تم تعديلها وكذلك لاقبال الأجانب في الاستثمار داخل الوطن، حيث بلغ عدد المشاريع لسنة 2000 حوالي 13105 مشروع تنموي بمبلغ اجمالي 798 مليار دج.

أما فيما يخص مناصب الشغل حسب الجدول رقم (04 - 03):

- عدد مناصب الشغل لـ43213 مشروع هي 1718874 منصب شغل أي بمعدل39%منصب شغل في المشروع الواحد، والملاحظ هنا أن الزيادة في مناصب الشغل المتوفرة كان بصفة متزايدة في الاستثمارات.

2- تقييم المشاريع حسب النوع:

يوضح الجدول (04 – 04) نوعية كل مشروع.

جدول رقم (04 - 03): تقييم المشاريع حسب النوع (93-2001)

النوع	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	القيمة مليون دج	النسبة%
انشاء	34988	82	1251153	78	2570985	77
استغلال	178	0	11356	1	743	0
توسيع	7924	18	325973	20	690529	21

اعادة الاعتبار	123	0	16409	1	74542	2
المجموع	43213	100	1604891	100	3609105	100

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)، ص:74.

- حسب الجدول رقم (04 – 03) أن أغلبية المشاريع المصرح بها عبارة عن مشاريع جديدة وذلك بنسبة 82%و هو يمثل 34988 كشروع بقيمة 2570935 مليون دج، وأكثر من 1251153 منصب شغل.
- مشاريع التوسع تأتي في المرتبة الثانية وتمثل 18 %من عدد المشاريع و 20 %من عدد مناصب الشغل المتوفرة، و 20 %من القيمة الاجمالية للمشاريع، تهدف هذه المشاريع الى محاولة تحسين مردودية المؤسسة وكذلك تلبية احتياجات الطلب المتزايد.
- أما مشاريع اعادة الهيكلة فلا تمثل سوى 0.28% من مجموع المشاريع وذلك نتيجة فشل الخوصصة العمومية.

3- توزيع المشاريع الاستثمارية حسب القطاع:

يوضح الجدول (04 – 04) نبين كيفية توزيع المشاريع الاستثمارية حسب القطاع

جدول رقم (04 – 04): توزيع المشاريع حسب القطاعات الإقتصادية (93-2001).

نوعية النشاط	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	القيمة مليون دج	النسبة%
الفلاحة	2854	6	62956	4	130664	4
البناء أ.ع	8988	19	485202	28	778910	22
الصناعة	17842	37	684103	40	1643166	46
الصحة	828	2	18188	1	40477	1
الخدمات	4722	10	202159	12	4364428	10
السياحة	1877	4	66586	4	240383	7
النقل	10683	22	185107	11	401764	11

التجاري	431	1	14573	1	27413	1
الجموع	48230	100	1718874	100	3609105	100

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)، ص:76.

- من خلال الجدول رقم (04 –05)، نلاحظ مباشرة هيمنة القطاع الصناعي على المشاريع الاستثمارية حيث من أصل 48230 مصرح به، 17842 بنسبة 37 %يخص القطاع الصناعي بقيمة 30609105 مليون دج حيث استطاع خلق 1718874 منصب شغل بنسبة 40 %من مجموع المناصب الشغل المتوفرة.
- في الدرجة الثانية قطاع النقل بمجموع 10683 مشروع بنسبة 22% بقيمة 401764 مليون دج و185107 منصب شغل، ويعود اقبال المستثمرين على الاستثمار في قطاع النقل لقلة المخاطر وللمردودية العالية بالاضافة للطلب المتزايد على النقل.
- ويحتل قطاع الأشغال العمومية والهيدروليك المرتبة الثالثة، وذلك من حيث عدد المشاريع ب 19%و المرتبة الثانية من عدد مناصب الشغل بنسبة 28% وبقيمة اجمالية تقدر ب 778910 مليون دج رغم الأهمية الكبرى لهذا القطاع نتيجة لغلق العديد من المؤسسات العمومية غير أنه يستقطب القطاع الخاص نظرا للطلب القوي بالاضافة الى عجز الدولة عن اقامة جميع الهياكل القاعدية (طرق، جسور، سدود، موانئ...الخ) بمفردها.
- ونلاحظ أن قطاع الفلاحة رغم الدعم والتحفيزات الجبائية التي منحتها الدولة لهذا القطاع الا أنه بقي عاجزا حيث لم يستقطب سوى 6% من الاستثمارات بمجموع 2227 مشروع وكذلك 4%من مناصب الشغل وتعتبر هذه النسبة ضعيفة ناتجة لعدة مشاكل من بينها مشكل العقار.
- كذلك بالنسبة لقطاع السياحة الذي يلعب دورا هاما في الدول المجاورة نتيجة لما يوفره من عمله صعبة، بقيت الجزائر تعاني من عدة مشاكل حيث رغم التسهيلات والتحفيزات الجبائية التي وضعتها الدولة الدولة الا أنه لم تستقطب سوى 4% من الاستثمارات السياحية بمجموع 1877 مشروع وكذلك كلف 4% من مناصب الشغل.

و حسب تقارير الصندوق النقد الدولي وأراء المتدخلين في عدة ندوات عن الحركة الاقتصادية في الجزائر والإصلاحات حيث يرجع البعض 60 % من الأسباب تعود إلى مشكل البيروقراطية وثقل النظام

الإداري ونقص الوضوح في توزيع المسؤوليات ووجود المشكل الامني، حيث أجلت هذه الأسباب الأخيرة من إقبال المستثمرين على الاستثمار في قطاع السياحة.[1]

4- توزيع المشاريع حسب المناطق الجغرافية:

حسب الجدول رقم (04 – 05) يبين توزيع المشاريع حسب المناطق الجغرافية

الجدول رقم (04 – 05): توزيع المشاريع حسب المناطق الجغرافية (93-2001)

المنطقة	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة %	القيمة مليون دج	النسبة %
الوسط	22414	46	733715	43	1444533	40
الشرق	1151	26	426979	25	972440	27
الجنوب الكبير	1151	2	56784	3	92735	3
الغرب	5160	11	196289	11	511913	14
الطوق الثاني	7125	15	304603	18	587484	16
المجموع	48230	100	1718874	100	3609105	100

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)، ص:78

من أهم اهداف قانون الاستثمار 12/93 هو تحقيق التوازن الجهوي للتوزيع الجغرافي للمشاريع الاستثمارية ومن أجل هذا تم وضع عدت تحفيزات ضريبية لصالح المستثمرين لممارسة نشاطهم في المناطق النائية والجنوبية.

من خلال الجدول رقم (04 – 06) يتبين ان منطقة الوسط تنفرد لوحدها بحصة الاسد من اجمالي المشاريع المعتمدة ومناصب الشغل خلال الفترة (1993 – 2001)، وذالك 22414 مشروع استثماري و733715 منصب شغل، وهو ما يمثل نسبة 46% و43% من إجمالي المشاريع الإستثمارية ومناصب الشغل لتليها منطقتي الشرق والغرب معا ب 17540 مشروع إستثماري و 623808 منصب شغل مايمثل نسبتي 37 % و36 % من إجمالي المشاريع الإستثمارية ومناصب الشغل المعتمدة وهذا مقارنة بمنطقة الجنوب (الجنوب الكبير والطوق الثاني) والتي سجلت نسبا ضعيفة تتراوح على التوالي ب 17 % و21 % من إجمالي المشاريع ومنلصب الشغل وذلك ب 8276 مشروع استثماري و361351 منصب شغل.

1-منصوري زين: " واقع وآفاق سياسة الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا "، مرجع سابق، ص 76.

ويرجع تمركز اغلب هذه المشاريع في منطقة الوسط وفي الولايات الكبرى منه على وجه الخصوص الى توفر محيط إقتصادي وإجتماعي ملائم للإستثمار .

5- توزيع المشاريع حسب أصل كل شريك:

ان الشراكة توجه من خلال عقد يوضح الشروط بين الأطراف، خاصة ما يتعلق بالاستثمار، برنامج وكذا اهتمام الشريك الأجنبي[1] وهناك أنواع للعقود:

يوجد أنواع من العقود الدولية:

- شراكة بمساهمة بدون شخصية معنوية.
- شراكة موجهة بعقد خدمات.
- شركة موجهة بعقد اقتسام الأرباح.

من خلال الجدول (04 – 06) يمكن تقييم وتوزيع المشاريع حسب أصل كل شريك حتى سنة(2001).

الجدول (04 – 06) : توزيع المشاريع حسب أصل كل شريك(93-2001)

المنطقة	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	القيمة(مليون د ج)	النسبة%
أوربا	248	62	31932	67	69661	42
البلدان العربية	91	23	8966	19	55075	34
آسيا	23	06	2257	05	2220	01
أمريكا	30	07	3562	08	27084	17

1 -Actes de la journée d'étude sur la fiscalité(i.e.d.f) 1999.

الشمالية						
افريقيا	02	01	27	0	476	0
البلدان الأخرى	03	01	656	1	9944	06
المجموع	367	100	47300	100	164460	100

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)،ص:81.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04 – 06):

- سيطرة مشاريع الشراكة الأوربية بـــ 248 مشروع بقيمة 69661 مليون دج وتوفير حوالي 31832 منصب شغل ويمثل البلد الفرنسي من هذه النسبة 20%و موجه أساسا للقطاع الصناعي.
- أما الدول العربية كانت 91 مشروع يمثل المرتبة الثانية بقيمة 55075 مليون دج وتوفير حوالي 8966 منصب شغل.
- بلدان أمريكا الشمالية (أمريكا + كندا) حققت 30% مشروع شراكة وهو ما يعادل 27084 مليون دج وفرت حوالي 3562 كمنصب شغل.
- أما فيما يخص البلدان الأخرى فكانت الشراكة مع الجزائر بمشاريع قليلة.

ثانيا: تقييم الصادرات الوطنية:

كان من المنتظر بإجراء الإصلاحات الاقتصادية وإصلاح السياسة الجبائية على الخصوص الرفع من قدرات الاقتصاد الوطني في مجال التصدير من خلال ترقية الصادرات خارج المحروقات وتسعى المزايا الضريبية المحفزة على التصدير والمدرجة في القانون الضريبي ومختلف قوانين الاستثمار إلى تحقيق مايلي[1]:

- جلب العملة الصعبة.
- تنويع الصادرات.
- زيادة القدرة التنافسية للسلع الجزائرية في الاسواق الخارجية.

1- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر"، رسالة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، ص:289.

وتحقيق هذه الاهداف من شأنه ان يجعل مستويات الاحتياطي والميزانية العمومية اقل حساسية لتقلبات سوق النفط التي ارتبط الاقتصاد الجزائري بها لفترة طويلة من الزمن[1].

وللتمكن من تقييم فعالية السياسة الجبائية في التاثير على هيكل الصادرات الوطنية وذلك من خلال تقييم نتائج التحفيزات الجبائية فإن الامر يتطلب منا معرفة وضع هيكل الصادرات للمرحلة السابقة لتبني هذه التحفيزات الضريبية الجديدة.

الجدول(04-07) بين الاحصائيات المتعلقة بتطور هيكل الصادرات الوطنية لتلك الفترة(1988-1991) وحسب نوع المنتجات المصدرة.

جدول(04 – 07): تطور هيكل الصادرات الوطنية حسب المنتجات (1988الى 1991)

الوحدة: **مليون دولار**

المنتجات	1989		1990		1991	
	المبلغ	النسبة %	المبلغ	النسبة%	المبلغ	النسبة%
مواد غذائية	4.51	0.45	9.90	0.45	17.67	0.73
محروقات و طاقة	870.21	96.11	2125.92	96.91	2330.09	95.85
منتجات خام	2.85	0.28	7.80	0.36	7.14	0.29
منتوجات نصف مصنعة	18.81	1.86	30.59	1.39	45.77	2.1

1 -Abdelmagid Keddi ," Le partenariat de l'Algérie hors hydrocarbures ",Revue d'économie et de statistique appliquées , I.N.P.S. N° 2 , (2003).

تجهيزات فلاحية	0.3	0.03	0.66	0.04	0.76	0.01
تجهيزات صناعية	0.86	0.68	1.107	0.5	1.705	0.61
مواد استهلاك	5.94	0.5	7.64	0.35	8.66	0.41
المجموع	**1009.49**	**100**	**2193.81**	**100**	**2110.87**	**100**

المصدر: الديوان الوطني للإحصاء ONS، "الجزائر بالأرقام"، العدد 23، نشرة 2001-2002، رويسو(الجزائر)، ص:113.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا ان هيكل الصادرات ظل ولمدة طويلة يتميز بهيمنة صادرات المحروقات التي شكلت نسبة للراوح مابين 95% و96% مابين سنوات 1989 و 1991 وهو الامر الذي إستدعى إصلاح السياسة الجبائية بهدف تغيير هذا الهيكل عن طريق ترقية صادرات المنتجات الاخرى خارج قطاع المحروقات فإلى اي مدى إستطاعت الإجراءات والتدابير الضريبية المختلفة المساهمة في تحقيق هذا الهدف؟

للإجابة على هذا السؤال سوف نتطرق إلى هيكل الصادرات الوطنية للفترة التي تلت الإصلاح و نقارنها بالجدول السابق.

الجدول(04-08) بين الاحصائيات المتعلقة بتطور هيكل الصادرات الوطنية لتلك الفترة(1992-2001) وحسب نوع المنتجات المصدرة.

من خلال مقارنتنا لمعطيات الجدولين السابقين المتعلقة بهيكل الصادرات قبل وبعد الإصلاحات يتبين لنا ان الاتجاه العام لهيكل الصادرات لم يتغير وظل ثابتا خلال الفترة الممتدة مابين 1992-2001 ان لم نقل ان الامر قد زاد تدهورا حيث ان نسبة الصادرات من المحروقات قد ارتفعت اكثر وهو ما نلاحظه بالنسبة لسنة 2000 لتصل الى97.1 من إجمالي الصادرات وهذا رغم الإمتيازات الممنوحة لصالح المؤسسات المصدرة للسلع والخدمات خارج المحروقات.

كما نلاحظ من خلال الجدول السابق التراجع الكبير الذي عرفته صادرات المواد الغذائية و ذللك إبتداءا من سنة1997حتى سنة 2001 ويعود ذلك نتيجة انخفاض الانتاج الفلاحي الذي مازال يرتبط بالظروف المناخية.

إن قانون الاستثمار 93-12 رغم تضمنه للعديد من الحوافز الجبائية، والضمانات (كحرية الاستثمار إمكانية تحويل رؤوس الأموال، والتحكيم الدولي في حالة نشوب نزاع بين المستثمر الأجنبي ...)، وكذا إنشائه لجهاز جديد يسهر على دعم ومتابعة الاستثمارات (**APSI**)، إلا أنه لم يستطع تحقيق الأهداف المنتظرة منه وهي الرفع من حجم الاستثمارات، وبالتالي خلق مناصب شغل إضافية، ويرجع ذلك إلى النقائص والصعوبات التي واجهت هذا القانون والتي تتلخص في:

- وجود نظام خاص للتراخيص القبلية أو المسبقة للاستثمار، أدى إلى كبح المبادرة الخاصة، وساهم في تقليص فرص الاستثمار في الجزائر.
- كون هيئة دعم ومتابعة الاستثمارات لم تقدم الدعم الكامل واللازم للمستثمرين.
- ضعف المنشآت القاعدية، والتي ليست في المستوى المطلوب.
- صعوبة الحصول على العقار اللازم لإقامة المشاريع.
- صعوبة الحصول على التمويل البنكي اللازم لإنجاز المشاريع الاستثمارية.
- ثقل وتعقد الإجراءات الإدارية، أدى إلى عرقلة الكثير من المشاريع الاستثمارية.
- عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، أدى إلى إحجام الرأسمال الأجنبي على الاستثمار في الجزائر.

كل هذه الصعوبات والعراقيل حالت دون أداء هذا القانون للدور المنتظر منه، مما استدعى ضرورة إحداث قانون جديد للاستثمار لتحريك وتيرة الاستثمار في الجزائر، ألا وهو قانون 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار.

المطلب الثاني: تقييم نتائج تطبيق قانون الاستثمار 03/01.

إن تقييمنا لنتائج تطبيق المرسوم التشريعي 03/01 المتعلق بترقية الاستثمار سيرتكز من جهة على حجم الاستثمارات المحققة وتوزيعها حسب القطاعات الاقتصادية ومن جهة أخرى على حجم الاستثمارات الأجنبية بالإضافة إلى تأثير ذلك على عالم الشغل من حيث عدد مناصب الشغل المحدثة، وهذا من خلال تحليلنا للمعطيات الإحصائية المتعلقة بحجم الاستثمارات ومناصب الشغل المعتمدة منذ تطبيق القانون إلى غاية سنة 2011.

أولا– تقييم تطور المشاريع ونوعها.

حيث سنتطرق على بيانات التصريح بالاستثمار من خلال المشاريع الاستثمارية الحاصلة ونوعها وتوزيعها حسب القطاعات الاقتصادية وحجم الاستثمارات الأجنبية.

1– حجم الاستثمارات وتوزيعها:

إن النتائج المحققة من خلال تطبيق المرسوم التشريعي 01/03 يتبين الارتفاع المسجل في حجم المشاريع الاستثمارية المعتمدة لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI وهذا من سنة إلى أخرى بالنسبة للفترة ما بين (2002-2011) حيث قدر إجمالي المشاريع الاستثمارية ب 47284 مشروع استثماري، وبكلفة إجمالية تقدر ب 6522578 مليون دج وحوالي 754451 منصب شغل، كما يبين ذلك الجدول التالي.

جدول رقم (04– 09) : المشاريع الاستثمارية الحاصلة على مقرر الاستثمار للفترة (2002–2011).

السنوات	عدد المشاريع	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	الكلفة (مليون دج)	النسبة%
2002	1053	2	37028	5	164110	2
2003	2805	6	54948	7	306028	5
2004	1464	3	34197	5	268553	4

6	420923	7	53010	2	1160	2005
9	561231	10	72519	6	2665	2006
10	684507	13	97355	11	5091	2007
28	1841108	14	107643	17	8012	2008
8	517604	11	82149	20	9471	2009
7	436281	10	75492	1	7760	2010
21	1378177	18	140110	17	7803	2011
100	6578522	10	754451	100	47284	المجموع

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

2- تقييم المشاريع حسب النوع:

يوضح الجدول رقم (04-10) نوعية كل مشروع

جدول رقم (04- 10) : تقييم المشاريع حسب النوع (2002-2011).

النوع	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	الكلفة (مليون دج)	النسبة%
إنشاء	30552	65	463169	61	4417789	67
استغلال	180	1	27476	4	347724	5

توسيع	16549	34	263741	35	1812923	28
إعادة الاعتبار	3	0	63	0	86	0
المجموع	47284	%100	754451	10	6578522	100

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

حسب الجدول إن غالبية المشاريع المصرح بها عبارة عن مشاريع جديدة وذلك بنسبة 65% وهو ما يمثل 30552 مشروع بقيمة 4417789 مليون دج بنسبة 61% وأكثر من 463169 منصب شغل مشاريع التوسع تأتي في المرتبة الثانية وتمثل 34% من عدد المشاريع و35% من مناصب الشغل و28% من القيمة الإجمالية للمشاريع وتهدف هذه المشاريع إلى محاولة تحسين مردودية المؤسسة وكذلك تلبية احتياجات الطلب المتزايد.

أما مشاريع إعادة الهيكلة فلا تمثل سوى الهيكلة فلا تمثل سوى 0.006% من مجموع المشاريع وذلك نتيجة فشل الخوصصة العمومية.

فقد شهدت السنوات الأولى لتطبيق هذا المرسوم ارتفاع تدريجي لحجم المشاريع الاستثمارية المصرح بها لدى وكالة ANDI من إجمالي المشاريع المعتمدة وشهدت الفترة ما بين 2006 زيادة كبيرة في عدد المشاريع بحيث بلغت 40802 مشروع استثماري بمبلغ يقدر ب 5418908 مليون دج مسجل بذلك 575268 منصب شغل وذلك لصدور المرسوم التشريعي رقم 08/06 المؤرخ في 2006/06/15 والمتعلق بتطوير الاستثمار كنتيجة لعودة الثقة لدى المستثمرين بشأن تحسن المناخ الاستثماري في الجزائر.

إلا أن الارتفاع المسجل في حجم المشاريع الاستثمارية من سنة لأخرى لا يترجم في الواقع من حيث نسبة الإنجاز والتي لم تتجاوز 10%، إذ أن العديد من هذه التعهدات الاستثمارية لم يتم إنجازها، فيما سجل البعض الآخر منها تأخرا ملحوظا نتيجة العراقيل الإدارية والبيروقراطية ونقص الهياكل القاعدية....الخ.

3- من حيث التوزيع الجغرافي:

تتمركز هذه المشاريع في منطقة الشمال على العموم وفي منطقة الوسط على الخصوص وهذا مقارنة بالمناطق الأخرى للوطن كمنطقة الجنوب، إذ ومن خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04- 11): التوزيع الجغرافي للمشاريع (2002-2011).

المناطق	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	الكلفة (مليون	النسبة%

					(دج	
الوسط	19386	41	331958	44	2697194	41
الشرق	12767	27	188613	25	1710416	26
الجنوب الكبير	1419	3	30178	4	197356	3
الغرب	6620	14	98079	13	789423	12
الطوق الثاني	7092	15	105623	14	1184133	18
المجموع	47284	100	754451	100	6578522	100

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

يتبين أن منطقة الوسط لوحدها بحصة الأسد من إجمالي المشاريع المعتمدة ومناصب الشغل خلال الفترة ما بين (2002-2011) وذلك بـــــــــــــــــــــ19386 مشروع استثماري و331958 منصب شغل، وهو ما يمثل نسبة 41% و43% من إجمالي المشاريع الاستثمارية ومناصب الشغل المعتمدة لدى وكالة (ANDI) للفترة ما بين (2002-2011) لتليها منطقتين الشرق والغرب معا بـــــــــــــــــــ 19387 مشروع استثماري و286692 منصب شغل ما يمثل نسبتي 27%و 14% من إجمالي المشاريع الاستثمارية و25% و13% من إجمالي مناصب الشغل، وهذا مقارنة بمنطقة الجنوب (الجنوب الكبير والطوق الثاني) والتي سجلت نسبة تتراوح على التوالي بـــ(3% و15%) من إجمالي المشاريع الاستثمارية ب 8511 مشروع استثماري وبـــ(4%و14%) من إجمالي مناصب الشغل ب 135801 منصب شغل .

ويرجع تمركز أغل هذه المشاريع في منطقة الوسط وفي الولايات الكبرى منه على وجه الخصوص كالجزائر العاصمة والبليدة إلى توفر محيط اقتصادي واجتماعي ملائم للاستثمار.

4- من حيث توزيعها حسب القطاعات الاقتصادية:

تتمركز أغلب هذه المشاريع في ثلاثة قطاعات اقتصادية وهي: الصناعة، النقل، وقطاع البناء والأشغال العمومية كما يبين ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (04- 12): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب القطاعات الاقتصادية للفترة 2002-2011.

القطاعات	العدد	النسبة%	مناصب الشغل	النسبة%	الكلفة (مليون دج)	النسبة%
الفلاحة	847	2	51331	7	69733	1
البناء والأشغال العمومية	9023	19	186424	24	1031134	16
الصناعة	5310	11	205163	27	2723249	4
الصحة	507	1	111335	2	51190	1
النقل	26534	56	150136	20	666409	10
السياحة	358	1	46935	6	719118	11
الخدمات	4700	10	84277	11	1075728	16
التجارة	2	0	15500	2	37514	1
الاتصالات	3	0.01	3550	1	20500	3
المجموع	47284	%100	754451	100	6578522	100

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

حيث ينفرد قطاع الصحة بحصة الأسد من إجمالي المشاريع الاستثمارية المعتمدة وهذا بـــ 26534 مشروع استثماري بنسبة 56% و150136 منصب شغل بنسبة 20% من إجمالي مناصب الشغل يليه قطاع البناء والأشغال العمومية ب 9023 مشروع استثماري بنسبة 19% و186424 منصب شغل بنسبة 24% ليليه قطاع الصناعة ب 5310 مشروع استثماري بنسبة 11% و205136 منصب شغب بنسبة 27% وذلك في شكل صناعات صغيرة ومتوسطة، ثم يليه قطاع الخدمات بـــــــــــــــــــــــــ 4700مشروع استثماري بنسبة 10% من إجمالي المشاريع و84277 منصب شغل بنسبة 11% من إجمالي مناصب الشغل.

في حين سجلت القطاعات الأخرى كقطاع الفلاحة والسياحة نسبا ضئيلة جدا تقدر ب 2% و1% من إجمالي المشاريع المعتمدة و 7%، 6% من إجمالي مناصب الشغل، وهذا نتيجة لانعكاسات الأزمة الأمنية

على المناطق السياحية والريفية بالإضافة إلى مشكل العقار الفلاحي مما أدى إلى الإحجام عن الاستثمار في هذه المناطق.

5- حجم الاستثمارات الأجنبية:

بحيث سنقوم بدراسة المشاريع حسب أصل كل شريك وتوزيع المشاريع الاستثمارية المعتمدة بالشراكة الأجنبية حسب القطاعات الاقتصادية خلال الفترة ما بين (2002-2011).

أ- توزيع المشاريع حسب أصل كل شريك:

جدول رقم (04-13): توزيع المشاريع الاستثمارية حسب أصل كل شريك (2002-2011).

المنطقة	عدد المشاريع	النسبة %	المبلغ (مليون دج)	النسبة %
أوروبا	230	51	313200	14
الدول العربية	174	39	1258036	58
آسيا	31	7	512196	24
أمريكا الشمالية	9	2	58821	3
إفريقيا	1	0	4510	0
أستراليا	1	0	2974	0
البلدان الأخرى	5	1	14641	1
المجموع	451	100	2164378	100

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

نلاحظ من خلال الجدول:

- سيطرة مشاريع الشراكة الأوربية بـــــــــــــــــــــــــــ 230 مشروع بقيمة 313200 مليون دج ويمثل البلد الفرنسي 34% من هذه النسبة وموجه أساسا للقطاع الصناعي.
- تحتل الدول العربية المرتبة الثانية بـــــــــــــــــــ 174 مشروع بقيمة 1258036 مليون دج.
- آسيا تحتل المرتبة الثالثة بـــــــــــــــــــــــ 31 مشروع بقيمة 512196 مليون دج وموجه أساسا لقطاع البناء والأشغال العمومية.
- بلدان أمريكا الشمالية (أمريكا + كندا) حققت 09مشاريع استثمارية بقيمة 58821 مليون دج.

أما فيما يخص البلدان الأخرى فكانت الشراكة مع الجزائر بمشاريع قليلة.

ب- توزيع المشاريع الاستثمارية المعتمدة بالشراكة الأجنبية حسب القطاعات الإقليمية:

جدول رقم (04-14): توزيع المشاريع الاستثمارية المعتمدة بالشراكة الأجنبية حسب القطاعات الاقتصادية للفترة (2002-2011).

القطاعات	عدد المشاريع	النسبة%	المبلغ (مليون دج)	النسبة%
الفلاحة	8	2	6533	0
البناء والأشغال العمومية	70	16	41981	2
الصناعة	257	57	949710	44
الصحة	3	1	8589	0
النقل	16	3	9351	01
السياحة	11	2	481321	22
الخدمات	85	19	578393	27
الاتصالات	1	0	88500	4
المجموع	451	%100	2164378	100

المصدر: http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement

تاريخ الإطلاع: 28-12-2012

-تتميز بمركزها في قطاع الصناعة الأسد من إجمالي المشاريع الاستثمارية المعتمدة بالشراكة الأجنبية وذلك

بـــــ257 مشروع بقيمة 249710 وهو ما يمثل بنسبة 57% و 44% من إجمالي المشاريع المعتمدة وتكلفة المشاريع تليه قطاع الخدمات ب 85 مشروع معتمد بنسبة 19% من إجمالي المشاريع ثم قطاع البناء والأشغال العمومية ب 70 مشروع بنسبة 16% من إجمالي المشاريع.

-أما باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى كالفلاحة، الصحة والنقل الاتصالات والتي تكتسي أهمية بالغة

بالنسبة للاقتصاد الوطني من حيث جلب التكنولوجيا والخبرات الفنية والمساهمة في خلق مناصب الشغل، فقد سجلت نسبا ضعيفة تتراوح ما بين 1% و 3% من إجمالي المشاريع المعتمدة بالشراكة الأجنبية للفـــــــــــــــــترة مابين (2001-2002).

-إذا فالتحفيزات الجبائية لا تكفي لوحدها، لتحقيق التوازن الجهوي أو القطاعي للمشاريع الاستثمارية أو

لاجتذاب الاستثمار الأجنبي وخلق مناصب الشغل بل يتطلب ذلك توفر عناصر أساسية أخرى، كالاستقرار السياسي، وتوفر محيط اقتصادي واجتماعي ملائم للاستثمار.

ثانيا- تقييم الصادرات الوطنية:

وذلك من خلال دراسة الإحصائيات المتعلقة بتطوير هيكل الصادرات الوطنية للفترة (2002-2011) وحسب نوع المنتجات المصدرة.

نلاحظ أن هيكل الصادرات ظل ثابتا خلال الفترة (2002-2011) طالما أن نسبة المحروقات في هيكل الصادرات لازالت تفوق نسبة 96% كل ذلك رغم التحفيزات الجبائية الهامة الواردة في قانون الاستثمار 03-01 لسنة 2001 وقانون الاستثمار 08/06 لسنة 2006 والذي كان في صالح المؤسسات المصدرة لسلع وخدمات خارج المحروقات.

إن الأمر 01-03 المتعلق بتطور الاستثمار الذي جاء ليجسد ليوجه الليبرالي للسلطات العمومية بتكريسه للحرية التامة للاستثمار في كافة الأنشطة والقطاعات الاقتصادية على عكس المرسوم التشريعي 93-12، ورغم أنه أتى بإجراءات جديدة ومغايرة تماما للقانون السابق سواءا بتبسيطه وتخفيضه لأنظمة وإجراءات الاستثمار أو بتدعيمه للأجهزة المشرفة على الاستثمار بإنشائه لجهازين جديدين، وهما المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار إلا أنه ومن خلال النتائج المسجلة في خصم هذا القانون فقد فشل في اجتذاب الاستثمارات وبحيث أن هذا القانون فقد فشل في اجتذاب الاستثمارات وبحيث أن هذا القانون بحاجة إلى إزالة كوابح (عراقيل) الاستثمار كمشكل العقار، ثقل إجراءات التمويل البنكي للمشاريع الاستثمارية والعراقيل الإدارية...الخ.

خلاصـــــــــــــــــــــــــــــــــة الفصـــــــــــــــــــــــــــــــــل الـــــــــــــــــــــــــــــرابع:

رغم تسطير المشرع للعديد من الحوافز والامتيازات الجبائية، سواء في إطار القانون العام أو قوانين الاستثمار الخاص، والتي تجسدت أكثر من خلال الإصلاحات الجبائية، والتي كان يهدف من خلالها إلى تشجيع الاستثمار الخاص من خلال خلق المناخ الملائم للاستثمار.

إلا أن انتهاج سياسة التحفيز لتشجيع الاستثمار، لا يعني بالضرورة تحقيق الأهداف المسطرة لها، بل إن فعاليتها ونجاحها مرتبط بتوفر عدة عوامل والتي سبق التطرق إليها، ومنها ما هي ذات طابع ضريبي تتعلق بطبيعة الضريبة محل التحفيز (ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة)، شكل التحفيز (إعفاءات، تخفيضات، مزايا أخرى) زمن التحفيز من حيث الوقت المناسب لمنحه والمدة الكافية من أجل تحقيق أهدافه، إضافة إلى مجال تطبيق هذا التحفيز من حيث الاستثمارات المراد تشجيعها ومنها ما هي ذات طابع غير ضريبي وتتعلق بالبنية الاقتصادية والاجتماعية (مدى توفر الهياكل القاعدية، وملائمة البيئة الاجتماعية)، الاستقرار السياسي طبيعة المعاملات الادارية (من حيث النزاهة والشفافية في المعاملات الادارية)، وبشكل عام بمناخ الاستثمار.

الخاتمة العـــــامة:

لا يمكن بأي حال تبني أي سياسة اقتصادية أو إجراء إصلاحات عليها دون التوقف بعد فترة من الزمن لمعرفة ما نتج عنها من آثار يتطلب الأمر تحليلها ومناقشتها وقد كان بحثنا يصب في هذا الإطار من خلال تعرضنا بالدراسة والتحليل لفعالية سياسة التحفيز الجبائي المتبعة في الجزائر خلال الإصلاحات، وذلك بعد مضي أكثر من عقدين على وضع اللبنات الأولى للإصلاح الضريبي إضافة للدور الريادي الذي أصبح بإمكان الضريبة لعبه في التأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية للأفراد.

إن الاصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر بداية التسعينات نتيجة الإ نسداد اللذي وصل إليه الوضع الاقتصادي والاجتماعي بحيث كانت تستدعي تبني سياسة جبائية تحمل في طياتها تدابير جديدة تتماشى ونسق الإصلاحات العامة.

تماشيا مع هذه الاصلاحات عرف النظام الجبائي الجزائري تغييرات جوهرية في بنيته حيث أصبحت تميزه ثلاث ضرائب جديدة تمثلت في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة مما أظفى عليه نوعا من التبسط وأصبح أكثر تلائما من سابقه مع التحضيرات التي عرفتها النظام الاقتصادي.

لقد اكتسى إصلاح النظام الجبائي أهميته بالنظر للدور الكبير الذي أصبح بإمكان الضريبة أن تلعبه في المجال الاقتصادي والاجتماعي وذلك بحكم العلاقة الوثيقة التي تسري بين السياسة الجبائية والواقع الاقتصادي والاجتماعي للأفراد والمجتمعات وكذلك نظرا لتعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها.

لقد تعرفنا من خلال هذا البحث إلى دراسة تأثير الحوافز أو الامتيازات الضريبية على الاستثمار ولقد تمت معالجة هذه الاشكالية عبر الفصول الأربعة انطلاقا من الفرضيات المشار إليها في المقدمة وتشمل بذلك هذه الخاتمة ملخص عام للفصول للفصول الأربعة التي تضمنها البحث واختبار صحة الفرضيات الواردة في المقدمة ثم النتائج العامة المتوصل إليها متبوعة بتوصيات واقتراحات وأخيرا آفاق الموصول التي يمكن امتدادا له .

من خلال دراستنا وتحليلنا لأثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار حاولنا الوقوف على النقاط التالية:

- عند دراستنا لأهمية الضريبة وآثارها الاقتصادية اتضح لنا أنها تشكل متغيرا اقتصاديا هاما في يد الدولة ولذا يجب أخذها بعين الاعتبار عن وضع أي خطة اقتصادية.

- يعهد التحفيز الضريبي من أهم الأساليب التي تعتمد عليها الدولة في سياساتها المالية بهدف التأثير عن طريق منح تحفيزات ضريبية تساهم في تشجيع وجلب رؤوس المال المحلية والأجنبية لتمويل المشاريع الاستثمارية.
- هناك علاقة تأثير وتأثر بين الضريبة والاستثمار حيث لا ترتفع حصيلة الضرائب إذا لم يكن هناك انتعاش في الاستثمارات، كما أن الاستثمارات لا ترتفع إذا لم يكن هناك نظام جبائي محفز، فالدولة يجب عليها عن طريق تخفيض الضرائب لتشجيع الاستثمارات وبالتالي خلق عدد كبير من المؤسسات بجلب المستثمرين، حتى تتمكن من توسيع الوعاء الجبائي وبالتالي رفع المداخيل الجبائية.
- إن الهدف من الاصلاح هو تحقيق الأهداف الكبرى للاقتصاد الوطني كتخفيف من حدة الاختلال في هيكل الصادرات، والتخفيف من حدة البطالة.
- إن الاصلاح الجبائي لسنة 1993 جاء نتيجة الأوضاع الاقتصادية التي كانت سائدة وكان يهدف إلى إعطاء الضريبة صبغة جديدة تمكنها من رفع موارد الدولة، والتلائم مع الوضع الاقتصادي والمالي الحالي،وتم هذا الاصلاح بإعداد نظام جبائي مستقر يضمن المردودية لخزينة الدولة ويساهم في تحفيز الاستثمارات على مستوى المؤسسات الاقتصادية.
- في معالجتنا للقوانين الاستثمار التي صدرت منذ 1963 نجد أن هذه القوانين لم تجذب حتى الأموال المحلية فما بالك بالأموال الأجنبية للمساهمة في التنمية الاقتصادية وكان نتيجة لاصطدامها بأوضاع اقتصادية وسياسية غير محفزة.
- الإصلاح الجبائي لسنة 1991 جاء لمواكبة التحولات الاقتصادية والتنقل من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وكان هذا الإصلاح يعتمد على ما يلي:
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين باختيار ضريبة وحيدة في شكل ضريبة على الدخل الاجمالي.
- تجسيد مبدأ الفصل بين الضريبة على مداخيل الأشخاص المعنوية في شكل الضريبة على أرباح الشركات.
- تصميم الضريبة الوحيدة على الانفاق في شكل الرسم على القيمة المضافة.
- إن قوانين الاستثمار الأخيرة (بعد الاصلاح الجبائي) لم ترقى إلى تحقيق الأهداف المسطرة رغم ظهور مشاريع استثمارية سواءً محلية أو أجنبية ولكن تعتبر نتائج متواضعة مقارنة بالتسهيلات الجبائية التي

منحت خلال قوانين الاستثمار بحيث كانت لها تأثيرات ايجابية على الاستثمارات بدليل ظهور مشاريع استثمارية جديدة وتبقى هذه الاستثمارات ناقصة لأسباب أخرى.

- في انعكاس الضريبة على ترقية الصادرات نجد أن الصادرات لم تصل إلى ما كان يراد تحقيقه منها وبقيت الصادرات في مجال النفط تشكل النسبة الكبيرة بالنسبة لاقتصاد الجزائر.

إختبار الفرضيات:

تنص **الفرضية الأولى** على أن النظام الجبائي الجزائري قبل الاصلاح الجبائي (1991) كان نظاما ثقيلاً ومعقدًا وغير محفز على الاستثمار ومن خلال دراستنا للمقام الجبائي قبل الاصلاح (1991) تبين معاناته لجملة من المشاكل كتعقد النظام الجبائي والخلل وعدم الاستقرار في التشريع الضريبي وثقل العبء الضريبي وعدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار، وهو الأمر الذي جعل اجراء اصلاح النظام الجبائي ضرورة فرضتها هذه الوضعية.

أما **الفرضية الثانية** فقد أثبتت البحث صحتها وذلك من خلال تتبعنا للاصلاحات الجوهرية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري والتي جاءت نتيجة الأوضاع الاقتصادية السائدة وكان يهدف إلى إعطاء الضريبة صبغة جديدة تمكنها من رفع موارد الدولة، والتلائم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي الحالي بحيث تم هذا الاصلاح بإعداد نظام ضريبي مستقر يضمن مردودية لخزينة الدولة ويساهم في تحفيز الاستثمارات.

كما بينت لنا معالجتنا لهذا البحث صحة **الفرضية الثالثة** والتي مؤداها الدور الهام الذي تلعبه سياسة التحفيز الجبائي في خلق مناخ ملائم ومشجع على الاستثمار، وهو أمر وقفنا عليه من خلال دراستنا لهذا الدور من خلال الاجراءات والتسهيلات الممنوحة سواءً في إطار النظام الجبائي أو في إطار قوانين الاستثمار.

أما **الفرضية الرابعة** والمتعلقة بفقدان سياسة التحفيز الجبائي المتبعة من خلال الاصلاح الجبائي للفعالية اللازمة، فقد بينت لنا مختلف المعايير المستعملة في قياس صحة هذه الفرضية، وذلك بعد تحليلنا لمختلف المعطيات والأرقام، بحيث لم تساهم قوانين الاستثمار بعد الاصلاح الجبائي (1991) في تحقيق الأهداف المسطرة رغم ظهور مشاريع استثمارية سواءً محلية أو أجنبية، ولكن تعتبر نتائج متواضعة مقارنة بالتسهيلات الجبائية الممنوحة من خلال قوانين الاستثمار.

النتائج المتوصل إليها:

قادتنا معالجتنا وتحليلنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالبحث بفصوله الأربعة للتوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر الضريبة أداة من أدوات التأثير في السياسة المالية.
- للضريبة تأثير في المجال الاقتصادي وخاصة في تشجيع الاستثمارات.
- لا زالت هناك بعض المعدلات الضريبية التي تعتبر مرتفعة نوعا ما مثل المعدل على أرباح الشركات مثل ما صرح به بعض المستثمرين الأجانب.
- الاستثمار هو محرك للتنمية الاقتصادية، وبالتالي ينبغي على الحكومات منحه العناية الكافية من خلال مختلف تدابير الدعم والتوجيه.
- رغم الاصلاحات الضريبية التي قامت بها الجزائر، إلا أن نظامها الضريبي مازال يعاني العديد من النقائص أهمها عدم الاستقرار وهذا ما يثبته كثرة التعديلات الضريبية إضافة إلى بعض الأمور الضريبية وانتشار كل من الغش والتهرب الضريبي .
- إضافة إلى التحفيزات الجبائية الخاصة بالمناطق النائية والتي كانت موجهة إلى القضاء على التوازن الجغرافي للمشاريع لاحظنا تمركز المشاريع الاستثمارية في مناطق الشمال فقط.
- يمثل الإعفاء الضريبي تنازلا من المجتمع عن حقه في جزء من أرباح المشروع الاستثماري مقابل قيام هذا المشروع بتحقيق هدف محدد من الأهداف القومية التي يرى المجتمع أنه أولى بتحقيق من تحصيل الضرائب.
- نصل في الأخير إلا أن تحقيق الهدف الجوهري للسياسة التنموية لا يرتبط بالجانب الجبائي فقط، ولكن هناك عدة عوامل أخرى تساهم في تدعيم الاستثمارات، كمشكل العقارات الصناعية، والتسهيلات الادارية، مرونة القطاع المصرفي، ظروف السوق التنافسي والطلب على المنتجات.

الاقتراحات والتوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها ارتأينا أن نتقدم ببعض الاقتراحات والتوصيات:

- تخفيف العبء الجبائي، إذ أن كثرة الضرائب والرسوم في الجزائر وارتفاع مستوياتها يجعل هذا العبء كبيرا ومنفردا للاستثمار ويكون تخفيف العبء الجبائي من خلال اتخاذ العديد من الإجراءات أهمها:

- اصلاح نظام الرسم على القيمة المضافة، وذلك بمراجعة نسب هذا الرسم تدريجيا إلى حدود معدل وحيد وبسيط كما هو الحال في الدول المتقدمة كاليابان وكندا.
- الغاء الرسم على النشاط المهني الذي أصبح يشكل عبءً ثقيلاً على المتعاملين الاقتصاديون ويعيق النشاط الاستثماري.
- الغاء ضريبة الدفع الجزائي التي أصبحت تعيق النشاط الاقتصادي والتشغيل أكثر مما تساهم في جلب إيرادات إضافية.
- تخفيض معدلات الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي خصوصا ما تعلق منها بالمعدلات الخاصة بالشرائح الكبرى للدخل مما يعيق الاستثمار ويساهم في زيادة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.
- أن يعتمد المشرع في منح إعفاءات جبائية للمؤسسات على حجم رأس المال وعدد مناصب الشغل ولا يعتمد على الطبيعة القانونية للمؤسسة.
- وضع نظام جبائي خاص بالمؤسسات الإنتاجية، يتميز عن النظام الجبائي الخاص بالمؤسسات التجارية.
- من الأفضل فرض معدل ضريبي رمزي، أو إعفاء من الضريبة عندما تستثمر المؤسسة أرباحها ولا توجهها نحو الاستهلاك.
- تبسط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذية حتى يسهل الأمر للمؤسسة فهم قانون الضرائب.
- محاربة السوق الموازية، وذلك بإعادة تنظيم هذه النشاطات وإدراجها في الوعاء الضريبي، خصوصا إذا علمنا أنها تمثل حوالي 40% من النشاط الاقتصادي وهو ما يشكل بذلك إرادات إضافية لخزينة الدولة.
- العمل على تحقيق استقرار النظام الجبائي وتفادي التغيرات المستمرة عن طريق قوانين المالية والتي تحول دون استيعاب المكلفين بالضريبة وأعوان الادارة الجبائية، للقواعد الضريبية المتغيرة والمتجددة من فترة إلى أخرى.
- ربط عملية اصلاح ومراجعة النظام الجبائي بعصرنة وتحديث الادارة الجبائية ورسكلة للأعوان والإطارات المشرفة على تطبيق هذا النظام وهذا حتى لا تكون عملية الاصلاح هاته عديمة الجد وى.

- لمنح التحفيزات الضريبية يجب أن تقوم بدراسة مسبقة للمشاريع التي يجب أن تتوفر فيها شروط الاستفادة من هاته التحفيزات.
- إعادة النظر في الامتيازات الضريبية في كل فترة التي يكون فيها الاقتصاد في حاجة إلى إصلاحات جديدة، وذلك مسايرة للوضعية الاقتصادية الدولية.
- توفير مناخ اقتصادي ملائم يساعد على جلب الاستثمارات المحلية أو الأجنبية كالقضاء على العراقيل البيروقراطية والمحسوسية وتوفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار.

آفاق البحث:

إن تجربة الاقتصاد الجزائري مع سياسة التحفيز الجبائي أثبتت بما لا يدع مجالا للشك أنها عبارة عن هدر للأموال العامة نتيجة ضعف التنظيم القانوني لهاته الحوافز ونتيجة لغياب رؤية إستراتيجة لاستخدام الحوافز وفي هذا الإطار ولضمان سياسة تحفيز جبائي فصالة ولتحقيق هذه السياسة يجب أن تندرج سياسة التحفيز الجبائي في إطار تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي ستشكل العمود الفقري للاقتصاد الوطني في المنظور القريب،وقد بادرت السلطة لتجسيد هذا النهج إلى اصدار قانون خاص وهو قانون ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما أولى المشرع الجزائري كذلك عناية خاصة للسياسة الجبائية التي تعلي بتشجيع وتحفيز الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومن هنا يمكن الوقوف على الدور الذي يمكن أن تلعبه سياسة التحفيز الجبائي في تحفيز وتشجيع الأفراد على الاستثمار قي هذا النوع من المؤسسات في إطار برنامج الإنعاش الاقتصادي اللذي تسعى السلطات العمومية لتجسيده، وبالتالي بالإمكان أن يكون هذا موضوع إشكالية لبحث في المستقبل.

تم بـــعـون الله وبحـمده

1 – الكتب:

01 – أحمد حمدي العناني: "إقتصاديات المالية العامة ونظام السوق "، دار المعرفة اللبنانية، لبنان1992.

02 – أحمد رمضان نعمة الله، محمد سيد عابد: " النظرية الاقتصادية الكلية "، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001 .

03 – أحمد عبد العزيز الشرقاوي: " السياسة الضريبية والعدالة الإجتماعية في مصر خلال السبعينات "، معهد التخطيط القومي، القاهرة ، 1981 .

04 – أحمد يونس البطريق: " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

05 – الحناوي محمد الصالح: " أساسيات الاستثمار في الأوراق المالية "، الدار الجامعية، الطبعة الثانية مصر1997.

06 – السيد عبد المولى: " المالية العامة "، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977.

07 – بكري كامل: " مبادئ الاقتصاد " ، الدار الجامعية، بيروت، 1987.

08 – توفيق حسون: " الإدارة المالية وقرارات الاستثمار وسياسات التمويل في المشروع الاقتصادي " منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1992 -1993.

09 – هيكل عبد العزيز فهمي: " موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية "، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، بيروت، 1985.

10 – حامد عبد المجيد دراز: " النظم الظريبية "، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1996.

11 – حامد عبد المجيد دراز: " السياسات المالية "، الدار الجامعية، مصر، 2003.

12 – حسن عمر: " مبادئ في علم الاقتصاد "، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

13 – حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش: " المالية العامة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة "، دار الخلود الطبعة الاولى ،1995.

14 – يونس أحمد البطريق ،المرسي السيد الحجازي: " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، القاهرة، 2004.

15 – رفعت المحجوب: " المالية العامة "، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة، 1971.

16 – سعيد بن عيسى: " الجباية وشبه الجباية "، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

17 – حسين مصطفى: " المالية العامة "، جامعة عنابة، الطبعة الثالثة، الجزائر1997.

18 – سعيد عبد العزيز عثمان: " نظم الضريبة "، مدخل تحليلي مقابل، الدار الجمعية، مصر 2000.

19 – سعيد عبد العزيز عثمان: " النظم الضريبية: مدخل تحليلي مقارن "، الدار الجامعية، مصر، 2002.

20 – سوزي عدلي ناشد: " الوجيز في المالية العامة "، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.

21 – صالح الرويلي: " اقتصاديات المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982 .

22 – صباح نعوش: " الضرائب في الدول العربية "، دار الكتب، الجزائر 1999 .

23 – طارق الحاج: " المالية العامة "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

24 – عادل أحمد حشيش: " أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام" دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة 1992.

25 – عبد الحليم كراجة، هيثم العبادي: " المحاسبة الضريبية "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2000 .

26 – عبد الرزاق غازي النقاش: " المالية العامة "، دار وائل للنشر، عمان، 1997.

27 – يونس أحمد البطريق: " النظم الضريبية " ،الطبعة الاولى، الدار الجامعية، مصر،1998.

28 – عبد المنعم فوزي: " المالية العامة والسياسة المالية "، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.

29 – عقيل جاسم عبد الله: " مدخل في تقييم المشروعات" ، الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء دار ومكتبة الجامعة للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

30 – احمد حمدي العناني: "اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق "، دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة الأولى، مصر، 1992.

31 – فوزي عبد المنعم : " المالية العامة والسياسات المالية " ، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.

32 – قادري عبد العزيز: " الاستثمارات الدولية " ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

33 – قحطان السيوقي: " اقتصاديات المالية العامة "، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، الطبعة الأولى 1998.

34 – محمد الغزالي: " الإسلام والأوضاع الاقتصادية "، مكتبة الرحاب، الجزائر، بدون سنة.

35 – عبد المجيد قدي: " المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية الجزائر، 2005 .

36 – يونس أحمد البطريق وعبد العزيز السوداني: " البناء الضريبي – مدخل تحليلي للنظم "، قسم المالية العامة لجامعة الإسكندرية 1995.

37 – محمد بوتين: " المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2003.

38 – محمد جفال: " المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال من القانون الجبائي الجزائري "، دار شهاب الجزائر 1987.

39 – محمد عباس محرزي: " اقتصاديات الجباية والضرائب "، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

40 – محمد عبد الفتاح الصيرفي: "دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات"، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002.

41 – يونس أحمد البطريق : " النظم الضريبية " ،الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر،2001.

42 – محمد مطر: " إدارة الاستثمارات "، مؤسسة الورق للنشر، مصر ،الطبعة الاولى،1999.

43 – محي الدين محمد مسعد: " العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية "، مطبعة الإشعاع الفني، الطبعة الاولى، الإسكندرية، 2002.

44 – مرسي سيد حجازي: " النظم الضريبية- بين النظرية والتطبيق " ، الدار الجامعية، مصر، 2001.

45 – المنيف عبد الله علي: " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية " ، جامعة الملك سعود الرياض 1984 .

46 – ناصر مراد: " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، دار هومة، الجزائر، 2003.

48 – ناصر مراد: " الإصلاح الضريبي في الجزائر 1992_2003 "، دار هومة، الجزائر.

49 – النظام الجبائي الجزائري، مديرية التشريع الجبائي، مطبوعات حنان المالكي، الجزائر، 2004.

50 – هوشيار معروف: " الإستثمارات والأسواق المالية "، دار صفاء الدين للنشر، عمان، الطبعة الاولى 2003.

51 – عبد المجيد قدي: " المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية " ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر 2006.

52 – حسن مصطفى حسن: " المالية العامة " ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

53 – يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان: " النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية الجديدة مصر، 2002.

56 – عمر صخري: " التحليل الإقتصادي الكلي "، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.

57 – عبد الحميد محمد القاضي: " مبادئ المالية العامة "، دار الجامعات المصرية، 1976.

58 – علي مقلد :" الإستثمار الدولي "، مكتبة الفكر الجامعي، 1991.

59 –كمال عليوش قربوع: " قانون الاستثمارات في الجزائر"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999.

60 – عبد المجيد قدي: " المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية " ،الطبعة الاولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

2–أطـــروحات ورســـائل:

01– ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر"، اطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

02 – محمد عباس محرزي: " نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغاربي " أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005.

03_ صالح مرازقة " تطور السياسة الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية ومستقبلية " أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة سنة2003.

04 – أحمد رجراج: " النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة القادمة "، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

05 – حميد بوزيدة: " الضريبة وانعكاساتها على النظام الضريبي الجزائري "، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية ، الجزائر 1991.

06 – عبد القادر بريش: " دراسة أثر الضريبة على التسيير المالي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1999.

07– عبد المجيد قدي: " النظام الضريبي في النظم الإقتصادية "، مذكرة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر ،1991.

08 – علي صحراوي: " مظاهر الجباية في الدول النامية وأثارها على الاستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي"، مذكرة ماجستير غير منشورة ،معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1992 .

09 – فريد حداد: " الإصلاح الجبائي وأثره على استثمار المؤسسة الإنتاجية "، مذكرة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف 2000.

10 – قاسي ياسين: " التنافسية الجبائية وتأثير ها على تنافسية الدول " مذكرة ماجستير غير منشورة ، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2005.

11– ناصر مراد: " الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره علي المؤسسة والتحريض الاستثماري" ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، معهد العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر 1997.

12 – محمد بن الجوزي: " الإصلاحات الجبائية وإنعكاساتها الإقتصادية والمالية 1992-1998 "، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1998.

13 – نشيدة معزوز: " دور التحفيزات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة البليدة، جانفي 2005.

14 – رمضاني لعلا: " اثر التحفيزات الجبائية على الإستثمار في ظل الإصلاحات الإقتصادية" ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 2002.

15 – نجار فريد: " الإصلاح الجبائي وأثره علي إستثمار المؤسسة الإنتاجية "، مذكرة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 2000.

16 – ابراهيم بلعزوقي: " سياسة التحفيز الضريبي واثرها على تشجيع الإستثمار في الجزائر "، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة البليدة ،2004.

3–مجـــــلات وجـــرائـــد:

01 – الجريدة الرسمية رقم 34، المؤرخة بتاريخ 21 اوت 1982.

02 – الجريدة الرسمية رقم 54، المؤرخة بتاريخ 23 ديسمبر 1987.

03 – الجريدة الرسمية رقم 53، المؤرخة بتاريخ 26 جويلية 1963.

05 – الجريدة الرسمية رقم 64، المؤرخة بتاريخ 05 اكتوبر 1993.

06 – الجريدة الرسمية رقم 65، المؤرخة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.

07 – الجريدة الرسمية رقم 70، المؤرخة بتاريخ 15 سبتمبر 1966.

08 – الجريدة الرسمية رقم 47، المؤرخة بتاريخ 20 اوت 2001.

09 – أحمد باشي: " دور الجباية في محاربة التلوث البيئي "، مجلة علوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 09 2003

10 – شيرازي جواد خليل: مقال بعنوان: " الإصلاح الضريبي في الدول النامية " ،مجلة التمويل والتنمية، العدد 2، جوان 1991.

11 – زيدان محمد: مقال بعنوان: " الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان التي تمر بمرحلة انتقال" – نظرة تحليلية للمكاسب والمخاطر – مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الأول، 2004.

12 – صالح صالحي: " أساليب تنمية المشروعات المصغرة والصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3، 2004.

13 – منصوري زين: " واقع وآفاق سياسة الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا "، العدد الثاني، جامعة الشلف، ماي 2005.

4–نـــدوات ومـــلتـــقيـــات:

01 – باشوندة رفيق، داني كبير معاشو: " تحليل سلوك المؤسسة إتجاه العبء الجبائي وأساليب التحريض الجبائي"، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11 و12 ماي 2003.

02 – بوعلام ولهي والعياشي عجلان: " دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة "، الملتقى الدولي حول الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس. سطيف، من 03 ألى 05 أكتوبر 2004.

03 - عبد الباقي روابح، الشريف غياط: " الآثار الاقتصادية والاجتماعية لبرنامج التصحيح الهيكلي في الجزائر" الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ،آلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2000.

04 - عبد المجيد قدي: " النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة "، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة سعد دحلب البليدة،ماي 2002.

05 - عبد المجيد قدي: " الإصلاح الضريبي في الجزائر (السياق والمضمون) "، ملتقى دولي جامعة البليدة الجزائر، 2003.

06 - كمال رزيق، فارس مسدور: " تقييم إصلاح النظام الجبائي"، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الإقتصادية جامعة البليدة، يومي 11 و12 ماي 2003.

07 - عبد المجيد قدي، رابح شريط : " الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون "، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ،آلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب ،البليدة ماي 2003.

08 - منصور بن عمارة: " النظام الجبائي الجزائري ضمن الإصلاحات الإقتصادية "، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب (البليدة)، يومي 11 – 12 ماي 2003.

09 - عبد المجيد قدي: " السياسية الجبائية وتأهيل المؤسسة "، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2001، ايام 29-30 اكتوبر.

5–قـــــــــوانين،أوامـــر ومراسيم:

01– الامر رقم 66 – 284 المؤرخ في 15 – 10 – 1966 المتضمن قانون المالية 1967.

02 – الامر رقم 68 – 654 المؤرخ في 31 – 12 – 1968 المتضمن قانون المالية 1969.

03- الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 09 – 12– 1976 المتضمن قانون المالية 1977.

04- الأمر رقم 76 – 102 المؤرخ في 09 – 12– 1976 المتضمن قانون المالية 1977.

05- الأمر رقم 76 – 103 المؤرخ في 09 – 12– 1976 المتضمن قانون المالية 1977.

06- الأمر رقم 76 – 104 المؤرخ في 09 – 12– 1976 المتضمن قانون المالية 1977.

07- الأمر رقم 76 – 105 المؤرخ في 09– 12 – 1976 المتضمن قانون المالية 1977.

08- الأمر رقم 79 – 07 المؤرخ في 21 – 07– 1979 المتضمن قانون المالية 1980.

09 – الامر رقم 90 – 36 المؤرخ بتاريخ 31 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

10- الامر رقم 23 -12 بتاريخ 05 اكتوبر 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994.

11 - المرسوم التنفيذي رقم 93 – 319 المؤرخ في 17 – 10 – 1994.

12 – المرسوم التنفيذي رقم 96 – 296 المؤرخ في 08 – 09 – 1996.

13– الامر رقم 82 – 13 المؤرخ في 28 – 08 – 1982.

14- الامر رقم 87 – 20 المؤرخ في 23 – 12 – 1987 المتضمن قانون المالية 1988.

15 - الامر رقم 91 – 25 المؤرخ في 18 – 12 – 1991 المتضمن قانون المالية 1992

16– المرسوم التشريعي رقم 93 – 12 المؤرخ بتاريخ 25 اكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار.

17- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 296 المؤرخ في 08 – 09 – 1996.

18 – الامر رقم 01 – 03 المؤرخ في 20 – 08 – 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

19 - المرسوم التشريعي رقم 06 – 08 المؤرخ بتاريخ 15 – 06 -2006 المتعلق بترقية الاستثمار.

6– المـــــراجع عن طريق مواقع الأنترنت:

01- www.aniref.dz/documents/lf-2012-ar.pdf.

02- www.maghrebarabe.org/admin_files/tim_al_2010_ar.doc.

03- www.andi.dz/index.php/fr/statistique/declaration-d-investissement.

04- http://www.andi.dz/index.php/fr/statistique/bilan-du-commerce-exterieur.

7-المـــراجع باللـــغة الاجـــــنبية:

01- Abdekader Bouderbal: la fixalité á la portee de taus¸la maison des livers ¸ alger ¸ 1984.

02- Toualit et chehrit. petit dictionnaaire de l'imppot et de fiscalité(3éme ed , Alger , grand Alger livres ,2003).

03- M. LAURE: in FLUENCE de la fiscalité Surla formation de l'epargne. Reune des services et légisilation financières.1954.

04- Miloudi BOUBAKER: Investissement et Stratégie du Développement, O.P.U., 1987.

05- Othemane Kendile¸ fixalité et developpement: l'expérrence algérienne ¸ thése de doctorat paris1971.

06- Paul – Marie GAUDMET: Finances Publiques, Tome1, édition Montchrestien, Paris, 1981.

07- Raymond MUZELLEC: Finances Publiques, Edition Dalloz, 8ème édition, Paris, 1993.

08- Zohir bourani ¸ « fixalité et emploi ¸ le cas algérien » ¸thése pour le doctora ¸grenoble ¸1979.

09- Bernard Bobe: fiscalité et choix economique (PARis: calman – levy. 1978).

10- O. Kandil, théorie fiscale et développement, édition SNED, 1970.

11- Recuil de circulaires Relatives ¸ lai de finance pour 1981.

12- Youcef Debboub, " Les nouveaux mécanismes économiques en Algérie ",édition O.P.U ,Algérie, (1995).

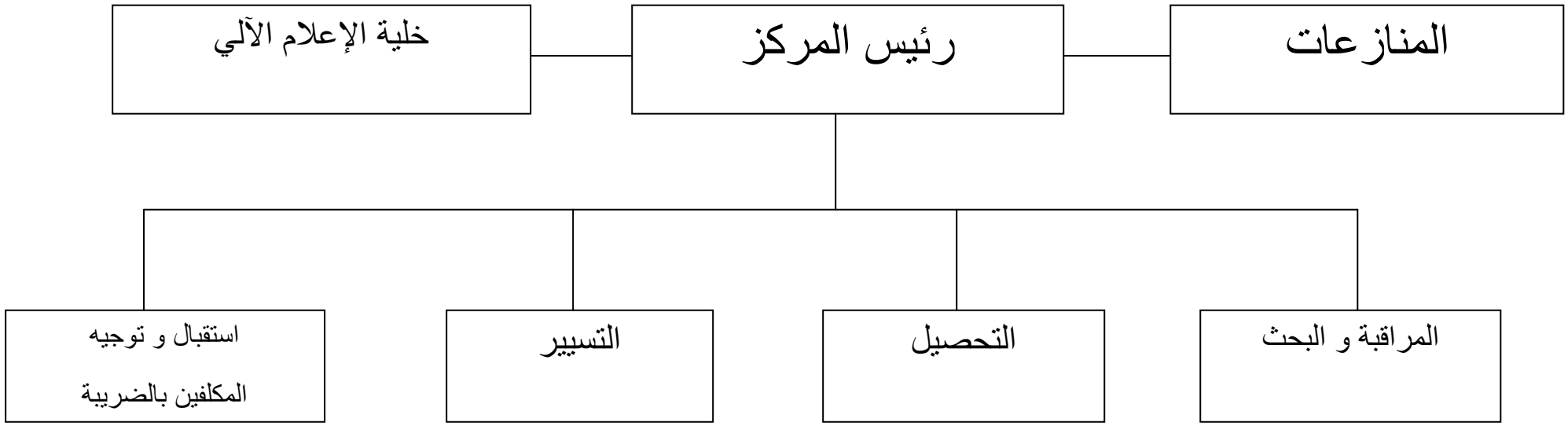
13- Ministère des finances –DGI-," Guide fiscal des investisseurs" , alger, 2004

14- Guid fiscal des investissement DGI 1999

15- Toumi Sarah, evaluation des avantages fiscaaux accordes dans le cader de la loi portant promotion de l investisment mimoir de fin d etude ,cyrcle finance ,IEDF 2006

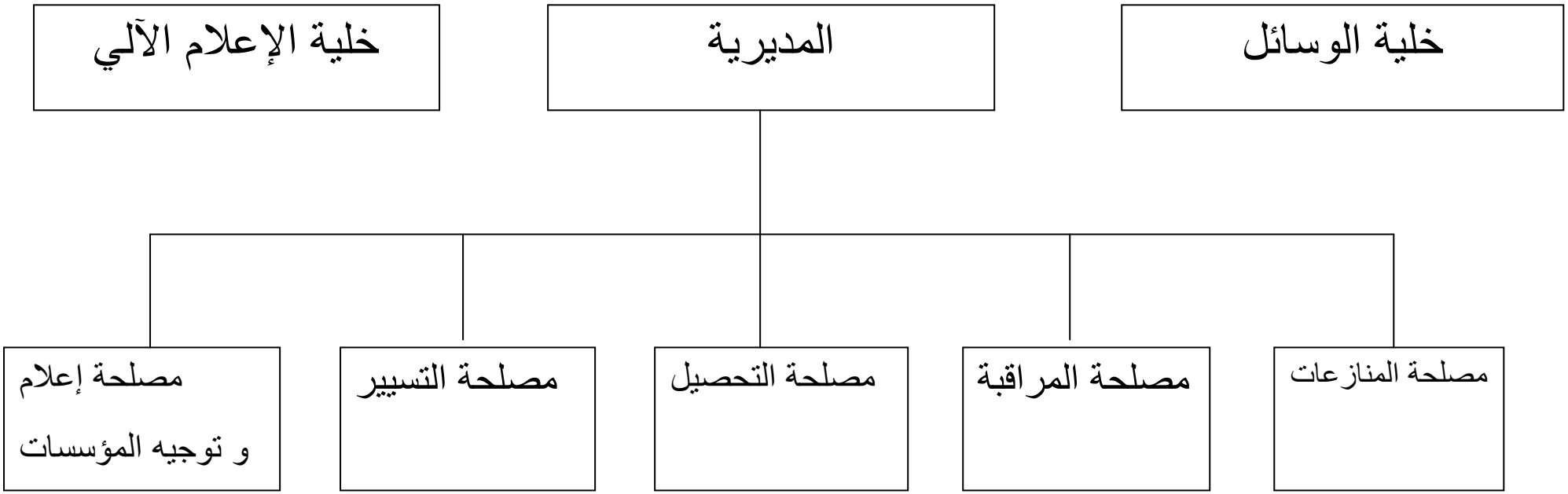
16- -Abdelmagid Keddi ," Le partenariat de l'Algérie hors hydrocarbures ",Revue d'économie et de statistique appliquées , I.N.P.S. N° 2 , (2003).

ملحق (2): تنظيم المركز الضريبي (CDI)



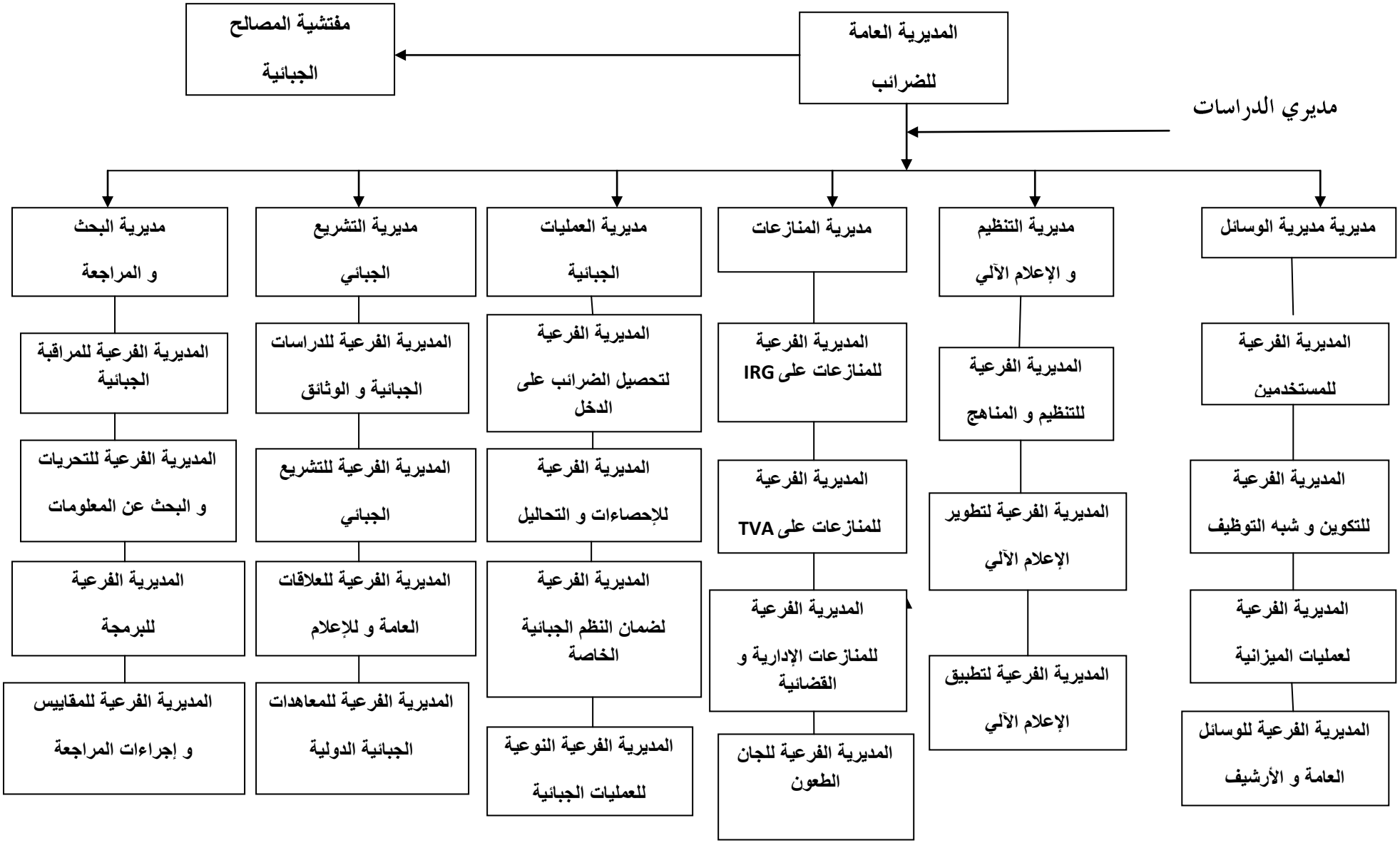
المصدر: مشروع المركز الضريبي– وزارة المالية– المديرية العامة للضرائب .

ملحق (3): تنظيم مديرية المؤسسة الكبرى (DGE)



المصدر: FMI-Département des finances publiques .

ملحق(4): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب (DGI)



المصدر: مشروع المركز الضريبي- وزارة المالية- المديرية العامة للضرائب .

رقم الملحق	عنوان الملحق
ملحق رقم 01	تطور المشاريع الاستثمارية خلال السداسي الاول لسنة2012
ملحق رقم 02	تنظيم المركز الضريبي
ملحق رقم 03	تنظيم مديرية المؤسسة الكبرى DGE
ملحق رقم 04	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائبDGE