REPUBLIQUE ALGERINNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET

DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي – ميلة-

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية، و علوم التسيير

ميـدان: عـــــلـوم اقتصـــــاديـة و علـوم التسيـيـر و التجـارة

شعبـــــة: التـــــــسيـــيـــر

تخصـــــص: مـــــالـــيـــة

عنوان المذكرة

دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار

دراسة ميدانية لبعض مصالح الضرائب لولاية -ميلة-

مذكرة تخرج لنيل شهادة لسانس LMD

إعداد الطلب

- عاشوري نسيمة
- غردة مفيدة
- لبصيرة سامية

تحت إشراف الأستاذ:

عاشوري نعيم

السنة الجامعية 2011/2010

إهداء

إلى قرة عيني و روح قلبي وسراج ظلامي، إلى من ربياني صغيرا و قوماني كبيرا، إلى من سهرا الليالي من أجلي، إلى من تعبا من أجل تعلمي، إلى من دعيا لي بالنجاح و التوفيق إلى القلبان الطاهران، إلى سندي في الحياة

أمي و أبي العزيزين

إلى كل إخوتي و أخواتي: أمينة الأخت الحنونة، الى قلب العائلة أخي فؤاد، فارس، و إلى توأم روحي أمال، و أخر العنقود مصطفى و الأخت غير الشقيق حسنة العزيزة، و منال، سعيدة و صونية و ابنها زين الدين.

و إلى كل أفراد عائلتي كبيرا و صغيرا، و أخص بالذكر جدتي وناسة و زينب و جدي "علي" و الصغار ميسو، نونو، أدم، منار، سيرين، أنفال، و إلى الكتكوت القادم في الطريق ابن سليم.

الى خالتي: وريدة، عقيلة، نصيرة و إلى القلب الحنون ليلى و أزواجهم، كذلك عماتي جهيدة أمي الثانية، فاطيمة، حنيفة..إلى بنات و أبناء خالاتي و أخوالي بالأخص صميرة، سارة، حسينو، سليم، ناصر و إلى سلمى و زوجها، و بنت عمي ريمة

و إلى بنات عمتي أميرة، و ربيعة و إلى أعز صديقاتي: سارة، سهام، حبيبة، مفيدة.

نسيمة

شكر و تقدير

نتقدم بالشكر الجزيل و الاحترام و التقدير من خلال هذا الانجاز المتواضع إلى الأستاذ الفاضل عاشوري نعيم على توجيهاته القيمة و البناءة، و على صبره و معاملته الجيدة و المميزة لنا.

كما نتقدم بالشكر الجزيل نحن أعضاء البحث إلى السيد زين الدين سلطاني رئيس مفتشية القرارم لاستقباله الجيد و استماعه و مناقشته لكل تساؤلاتنا سواء تعلقت بموضوع البحث أو لم تتطرق، أيضا نشكر السيد لمولدي محمد الصالح الذي قدم لنا المساعدة قدر المستطاع مع فائق التقدير و الاحترام له.

و إلى أسرة معهد العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة من أساتذة و عمال نظرا للتفهم الذي أبدوه تجاه مشاغلنا و حتى استفساراتنا.

كما لا ننسى الأشخاص اللذين قدموا لنا المساعدة أو النصيحة من بعيد أو قريب و نخص بالذكر

" أمـــــــــــــال "

الفهرس

الفهرس

مقدمة	أ
الفصل الأول: النظرية العامة للضريبة	01
تمهيد	01
المبحث الأول: ماهية الضرائب	02
المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة	03
المطلب الثاني: تعريف الضريبة و خصائصها	07
المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة	10
المطلب الرابع: أهداف الضريبة	12
المبحث الثني: التنظيم التقني للضرائب	14
المطلب الأول: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة	14
المطلب الثاني: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق	15
المطلب الثالث: التصنيف القائم على ظروف الضريبة	16
المطلب الرابع: التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة	17
المبحث الثالث: الآليات العامة للخضوع للضريبة	19
المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة	19
المطلب الثاني: تصفية الضريبة	22
المطلب الثالث: تحصيل الضريبة	22
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: السياسة الضريبية و النظام الضريبي في الجزائر	26
تمهيد	26
المبحث الأول: السياسة الضريبية (المفهوم، الأهداف، الأدوات)	26
المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبة	26
المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبي	27
المطلب الثالث: أدوات السياسة الضريبية	28
المبحث الثاني: النظام الضريبي في الجزائر	30
المطلب الأول: النظام الضريبي في الجزائر قبل إصلاح 1992	30
المطلب الثاني: النظام الضريبي في الجزائر بعد إصلاح 1992	34
المبحث الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر	38
المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	38
المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	43

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA)	48
خلاصة الفصل	52
الفصل الثالث: التحفيزات الجبائية و الاستثمارات	53
تمهيد	53
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار	53
المطلب الأول: مفهوم الاستثمار محدداته و معوقاته	53
المطلب الثاني: تصنيفات الاستثمار و أهم مميزاته	59
المطلب الثالث: أهداف الاستثمار و أهميته	64
المبحث الثاني: الإطار العام لسياسة الحوافز الجبائية	68
المطلب الأول: مفهوم و خصائص و أهداف التحفيزات الجبائية	68
المطلب الثاني: أشكال الحوافز الجبائية	72
المطلب الثالث: الشروط المتحكمة و العوامل المؤثرة في سياسة الحوافز الجبائية	79
المبحث الثالث: التحفيزات الجبائية و الاستثمارات – الإطار القانوني و المؤسسي-	83
المطلب الأول: الإطار القانوني للتحفيزات الجبائية للاستثمار	83
المطلب الثاني: الإطار المؤسسي للتحفيزات الجبائية	89
خلاصة الفصل	94
الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول دور الحوافز الجبائية في ترقية الاستثمار	95
تمهيد	95
المبحث الأول: تحديد و تعريف ميدان الدراسة	96
المطلب الأول: نشأة المؤسسة "x"	96
المطلب الثاني: نشاط المؤسسة "x"	98
المبحث الثاني: عرض و تحليل للميزانيات المالية للمؤسسة "x"	98
المطلب الأول: عرض الميزانيات المالية	98
المطلب الثاني: تحليل الميزانيات المالية	99
البحث الثاني: دراسة الامتيازات الضريبية الممنوحة للمؤسسة "x"	101
المطلب الأول: الضرائب المفروضة على المؤسسة "x"	101
المطلب الثاني: الامتيازات الضريبية التي استفادت منها المؤسسة "x"	103
خلاصة الفصل	106
الخاتمة	107
قائمة المراجع	/
الملاحق	/

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم01	السلم التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	41
جدول رقم 02	الإيرادات الخاضعة و الأعباء القابلة للخصم بالنسبة IBS	46
جدول رقم 03	المعاملات الجبائية المطبقة في نظام الاهتلاك المتناقص	76
جدول رقم 04	الهيئات و الإدارات الموجودة داخل كل شباك وحيد مركزي.	93

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم)01(	مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة مستقبلا	71
شكل رقم (02)	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لقرارم "قوقة"	97

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملف
ملحق رقم 01	التصريحات التي يجب على المكلف تقديمها

ملحق رقم 02	وثائق خاصة بمرحلة الانجاز
ملحق رقم 03	وثائق خاصة بمرحلة الاستقلال
ملحق رقم 04	مقرر منح المزايا

المقدمة

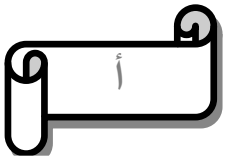
المقدمة

اتخذت الجزائر في ظل النظام الاشتراكي نموذجا تنمويا قائما على التخطيط المركزي يعتمد على تمويل الاستثمارات العمومية عن طريق الخزينة العمومية، أي في ايطار ميزانية الدولة، فالقرارات الاقتصادية خاصة ما يتعلق منها بالاستثمار و التمويل تتخذ من طرف هيئة التخطيط المركزي في إطار خطة شاملة عادة ما تكون لعدة سنوات.

و ظلت الخزينة العمومية و لغاية نهاية الثمانينات أهم مؤسسة لتجميع الموارد، و توزيع القروض، خاصة ما يتعلق منها بتمويل الاستثمارات العمومية الطويلة المدى، و لكن بعد دخول المؤسسات العمومية مرحلة الاستقلالية عام 1988 وضع حد لتدخل الخزينة العمومية في تمويل النشاط الاقتصادي، حيث شكلت هذه المرحلة نقطة تحول من اقتصاد مخطط (تقوده الدولة) إلى اقتصاد السوق (اقتصاد مؤسسات)، و تتمحور الأهداف الرئيسية لهذا التحول في إعادة توزيع الأدوار بين القطاع العام و القطاع الخاص، و منح مجال أمام المبادرات الخاصة، عن طريق تشجيع الاستثمار الخاص، بالإضافة إلى التخفيف من الأعباء التي تتحملها ميزانية الدولة نتيجة لدعمها لمؤسسات خاسرة، و خلق مناخ ملائم للاستثمار.

ففي ظل اقتصاد السوق تم فصل دورا لوحدات الاقتصادية عن دور الدولة في تمويل تراكم رأس المال، و هكذا اكتفت الدولة بدور الموجب (وضع السياسات) للنشاط الاقتصادي، أما مسألة التنمية فأصبحت تقع على عاتق المؤسسات فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة اقتصاد الدولة، و من خلال هذا تم دعم هذه المؤسسات من خلال أوجه عدة أهمها السياسة الضريبية نظرا للدور الهام الذي تلعبه في تحفيز المؤسسات العمومية منها أو الخاصة على مبادرة الاستثمار، و من ثم تحقيق النمو الاقتصادي.

و في هذا السياق ركزت الدولة جمهورها على إصلاح السياسة المالية بصفة عامة و النظام الجبائي بصفة خاصة بهدف إعطاء الضريبة صيغة جديدة تمكنها من رفع موارد الدولة و التلاؤم مع الوضع الاقتصادي، و الاجتماعي السائد و بالتالي تحقيق الأهداف الجهوية للتنمية، و قد تجلب تلك من خلال قوانين الضرائب و قوانين الاستثمار التي عمد المشرع الجزائري إلى إصدارها و التي تضمنت مجموعة من التحفيزات الجبائية كان الهدف منها تشجيع الاستثمار المحلي و الأجنبي في الجزائر.



و من هذا المنطق كان موضوع بحثنا هو دراسة دور التحفيزات الجبائية في ترقية و دعم الاستثمار في الجزائر و في إطار موضوع بحثنا هذا لم نجد مذكرات أو كتب تناولت موضوع التحفيزات الجبائية و الاستثمار في أن واحد الدراسة التي قام بها الباحث:

* رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية، حالة الجزائر، مذكرة ماجيستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة الجزائر 2001- 2002، و لقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إبراز دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار في الجزائر.

أما الدراسات الأخرى فيمكن تقديم بعضها:

* بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) أطروحة لنيل درجة الدكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005- 2006.

* يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، جامعة بوالضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2006- 2007.

* منصوري الزين، آلية تشجيع و ترقية الاستثمار كأداة لتمويل التنمية الاقتصادية، مذكرة دكتوراه،جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002- 2003.

* حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتجية الاستثمار في المؤسسة مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوالضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2001- 2002.

* فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005- 2006.

* طالب وسيلة، الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية، مذكرة ماجيستر، جامعة يسعد دحلب، البليدة، السنة الجامعية 2004- 2005.

إشكالية البحث:

على ضوء هذا العرض ارتأينا طرح إشكالية هذا البحث في التساؤل المحوري التالي:

ما هو دور الحوافز الجبائية في توجيه و دعم الاستثمار في الجزائر؟.

يقودنا هذا التساؤل المحوري إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم الضريبة و الاستثمار و علاقة كل منهما بالأخر؟
- ما محتوى الإصلاحات الجبائية في الجزائر و ما هي دوافعها؟
- ما هي التحفيزات الجبائية الخاصة بالاستثمار؟
- ما هي مختلف الهياكل المكلفة بمنح التحفيزات الجبائية؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية السابقة و من أجل دراسة موضوعنا من كل الجوانب اعتمدنا في تحليلنا الفرضيات التالية:

- ❖ من أهم دوافع الإصلاح الضريبي هو تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق تشجيع الاستثمار.
- ❖ تهدف سياسة الحوافز الجبائية إلى وضع تسهيلات و تحفيزات ضريبية تسهل و تساعد على جلب رؤوس الأموال المحلي و الأجنبي للاستثمار.
- ❖ ساهمت التحفيزات الجبائية في الجزائر في تخفيض تكاليف الاستثمار الأمر الذي ساعد على دعمه و ترقيته.

تحديد إطار البحث: حدد إطار دراستنا للموضوع فيمايلي:

أ- الإطار المكاني: تتمحور دراستنا من الجانب المكاني حول دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار و قد أجرينا دراستنا في المفتشية القرارم "ڤوڤة" ولاية ميلة.

ب- الإطار الزماني: أما الجانب الزمني فيمكن تحديده من بداية الإصلاحات الجبائية إلى غاية 2011.

ج- الجانب الموضوعي: دراسة جزئية حول دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار في الجزائر.

دوافع اختيار الموضوع:

إن من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع مايلي:

- الميل الشخصي لموضوع الضريبة.
- اعتبار أن الضريبة تخضع لقوانين و تشريعات يصعب لاجتهاد فيها.
- الغموض أو بالأحرى عدم الفهم الذي يشوب معظم المواضيع المتعلقة بالضريبة0
- عدم الاهتمام الذي يبديه معظم الأعوان الاقتصاديين تجاه هذا الموضوع و جهلهم للفوائد التي قد تترتب عنه.

أهمية البحث:

يكتسب هذا الموضوع أهمية كبيرة نظرا لمايلي:

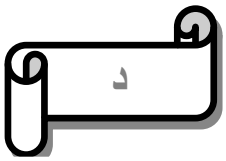
- ارتباط بواقع الاقتصاد الوطني و الإصلاحات الجارية فيه و التي تستوجب وضع سياسات مالية من شأنها جلب أكبر عدد من المستثمرين الأجانب و المحليين من خلال احتواءها أو تضمنها لتحفيزات جبائية.

- كون الضريبة وسيلة مطبقة في جميع دول العالم فبالإمكان استعمالها كسياسة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية0

- في إطار قانون الاستثمار تم منح تحفيزات ضريبية هامة للمؤسسات بغرض تحفيزها على الاستثمار و لذلك يتوجب علينا المساهمة في تقييم النتائج أي قياس مدى ندرة هذه الحوافز على دعم و ترقية الاستثمار في الجزائر0

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى الإجابة على التساؤلات التي طرحت في الإشكالية و التأكد من الفرضيات المقدمة بالإضافة إلى:



- تحليل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 و دوافعها و أهدافها.

- دراسة التحفيزات الجبائية المتعلقة بالاستثمار بالاعتماد على قوانين الاستثمار مند 1963 إلى 2001.

- التعرف على مدى فعالية سياسة الحوافز الجبائية و مدى قدرتها على تشجيع دعم و ترقية الاستثمار في الجزائر.

منهج البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة و التي تعكس إشكالية الدراسة و من أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث ذلك بوصف الامتيازات الضريبية و تحليلها لمعرفة ما مدى دورها في ترقية الاستثمار، كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي معتمدين في ذلك على منهج دراسة حالة و هذا من خلال اختيار ملف من ملفات مفتشية الضرائب كنموذج لإعطاء صورة في الواقع العملي عن مدى مساهمة الامتيازات الضريبية في دعم، و ترقية، و تطوير الاستثمار.

صعوبات البحث:

عند إعدادنا لهذا البحث واجهتنا الصعوبات و المشاكل التالية:

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات لاسيما المالية منها و المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة و ذلك عائد إلى السرية المهنية لأعمال مفتشية الضرائب.
- ضيق الوقت لم يسمح لنا بالبحث و التوسع في البحث كما ينبغي.
- عدم تقديم بعض التجهيزات التي توجهنا إليها بغرض الاستفسار للمساعدة حتى و لو كانت بسيطة.

خطة البحث:

تتكون الدراسة من أربعة فصول تطرقنا في الفصل الأول للإطار النظري للضريبة و هذا من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الضرائب أما المبحث فقد تعرضنا فيه إلى التنظيم التقني للضرائب و أخيرا تحدثنا في المبحث الثالث عن الآليات العامة للخضوع للضريبة.

أما الفصل الثاني من الدراسة فتعرضنا فيه إلى السياسة الضريبية و النظام الضريبي في الجزائر و ذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى السياسة الضريبية أهدافها و أدواتها ثم انتقلنا إلى المبحث الثاني لنتحدث فيه عن النظام الضريبي في الجزائر و أخيرا تعرضنا في المبحث الثالث إلى مجالات الإصلاح الضريبي في الجزائر.

و جاء الفصل الثالث ليدرس التحفيزات و الاستثمار و ذلك من خلال ثلاث مباحث تعرضنا في الأول منها إلى ماهية الاستثمار أما فقد تحدثنا فيه عن سياسة الحوافز الجبائية لنختم مع مبحث ثالث تحدثنا فيه عن أطار القانوني و المؤسسي لسياسة الحوافز الجبائية للاستثمار.

أما الفصل الرابع فقد خصصناه لدراسة الحالة التطبيقية و هذا من أجل إعطاء صورة في الواقع العملي عن مساهمة الامتيازات الضريبية في ترقية الاستثمار حيث تناولنا في مبحث أول تحديد و تعريف ميدان الدراسة أما المبحث الثاني فقد استعرضنا الميزانيات المالية للمؤسسة محل الدراسة مع التعليق عليها و أخيرا تحدثنا عن الامتيازات التي استفادت منها المؤسسة محل الدراسة.

و أخيرا قدمنا خاتمة تحتوي على حوصلة للدراسة مع تقديم أهم النتائج المتوصل إليها ثم تقديم مجموعة من التوصيات و الإستراتجية ثم عرجنا في الأخير إلى اقتراح أفاق للبحث تكملة لأجزاء لم نتناولها أو لم نفصل فيها في هذا البحث.

الفصل الأول
نظرية العامة للضريبة

الفصل الأول: النظرية العامة للضريبة.

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث مثلت الضريبة خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال، و الدراسات العملية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى ابرز مصادر الإيرادات العامة فقط و لكن لأهمية الدور الذي تؤديه، في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة و لما تحدثه من إشكالات نقدية، و اقتصادية تتعلق بفرضها، أو بآثارها من جهة أخرى.

إن الأهمية التي تتصف بها الضريبة تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانب الضريبة حتى تتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات التي تسيرها، و القواعد التي تحكمها.

على هذا الأساس قمنا بدراسة النظرية العامة للضريبة في هذا الفصل، و ذلك بالتطرق أولا إلى ماهية الضريبة **(مبحث أول)** ثم تعرضنا إلى القواعد الضابطة للضريبة و مختلف أصنافها **(مبحث ثاني)** و أخيرا استعرضنا الآليات العامة للخضوع للضريبة **(مبحث ثالث)**.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

أصبح تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ضرورة لابد منها في عصرنا الحالي، و ذلك راجع إلى تعدد الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية، و السياسية التي تلزم على الدولة استعمال كافة الوسائل و الأدوات التي من شأنها تحقيق هذه الأهداف.

تعتبر الضريبة إحدى أهم هذه الوسائل باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية، لهذا سنحاول من خلال مايلي التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة

تاريخيا تطورت النظرة للضريبة من الحيادية إلى المتدخلة، و أداة للضبط الاقتصادي، و ذلك تبعا للموقع الذي أخذته في مختلف مراحل تطور الفكر الاقتصادي، و السياسة الاقتصادية المطبقة. و بناءا عليه سنحاول استعراض كل من الضريبة في ظل التنظيمات المختلفة، و الضرائب في ظل المدارس الاقتصادية فيمايلي:

أولا: الضرائب في ظل التنظيمات المختلفة

عرف الإنسان الضريبة مند القدم، لكنها لم تكن على شكلها الحالي، فقد عرفت هذه الأخيرة تطورا كبيرا على ممر التاريخ كما أن سبب تطور أهداف الدولة، و دورها في المجتمع، و في ضوء ما سبق يمكن تصور المراحل التالية التي مرت بها الضريبة:

1/مرحلة التقليدية البدائية:

و هي ما أطلق عليها مرحلة ما قبل نشوء الدولة، بتنظيماتها المعروفة، و كانت ممثلة في القبيلة، أو العشيرة و في هذه المرحلة لم تكن هناك حاجة إلى الضرائب لعدم وجود مبررات لها سواء حيث كان الدفاع مشترك عني القبيلة ورئيس القبيلة0

كان كل شخص قادر يقدم طواعية، و اختيار رئيس القبيلة، أو قائدها ما يستطيع ؟أن يقدمه من خدمات سواء كانت نقدية، أو عينية، و الرئيس و القائد يوجه هذه المتحصلات لمصلحة القبيلة التي قد تكون محصورة في رد الاعتبار و المحافظة على كرامتها.

2/مرحلة التقليدية المتطورة:

سميت بذلك لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها لنظام سياسي، حيث اعتبرت الدولة هي الأساسي في هذا المجال، و ليست القبيلة أو العشيرة، في هذه المرحلة فرضت الضرائب المحايدة المباشرة مثل الضرائب على الأرض، و المواشي، و الرؤوس، و الإنتاج الزراعي في البلد و كان الهدف من الضرائب في هذه الفترة هو الحصول على مواد مالية مع عدم أخد أثار الضرائب الأخرى بعين الاعتبار[1].

1-عزمي يوسف خطاب، الضرائب و محاسبتها، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص15-17.

3/المرحلة التالية لظهور الدولة:

في هذه المرحلة قامت العلاقات الاقتصادية بين الدولة، فلجأت هذه الأخيرة لتخفيف عبأ مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تم فرضها في مرحلة سابقة من جهة، و فرض ضرائب غير المباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية من جهة أخرى.

4/مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية:

في هذه المرحلة أصبحت الدولة تتمتع باحترام جميع مواطنيها، و تسعى لتحقيق أكبر قدر من الرخاء للجميع لذلك نجد الدولة لذلك لم تعد تستخدم الضرائب لكونها موردا ماليا فقط، و إنما أيضا لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف، و قد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت بدورها إلى حدوث تطورات اقتصادية، اجتماعية، سياسية مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل واسع، و التقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة لإمكانية معرفة أثارها المباشرة على الرخاء العام.[1]

ثانيا: الضريبة في ظل المدارس الاقتصادية

1/المدرسة الطبيعية:

نشأ الفكر الاقتصادي الفيزيوقراطي بفرنسا في القرن 18م، و قد كان الاقتصاديون الفيزيوقراطي أول من بحثوا في الظواهر الاجتماعية، و اعتنقوا بعض الآراء حول القوانين الطبيعية التي تحكم الظواهر الاقتصادية و طبيعة النقود، و ضرورة حرية التجارة، و توصلوا إلى بعض النتائج بخصوص طبيعة الثروة و توزيعها، إذ اعتقدوا أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، لأنها وحدها هي التي تنتج فائضا صافيا، و هذا الفائض هو وحده الذي يخضع للضرائب، و قد ظهر هذا الفكر بصدور كتاب "الجداول الاقتصادية" لدكتور فرانسوا كيني.[2]

---

1)المرجع نفسه، ص1.

2)بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي للفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص03.

2/ المدرسة الكلاسيكية:

يدور التحليل الاقتصادي الكلاسيكي حول فكرة حيادية الدولة، و اقتصار دورها على ضمان السير العادي للمرافق العامة في أضيق الحدود، و أن هناك يد خفية تحرك قوى السوق و أي اختلال يعود إلى وضعيته العادية بصفة تلقائية دون تدخل الدولة.

ذهب الفكر الكلاسيكي فيما يخص المالية العامة إلى التزام التوازن السنوي بين تقديرات النفقات العامة و تقديرات الإيرادات العامة.

استخدام الكلاسيك الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف الدولة إذ يرون أن الاقتطاع يجب أن ينحصر أساسا على القطاع الزراعي و غير العقاري كمصدر أساسي للوعاء الضريبي.(1)

3/ المدرسة النيوكلاسيكية:

يعتبر الفكر النيوكلاسيكي امتدادا للفكر الكلاسيكي، لكونه يؤمن بالليبرالية كمنطق للتصرفات الاقتصادية، و لقد ظهر هذا الفكر سنة 1871م و يدور حول مشكلة تخصيص الموارد التي تعد نادرة، ولا يمكن التغلب على هذا المشكل إلا بوجود قوة منظمة تتدخل لإعادة التوازن، و ترك قوتها لسوق تعمل بصفة طبيعية في ظل ما تتطلبه قواعد المنافسة الكاملة.

انطلاقا من هذه الحقيقة وضع النيوكلاسيك نظرية اقتصادية، تعتبر الضريبة سعر يتحدد في السوق دون أي تأثير خارجي، في حين يرد آخرون أن الضريبة تحددها السلطات العليا للبلاد إذ أن تحديد سعرها يشترط سوق لعملية التبادل بين الأعوان الاقتصاديين.

---

1)المرجع نفسه، ص4.

2)قارة ملاك، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة قسنطينة، 2001-2002، ص27.

4/ المدرسة الكينزية:

إن مؤشرات الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م جعلت **جومينارد كينز** يدرك أن تراكم رأس المال يعتبر من بين العوامل الأساسية التي أعطت منعرجا خطيرا للنظام الاقتصادي الرأسمالي، و نظرية التوازن تعتبر الجواب الشخصي ليكنز بعد معالجة الوضع الاقتصادي و التوازن يتحقق بتوازن الاستثمار و الادخار،إذ يري كينز أن الحل يكمن في تدخل الدولة كعنصر أساسي منظم للتراكم و العمل بواسطة تأثير السياسة الضريبية، إذ ير كينز أن التوسيع وظائف الدولة هو الوسيلة للحيلولة دون خراب المؤسسات الاقتصادية، و في ميدان الضرائب تستطيع الدولة أن تقلص من الميل الحدي للاستهلاك لبعض الفئات الاجتماعية، إذا ما عمدت إلى رفع الضرائب التي تصيب مداخليها.

و تخلص في النهاية إلى أنه رغم الاختلاف الواضح في وجهات نظر المدارس السابقة الذكر بشأن مصطلح الضريبة إلا أنها جميعا أجمعت على أن الضريبة تشكل إيرادا مهما ا للدولة.[1]

---

1)بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص7.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة و خصائصها

يعتبر هذا النوع من الإيرادات من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث، و لا ترجع أهمية هذا المصدر لكبر حجمها المطلق، و النسبي إذا ما قورن بغيره من مصادر الإيرادات الأخرى، و إنما لمدى تأثير الضرائب على النواحي السياسية، و الاقتصادية، و الاجتماعية و لهذا أخذ مفهوم الضريبة مكانة مهمة في دراسة علم المالية العامة، لذلك سنناقش مفهوم الضريبة و خصائصها على النحو التالي:

أولا: تعريف الضريبة

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف الضريبة ركز أصحابها في البعض منها على إبراز الهدف المالي للضرائب و في بعضها الأخر على إبراز هدفها التدخلي أي غير المالي و بذلك يمكن تقسيم التعاريف المقترحة إلى مجموعتين أساسيتين كمايلي:

1/ التعاريف التقليدية:

تعددت تعريفات الضريبة نظرا لاختلاف وجهات نظر المفكرين و الباحثين فكل منهم ينظر إليها من زاوية معينة فحسب.

أدم سميت يرى أن الضريبة هي **"**عقد إيجار يستأجر بمقتضاه المواطن ما تقدمه الدولة من الأشخاص خدمات مقابل ما يدفعه من ضرائب**"**[2]**.**

و حسب الأستاذ **ميشال دران**: الضريبة اقتطاع جبري تقوم بهي السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.

بينما يقدم الأستاذ **فرانسوا ديربيل** تعريفا أدق بقوله "الضريبة أداء نقدي مطلوب من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية و دون مقابل**"**.[3]

وحسب الكلاسيكي **غاستون غاز** **"**الضريبة هي اقتطاع مالي مأخوذ من الأفراد عن طريق الجبر بصورة نهائية و بدون مقابل من أجل تغطية النفقات العمومية**"**.[4]

---

1) ثلجه نوال جغلوف، محاولة تقييم الضغط الجنائي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية (PMO)، مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة الإخوة متنوري قسن طينة، 2001-2002، ص15.

2) منصور كلثوم و بن الشايب لبندة، الضرائب على الإنفاق و أثرها على النشاط الإنتاجي للمؤسسة، مذكرة لنيل الليسانس، جامعة جيجل، 2004-2005، 7.

3) أعمر يحياوي، ساهمة في دراسة المالية العامة، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2005، ص90.

4)ثلجه نوال جغلول، مرجع سابق، ص15.

من خلال هذه التعاريف نخلص إلى أن جميعها قد أجمعت على أن الضريبة على اقتطاع مالي مأخوذ من الأفراد عن طريق الجبر، بصفة نهائية، و بدون مقابل قصد توزيع الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.

2/التعاريف الحديثة:

في غياب تعريف تشريعي يمكن أن تعرف الضريبة على أنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تكون عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية**"**.

و تعرف كذلك بأنها "اقتطاع نقدي دو سلطة نهائي، دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و الجماعات المحلية)، أو المصالح و الهيئات العمومية الإقليمية**"**[(1)].

و يتجلى من هذه التعاريف تحدي النقص الذي ظهر في التعاريف التقليدية فإذا كانت هذه الأخيرة تتوقف عند عبارة تغطية النفقات العمومية فانه مع تطور الدولة أصبح من الضرورة إضافة تدخل الدولة أو السلطة العمومية أما عن لفظ المكلفين فيقوم المشروع عادة بتحديد الشخص الذي تفرض الضريبة باسمه و هو الشخص الذي يتحمل العبئ القانوني للضريبة و يطلق عليه اسم **المكلف القانوني le contribuable l'égal** لكن يستطيع المكلف القانوني أن يلقي عبأ الضريبة على شخص أخر هو المكلف الاقتصادي أو الواقعي

Le contribuable réel و في هذه الحالة فان هذا المكلف القانوني يسمى بالخاضع **Assujetti** يخضع المشروع فرضيات تسمح بالمطالبة بالضريبة من شخص لأخر غير المكلف القانوني يسمى بالملتزم **le redevable** و يظهر هذا في حالتين أساسيتين:

أ- في حالة إعسار المكلف القانوني يمكن طلب الضريبة من الملتزم الذي تربطه به علاقة تضامنية كالشركاء في شركة التضامن أو الورثة في حالة موت المكلف القانوني.

ب- في حالة الحجز عند المنبع يحتفظ صاحب العمل (الملتزم) بمقدار الضريبة قبل أن يدفع الأجور إلى العمال و الذين يعتبرون مكلفون و مع هذا يبدو أن العرف المالي قد استقر على استعمال لفظ مكلف للتعبير عن مختلف الحالات.[(2)]

---

1) محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص145.

2) ثلجه نوال جغلوف، مرجع سابق ص 16-18.

3/ اقتراح تعريف الضريبة:

مهما يكن التعريف المعطى، فانه إذا كان للضريبة هدف أساسي يتمثل في تزويد الخزينة العمومية بمختلف الموارد، فان هناك هدف أخر مكمل له باعتبار هذه الضريبة أداة تدخل في مختلف المجالات و أخدا بعين الاعتبار التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة علي أنها "الضريبة مبلغ من النقود، تجبر السلطات العمومية المكلفين على تقديمه، بصورة نهائية، و بدون مقابل مباشر، حتى يتم التكفل بالنفقات العامة، و من أجل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، و الاجتماعية"

ثانيا: خصائص الضريبة

ثمة أركان تبرز الخصائص الرئيسية للضريبة و هي كما يلي:

1-الضريبة أداء نقدية لا عيني:

يعني أنها تشكل اقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها و ليس عينيا يتجسد في كمية من محصولات الأرض، و في عدد من ساعات العمل، أي أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها لأكثر ملائمة للاقتصاد النقدي.(1)

2- الضريبة تفرض و تدفع جبرا:

أي أن فرض الضريبة وجبايتها بعدان عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة و يترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع المكلف، و لا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها و تحصيلها دون ضوابط قانونية، بل يلزم أن تصدر الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة بها و على الدولة مراعاة هذه الأحكام، إذ يترتب على الاستناد إلى هذا العنصر أن الدولة عند امتناع المكلف عن دفع الضريبة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة.

3-الضريبة فريضة بدون مقابل:

كان الفضل لفكرة المقابل في تعريف الضريبة الفصل في اتجاه الفكر المالي إلى فكرة التضامن الاجتماعي، التبرير فرض الضريبة، فالضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من خلال هذا النشاط.

4- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

بما أن الضريبة تجبى بموجب حكم التضامن الاجتماعي فانه ثمة خاصية تتجلي في كونها تهدف إلي تحقيق النفع العام.

---

1)يوعون يحياوي نصيرة ، الضرائب الوطنية و الدولية، بدون طبعة، الورقة الزرقاء للنشر و التوزيع، الجزائر، ص، ص12،13.

5-الضريبة تفرض تعبيرا عن السياسة الدولة الداخلية:

تأتي هذه الخاصية نتيجة للخاصية السابقة، على أداة تدخليه وتضيفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية و الصحية و التربوية و ما إليها و ذلك استجابة من الدولة لدورها المرصود في التدخل و العناية و الإنماء و تحقيق النفع و الرفاهية العامة.

6-الضريبة تجبى بصورة نهائية:

تفرض الضريبة و تجبى من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها، خصوصا و أنها ليست فرضا يرد و يسدد مع حلول أجله، و لو كانت الضريبة تجبى بصورة مؤقتة لكلن ذلك سببا من أسباب الاختلال العام.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضرائب

حتي يكون النظام الضريبي نظاما عادلا و سليما، لابد أن يأخذ بالنظر اعتبار مجموعة من **المبادئ و** القواعد الأساسية و تمثل هذه القواعد فيمايلي:

أولا: قاعدة العدالة الضريبة المساواة Equality Rule

تعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقا لمقدرتهم التكلفية حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة أعباء أصحاب الدخول المنخفضة من أداء الضريبة و الأعباء العائلية بما يتناسب و مستوى المعيشة و تتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال و الأفراد و بدون استثناء و أن يكون عبء الضريبة واحد بالنسبة لجميع المكلفين.

ثانيا: قاعدة اليقين " الوضوح " certaing Rule

و يقصد بها أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض، و ذلك أنه من الأهمية أن يعرف المكلف بدفع الضريبة التزاماته من حيث سعر الضريبة، وعائها، ميعاد دفعها، طريقة تحصيلها و كل ما يتعلق بها من إيرادات إدارية و هذا ما يتطلب أيضا أن تكون التشريعات المالية و الضريبة واضحة و مستقرة لجميع المكلفين مما يؤدي ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبة و يمنع من ظاهرة التهرب الضريبي.

1)المرجع نفسه، ص13.

ثالثا: قاعدة الملائمة conperionce

أي اختيار مواعيد و أساليب ملائمة و مناسبة لجباية الضريبة تتفق و طبيعة الضريبة من ناحية و ظروف المكلفين و الأنشطة الخاضعة لها من ناحية أخرى، فمن الملائم أن يدفع التاجر الضريبة المستحقة على أرباحه عند انتهاء السنة المالية لنشاطه و تحديد صافي حساباته، و من غير الملائم أن يجبر الفلاح على دفع الضريبة قبل أن ينضج محصوله الزراعي و يصبح جاهز للبيع، أي يعتبر الوقت الذي تحصل فيه الضريبة الواقعة على دخله أكثر الأوقات الملائمة لدفع الضريبة.[1]

رابعا: قاعدة الاقتصاد Economy Rule

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير و الإسراف بتكاليف جباية الضرائب، أي ضرورة اختيار إجراءات و أساليب الجباية التي تتطلب أقل التكاليف حتى تزيد حصيلة الدولة من الضرائب، مما يقلل إمكانية الدولة من الاستفادة منها.

خامسا: قاعدة التناسق مع الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية:

مضمون هذه القاعدة أن يتماشى الهدف المالي للنظام الضريبي مع بقية الأهداف من خلال عدم فرض ضرائب تتعارض أو تقلل من فرض تحقيق هذه الأخيرة أو فرض ضرائب ليس لها علاقة بتلك الأهداف مطلقا.

سادسا: قاعدة المرونة

تقتضي هذه القاعدة ضرورة وضع نظام ضريبي يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية كلما زاد الدخل القومي و بالعكس بمعنى أن هناك علاقة طردية بين الدخل القومي و حصيلة الضرائب[2]

سابعا: قاعدة الثبات و الاستقرار

يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوص في أوقات الكساد، و ذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول و الإنتاج،و تقل عادة في أوقات الكساد، مما يعرض الدولة لمضياقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها المتزايدة.

ثامنا: القاعدة الإنتاجية

يقصد بها أن يتوصل النظام الضريبي غالى أكبر قدر ممكن من الطاقة الضريبية للمجتمع مع مراعاة أن لا يؤدي ذلك إلى ردود أفعال.[3]

---

1) محمد طاقة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، البلد، 2010، ص، ص90، 91.

2)المرجع نفسه، ص91.

3)بعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص18.

المطلب الرابع: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، و حتى السياسية و تتمثل هذه الأهداف فيمايلي:

أولا: الهدف المالي

لقد كان هذا الهدف قديما و مازال للوقت الحاضر، ففي ظل المالية التقليدية عندما كانت تسود فكرة الدولة "الحارسة" كان القرض من الضريبة عرضا ماليا بحثا، أن تحقيق إيرادات الدولة تستطيع من خلالها مواجهة نفقاتها، أي أن دور الضريبة كان منحصرا في تغذية صناديق الخزينة العمومية، مع ازدياد حجم و طبيعة الخدمات المقدمة للأفراد،مثل زيادة حجم نفقات الدولة بشكل متسارع و زيادة أنشطتها و تدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة و لم يصبح الهدف المالي هو الهدف الوحيد للضريبة، بل أنها ترمي إلى أهداف عدة.[1]

ثانيا: الأهداف الاجتماعية

للضريبة أهداف غير الهدف المالي ذات أهمية تنعكس بشكل مباشر و ايجابي على المواطنين إذا تم استغلالها بشكل فعال حيث هناك العديد من الأهداف الاجتماعية خصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة و من بينها نجد.

1- منع تكتل الثروات في أيدي أعداد قليلة من أفراد المجتمع أي إعادة توزيع الثروة عن طريق فرض ضريبة على الثروات.
2- تنظيم النسل في المجتمع، ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة سكانية فقد يتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال، في حين قد يتم إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.
3- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب في فترات محددة.
4- الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع مثل التدخين والمسكرات وبعض السلع الترفيهية.[2]
   بفرض الضرائب حاليا على صنعها و بيعها لحد استهلاكها من قبل المواطن.

---

1) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، بدون طبعة، منشورات حلب الحقوقية، بيروت، 2009، ص131.

2) محمد أبو نصار و آخرون، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، الجزائر، 2003، ص4-6.

ثالثا: الأهداف الاقتصادية

تعتبر من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحالي فالضريبة لا تقتطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك، و الإنتاج و الادخار، لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الاقتصادية على النحو التالي:

1-العمل على تشجيع الصناعات المحلية و حمايتها من المنافسة الخارجية من خلال فرض ضرائب على السلع المستوردة.

2-توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب فيها، و ذلك بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب سوء بشكل دائم أو مؤقت.

3-تشجيع النشاطات الاقتصادية من خلال مواكبة مختلف التغيرات الاقتصادية التي تطأ على الدولة، ففي حالة التضخم مثلا تلجأ الدولة إلى زيادة نسبة الضريبة المفروضة على مواطنيها، الأمر الذي يؤدي إلى امتصاص جزء من السيولة الزائدة في السوق.

أمل في حالة الانكماش تلجأ الدولة إلى خفض نسبة الضريبة على المواطنين و هو ما يؤدي بدوره إلى زيادة السيولة المتداولة في السوق، و بالتالي زيادة الإنفاق و تنشط الحركة الاقتصادية في البلد.[1]

رابعا: الهدف السياسي

قد نستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبيعته على طبقة أخرى، أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها و ذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها و تتمثل هذه الأهداف في:

1- وضع الاستراتيجية الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلية و الخارجية و في إطارها يتم رسم سياسات الضريبة و التخطيط لها و تنفيذها على النحو الذي يكفل أهداف الإستراتجية

2- تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان و اقتناع بوظائفها السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، والمالية.[2]

1)المرجع نفسه، ص، ص7،8.

2)سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص130.

المبحث الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة

تتعدد أنواع الضرائب و تختلف صورها باختلاف المكان و الزمان لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتحيز مزيجا متعاملا من أنواع الضرائب و أن تصنفه في أكثر صور التنظيم و هذا من أجل تحقيق أهداف المجتمع، و هذا هو سر اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى و على هذا الأساس يمكن تصنيف الضرائب وفق كمايلي:

المطلب الأول: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

وفق هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة

أولا: الضرائب المباشرة

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية و عادة ما تعتبر ضرائب تمس الملكية و المهن و الدخل.

ثانيا: الضرائب الغير مباشرة

هي كل ضريبة يدفعها المكلف و يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر يتميز هذا النوع بسهولة الجباية و وفرة الحصيلة و تقسم إلى الضرائب على الثروات، الضرائب على الاستهلاك، الضرائب الجمركية، ضرائب على الإنتاج، الضريبة على المبيعات.

من خلال ما سبق نجد أن الضرائب المباشرة تتسم بالثبات النسبي في حصيلتها بالمقارنة مع الضرائب الغير مباشرة و الدليل على ذلك عدم استجابة أوعية الضرائب المباشرة للتغيرات الحاصلة في مؤشرات النشاط الاقتصادي بعكس الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات و المشتريات، الواردات و الصادرات لذلك و هي تمثل موردا ماليا يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة مؤكدة في تمويل نفقاتها بالإضافة إلى إمكانية التنبؤ بإيراداتها بسهولة و بدرجة عالية من الدقة بالمقارنة مع الضرائب المباشرة.(1)

1)محمود حسين الوادي و زكرياء أحمد العزام، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص، ص61، 62.

المطلب الثاني: التصنيف القائم على امتداد مجال التصنيف

وفق هذا المعيار تقسم الضرائب إلى:

أولا: الضرائب الحقيقية و الضرائب الشخصية

1-الضريبة الحقيقية: تقوم على كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع، قيم الدخول كالرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، الضرائب على الاستهلاك وهي تستهدف حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة، أو ممارسة نشاط معين0

2-الضرائب الشخصية: تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بها، تعتبر أكثر تعقيدا من الضريبة الحقيقية نظرا لصعوبة البحث في المادة الخاضعة لضريبة.

ثانيا:الضرائب العامة و الخاصة

1- الضرائب العامة: هي ضريبة تركيبية تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة حيث تقوم بتركيب كل الدخول مهما كان مصدرها

2- الضرائب الخاصة: تخص فئة واحدة أو شريطة واحدة من الدخل كما تعتبر ضريبة تحليلية كونها تقع أو تستهدف كل عنصر على حدا كالضرائب على الاستهلاك لأنها تختص بكل منتوج على حدا.

ثالثا: الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة:

1- **الضرائب الموحدة:** في هذا النوع من الضرائب تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة سعيا منها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية،لكنها ابعد من الضرائب المتعددة عن تحقيق العدالة الضريبية وهي منخفضة الحصيلة0

2- **الضرائب المتعددة:** وفق هدا النوع يتضمن الهيكل الضريبي أنواع متعددة من الضرائب بهدف الاقتراب من تحقيق مبدأ العدالة وذلك باعتمادها على أوعية مختلفة ويرى عناصر هذا النوع من الضرائب أن تعدد الضرائب واختلاف الواقعة المنشاة لها ومواعيد وطرق تحصيلها يخفف من العبء الضريبي، ويقلل من حجم الضريبي. [1]

---

1)محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، المالية العامة، بدون طبعة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003.

المطلب الثالث: التصنيف القائم على ظروف الضريبة:

أولا: الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية.

1-الضرائب التوزيعية:

يقصد بها تلك الضرائب التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما و لكن يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية و في مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد مشعليا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، و حينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة، تمتاز هذه الضرائب بأن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره لأن عدم التزام أحد المكلفين بسداد حصته ينتج عن التزام الباقين بهذا السداد، لكن رغم ذلك يعاب عليها أنها غير عادلة.

2-الضرائب القياسية:

تعرف هذه الأخيرة بالضريبة الحديدية و هي تلك الضرائب التي يحدد المشروع معدلاتها مقدما دون أن يجدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، و يتم تحديد الضرائب القياسية بفرض معدل معين يتناسب ما قيمة الوعاء الخاضع للضريبة و ذلك في صورة نسبة مئوية، أو في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، و تمتاز هذه الضريبة بأنها ضريبة عادلة شخصية.

ثانيا: الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية

1-الضرائب النسبية:

و يقصد بها النسبة المئوية التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير بتغير قيمتها، أي لا يتغير معدلها بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تزداد الحصيلة في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها، تعتبر هذه الضريبة أول تحقيقا للعدالة بالمقارنة مع الضرائب التصاعدية.

2-الضرائب التصاعدية:

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة بحيث يرتفع معدل للضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، يقسم وعاء الضريبة وفق هذا النوع من الضرائب إلى عدة شرائح على أن يطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب الفني المتبع في تطبيق السعر التصاعدي.[1]

---

1)سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ص 192-195.

المطلب الرابع: التصنيف القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة

وفق هذا التصنيف تقسم الضرائب على الأشخاص و ضرائب على الأموال.

أولا: الضرائب على الأشخاص

يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو وعائها فتعرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة يراعى عند فرضها حالة المكلف الاجتماعية و المالية.

ثانيا: الضرائب على الأموال

اتجهت الدولة إلى الأخر بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية بسبب الانتقادات التي عرفتها الضرائب على الأشخاص، إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبية في النظم المالية المعاصرة في نطاق الضرائب على الأموال و قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل.[1]

المطلب الخامس: التصنيف الاقتصادي

تقسم الضرائب وفق هذا التصنيف إلى ضرائب على الدخل، ضرائب على رأس المال و ضرائب الإنفاق.

أولا: ضرائب على الدخل

عادة ما يعرف الدخل على أنه مباع نقدي ناتج عن مصدر ثابت قد يكون رأس المال أو العمل أو تركيبتهما معا بصفة متجددة و منه يشترط في الدخل ثلاثة أركان أو خصائص:

1- أنه عبارة عن قيمة نقدية.
2- أن يكون مصدر ثابت أو دائم.
3- أنه دوري أي يتجدد في فترات منتظمة و متعاقبة.

تعتبر الضرائب على الدخل أكثر الضرائب المباشرة أهمية و انتشارا ذلك لتميزها بوفرة الحصيلة الملائمة، العدالة.

ثانيا: الضرائب على رأس المال

و المقصود برأس المال مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة.[2]

تنشأ هذه الضريبة عن واقعة تملك رأس المال تتميز بالثبات و عدم التجرد كما أنها تهدد بالقضاء على رؤوس الأموال بمرور الزمن.

ثالثا: الضريبة على الإنفاق (الاستهلاك)

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو الأنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة و متعددة يمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استخدام الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي يحتاج إليها.

و تتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية و بصورة عامة يمكن تقييم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعيين رئيسيين.

---

1)يوعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص24.

2)محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص209-211.

1-ضرائب نوعية على الإنفاق:

يقصد لها الضرائب التي تفرض على الاستهلاك أنواع معينة من السلع و الخدمات فالدولة تقوم بعرض ضريبية غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع و الخدمات إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة كالحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية كنتيجة استهلاك سلع معينة أو لتحقيق أهداف اقتصادية كتشجيع استهلاك سلع معينة أو العزوف عن استهلاك سلع أخرى.[1]

2-ضرائب عامة على الإنفاق:

تفرض على جميع النفقات التي يقوم بها الأفراد سواء بقصد شراء سلعة أو خدمة من الخدمات، تتميز بأنها وافرة الحصيلة و تشمل جميع نفقات المجتمع تفرض جنبا إلى جنب مع الضرائب النوعية على الإنفاق، من أساليب فرضتها:

- **الضريبة على المبيعات:** تفرض على بيع جميع المبيعات و في أي مرحلة من المراحل.
- **الضريبة على القيمة المضافة:** تفرض على المبيعات من السلع و الخدمات المقدمة للأفراد، فالفرد يدفع الضريبة بالإضافة إلى ثمن السلعة أو قيمة الخدمة و البائع أو مقدم الخدمة هو الذي يحصل الضريبة و يدفعها إلى الخزينة العمومية خلال فترات محددة.[2]

1)سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص، ض162، 163.

2) يوعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص23.

المبحث الثالث: الآليات العامة للخضوع للضريبة

تحاول الدولة و هي بصدد فرض أو تحصيل الضرائب، اتخاذ جملة من الإجراءات التي تطمح من ورائها بلوغ هدفين أساسين، يتمثل الأول في تحقيق الحصيلة الضريبية المرجوة، و الثاني في مراعاة الظروف للمكلفين، و يطلق على مجمل هذه الإجراءات اسم التقنيات الضريبية، أو الآليات الضريبية و التي تتمثل فيمايلي:

المطلب الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

يقصد أغلب المهتمين بالمالية العامة و الضرائب بالوعاء الشيء أو الموضوع الذي يطبق عليه معدل أو سلم ضريبي معين، و بهذا فالوعاء هو مرادف لقاعدة أو المادة الخاضعة للضريبة.[1]

كما يمكن تعريف الوعاء على أنه المادة التي تفرض، و تقوم عليها الضريبة.[2]

يثير تحديد المادة الخاضعة للضريبة المفاضلة بين عدة أساليب من بينها:

التحديد الكيفي لوعاء الضريبة و كذلك التحديد الكمي.

أولا: أساليب تحديد لوعاء الضريبة:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة، يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، عند فرض الضريبة، و هذا ما يستدعي التفرقة بين كل من الضريبة الحقيقية و الضريبة الشخصية.

أ-الضريبة الحقيقية:

هي ضريبة تفرض غلى الدخل بغض النظر عن شخصية الكلف بالضريبة، أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية.

فإذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية لأراضي زراعية، فإنها تعد ضريبة حقيقية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك، بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتارا واحدا، و بين من يملك أكثر. كما أن هذه الأخيرة لا تتطلب جهدا كبيرا من جانب الإدارة الضريبية بشأن تحديدها.[3]

---

1) ثلجه نوال جغلوف، مرجع سابق، ص24.

2) محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص66.

3) محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة – بوزريعة الجزائر، ص143.

كما لا تحتاج إلى جلب إدارة ذات على جانب كبير من الكفاءة، و ذلك لبساطتها و سهولة تطبيقها، كما أنها تمتاز بغزارة حصيلتها، وذلك لعدم مراعاتها للظروف الشخصية و العائلية للمكلف بالضريبة الأمر الذي جعلها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية.[1]

ب-الضريبة الشخصية:

هي تلك الضريبة التي تفرض على الدخل أخذة بعين الاعتبار المركز الشخصي، و الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فلا تقتصر عند تحديد المقدرة التكلفية، لشخص على مقدار الدخل الذي يحصل عليه، لكن تأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه، كالمركز الاجتماعي و العائلي للمكلف بالضريبة، هذا الأخير الذي يستبعد جزء من الدخل في ايطار فرض الضريبة، و هو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، كما أنها تهتم بمصدر الدخل، فالدخل الناتج عن العمل، يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال، و يرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل، قد يكون عرضة لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه أما الدخل المتولد عن رأس المال فيبقى مدة أطول مقارنة بالدخل المتولد عن العمل، و هذا ما يستوجب معاملة ضريبية مختلفة، إضافة إلى ما سبق تهتم هذه الضريبة بالمركز المالي الذي كلما اختلف حجمه اختلف معدل الضريبية المفروض عليه و ذلك لكي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين.[2]

2-التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، و هناك طرق مختلفة لتقديم الوعاء الخاضع للاقتطاع الضريبي، و تعتمد هذه الطرق على عدة أسس من بينها:

أ-طريقة المظاهر الخارجية:

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، المتعلقة بالمكلف بالضريبة، و التي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها كالاعتماد على القيمة الايجارية لمنزل المكلف، عدد نوافذه، عدد الأبواب، عدد العمال، و الآلات المستخدمة، و عدد السيارات التي يمتلكها، و يبدو واضحا أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة، و كذلك قلة النفقات، كما أنها لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنه يعاب عليها أنها طريقة غير منضبطة أو بالأحرى غير منظمة، في تحديد وعاء الضريبة، و لا تتناسب مع المجتمعات الحديثة و المتقدمة.[3]

1)المرجع السابق، ص4.

2)محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص248-250.

3)محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضرائب، ص، ص145،146.

ب- طريقة التقدير الجزافي:

تقوم هذه الطريقة على أساس، تحديد دخل المكلفين بالضريبة تحديدا جزائيا، و ذلك استنادا إلى بعض المؤشرات، كالقيمة الايجارية، رقم الأعمال بالنسبة للتاجر، عدد ساعات العمل بالنسبة للطبيب، و عادة ما يتم تحديد هذه القرائن، أو المؤشرات بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة، و تسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي، يعاب على هذه الطريقة أنها لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، و يلجأ المشرع غالى هذه الطريقة في الحالات التي لا يملك فيها الكلف دفاتر محاسبية منظمة و صادقة.

ج- طريقة التقديم المباشر:

تعتبر هذه الطريقة أكثر انضباطا و دقة من الطرق سالفة الذكر، إذا أنها تستند إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، و تتم هذه المعرفة بصورتين:

- **التصريح:**

يتجسد في شكلين أساسين:

*** تصريح المكلف بالضريبة:**

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته، أو دخله، أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن البنية و أمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح، و لضمان ذاته و صحة التصريح، فان الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح، و تعديله، إذا بني غش أو خطأ، و من الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة، و الاطلاع على أسرارهم، حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة و الوعي لتشديد الرقابة على المكلفين، و الحد قدر الإمكان من إمكانية تهربهم من دفع الضريبة.

*** تصريح الغير:**

تعد هذه الطريقة الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، حيث يلتزم بموجب هذه الطريقة شخص أخر غير المكلف بالضريبة، بتقديم تصريح إلى الإدارة الضرائب، شرط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة و شخص الغير، كأن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة مثال ذلك صاحبة العمل، الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب، بالمبلغ المستحقة لديه للعاملين عنده، و الخاضعة للضريبة على المرتبات و الأجور و غالبا ما يتم اقتطاع هذه المبالغ و جمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل، و تعرف هذه الطريقة بالاقتطاع عند المنبع، من مزايا هذه الطريقة أن أغلب التصريحات المقدمة تكون صحيحة، و مطابقة للواقع، و ذلك رابح إلى أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب الضريبي.[1]

1)محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص، ص252، 256.

- التقديم بواسطة إدارة الضريبة:

بموجب هذه الطريقة يكون لإدارة الضرائب حق تقديم المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بأي قرائن أو مظاهر معينة و محددة، لذا تسمى هذه الطريقة أيضا بالتفتيش الإداري.

تتميز هذه الطريقة بالحرية الواسعة، الممنوحة للإدارة الضريبية، في اللجوء إلى كافة الأدلة بهدف الوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة، و من بين هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو بالأخص دفاتر و سجلات المحاسبية.

عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى هذه الطريقة، في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع بانطوءه على أخطاء و محاولات غش.

المطلب الثاني: تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة، تحديد دين الضريبة، أي المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه لصالح الخزينة العمومية.

لكي تحدد إدارة الضرائب الذين الضريبي، يجب عليها أولا التحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة، تنطبق على شخص المكلف بالضريبة بالتحديد، و تتمثل هذه الشروط في: تحقيق الواقعة النشأة لفرض الضريبة، و التي عادة ما تعني المناسبة، أو السلوك الذي بموجب تحصل الدولة على الضريبة من المكلف بها، تحديد مقدار الضريبة و قيمتها و النظر فيها إذا كانت هذه المادة خاضعة لأي إعفاءات أو خصومات، و ذلك على قرارات المشرع في هذا الإطار.

بعد إتمام الإجراءات السابقة، يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة، و هنا فقط يتم تصفية الضريبة.[1]

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة، بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه.[2]

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل أو آليات الخضوع للضريبة، لأنه يترتب عنها جمع الحصيلة التي تم تقديرها في المراحل السابقة. لهذا و مما سبق، يمكن أن نعرف عملية التحصيل على أنها مجموع العمليات، و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية، و الضريبة المطبقة في هذا الإطار، و قد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل الدين الضريبي، دون عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها.[3]

1)المرجع نفسه، ص256.

2)عادل فليح علي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، بدون طبعة، دار حامد، عمان، 2008، ص 122.

3)محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص، ص 256، 257.

أولا: ضمانات تحصيل الضريبة

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها، منح القانون الضريبي للإدارة الضريبية، سلطات واسعة تمكنها من ذلك، و من أهم هذه الضمانات مايلي:

1-لا توقف المنازعات في مقدار الضريبة، أو في محصلتها عملية الدفع، فالدفع ملزم أولا، ثم تأتي المعارضة بعد ذلك، و هو ما يجسد قاعدة "الدفع ثم الاستيراد"

2- يمنح دين الضريبة امتيازا على كافة الديون الأخر، الأمر الذي يمكن مصلحة الضرائب من استفاء دينها على الفرد في أي يد كان.

3-يمنح للموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبة، حق الاطلاع على الأدوات و الدفاتر المجودة لذة المكلف بالضريبة، أو الغير، بهدف تمكينهم من تحديد الدين الضريبي.

4-يمكن لمصلحة الضرائب، أن تقوم بالحجز الإداري على الأموال المكلف، في حالة فشله أو تأخره عن الوفاء بالضريبة في أوقات استحقاقها.

ثانيا: طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

1- طريقة الوفاء المباشرة

بعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة الواجبة الدفع، تخطر المكلفين بدفعها مواعيد الوفاء بها، مقر الإدارة الضريبية المختصة، فيقوم المكلف بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة، و تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعا، و تسمى بطريقة التوريد المباشر.

2-طريقة الأقساط المقدمة:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الحزينة العمومية، تلتزم بدفع أقساط مقدما تتناسب مع دخله المتوقع، مقدار الضريبة التي يتوقع دفعها سنويا. في نهاية العام تتم التسوية، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من الدين في ذمة المكلف، قام المكلف بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة، أما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوت مقدار الضريبة الواجب دفعها، في هذه الحالة تفيد الزيادة للمكلف لأقساط مقدمة للسنة التالية.[1]

---

1)محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، بدون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009، ص 41 -42.

3-طريقة الحجز عند المنبع:

تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق في تحصيل الضريبة، حيث تنعدم فيها فرصة التهرب من الضريبة من قبل المكلف، لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي، بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص أخر، من مميزات هذه الطريقة عدم تكبد مصلحة الضرائب تكاليف كبيرة من أجل جباية الضريبة، و ذلك راجع لعيوبها قد تمثل في عدم شعور المكلف بعبء الضريبة، الأمر الذي ينجر عنه عدم اهتمامه بكيفية قيام الدولة بإنفاق حصيلتها، مما قد يقلل من الرقابة الشعبية على الأداء الحكومية.[1]

1) المرجع نفسه، ص44.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة و قد مكننا ذلك من استخلاص مايلي:

- تعتبر الضريبة فريضة نقدية تتحصل عليها الدولة من الأشخاص الطبيعي والمعنويين، بغرض تغطية أعباءها العامة0

- للحصول علي نظام ضريبي ملائم للأوضاع الاقتصادية، والاجتماعية والسياسية للدولة، لابد من المزج بين أنواع الضرائب المختلفة0

- تتوقف فعالية النظام الضريبي لأي دولة، علي مجموعة المبادئ التي يقوم عليها، بالإضافة إلي كفاءة الإدارة الضريبية0

- لا يمكن للضريبة أن تحقيق أهدافها إلا عن طريق سياسة ضريبية فعالة0

لهذه الأسباب وأخرى قام المشرع الجزائري بتعديلات ضريبية، بهدف إحداث تأثيرات ايجابية علي الأوضاع الاقتصادية، والاجتماعية للبلد، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني من هذه الدراسة0

الفصل الثاني
ماهية الضريبة و النظام الضريبي الجزائري

الفصل الثاني: السياسة الضريبية و النظام الجزائري.

تمهيد:

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية و الاجتماعية، و المالية، كذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية، ثم تصبح غير مناسبة الأمر الذي يقتضي تعديلها و إصلاحها، حيث تساهم هذه الأخيرة بشكل فعال في تحقيق الاستقرار و التوازن الاقتصادي، ذلك بقدرتها على التصحيح الاختلالات و التقلبات التي يتعرض لها النظام الضريبي، و لقد أدرج النظام الضريبي في منطق الإصلاحات، بهدف الاندماج مع المعطيات الجديدة التي ظهرت على المستوى الدولي، و كذلك على المستوى الوطني، من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مركزي مخطط نحو اقتصاد السوق، لهذا سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لماهية السياسة الضريبية **كمبحث أول،** النظام الضريبي في الجزائر **كمبحث ثاني،** و مجلات الإصلاح الضريبي في الجزائر بعد إصلاح 1992 **كمبحث ثالث.**

المبحث الأول: السياسة الضريبية (المفهوم، الأهداف، الأدوات).

حتى يتسن للنظام الضريبي لأي دولة تحقيق أهدافه الاقتصادية، و المالية، الاجتماعية، فانه يجب عليه رسم سياسة ضريبية معينة.

و شهدت السياسة الضريبية أهميتها كأداة من أدوات التدخل الاقتصادي، لتحفيز الاستثمارات، إلى جانب سياسة النفقات العامة، بالتكامل معها، انطلاقا من وحدة السياسة المالية.

المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية.

يترتب على السياسة الضريبية تشجيع العملية الإنتاجية و تحفيز الاستثمارات، لا أن تعرقلها، ذلك أن الاقتصاد الوطني لا يمكنه أن يتقدم إذا كان سير العملية الإنتاجية و حرية الاستثمار معاقين، بفرض ضرائب مرتفعة، و لقد تعددت مفاهيم السياسة الضريبة تبعا لتعدد أهداف الضريبة ذاتها، الأمر الذي جعل معظم الكتاب الاقتصادي، و المالية ليكتفون بتعريف الضريبة، و اعتبار قرارات الدولة بشأن الضرائب هي السياسة الضريبية، لهذا أشارت معظم المصادر أن السياسة الضريبية "هي مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي، قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، و التأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي حسب التوجهات العامة الاقتصادية من جهة ثانية."[1]

---

1)فلاح محمد، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات بالرجوع إلى حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، 2005-2006، ص 05.

ترتكز السياسة الضريبية على مجموعة من القواعد تتمثل في:

- تحديد أولويات الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي لدولة معينة، و في فترة زمنية محددة أخذ بعين الاعتبار الواقع السياسي، الاجتماعي، الاقتصادي، المحلي، و الدولي.

- التوليف المناسب بين أدوات السياسة الضريبية، و أوزانها النسبية في الحصيلة الضريبية.

- التقليل من التعارضات التي تنشأ بين قرارات السياسة الضريبية لسعيها لتحقيق أهدافها و ذلك حسب الأولويات المحددة لها.[1]

المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية.

تعتبر السياسة الضريبية إحدى أدوات السياسة المالية و تمثل هذه الأخيرة إحدى أدوات السياسة الاقتصادية، التي تتطور بتطور الظروف الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية للدولة.

تهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توجيه الاستهلاك من خلال تأثيرها على السلوك الاستهلاكي، و على الأسعار بنسبة للسلع و الخدمات.

- توجيه قرارات أرباب العمل فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها كتأثير على حجم الساعات و كمية العمل، و حجم المدخرات.

- زيادة تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج، فانخفاض عوامل الإنتاج يساعد من جهة على زيادة الإنتاج، و الاستفادة من مزايا الحجم الكبير، و من جهة سكانية تعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في النهاية على خفض التكاليف الكلية للإنتاج.

– العمل على تحقيق الاندماج الاقتصادي من خلال تنفيذ الأنظمة الضريبية و ذلك بالاعتماد على نفس المدونة من الضرائب، أي العمل على تنفيذ المعدلات، الإعفاءات، التخفيضات الممنوحة، أنماط الاستهلاك المعتمدة، تبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب الضريبي.

- إعادة توزيع الدخل

- تمويل التدخلات العمومية وهو الهدف الأصلي والثابت للضريبة.[1]

---

1)تلاح محمد، المرجع السابق، ص 05.

2) بوزيدة حميدة، النظام الضريبي في الجزائر الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992- 2004)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2006، ص 26-28.

المطلب الثالث: أدوات السياسة الضريبية.

تهدف السياسة الضريبية إلى جدب وتحفيز الاستثمار ،ودفع عجلة التنمية الاقتصادية وذلك من خلال استعمال وسائلها المختلفة.

أولا: الإعفاء الضريبي.

نعني بالإعفاء الضريبي عدم فرض الضريبة على دخل معين إما شكل مؤقت أو شكل دائم و ذلك ضمن القانون و تقوم الدولة بهذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها بما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية، و الاجتماعية، و السياسية، و عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب سدادها مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة و يكون الإعفاء إما مؤقتا، و يشمل جميع المجلات الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية.

ثانيا: التخفيضات الضريبية.

و ذلك بإخضاع المكلفين لمعدات اقتطاع أول أو بتقليص وعاء الضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط (كالتزام تجار الجملة بتنظيم قائمة الزبائن المتعامل معهم و العمليات التي تم انجازها معهم مقابل تخفيض يمنح لهم على الرسم على النشاط المهني.[2]

---

1)قدي عبد المجيد، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 168-172.

2)حجار مبروكة، أثر السياسات الضريبية على استراتيجيات الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة محمد بوالضياف، المسيلة، 205-2006، ص 51-53.

ثالثا: نظام الاهتلاك.

يعرف الاهتلاك بأنه **" النقصان في قيمة الأصل عبر الزمن"** ويعتبر الاهتلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه، **ثابت، متزايد، متناقص** و في الجزائر يتم الاعتماد على الأنظمة الثلاثة السالفة الذكر، الأمر الذي يسمح للمؤسسة باختيار نظام الاهتلاك الذي يتلاءم مع نشاطها و إستراتجيتها.

رابعا: إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة:

تعتبر هذه التقنية حافز بالنسبة للمؤسسة حيث نجد أن المؤسسات التي تحقق خسائر في السنوات الأولى من نشاطها تحملها على السنوات اللاحقة بشرط أن لا تتجاوز هذه نقل الخسائر **5 سنوات** و هذه الوسيلة تعمل على خصم الخسائر المحققة مثلا في السنة الماضية من الربح المحقق في السنة الحالية و إذا لم يغطي الربح تلك الخسارة يتم خصم الخسارة المتبقية من الربح المحقق في السنة الموالية و هكذا حتى السنة الخامسة.

خامسا: المعدلات التميزية.

ويعني بذلك تصميم جدول المعدات الضريبية حيث يحتوي على عدد من المعدات

TAX Rotes يرتبط كل منها بنتائج محددة لعمليات المشروع و هذه المعدلات تنخفض كلما اقتربت نتائج المشروع من الخطة المسطرة و ترتفع هذه المعدلات كلما انخفضت نتائج المشروع و منه يمكن القول أن هذه المعدلات ترتبط عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمة هذا الأخير في التنمية الاقتصادية.[1]

1)المرجع نفسه، ص 5.

المبحث الثاني: النظام الضريبي في الجزائر

عرف الاقتصاد الدولي عدة تغيرات و تحولات في اتجاه الميل نحو اقتصاد في اتجاه واحدا هذا الاقتصاد مدعما بالمؤسسات المالية الدولية، هذا الاتجاه أدى بالبلدان النامية و المختلفة إلى تطبيق جملة من الإصلاحات الهيكلية، التي نصت في اقتصاد السوق و كانت تفرض نوعا من الحتمية الضرورية، و ذلك في إصلاح عدة عناصر اقتصادية من بينها إصلاح النظام الضريبي الذي كان لا يتلاءم مع التطورات الاقتصادية، التي حدثتا خصوصا مع مطلع التسعينات، و لقد تجلى الإصلاح في النظام الضريبي الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 1991، أين تم الإصلاح الهيكلي للجباية الجزائرية.

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح 1992.

تميز النظام الضريبي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاحات بنوع من الاتساع و التعقيد في نفس الوقت، الأمر الذي جعله لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية في الجزائر، حيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلاني، لهذا سنحاول استعراض أهم الرسوم و الضرائب المكونة لهذا الهيكل دون التدخل في تحليل واسع و تاريخي.

أولا: الرسم على رقم الأعمال "TCA" .

إن الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا قبل الإصلاحات الضريبية لم يخدم الأفاق الاقتصادية، و الاجتماعية للجزائر آنذاك، و قد كان هذا الأخير ممثلا في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات.[1]

1)رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية – حالة الجزائر- رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة الجزائر، 2001-2001، ص 53.

1/ الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج " T UGP".

تطبيق هذا الرسم على عمليات الإنتاج و البيع و الأشغال التي تمارسها المؤسسة و لا تخضع السلع للرسم إلا مرة واحدة و ذلك عند عملية الاستهلاك، كما أم المادة الخاضعة للرسم تمثل رقم الأعمال يتضمن لكل الرسوم، و يتم تحصيل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بمعدل **20%**

مع تطبيق معدلات أخرى، تصل إلى 9 معدلات هذه المعدلات تطبق حسب طبيعة السلع.

2/ الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات " TUGPS".

هذا النوع من الرسم يستحق عند الحصول على الخدمات، و له طابع تراكمي و هذا راجع إلى عدم وجود مبدأ الخصم، أو الاسترجاع، أما فيما يخص معدلات الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات فهي **8 معدلات** بين **5%** كمعدل أدنى للضمان الاجتماعي، و **50%** كمعدل أقصى يطبق على الاستهلاكات.

ثانيا: الضريبة على الدخل.

تعتبر الضريبة على الدخل في العصر الحديث من أهم أنواع الضرائب، خطر للمميزات التي تتميز بها أو عيبها و من أهمها الدخل بصفة دورية، و مصدر الدخل، يتميز بالاستمرار بالإضافة إلى صفات أخرى هامة لهذا النوع من الضرائب.

كما يمكن الإشارة إلى أن الضرائب المباشرة على الدخل كانت تطبق بمعدلات مختلفة على الأشخاص، و المؤسسات مهما كان مصدرها، و هنا يمكن أن نتطرق إلى أهم الضرائب المتعددة0

1/ الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية "IBIC".

هذا النوع من الضريبة تخضع له الأرباح المحققة في الجزائر، و الناتجة عن الممارسات، الصناعية، و التجارية، و كذلك النشاطات الحرفية، كما تخضع لهذا النوع من الضرائب المؤسسات الأجنبية التي تعمل بالجزائر و كل التنظيمات ذات الطابع الصناعي و التجاري.

و يتم تطبيق معدل **55%** على الأرباح الشركات العمومية، و الشركات المختلطة مع معدل مخفض في حالة الأرباح المعاد استثمارها.

أما فيما يخص الأرباح المحققة من طرف الأفراد و المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص، تخضع إلى الضريبة على أساس معدلات متغيرة و ذلك حسب المداخل.[1]

---

1)المرجع نفسه، ص 53-57.

2/ الضريبة على الأرباح غير تجارية "IBNC".

و هي تخص النشاطات الحرة بحيث تفرض على الأرباح السنوية، و التي يتعدى رقم أعمالهم **14400**، و تخضع لمعدل **2.5%** ما عدى حقوق النشر و التأليف فتخضع لمعدل **10%**، و معدل 2% للنشاطات التي تخص التسلية و ما شابه ذلك.

3/ الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة "IRCD".

هذا المعدل هو 18% تخضع له مداخيل الأسهم و حصص الشركات، الديون، الودائع و الكفالات، و يطبق هذا المعدل على المداخيل الإجمالية للفوائد و العوائد، و كافة التحصيلات الأخرى.

4/ المساهمة الفلاحية الوحيدة "CUA".

من أجل تشجيع القطاع الفلاحي فان جل الضرائب التي كان يخضع لها القطاع الفلاحي ألغيت من قانون المالية **1972**، و تم إدخال ضريبة خاصة وحيدة تدعى المساهمة الفلاحية الجزافية.

5/ الضريبة التكميلية على الدخل"ICR ".

هذا النوع من الضرائب يتم فيه حساب الضرائب على أساس معدلات تصاعدية حسب الدخل، حيث يتم إخضاع جميع مداخيل الأشخاص الطبيعيين و المعوزين إلى معدلات متزايدة مع تزايد الدخل.[1]

1) ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد2، جامعة البليدة، 2003، ص 24-28.

ثالثا: الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني.

نفرض على عوامل الإنتاج و نشاط المؤسسة المتعلقة بالإنتاج و الاستثمار و يمكن ذكر الرسم على النشاط التجاري و الصناعي، الدفع الجزافي و الرسم العقاري.

1/ الرسم على النشاط الصناعي و التجاري "TAIC":

كان النظام الجبائي بعد الاستقلال يعتمد على اللامركزية بحيث كل عملية على مستوى وحدة إنتاجية تخضع بصفة مستقلة عن باقي الوحدات، و مند سنة 1988 تم الإصلاح الجبائي، و أصبح هذا الرسم مستحقا سويا على رقم الأعمال السنوية المحقق من طرف الأشخاص و المؤسسات، يعني تم التوصل إلى مركزية الرسم و المعدل هو **2.55%** على رقم الأعمال.

2/ الرسم على النشاط الغير تجاري "TANC":

كل الأشخاص الدين يمارسون المهن الحرة يخضعون للمعدل **6.05%** على الدخل السنوي.

3/الدفع الجزافي "VF":

هي ضريبة يتحملها أرباب العمل، بمعنى المؤسسات، على أساس أنها تدفع مبلغا على شكل أجوار و رواتب، و معدل الدفع الجزافي هو **6%** باستثناء المعاشات و الربوع التي تخضع لمعدل **3%.**

4/ الرسم العقاري:

يتم حساب الرسم العقاري على حساب القيمة الايجارية للمساحات بتطبيق معامل القيمة الحالية **10%** مع تخفيض 25 بالنسبة للممتلكات، **40 %** للمحلات التجارية و الصناعية، هذا بالإضافة إلى تخفيض 25 % بالنسبة للعقارات غير المؤجرة، و **40%** للممتلكات العقارية المؤجرة.

---

1)المرجع نفسه، ص 57- 58.

المطلب الثاني: النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاح 1992.

إن الإصلاحات الضريبية امتداد للإصلاحات الاقتصادية، و يتم اللجوء إلى إصلاح النظام الضريبي نظرا لوجود أسباب سترفع إلى ذلك، و هنا تقوم بعملية إسقاط على الجزائر، فمند **1987** و النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية خاصة بعد توجيه الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، و هو ما دفع بالجزائر إلى التفكير في تحسين و تطوير هذا النظام.

أولا: دوافع الإصلاح النظام الضريبي الجزائري.

لقد لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظرا لوجود أسباب تدفعها لذلك، من بينها نذكر:

1-تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضريبي في الجزائر لسنوات ما قبل الإصلاح، تعددت الضرائب و كثرة المعدلات و ترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المؤسسة. كما أنها شكل صعوبة في سير جباية المؤسسة، و كذلك صعب من جهة إدارة الضرائب الأمر الذي أدى إلى كثرة المنازعات بين المؤسسة و إدارة الضرائب.[1]

2-عدم ملائمة النظام الضريبي الجزائري لمعطيات تلك المرحلة الراهنة:

بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شاهدتها الجزائر و أمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق أصبح النظام الضريبي غير ملائم،، و ذلك راجع إلى عدم ملائمة الاهتلاك الخطي، حيث يعبر دخول المؤسسة العمومية عهد الاستقلالية أصبح هذا النوع من الاهتلاك غير ملائم، أضف إلى ذلك لا مركزية كل من الضريبة على الأرباح الصناعية **"IBIC"**، و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري **"TAIC"**، حيث كانت تفرض هذه الأخيرة على أساس كل وحدة و ليس على مستوى المؤسسة، أضف إلى ذلك التهديد الغير عقلاني للأعباء القابلة للخصم حيث للحصول على الربح الضريبي، (الوعاء الضريبي) يجب طرح هذه الأعباء من الربح المحاسبي.[2]

---

1)ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر الفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، بدون تاريخ، ص 21.

2)حمو محمد و أوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص 67.

3/ الأزمة النفطية:

لقد أداه الاعتماد الكبير على الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية في تمويل ميزانيته الدولة، إلى التأثير بتقلبات أسعار النفط التي تحكمها السوق العالمية، حيث عرفت هذه الأخيرة انخفاضا

بداية من **1986** الأمر الذي عزز من حدة العجز في الميزانية، و أدى إلى البحث على نظام مرن يستطيع توفير إيرادات ضريبية تستطيع تدعيم الميزانية، و التحرر من الارتباط بأسعار النفط التي لا تعرف الاستقرار.

4/ تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي:

إن جمع السلبيات السابقة للنظام الضريبي، ساهمت في رفع حدة الغش و التهرب الضريبي، بالإضافة إلى غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ضعف الإدارة الضريبية نتيجة تدني المستوى التعليم لموظفيها، و عدم استقرار التشريع الضريبي و تعقده و زيادة الضغط الضريبي على المكلفين.[1]

5/ عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات فهي تعرف بالتضحية الضريبية، حيث تغطي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الاستثمار و توجيهها الاقتصاد، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق، لم تحقق تلك الأهداف، و يتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

- عدم توازن قطاع الاستثمار.
- عدم التوازن الجغرافي لمؤسسة عبر التراب الوطني.[2]

---

1)المرجع نفسه، ص 68.

2)ناصر مراد، مرجع سابق، ص 35.

6/ ضعف العدالة الضريبية:

تميز النظام الضريبي الجزائري أنداك بابتعاده عن العدالة الضريبية و هذا راجع الى الاعتماد على كل من طريقة الاقتطاع من المصدر، التي كانت مقتصرة على بعض المداخيل دون الأخرى، الأمر الذي زاد من فرض التهرب الضريبي بالنسبة لغير الخاضعين لهذا النظام.

كذلك شكل اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين إجحافا في حق بعضهم، كما ساهم الطابع النسبي، و ليس التصاعدي للضريبة المباشرة في إضعاف خاصية العدالة بالنسبة لأصحاب الدخول الضعيفة.[1]

ثانيا: أهداف إصلاح النظام الضريبي الجزائري

لقد جاء إصلاح النظام الضريبي في الجزائر كنتيجة حتمية لمختلف السلبيات التي ميزت النظام الضريبي السابق، و نتيجة لهذا سعي الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في مجملها مايلي:

1- تبسيط النظام الجبائي:

تجسد هذا الهدف من خلال استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، و كذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية هذا من جهة، و من جهة أخرى أصبحت القوانين الضريبية واضحة و مدعمة بتحليلات و تغيرات المختصين، الأمر الذي ترتب عنه اكتشاف النظام الضريبي، بشفافية أكثر و انعكس ذلك ايجابيا على إدارة الضرائب و كذا المؤسسة.[2]

2- ربط الضريبة بطبيعة القانون:

من خلال التفرقة بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين و الأشخاص المعنويين، الأمر الذي أدى إلى تشجيع الاستثمارات و إنشاء شركات و احترام القدرة التمويلية للأفراد.[3]

---

1)حمو محمد و أوسرير منور، المرجع سابق، ص 70.

2) ناصر مراد، مرجع سابق، ص 40.

3)رمضاني لعلا، مرجع سابق، ص 60.

3- تحسين كفاءة و فعالية الإدارة الضريبة:

في هذا الايطار وضعت خطة طموحة تمثلت في رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي، إنشاء ورشة وطنية لضرائب، إزالة البيروقراطية و كل العراقيل الموجودة داخل الضرائب، مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بإدارة الضرائب.

4- توجيه النشاط الاقتصادي:

تجسيد ذلك من خلال التحكم في النشاط الاقتصادي، و تشجيع الأعوان الاقتصاديين، بما فيهم المؤسسات على زيادة الاستثمار، عن طريق منح الامتيازات الضريبية، كمثال عنها اتخاذ سياسة الإعفاء و استعمال التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار و توسيع المشاريع.[1]

1)ناصر مراد، مرجع سابق، ص 41-44.

المبحث الثالث: أهم مجلات إصلاح النظام الضريبي في الجزائر

ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على الجباية العادية، حيث تضمن تعميم الضريبة الوحيدة على الاتفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة، كذلك إدراج ضريبة وحيدة على الدخل في شكل ضريبة على الدخل الإجمالي تخص الأشخاص الطبيعيين بالإضافة إلى ذلك تجسيد مبدأ الفصل و التمييز بين الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي"IRG".

جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية، و معدلاته المتعددة و الذي كان مفروضا في السابق على مداخيل معينة.

أولا: مفهوم و خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي.

أسست هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1991 حيث نصت المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي: " تؤسس ضريبة سنوية، وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تسمى ضريبة الدخل، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي، الإجمالي للمكلف بالضريبة".

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص الخصائص التالية للضريبة على الدخل الإجمالي:

***ضريبة سنوية:** أي أنها تفرض سنويا على المداخيل المحققة سنويا.

***ضريبة وحيدة:** حيث تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف المداخيل المحددة في المادة رقم 02 من قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة.

***تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.**

* **ضريبة تصاعدية**: حيث تحسب وفق جدول تصاعدية، باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر فإنها تخضع لمعدل نسبي.

***ضريبة شخصية:** حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.

* **ضريبة تصريحية**: حيث يتعين على المكلف التصريح بجميع مداخيله (**نموذج G 01**) لدى مفتشية الضرائب التابعة لإقامة، و هذا الغرض تحديد أساس هذه الضريبة.[1]

1) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص، ص 72، 73.

ثانيا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة رقم **03** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فان الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، هم الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية بالجزائر، و هم عبارة عن مايلي:

1- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين بهي، أو مستأجرين له.

2- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.

3- الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهنيا، سواء كانوا أجزاء أم لا.

4- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي.

5- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر، و لهم عائدات من مصدر جزائري.

6- الشركاء في شركات الأشخاص.

7- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي.

8- أعضاء جمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية أو غير محددة فيها.

ثالثا: أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة رقم 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فانه تخضع أصناف المداخيل التالية للضريبة على الدخل الإجمالي:

- **الأرباح الصناعية و التجارية.**
- **أرباح المهن الغير تجارية.**
- **أرباح المستغلات الفلاحية.**
- **المداخيل المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير مبنية.**
- **مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.**
- **المرتبات و الأجور و الريوع العمرية.**

1) عاشوري نعيم، محاضرات غير منشورة في جباية المؤسسة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010-2011.

رابعا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي: لقد وضع المشرع الضريبة عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي، سواء بصفة دائمة أو مؤقتة، و يندرج ذلك ضمن السياسة الاعفائية للنظام الضريبي، من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، و حثها على توسيع أنشطتها، و يمكن إجمال هذه الإعفاءات فيمايلي:

1- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم 120000 دج.

2- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون، و القناصل و الأعوان القنصلين، من جنسية أجنبية، عندما تمتع البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

3- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص العاقين المعتمدين و كذا الهياكل التابعة لها.

4- المداخيل المحققة من طرف الفرق المسرحية.

5- الإيرادات الصادرة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة.

6- الأجور و المكافأة الأخرى للمدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا لشروط محددة عن طريق التنظيم.

7- العمال المعوقون حركيا، عقليا، بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم عن 20000 دج شهريا، خارج هذه الإعفاءات هناك إعفاءات مؤقتة لمدة 03 أ 06 سنوات، و حتى 10سنوات.

خامسا: التخفيضات الممنوحة في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي:

بالإضافة إلى الإعفاءات السابقة، توجد بعض التخفيضات ذات الغرض التحفيزي، تتمثل هذه التخفيضات فيمايلي:

1- تخفيض قيمة **10%** من الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة، لما يكون فرض الضريبة مشترك بين الزوجين.

2- يطبق على الربح المحقق خلال سنتين النشاطين الأوليين، من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء تخفيض بنسبة **25%**.[2]

3- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة **30%** فيما يخص الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي.

4- **35%** على أرباح نشاط المخابز (الخبز العادي فقط).

---

1) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 13.

2) عاشوري نعيم، مرجع سابق0

سادسا: آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف، توجد 04 خطوات لذلك تتمثل فيمايلي:

1- تحديد الدخل الخام الإجمالي: حيث أن هذا الأخير يمثل الحسابي لمختلف أصناف المداخيل الصافية.

2- تحديد الدخل الإجمالي: و ذلك بخصم بعض التكاليف المحددة قانونا و المتمثلة في:

- ❖ الخسائر المسجلة للسنوات الخمس السابقة.
- ❖ فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية و تلك المقترضة لشراء مساكن أو بناءها.
- ❖ نفقات الإطعام.
- ❖ وثيقة التأمين بصفة فردية من طرف الملك المؤجر.

جدول رقم 01: السلم التصاعدية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

الدخل الخام للضريبة (دج)	معدل الضريبة %
لا يتجاوز 120000	0%
من 120001 الى 360000	20%
من 360001 الى 1440000	30%
أكثر من 1440000	35%

المصدر قانون الضرائب 2011.

3- حساب الضريبة الخام على الدخل الفردي الإجمالي: و ذلك باستعمال السلم الضريبي التالي:

3- **حساب الضريبة الصافية:** للحصول على الضريبة الصافية، الواجب دفعها للخزينة العمومية تطرح قيمة القرض الضريبي من الضريبة الخام على الدخل الإجمالي.

سابعا: دفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

توجد طريقتين لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي، و ذلك حسب النظام المتبع:

1- الخاضعين للنظام الحقيقي: يتعين على المكلفين بالضريبة، الخاضعين للنظام الحقيقي:

- تقديم تصريح **(نموذج G01)** لدى مفتشية الضرائب التابعة لإقامتهم، و أخر أجل نهاية شهر أفريل للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

مسك محاسبة حقيقية منتظمة، ذات القيد المزدوج، مع دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، اليوميات و الدفاتر الملحقة، الميزانية، الفواتير، و عليهم أن يقدمها عند كل طلب، لدى أعوان الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص الدفع فيكون في شكل تسبقين في المواعيد التالية:

- **التثبيت الأول:** من **15 فيفري إلى 15 مارس** بقيمة **30%.**
- **التثبيت الثاني:** من **15 ماي إلى 15** جوان بقيمة **30%.**

أما رصيد التصفية فيسدد خلال شهرين من تاريخ استلام التبليغ.

2- الخاضعين للنظام المبسط: يكون هذا النظام الزميا للمكلفين الغير خاضعين للضريبة الجزائية الوحيدة، و لا يتعدى رقم أعمالهم 10000000دج حيث يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس اقتطاع تحريري من الضريبة بنسبة 20%.

3- الخاضعين لنظام التصريح بالمراتب: يخضع المكلفين بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية، أو مماثلة لها لهذا النظام، حيث يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس اقتطاع تحريري من الضريبة بنسب متفاوتة، و على أساس تسبيقات كذلك كما هو الحال بالنسبة لنظام التصريح الحقيقي.[1]

1) عاشوري نعيم، المرجع نفسه.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS.

جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعوض تراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية السابقة، و ذلك من خلال تطبيقها على الأشخاص المعنويين دون استثناء.

أولا: مفهوم و خصائص الضريبة على أرباح الشركات.

تعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992، حيث تنص المادة **133** من قانون الضرائب المباشرة على أنه:

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح، أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة **136** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يسمى هذه الضريبة" الضريبة على أرباح الشركات.

من خلال التعريف السابق يمكن تميز الخصائص التالية أرباح الشركات:

- **ضريبة وحيدة:** لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على أشخاص معنويين.

- **ضريبة عامة:** لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تميز لطبيعتها.

- **ضريبة سنوية:** إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة معقولة.

- **ضريبة نسبية:** لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد و ليس إلى جدول تصاعدي.

- **ضريبة تصريحية:** لكونها تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من ماي لكل سنة لتحقيق أرباح.[1]

ثانيا: مجال تطبيق الضرائب على أرباح الشركات.

تنص المادة **136** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:

- الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء.

* شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.[2]

---

1) بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، بدون طبعة، دار هومة، الجزائر، 1010، ص، ص 15، 16.

2) المادة 136، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2011.

* الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات أسهم باستثناء الشركات و في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة **151** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لا رجعة في هذا الاختيار مدى الحياة الشركة.

* هيئات توظيف جماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمد حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري لهذا العمل.

- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات طابع صناعي و تجاري يخضعون بدورهم إلى هاته الضريبة.

* الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة **12**من قانون الضرائب المباشرة.

* الشركات التعاونية و الاتحاديات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.[1]

ثالثا: المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات.

حسب المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة فقط من طرف الشركات التي تقوم بالاستعمال داخل الجزائر و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق إلى الجباية الجزائرية و هذا عن طريق اتفاقية دولية مع الدول الأخرى من أجل تفادي الازدواج الضريبي.

مما سبق نستخلص أن الشركة إذا كانت من جنسية جزائرية و لكن كان استثمارها موجود بالخارج فيمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية (حسب الاتفاقية)، أو يمكن أن تخضع للضريبة الجزائرية رغم أنها لم تحقق الربح في الجزائر (حسب الاتفاقية) إذا يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات تتحقق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري، و الناتجة عن الممارسة العادية لنشاط صناعي، أو تجاري، أو فلاحي.[2]

1)عجلان العياشي، ملتقى علمي دولي، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات لحوكمة أعمالها و نتائجها بالتطبيق حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – مسيلة-، أيام 20- 21 أكتوبر 2009، ص 17.

2) محمود محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص 12.

رابعا: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

وفق **للمادة " 140"** من قانون الضرائب على أرباح الشركات، فان الربح الخاضع للضريبة هو عبارة عن ذلك الربح الصافي المحدود حسب نتيجة مختلف العمليات تحت أي طبيعة كانت، و التي أنجزتها كل المؤسسات، الوحدات، أو الاستغلالات الخاضعة لنفس المؤسسات، خاصة تلك التي تخص التنازل عن أحد عناصر الأصول سواء في بداية أو نهاية الاستغلال.[1]

يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، و بالتالي تحسب الضريبة على الأرباح الشركات على أساس الربح الضريبي و ليس على أساس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية، و ذلك وفق العلاقة التالية:

الربح الضريبي = الإيرادات الخاضعة – الأعباء القابلة للخصم[1]

خامسا: تصفية الضريبة على الأرباح:

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة و في هذا المجال يميز القانون الضريبي بين نظامين:

1- النظام العام: يخضع لهذا النظام كل من الأنشطة التالية:

- عمليات النتاج، و البناء و الأشغال العمومية، النشاطات السياحية، و تسير المركبات السياحية، محطات المياه المعدنية بمعدل **19%.**

- أما النشاطات التجارية و الخدمات فهي تخضع لمعدل **25%.**

2- النظام الخاص: تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخيل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات و ذلك على عائدات رؤوس الأموال المنقولة، كذلك المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية بالجزائر و ذلك وفق الجدول التالي: [3]

1)المادة 140 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2011.

2) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص، ص18، 19.

3) عاشوري نعيم، مرجع سابق.

شكل رقم 02: الإيرادات الخاضعة و الأعباء القابلة للخصم بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات.

الإيرادات الخاضعة		الأعباء القابلة للخصم
الإيرادات العادية	**الإيرادات الاستثنائية**	
تتمثل في المبيعات من السلع و الأشغال المنجزة أو الخدمات المقدمة و تتعلق بسنة النشاط التي حصلت فيها عملية التسليم من فرق المؤسسة لزبائنها كما يجب إدخال المنتجات قيد الانجاز في الإيرادات على أساس تكلفة إنتاجها من أجل توحيدها مع الأعباء المتعلقة بهذه المنتجات.	تتمثل في: **1- فائض القيمة المهنية:** و هي عبارة عن فائض القيمة المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة حيث تمثل الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية الصافية و تخضع نسبة من فائض القيمة المدمجة في الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات حسب مدة الاحتفاظ بالأصل. **2- الإيرادات المالية:** تتمثل هذه النواتج في مداخيل رؤوس الأموال المنقولة المتأتية من الأسهم، الحصص الاجتماعية و المداخيل الموزعة و الغير مدمجة في الاحتياط أو في رأس المال، و إيرادات الديون و الودائع و الكفالات0 **3- الإعانات:** تخضع الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية للضريبة على أرباح الشركات و تعتبر كنواتج استثنائية تدمج ضمن نتيجة الدورة و الإعانات نوعين: **1- إعانات التجهيز:** هي مساعدات مالية تسمح للمؤسسة بشراء استثمارات و لا تدخل قيمة الإعانات ضمن نتيجة الدورة المولية في شكل أقساط اهتلاك مسجلة محاسبيا مند تاريخ الحيازة على الاستثمار أما في حالة ما إذا كان الأصل غير قابل للاهتلاك فانه يقسم حسب إلى أقساط سنوية و متساوية وفقا للمدة المحددة في بند عدم جواز التصرف في ذلك الأصل و في حالة عدم وجود أي بند تحدد المدة ب10سنوات مند تاريخ الحيازة. **2- إعانات الاستغلال:** تمنح من أجل مواجهة بعض تكاليف الاستغلال أو تعويضات ناجمة عن تدهور الأسعار و تسجل كنواتج استثنائية تدمج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.	يشترط في هذه الأعباء أن تدخل في إطار التسيير العادي للمؤسسة و لمصالحها المباشرة و أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي تم تحميلها و أن تؤدي إلى أحداث نقص في الأصول الصافية و تتمثل هذه الأعباء فيمايلي: - مشتريات و استهلاك السلع و اللوازم. - الخدمات المقدمة من طرف الغير. - مصاريف النقل و كذلك المصاريف المختلفة الخاصة بالتسيير. - مصاريف العمال بما فيها الأجور التي يتقاضاها الشركاء كل حسب صفته داخل الشركة. - الضرائب و الرسوم العقارية، رسم التطهير، الرسم على النشاط المهني، المصاريف المالية **(فوائد البنوك...)** - مصاريف مختلفة **(أقساط التأمين...)** - الاهتلاك والمخصصات.

المصدر: عاشوري نعيم، محاضرات غير منشورة في مقياس جباية المؤسسة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010 - 2011.

سادسا: طرق تسديد الضريبة على أرباح الشركات

إن دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم بطريقتين:

1- الدفع التلقائي:

وفق هذا النظام تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه على أن تدفع تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة، و ذلك دون إصدار مسبق لجدول الضريبة من طرف مصلحة الضرائب.

- رفع تسبيقات على الحساب مبدأيا في الآجال التالية:

التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.

التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.

التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

حيث أن: قيمة التسبيق تحسب من خلال العلاقة التالية:

قيمة قسط التسبيق = الربح المرجعي × المعدل العادي × معدل القسط.

بمعنى **ربح سنة (n -1) × 25% ×30 %.**

- رصيد التصفية: يدفع هذا الأخير في **15 أفريل** من سنة الموالية لسنة الاستحقاق و يحسب من خلال العلاقة التالية:

رصيد التصفية = الضريبة الواجبة السداد – مجموع التسبيقات.

فإذا كان الرصيد موجب، هذا يعني أن المكلف يدفع الضريبة لا يزال مدينا اتجاه الخزينة العمومية.

أما إذا كان الرصيد سالبا هذا يعني أن المكلف أصبح دائما للخزينة العمومية، و قد تعتبر قيمة الرصيد الدائن تسبيقيا لسنوات لاحقة.[1]

1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص، ص 20، 22.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA).

تجسد الإصلاح الضريبي للرسوم على رقم الأعمال في إدخال الرسم على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة بدلا من الرسم الوحيد الإجمالي على تأوية الخدمات.

أولا: مفهوم و خصائص الرسم على القيمة المضافة.

إن هذه الرسم، و حسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة الناشئة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية، التجارية، و تتحدد هذه القيمة المضافة للفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة، و السلع و الخدمات لهذا تعريف الضريبة على أنها " ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية، ليتحملها المستهلك النهائي"[1]، من خلال هذا التعريف، يمكن القول أن ضريبة الرسم على القيمة المضافة تتميز بالخصائص التالية:

1- ضريبة قيمية: لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.

2- ضريبة بسيطة: نظرا لقلة المعدلات المستعملة.

3- **ضريبة عامة:** لكونها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.

4- ضريبة على الإنفاق: لكون المستهلك النهائي هو من يتحملها.[2]

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

تحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني البحث عن العمليات أو الأشخاص الذين تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها قانون الرسوم على رقم الأعمال في مادته الأولى يدخلون في مجال التطبيق.

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب التفريق بين نوعين من العمليات الخاضعة لهذا الرسم و المتفحص لنص المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال بحيث أنها ميزت بين نوعين من العمليات[3].

---

1) ناصر مراد، مرجع سابق، ص 84.

2) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 81.

3) بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، بدون طبعة، الصفحة الزرقاء، الجزائر، 2010، ص، ص 132، 133.

- العمليات الخاضعة إجباريا:

يتحقق الرسم على القيمة المضافة إجباريا على العمليات التالية:

- ✓ عمليات البيع، و الأشغال العقارية، و كذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري، أو الحرفة التي تتم في الجزائر بصفة اعتبارية أو عرضية.
- ✓ عمليات الاستيراد.

كما تدرج العمليات أو الخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لزوما في المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي تضم:

- ✓ العمليات الخاصة بالمنقولات.
- ✓ العمليات الخاصة بالعقارات.
- ✓ التسليمات للذات.
- ✓ أداء الخدمات.

- العمليات الخاضعة اختياري:

إن العليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة موضحا في المادة رقم 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث منح الاختيار للأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، في الخضوع، أو عدمه و ذلك بناءا على طلب منهم، شرط أن لا يتعلق نشاطهم ب:

- ✓ التصدير.
- ✓ الشركات البترولية.
- ✓ المكلفون بالرسوم الأخرى.
- ✓ المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

2- الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة:

يتحمل الأشخاص الذين ينجزونها العمليات التي تدخل في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، مسؤولية دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية و لقد حدادتهم المواد 04، 05، 06 من قانون الرسم على رقم الأعمال و هم كالأتي:

- المنتجون: يقصد بلفظ المنتج كل شخص طبيعي، أو معنوي يقوم بنشاط الاستخراج، التحويل أو الصناعة أو التوظيف التجاري.

- تجار الجملة: يقصد بعبارة تاجر الجملة، التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع.

- تجار التجزئة: هم الأشخاص الذين يمارسون نشاطات التجارة (البيع و الشراء) بالتجزئة.

- الشركات الفرعية: هي كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى، تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع لهذه الشركة.[2]

1) المرجع نفسه، ص 133.

2) حمو محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص 146.

ثالثا: تصفية الرسم على القيمة المضافة.

بخصوص حساب الضريبة الواجبة الدفع للخزينة العمومية، هناك ثلاث معدلات.

- ✓ معدل عادي حدد ب 17%.
- ✓ معدل مختص حدد ب 7%.

و هما يطبقان على بعض السلع، و المنتجات و المواد إلى جانب عدد كبير من العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للمعدل الأخيرة 5% يتعلق ببعض المنتجات كالأدوية.

تطبق المعدلات السالفة الذكر على الأعمال المنجزة بالداخل ثمن البضائع، الأشغال الخدمات بما فيها كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها.[1]

رابعا: حق الخصم.

تعتبر العمليات حق الخصم من المبادئ الأساسية للرسم على القيمة المضافة، حيث تحسب كل مؤسسة خاضعة للرسم مبلغ الرسم على المبيعات المحققة، و لا تدفع إلى الخزينة العمومية، سوى الفرق بين الرسم المجمع عند البيع، و الرسم الذي مس سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة، فالمكلف بالضريبة له الحق في خصم الرسم الذي حمل على مشترياته، لكن هذا الخصم لا يتم على مستوى كل عملية، و لكن على المستوى الكلي، بالإضافة إلى أنه لا يتم على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري، الذي حررت في الفاتورة، أو بيانات الاستيراد، و فيما يخص الأموال الخاضعة للاستهلاك، يمكن أن يتم الخصم خلال الشهر الذي تم فيه شراء هذه الأموال أو إنشاءها.

خامسا: العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة.

نص قانون الرسم على رقم الأعمال على بعض الإعفاءات، و كان الهدف وراءها هو تحرير بعض العمليات من الرسم على القيمة المضافة، و ذلك لاعتبارات اقتصادية، اجتماعية، و ثقافية، و في غياب هذه الحالات تبقى هذه العمليات خاضعة بصفة عادية.

1- الإعفاءات في المجال الاقتصادي: تتعلق هذه الإعفاءات خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة أو الغازية، و البحث عنها، واستغلالها، و تمييعها، أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها، أو تنجزها المؤسسة.

2- الإعفاءات في المجال الاجتماعي: تتعلق بصورة خاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع (دقيق، حليب، فرينة...) و الأدوية، و المطاعم المعتدلة الأسعار و التي لا تسمى إلى تحقيق الربح و كذا السيارات الموجهة للمعوقين.

---

1)بوعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 154

3- الإعفاءات في المجال الاقتصادي:

تمس هذه الإعفاءات بصفة خاصة التظاهرات الثقافية، و الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية، و الدولية للتعاون.

كما يمكن أن تعتمد هذه الإعفاءات لاعتبارات جبائية و ذلك بغرض تفادي تراكب الرسوم التي تقدم نفس طابع الضريبي على النفقات، و تخص هذه الإعفاءات المنتجات التي تخضع للرسم على الربح، بالإضافة إلى الأشخاص الذين لم يبلغوا المستويات القصوى للخضوع للضريبة المحددة قانونا ب 100000دج بالنسبة لرقم الأعمال مؤدي الخدمات و 130000دج لبقية الخاضعين.[1]

1) حمو محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص، ص 148، 149.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال السابق نستخلص مايلي:

* تعتبر السياسة الضريبية وسيلة متميزة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي، و الاجتماعية، و السياسي، فهي تصمم من أجل تحقيق جملة من الأهداف أهمها تحقيق النمو، و الاستقرار الاقتصادي، كما تعمل على توجيه كل من الاستهلاك، و قرارات أرباب العمل، بالإضافة إلى تحسين توزيع الدخل بين فئات المجتمع، و الرفع من القدرة التنافسية للمؤسسات، و معالجة بعض المشاكل الاجتماعية و غيرها من الأهداف معتمدة في ذلك على جملة من الأدوات أهمها الإعفاءات و التخفيضات الضريبية.

* الإصلاح الضريبي الكفء، هو الذي يوفر الموارد المالية اللازمة لخزينة الدولة، مع ضمانات تحقيق العدالة الضريبية، و إيجاد مناخ جيد للاستثمار في أن واحد، و قد جاءت القوانين الضريبية بمجموعة من التحفيزات بغية النهوض بالتنمية الاقتصادية من خلال التأثير على أهم العوامل المشجعة للاستثمار داخل المؤسسة، و هذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثالث من هذه الدراسة.

الفصل الثالث
تحفيزات الجبائية و الاستثمار

الفصل الثالث: التحفيزات الجبائية و الاستثمار.

تمهيد:

إن المشكلة الاقتصادية التي تواجه غالبية الدول النامية، في رأي الكثير من الاقتصاديين، هي مشكلة انخفاض حجم الاستثمارات إذ يشكل الاستثمار أحد المتغيرات المؤثرة في تطوير البلدان ونموها أو في هذا الإطار انتهجت الجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية سياسات متعددة الجوانب الهدف في مجملها إلى تحقيق تنمية اقتصادية متكاملة ، من خلال تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي ، وقد اعتمدت الجزائر من أجل تحقيق هذا الهدف جملة من الأدوات من بينها التحفيزات الجبائية، هذه الأخيرة التي تعتبر أداة تدخل اقتصادي واجتماعي تمكن الدولة من التأثير على المتعاملين الاقتصاديين بغرض بلوغ الأهداف المرجوة من السياسة التنموية المعتمدة، من هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى: ماهية الاستثمار (مبحث أول)، تطور دعم الاستثمار (مبحث ثاني)، وأخيرا نستعرض الإطار العام للحوافز الجبائية (مبحث ثالث).

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الاستثمار:

على ضوء التجارب الناجحة في كل من الدول المتقدمة وبعض الدول النامية تأكد بما لا شك فيه أن الاستثمار يخلق أساسيات التنمية، وأن ندرة رأس المال والاستثمار يؤثران على التنمية، وعلى عوامل الإنتاج الأخرى، لذلك أصبحت كل الدول دون تميز تنظر إلى الاستثمار على أنه حتمية وأداة للنمو الاقتصادي وعنصر حساس وأداة فعالة للنهوض بالاقتصاد، من هذا المنطلق سنحاول الإلمام بموضوع الاستثمار من خلال مايلي:

المطلب الأول: مفهوم الاستثمارات، محدداته، ومعوقاته:

كلمة الاستثمار من المصطلحات الشائعة الاستعمال من طرف المفكرين والاقتصاديين وغيرهم، لذلك كثرت التعاريف بخصوصها وتعددت، وكلمة استثمار ترتبط بثلاث مفاهيم اقتصادية تنحصر في: التضحية، الحرمان، الانتظار[1]0

1- طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جدب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد6، جامعة البليدة ص314.

أولا: مفهوم الاستثمار:

مفهوم الاستثمار عموما يقصد بهي معنى اكتساب الموجودات المادية والمالية، لكن هذا المفهوم للاستثمار يختلف في الاقتصاد عنه في الإدارة المالية، وبذلك سنميز بين مفهومين للاستثمار:

1- مفهوم الاستثمار بالمعنى الاقتصادي:

يمكن تعريف الاستثمار بأنه"استخدام المدخرات في تكوين الاستثمارات أو الطاقات الإنتاجية الجديدة، اللازمة لعمليات إنتاج السلع والخدمات والمحافظة على الطاقات الإنتاجية القائمة أو تجديدها "، من خلال هذا التعريف يلاحظ أن الاستثمار لا يقتصر على تكوين طاقات إنتاجية جديدة لإقامة مشروعات جديدة أو التوسع في مشروعات قائمة بغرض زيادة حجم طاقاتها الإنتاجية، بل يشمل أيضا تكوين استثمارات بهدف المحافظة على الطاقات الإنتاجية في المشروعات القائمة أو تجديدها.

2-مفهوم الاستثمار في الإدارة المالية والمحاسبة:

عادة ينظر إلى الاستثمار على أنه اكتساب الموجودات المالية، ويصبح الاستثمار في هذا المعنى هو التوظيف المالي للأوراق والأدوات المالية المختلفة.

أ- مفهوم الاستثمار في الإدارة المالية:

يعرض الاستثمار في هذا المجال على أنه التعامل بالأموال للحصول على الأرباح، ودلك بالتخلي عنها في لحظة زمنية معينة ولفترة زمنية محددة، قصد الحصول على تدفقات مالية مستقبلية تعوض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة، وتعوض عن عامل المخاطرة للمستقبل[1].

ب- مفهوم الاستثمار في المحاسبة:

تمثل الاستثمارات في المحاسبة مجموعة الممتلكات والقيم الدائمة المادية والمعنوية، المنشات أو المشتريات من طرف المؤسسة، ليس بهدف بيعها[2] أو تحويلها، لكن بغرض استعمالها

1- منصوري الزين، آليات تشجيع وترقية الاستثمار كأداة لتمويل التنمية الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر 2002،2003 ص(21،22).

2- النظام المحاسبي المالي الجديد (scf)، 2010- 2011.

كوسائل دائمة الاستغلال بحسب العمر الإنتاجي لها، وتتمثل في الصنف الثاني حسب النظام المحاسبي المالي الجديد وتنقسم إلى ثلاثة مجموعات:

المجموعة الأولى: هي مجموعة القيم المادية المتمثلة في الممتلكات الطبيعية الحسية المجسدة مثل: الأراضي، المباني، تجهيزات إنتاج...الخ.

المجموعة الثانية: هي مجموعة القيم المعنوية المتمثلة في الممتلكات غير حسية والغير ملموسة مثل:براءة الاختراع0

المجموعة الثالثة: هي مجموعة القيم المالية المتمثلة في الأوراق المالية كالسهم والسندات0[1]

ثانيا:محددات الاستثمار:

من اجل نجاح الاستثمار، لا بد أن تكون له عوامل محددة ايجابية يقوم عليها،وعلي هدا الأساس سنورد أهم العوامل التي تتحدد الاستثمار وتجعل منه استثمارا ناجحا0

1-الاستثمار والقدرة على التمويل:

إن عامل القدرة على التمويل له أهمية بالغة في تنفيذ أي عملية استثمار حيث يأخذ المركز الأول لانطلاق العملية الاستثمارية، وقد يكون التمويل عن طريق مدخرات حقيقية للمستثمر هذا من الجانب الفردي، أما من الجانب الكلي، فتعد المدخرات الحقيقية للمجتمع المصدر الأساسي لتمويل الاستثمار، كما أنه يمكن تمويل الاستثمار عن طريق قروض مصرفية مقدمة للمستثمرين بأنواعها المختلفة.

إضافة إلى وجوب توافر القدرة المالية لا بد من توافر قدرة متابعة من نوع آخر والمقصود هنا الخبرة ، والقدرة على التسيير والقدرة على التسويق، هذه القدرات كافية لإنشاء قدرة تمويلية مستمرة[2].

1- المرجع نفسه.

2- بن الضيف محمد عدنان، الاستثمار في سوق الأوراق المالية دراسة المقومات والأدوات ، من جهة نطر إسلامية، شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية 2007-2008 جامعة محمد خيضر -بسكرة-ص9.

2-الاستثمار ومستوي الربح:

لابد لأي مستثمر يمتاز بالرشادة الاقتصادية، أن يدرس العائد قبل الانطلاق في مشروعه الاستثماري، فادا كان العائد من الاستثمار في المشروع أقل أو يساوي تكلفته في هذه الحالة يتجنب المستثمر الاستثمار في هذا المشروع، أما إذا كان العائد من المشروع أكبر تماما من تكلفته ، هنا للمستثمر الخيار بين أمرين : إما الانطلاق في الاستثمار، وإما المفاضلة بين هذا المشروع وغيره من حيث العائد.

3-الاستثمار وسعر الفائدة:

تتحقق الكثير من الاستثمارات عن طريق الاقتراض، لذا يعتبر سعر الفائدة المطبق على القروض الممنوحة للمستثمرين مؤشرا قويا، سيتخذ على أساسه قرار الخوض في الاستثمار أو عدمه، قصد ارتفاع مستويات أسعار الفائدة على القروض الممنوحة للمستثمر يؤدي ذلك إلى ارتفاع تكاليف الاستثمار في هذا المشروع وبالتالي انخفاض العائد المتوقع منه، أما في حالة انخفاض أسعار الفائدة ، هذا يؤدي إلى انخفاض تكاليف الاستثمار في المشروع وبالتالي زيادة العائد المتوقع تحقيقه من الاستثمار في المشروع.

4-الاستثمار والتضخم:

تعتبر ظاهرة (التضخم) الارتفاع المستمر لمستويات الأسعار من العوامل السلبية المؤثرة على مستوى الدخل الحقيقي، فارتفاع الأسعار يؤدي إلى انخفاض القدرة الشرائية للنقود، ومن تم انخفاض مستوى الدخل الحقيقي للفرد، وبالتالي انخفاض مستوى المعيشة، وتدني الادخار الذي يؤدي بدوره إلى تدني مستويا الاستثمار، وذلك لاستحواذ الاستهلاك معظم الزيادات في الدخل[1]

1-المرجع نفسه ص10.

5-الاستثمار والتكنولوجيا:

إن مسألة التقدم التكنولوجي تعد مسألة في غاية الأهمية، خاصة بالنسبة للمشروعات التي ترى ضرورة المحافظة على مراكزها التنافسية، فالتقدم التكنولوجي له أثار متعددة منها: زيادة المقدرة الإنتاجية والتنافسية ، بالإضافة إلى أثره المباشر في خفض التكاليف، ومن ثم إمكانية تحقيق أرباح مرتفعة.

6- الاستثمار والعوامل النفسية والاجتماعية " التفاؤل والتشاؤم ":

تتضمن العملية الاستثمارية عملية توقع ، أي مواجهة ظروف محتملة الوقوع في المستقبل هذه الأخيرة تبنى على ظروف حاضرة، قد تبلور الحالة النفسية ذات النظرة التشاؤمية للمستثمر إلى نقص في الاستثمار، في حيث تتبلور الحالة النفسية ذات النظرة التفاؤلية للمستثمر إلى موجة من الاستثمار والتوسع.

و المتفق عليه بوجه عام لدى المحليين الاقتصاديين أن التوقعات تلعب دورا ذا شأن في اتجاهات السلوك الاستثماري، سواء أنبتت هذه التوقعات أن لها ما يبررها أم لا.

إضافة إلى العوامل المحددة للاستثمار السابقة الذكر هناك عوامل أخرى تؤثر في السلوك الاستثماري للفرد منها : العادات والتقاليد ، حجم السكان ، التركيب العمري لسكان[1].

1- المرجع نفسه ص11.

ثالثا: معوقات الاستثمار:

إن أهم العراقيل التي تواجه المستثمر المحلي أو الأجنبي ما يلي :

1- التكلفة: حيث أن ارتفاع تكاليف المشروع يعيق عملية الاستثمار.

2- معوقات التمويل: تتمثل عراقيل التمويل في ارتفاع سعر الفائدة عن القروض الممنوحة للمستثمرين، بالإضافة إلى قلة ضمانات التمويل وعدم وجود برامج تمويل متخصصة.

3- معوقات التسويق: تصادف المؤسسة صعوبات عديدة في عملية تسويق منتجاتها وذلك سواء بالداخل(محليا)أو بالخارج(أجنبيا).

4-معوقات معمارية:عدم وجود يد عاملة كفأ بالإضافة إلى نقص الخبرة العلمية.

5-الضرائب:حيث أن ارتفاع الضرائب وتعددها، عدم وضوح القوانين الضريبية بالإضافة إلى شكل الازدواج الضريبي مثل معوقات أمام العملية الاستثمارية.

6-المعوقات البيروقراطية:تتمثل في انتشار الفساد الإداري كالرشوة والتعصب بالإضافة إلى بطئ الإجراءات الإدارية وصعوبة فهم الموظف المعني في الدولة لتفاصيل طلب المنشأ.

7- معوقات قانونية: تكمن هذه المعوقات في تعدد القوانين وكثرة التعديلات والتغيرات فيها بالإضافة إلى عدم تطبيقها بشكل جيد[1].

8- متغيرات الفساد الإداري:تتمثل في انتشار الرشوة، الوساطة والمحسوبية، التعصب...الخ[2].

1- حجار مبروكة، مرجع سابق ص36.

2- منصوري زين، واقع وآفات سياسية الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02، جامعة الشلف، 2003،ص142.

المطلب الثاني: أنواع الاستثمارات ومميزاتها:

للاستثمارات تصنيفات عديدة نطر لأهدافها وطبيعتها وأهميتها ويشكل منها جملة من خصائص والمميزات سنحاول إيرادها فيمايلي:

أولا: أنواع الاستثمار

يمكن تصنيف الاستثمارات وفق عدة معايير وأسس نذكر منها:

1- من حيث الطبيعة القانونية: وفق هذا المعيار يصنف الاستثمار إلى ثلاث أنواع:

أ- استثمارات عمومية: هي استثمارات تقوم بها الدولة من أجل التنمية الشاملة و تحقيق حاجيات المصلحة العامة، كالاستثمارات المخصصة لحماية البيئة.

ب- الاستثمارات الخاصة: هي استثمارات يقوم بها القطاع الخاص من أفراد و مؤسسات خاصة، تكون بهدف تحقيق الربح.

ج- الاستثمارات المختلطة: تتحقق هذه الاستثمارات بدمج القطاع العام مع القطاع الخاص، و يكون هذا النوع من الاستثمارات في حالة إقامة مشاريع كبيرة تتطلب رؤوس أموال ضخمة، تلجأ إليها الحكومة، في حالة عدم قدرتها على تحقيق هذه المشاريع برأس مالها الخاص.[1]

2- من حيث المدة الزمنية: تصنف من حيث مدتها الزمنية إلى ثلاثة أصناف هي:

أ- الاستثمارات قصيرة الأجل: هي استثمارات تقل مدة انجازها عن سنتين، تكون نتائجها في نهاية الدورة لأنها تتعلق بالدورة الاستغلالية.

ب- الاستثمارات متوسطة الأجل: هي استثمارات تقل مدة انجازها عن خمسة سنوات و تزيد عن السنتين و هي التي تكمل الأهداف الإستراتجية التي تحددها المؤسسة.

ج- استثمارات طويلة الأجل : هي استثمارات تفوق مدة انجازها خمسة سنوات و هي تؤثر بشكل كبير على المؤسسة بصفة خاصة، و على المجتمع بصفة عامة تتطلب رؤوس أموال ضخمة.[2]

---

1) منصوري الزين، مرجع سابق، ص 12.

2) فيصل محمود الشواورة، الاستثمارات في بورصة الأوراق النقدية المالية الأسس النظرية و العملية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008، ص 36.

3- حسب المجالات: يمكن تصنيف الاستثمارات حسب مجالاتها الرئيسية إلى أربعة أنواع:

أ- الاستثمارات المادية (الحقيقية):

تتناول الاستثمارات المادية الموجودات الحقيقية مثل الذهب، و الفضة، و المعادن النفيسة، و التحف الأثرية، و اللوحات المتميزة و العقارات، يعتبر الاستثمار ماديا أو حقيقيا متى توفر للمستثمر الحق في حيازة أصل حقيقي[1] و للاستثمارات مجموعة من المزايا نذكر منها:

* تمنح الإحساس الذاتي بالرضا في الملكية الشخصية، و ذلك لأن ملكية الموجودات الحقيقية من حيث الكم و النوع و الفترة تخضع لإيرادات أصحابها و الظروف المحيطة بهم.

* الاستثمار بها يؤدي إلى زيادة الدخل القومي.

في مقابل هذه المزايا تعاني الموجودات الحقيقية من مشاكل التحويل السريع إلى سيولة نقدية و ذلك لعدم وجود أسواق ثانوية لتداول هذه الأصول.[2]

ب- الاستثمارات المالية:

ترتكز الدراسات الاستثمارية عادة على هذا النوع من الاستثمارات باعتبارها أكثر تنظيما وفق مؤسسات و أسواق و تشريعات و سياسات محلية و دولية و تتمثل هذه الاستثمارات، في شراء حصة في رأس المال (أسهم) أو حصة في فرض (سند)، أو شهادة إيداع، أو ادن خزانة، و هو يعطي الحق لصاحبه في المطالبة بالأرباح، أو الفوائد، أو بالحقوق الأخرى وفقا للنظم المعمول بها.

من مزايا هذا النوع من الاستثمارات مايلي:

- لها سوق التعامل بأصول هذا الاستثمار، كما لها وسطاء.

- تتميز بانخفاض تكاليف المتاجرة بها فهي لا تحتاج إلى نقل و لا صيانة و لا إلى تخزين.[3]

1) هوشيار معروف، الاستثمارات و الأسواق المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، 2009، ص، ص 31، 32.

2) بن الضيف محمد عدنان، مرجع سابق، ص 5.

3)هوشيار معروف، مرجع سابق، ص 33.

و في مقابل هذه المزايا يعاب على هذا النوع من الاستثمار أن درجة المخاطرة فيها تكون كبيرة.

ج- الاستثمارات البشرية: تقوم هذه الاستثمارات على تطوير البنية الفوقية للاقتصاد و المجتمع من خلال مؤسسات عامة و خاصة، وطنية أو أجنبية، متخصصة أو متعددة الأهداف، تعمل على بناء قاعدة بشرية عريضة من دوي المهارات و مؤهلات، الخبرات العلمية و الثقافية و التكنولوجية و المهنية و النظرية و التطبيقية المتباينة، و كل ذلك يهدف إلى إيجاد مجتمع مرن قادر على الاستجابة المختلفة الظروف و خاصة في فترات الأزمات الاقتصادية و الكوارث الطبيعية و التقلبات السياسية.

د- الاستثمارات المعلوماتية:

تعد المعلومات حاليا من أهم العناصر في كافة النشاطات الاستثمارية فهي تساهم في تحديد مستوى شفافية التعاملات المختلفة خاصة في الأسواق المالية المحلية، و بالتالي فان الاستثمارات المعلوماتية تحقق نتائج من بينها:

- كلما توفرت المعلومات بتفاصيلها فان الاستثمار يتسم باستقلالية أكبر و يعكس في نفس الوقت القدرة على الابتكار.

- إن استثمار المعلومات في مختلف الأقاليم و المناطق يساهم في نشر التنمية الاقتصادية و التطور التكنولوجي و التحول الاجتماعي.

- تساهم المعلومات من خلال انتشارها في تطوير البنية الفوقية الأمر الذي يعزز كفاءة الاستثمارات البشرية، و يدعم برامج التنمية المستديمة[1].

1) المرجع نفسه، ص 33 – 36.

4- من حيث اتجاه التأثير: تنقسم الاستثمارات وفق هذا الأساس إلى:

أ- استثمارات إنتاجية مباشرة: تهتم الاستثمارات المباشرة بتوليد قيم جديدة سوءا كانت قيم السلع و الخدمات أو العوائد المتولد عن نشاطات المحفظة الاستثمارية في السوق المالية.

ب- استثمارات إنتاجية غير مباشرة: تمثل الاستثمارات التي تساهم في بناء مشروعات ركائز اقتصادية، أو اجتماعية، أو تكنولوجية تخدم الإنتاج مباشرة و كمثال عن هذه الاستثمارات مشروعات البني التحتية، مشروعات البني الفوقية.

5- من حيث المجال الجغرافي: يجري يتميز الاستثمارات من حيث التخصص المكاني أو المجال الجغرافي إلى:

أ- استثمارات محلية: تمثل جميع الفرص المتاحة للاستثمار في السوق المحلية، و يعتبر من قبل الاستثمارات المحلية جميع الأموال المستثمرة داخل الدولة من قبل الأفراد و المؤسسات داخل الحدود الإقليمية لدولة.

ب- استثمارات خارجية (أجنبية): تمثل جميع الفرص المتاحة للاستثمار في الأسواق الأجنبية مهم كانت أدوات الاستثمار المستعملة و تتم هذه الاستثمارات بشكل مباشر أو غير مباشر.[1]

ثانيا: مميزات الاستثمار

يتفق أغلب الاقتصاديين في تحديد مميزات الاستثمار حول العناصر التالية:

1- تكاليف الاستثمار: تتمثل في جميع المبالغ التي يتم إنفاقها للحصول على الاستثمار و تتمثل في كافة المصاريف اللازمة لإنشاء المشروع الاستثماري سواء كانت استثمارية (تكاليف إنشاء المشروع تتفق مع بداية المشروع أن يحقق هذا الأخير تدفقات نقدية) أو تشغيلية (تتبع في المرحلة الثانية للاستثمار أي بعد إقامته و وصفه في حالة صالحة لمباشرة العمل).

2- مدة أو حياة المشروع: و هي المدة المقدرة لبناء الاستثمار في حالة عطاء جيد ذي تدفق نقدي موجب و يمكن الاستناد في تحديد مدى الحياة المادية لمختلف الأصول.

---

1) بن الضيف محمد العدنان، مرجع سابق، ص 7-8.

3- النفقات النقدية: هي كل المبالغ المالية المنتظر تحقيقها في المستقبل على مدى حياة الاستثمار و لا نحسب هذه النفقات إلا بعد خصم المستحقات على الاستثمار من ضرائب و رسوم، و مستحقات أخرى.

3- القيمة المتبقية: عند نهاية مدة الحياة المتوقعة للاستثمار تقوم بتقدير القيمة المتبقية التي تمثل الجزء الذي لم يستهلك من التكلفة الأولية و تعتبر القيمة المتبقية إيرادا إضافيا بالنسبة للمؤسسة و بالتالي يضاف إلى تدفقات الدخل للسنة الأخيرة للاستقلال.[1]

1) رمضاني لعلا، مرجع سابق، ص، ص 35، 36.

المطلب الثالث: أهداف الاستثمار و أهميته.

يعتبر الاستثمار المحرك الحقيقي للاقتصاد الوطني، و وسيلة للنهوض بعجلة التنمية في أي بلد، حسب تقاس قوة الاقتصادية الحديثة بمدى حيوية الجانب الاستثماري لها و تتجلى أهداف الاستثمار و أهميته فيمايلي:

أولا: أهداف الاستثمار

للمشروع الاستثماري أهداف متوقفة نجملها فيمايلي:

1- الأهداف الاقتصادي: نذكر منها:

- زيادة الإنتاج السلعي و الخدمي الممكن تسويقه بفاعلية و بالتالي تحقيق مداخيل مناسبة لعوامل الإنتاج فضلا عن زيادة الدخل الوطني0

- زيادة قدرة الاقتصاد الوطني على تشغيل عوامل الإنتاج و إيجاد فرص التوظيف، بالشكل الذي يقضي على البطالة في كافة صورها و أشكالها.

- تعظيم الربح لأنه الهدف الذي يسعى المشروع لتحقيق كعائدة على رأس المال المستمر و لزيادة نموه و تطوره.

- تقوية بنيات الاقتصاد الوطني بالشكل الذي يعمل على تصحيح الاستدلالات الحقيقية القائمة فيه0

- توفير ما تحتاجه الصناعات و أوحى النشاط الاقتصادي الحالي من مستلزمات الإنتاج و المعدات و الآلات الخاصة بها.

- زيادة قدرة جهاز الإنتاج الوطني على إنتاج مزيد من السلع و الخدمات و عرضها بالسوق المحلي لإشباع حاجة المواطنين و كذلك الحد من الواردات و العمل على زيادة قدرة الدولة على التصدير و تحسب ميزان المدفوعات.

1) هوشبار معروف، مرجع سابق، ص، ص 20، 21.

2- الأهداف الاجتماعية: تتمثل فيمايلي:

- تطوير هيكل القيم و تنسيق العادات و التقاليد بالشكل الذي يتوقف مع احتياجات التنمية الاجتماعية و الاقتصادية و القضاء على السلوكيات الضارة.

- تحقيق التنمية الاجتماعية المتوازنة بين مختلف مناطق الدولة عن طريق استخدام المشروع الاستثماري كأداة للإسراع بتنمية و تطوير بعض مناطق الدولة.

- القضاء على كافة أشكال البطالة و الأمراض الاجتماعية الخطيرة التي تقررها البطالة.

- تحقيق العدالة في توزيع الثروة و ناتج تشغليها على أصحاب عوامل الانتاج0

- تحقيق الاستقرار الاجتماعي، و التقليل من خلال التأثير و القلق الاجتماعي، و ذلك بتوفير احتياجات المجتمع من السلع و الخدمات الضرورية.

- إرساء روح التعاون و العمل كفريق متكامل و بعث علاقات متطورة بين العاملين في مشروع الاستثماري.

3- الأهداف السياسية: نذكر منها:

- تعزيز القدرة التفاوضية للدولة مع الدول الأخرى و المنظمات.

- إيجاد قاعدة اقتصادية تعمل على تعميق و تعزيز الاستقلال الوطني بمضمونه الاقتصادي.

- تحسين أداء النظام السياسي بشكل قوي من خلال توفير أساس اقتصادي قوي يرفع من مكانة الدولة سياسيا في المجتمع الدولي.

- تغير نمط و سلوكيات البشر و انتظامهم في كيانات و منظمات و مشروعات تجعل منهم قوة فاعلة في المجتمع تؤكد أمن الوطن.

- نقدية القدرات الدفاعية و الحربية للدولة سواء للاستخدام العسكري أو للاستخدام السلمي.[1]

---

1) منصوري الزين، مرجع سابق، ص 17.

4- الأهداف التكنولوجية:تتمثل فيمايلي:

- تطوير التكنولوجيا وأساليب الإنتاج المحلية لتصبح أقدر على الوفاء باحتياجات الدولة والأفراد.

- استيعاب وتطوير التكنولوجيا المستوردة من الخارج لتصبح مناسبة للظروف المحلية.

- المساعدة في إحداث التقدم التكنولوجي السائد بتقديم النموذج الأمثل الذي يتم الأحد والاقتداء بهي من جانب المشروعات المماثلة والمنافسة.

- اجتياز الأنماط والأساليب التكنولوجية الجديدة المناسبة لاحتياجات النمو والتنمية بالدولة[1].

ثانيا:أهمية الاستثمار:

للاستثمار أهمية كبيرة تتجلى فيمايلي:

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 لتسهيل عملية البيع من خلال خلق أسواق جديدة للمنتجات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع المنتجة وبالتالي زيادة الأرباح.

2- القضاء على البطالة:

يلعب الاستثمار دورا كبيرا في القضاء على مشكل البطالة، فمع تزايد السكان يتزايد تبعا لذلك الطلب على الشغل، لذا انتهج الدول سياسات لجذب الاستثمارات وبالتالي خلق مناصب شغل جديدة[2].

1- المرجع نفسه،ص18.

2- حجار مبروكة، مرجع سابق ، ص37.

3- تمويل الخزينة العمومية:

يساعد الاستثمار إلى حد كبير في تمويل الخزينة العمومية وذلك عن طريق الضرائب و الرسوم المفروضة على مختلف المشاريع الاستثمارية.

4- المساهمة في التنمية:

إن الاستثمار الفعال والناجح يعمل على تشغيل الطاقات الكامنة وبالتالي خلق استثمارات جديدة أو توسيع استثمارات قديمة، الأمر الذي يساهم في نمو جميع القطاعات الفعالة في الدولة.

5- تحقيق الاكتفاء الذاتي:

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

6- تدعيم الاختراع أو تشجيع الاختراع:

الاختراع هو اكتشاف أسلوب فني جديد أو تصميم طريقة فنية حديثة في مجال الإنتاج وبالتالي الاختراع يساهم بشكل كبير في إشباع رغبات الأفراد وذلك عن طريق اكتشاف آليات جديدة للعمل أو اكتشاف مصادر جديدة للمادة الأولية اللازمة لعملية الإنتاج أو إنتاج سلعة جديدة لم تكن في السوق باستعمال أسلوب جديد[1].

1- المرجع نفسه، ص37.

المبحث الثاني: الإطار العام لسياسة الحوافز الجبائية

عادة ما يستعمل مصطلح التحفيز أو الامتياز لدلالة عن الأساليب ذات الطابع الانتمائي التي تتخذها كوسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية و تعتبر سياسة التحفيزات الجبائية سياسية حديثة النشأة، فهي وليدة التجارب المالية، تعمل هذه السياسة على تحقيق جملة من الأهداف تصيب في مجملها على زيادة الاستثمارات المحلية أو الأجنبية و محاولة تشجيعها و دعمها.

إن هذه السياسة تحمل في طياتها عدة مفاهيم و أشكال يجب دراستها و الإلمام بها و هو ما سنتعرف عليه فيمايلي:

المطلب الأول: مفهوم و خصائص و أهداف التحفيز الجبائي.

يعتبر مصطلح التحفيز الجبائي مصطلح حديث نوعا ما في الحياة الاقتصادية لذا اختلفت التعاريف المقدمة له و ذلك باختلاف الأهداف المرجوة منه.

أولا: مفهوم التحفيز الجبائي.

يمكن تعريف التحفيز الجبائي التحريض أو الامتياز الضريبي على أنه: " إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأحوال الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتماماتهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتها فيها من قبل مقابل الاستفادة من امتيازات معينة".[1]

كما يمكن تعريف التحفيزات الجبائي على أنه: " مجموعة من الإجراءات و التسهيلات ذات الطابع التجهيزي تتخذه الدولة لصلاح فئات معينة بفرض توجيه نشاطهم، و المؤسسة الخاصة هي المستهدفة بالدرجة الأولى من إجراءات الامتياز".[2]

من خلال قراءة التعاريف السابقة يمكن القول أن " الامتيازات" التحفيز الجبائي هو عبارة عن تنازل الدولة عن جزء من حقها و المتمثل في الإجراءات الضريبية و ذلك بتقديم مساعدات

---

1) لخضر يحي، الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة محمد بوالضياف، المسيلة، 2006-2007، ص 21.

2)باشرندة رفيق و داني كبير معاشو، تحليل سلوك المؤسسة تجاه العبء الجبائي و أساليب التحريض الجبائي، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية للألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11، 12 ماي 2003، ص 49.

مالية غير مباشرة لبعض الأعوان الاقتصادية بغية إحداث سلوك معين لهذه الفئة بشرط تقيدهم بشروط معينة تصفها الدولة متعلقة بنوع النشاط، مكانه، ايطاره القانوني. و ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية.[1]

ثانيا: خصائص التحفيز الجبائي:

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن للتحفيز الجبائي عدة خصائص نذكر منها:

1- إجراء اختياري:

حسب هذه الخاصية يكون للأعوان الاقتصاديين المستفيدين الحرية في الاختيار للخضوع، بين الخضوع أو عدمه في الإجراءات والمقاييس والشروط التي تضعها الدولة دون أن يترتب عليهم أي عقاب أو جزاء في حالة الرفض.

2-**إجراء هادف**:

تهدف الدولة من خلال لجوئها إلى سياسة الحوافز الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية ، الاجتماعية ، والتي هي في حقيقة الأمر غير أكيدة التحقيق، لذا على الدولة عند وضع سياسة الحوافز الجبائية دراسة وتحليل بعض العناصر من بينها:

- تحديد إطار قانون المستفيد من إجراءات التحفيز الجبائي.

- شكل ومدة التحفيز الجبائي.

- السياسات والظروف المحيطة بإجراءات التحفيز الجبائي.

3- إجراء له مقاييس: إن التحفيزات الجبائية موجهة إلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة ، هذه الفئة يجب عليها أن تلتزم وتتقيد بجملة من الشروط التي يصفها المشرع، كتحديد طبيعة النشاط، مكان النشاط أو الإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد، فالتحفيز الجبائي ليس إجراء عام يطبق على جميع المؤسسات وإنما هو إجراء مجدد بمقاييس والمؤسسات التي تستجيب لذلك المقاييس هي التي تستفيد من التحفيزات الجبائية[1].

1- لخضر يحيي، مرجع سابق ص 22.

عليان نذير، حوافز الاستثمار الخاص المباشر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02 جامعة بومرداس، 2003ص95.

4- إحداث سلوك معين: تهدف الدولة من وراء تبني هذه السياسة إلى إحداث سلوك و تصرف معين لذا الأعوان الاقتصاديين و ذلك بتوجيههم نحو أعمال و أنشطة لم يقوم بها في وقت مضى.[1]

ثالثا: أهداف التحفيز الجبائي

تسعى سياسة الحث الجبائي من خلال ما تقدمه من مزايا ضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف المتفاوتة من حيث أهميتها و المتنوعة من حيث طبيعتها.

1- الأهداف الاقتصادية:

اقتصاديا يستهدف وضع الحوافز الجبائية مايلي:

* تنمية الاستثمار، حيث تشجع الحوافز الجبائية تراكم رؤوس الأموال لتخفيفها للعبء الضريبي من ثم حجم التكاليف، خاصة أن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأولى لا تحقق أرباحا مهمة.

* تشجيع الاستثمارات الأجنبية و الوطنية على الالتزام بما ستطلبه خطوط التنمية الاقتصادية سواء عن طريق توجيه هذه الاستثمارات إلى قطاعات معينة من الاقتصاد الوطني أو إلى مناطق محددة من إقليم الدولة حسب ما تتطلبه خطوات التنمية الاقتصادية.

* حث المستعمرين الأجانب على إعادة استثمار أرباحهم المحققة في إقليم الدولة بدلا من تحويلها إلى الخارج.

* جدب الاستثمارات الأجنبية خاصة الاستثمارات كثيفة الاستخدام للعمالة الوطنية و ذات تكنولوجية متقدمة بهدف زيادة المهارات الفنية للعمال الوطنيين من جهة، و الحد من مشكلة البطالة من جهة أخرى.

* تشجيع الصادرات لتحقيق ميزان تجاري موجب من جهة، و لرفع احتياطي الدولة من العملة الصعبة من جهة أخرى.

* زيادة إيرادات الخزينة العامة مستقبلا، فالتنمية الاستثمارية ستؤدي بالضرورة إلى تنوع النشاط الاقتصادي، و منه نمو الفروع الإنتاجية الأمر الذي سينتج عنه تعدد العناصر الاقتصادية الخاضعة للضريبة و بالتالي إشباع الوعاء الضريبي و بالتبعية.

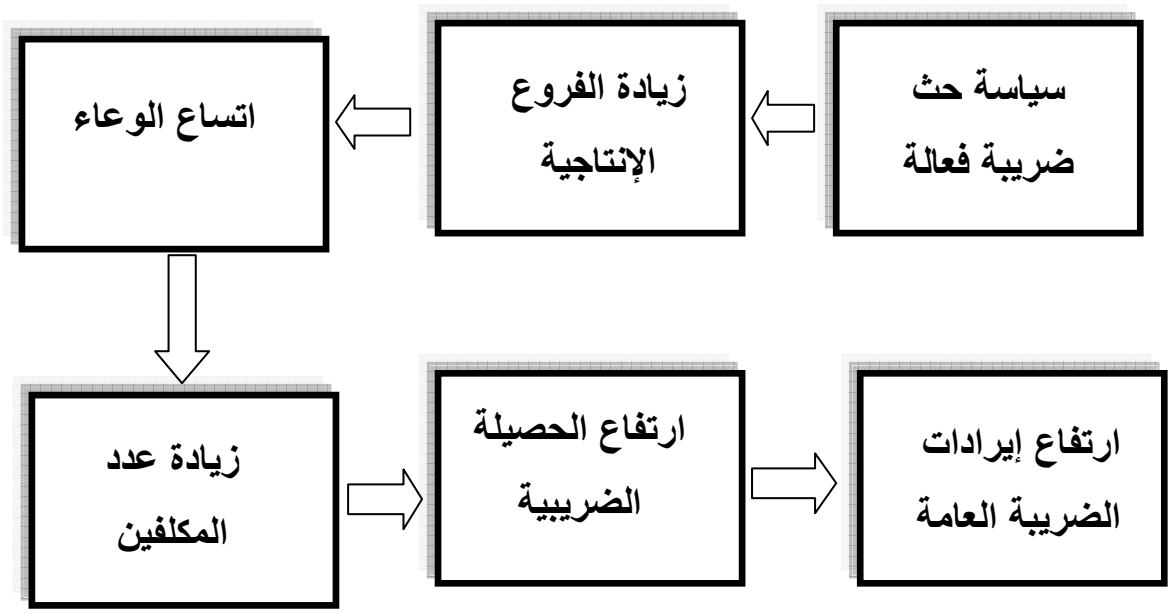
---

1) المرجع نفسه، ص 22.

2) نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006، ص، ص 118، 119.

لذلك سيرتفع عدد المكلفين بالضريبة، الأمر الذي من بشأنه أن يزيد في الحصيلة الضريبية مستقبلا و الشكل الموالي يوضح آلية عمل سياسة الحوافز الجبائية على المدى الطويل في زيادة موارد الضريبة العامة0

الشكل (01): مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة مستقبلا.[1]



1- الأهداف الاجتماعية: يمكن ذكر بعضها:

- امتصاص البطالة نظر لدورها الكبير، انحطاط المجتمع أخلاقيا معشيا و اجتماعيا.

- تشجيع التشغيل عن طريق خلق مناصب جديدة كالامتيازات الممنوحة للمستثمرين الخواص تمكن من توفير موارد مالية تسمح إعادة استثمارها بإنشاء مؤسسات صغيرة أو فرعية تشغيلها و تسيرها يتطلب بالضرورة يد عاملة جديدة.

- تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية فيما يخص نوعية و مستوى الظروف المعشية لأفراد المجتمع و التي تتجسد إلا في ظل توازن جهوي خاصة من حيث توزيع المنشآت الاقتصادية.[2]

---

1) محمد حمو و أوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص 217.

2) حمو محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص 127.

المطلب الثاني: أشكال الحوافز الجبائية:

يختلف تأثير وفعالية نظم الحوافز الجبائية في تحقيق المستهدف منها باختلاف ونوع الحوافز الممنوحة فضلا عن شكل تنظيمها ومدى التناسق بينها وبين حوافز أخرى وتأخذ الحوافز الضريبية عدة أشكال وصور لعل أهمها مايلي:

أولا:التحفيز الجبائي المتعلق بالاستثمار:

يأخذ التحفيز المتعلق بالاستثمار عدة أشكال فقد يكون بشكل تخفيض أو إعفاء من الضريبة أو في شكل إجراءات ضريبية تقنية والتي تخص بعض العناصر المتأثرة بالضريبة وعلى العموم يمكن تقسيم هذا العنصر إلى الأشكال التالية:

- الإعفاء الضريبي.

- التخفيض الضريبي.

- الإجراءات الضريبية التقنية.

1- الإعفاء الضريبي:

يقصد بالإعفاء الضريبي إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضرائب المستحقة عليها مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معني في منطقة معينة أو في ظروف معينة، يكون الإعفاء بشكل كلي أو جزئي، تلجأ الدولة إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية.

من خلال التعريف السابق نلاحظ أن الإعفاء الضريبي يأخذ شكلين:

أ- إعفاء دائم:

هو عدم دفع المكلف للضريبة أو لمجموعة من الضرائب أو الرسوم طول حياة المشروع، تمنح الدولة هذا الإعفاء لأنشطة محددة تكون موجهة لمناطق وفئات معينة [1].

1- لخضر يحيى، مرجع سابق، ص25و26.

طالبي محمد، مرجع سابق ص 317.

ب- إعفاء مؤقت: هو عدم دفع المكلفة للضريبة أو مجموعة من الضرائب والرسوم لمدة معينة من حياة المشروع .تختلف هذه المدة من بلد إلى أخر حسب النظام الضريبة وقوانين الاستثمار المعمول بها ' يهد ف تشجيع مؤسسات حديثة التكوين وتحقيق العبء الضريبي عليها حتى تتمكن من الانطلاق الصحيح في ممارسة نشاطها.

عند إتباع هذه السياسة لابد عن الدولة إن تأخذ في الحسبان العناصر التالية:

- 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.

- تحديد أقساط الاهتلاك و هل سيتم احتسابها من بداية فترة الإعفاء الضريبي أو من نهاية فترته.

- استخدام الإعفاء كحاجز ضريبي يكون له أثر تمييزي في صالح المشروعات الجديدة و في غير صالح المشروعات القائمة، مما يؤذي بهذه الأخيرة إلى تصفية أعمالها و إنشاء مشروعات جديدة قصيرة الأجل سريعة العائد.

- ضرورة التمييز بين نوعية الاستثمارات في منح الإعفاء الضريبي حيث يجب أن تكون الاستثمارات الإنتاجية هي الأكثر استفادة من الإعفاء الضريبي و هذا راجع لوجود درجة عالية من المخاطرة و لمساهمة هذه الأخيرة في التكامل و الترابط بين أجزاء الاقتصاد الوطني.[1]

2- التخفيض الضريبي:

يعرف التخفيض الضريبي على أنه إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل من المعدلات السائدة، أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط و المقاييس المحددة ضمن قانون الاستثمار أو النظام الضريبي المتضمن في قانون المالية السنوية.[2]

تلجأ الدولة إلى التخفيض الضريبي بهدف تحقيق ضغط العبء الضريبي على المكلفين.

---

1) المرجع نفسه، ص 22.

2) نزيه عبد المقصود، مرجع سابق، ص، ص 123، 124.

من خلال هذا التعريف يمكن تصنيف التخفيض الضريبي إلى شكلين:

أ- تخفيض معدل الضريبة:

يصطلح عليه أحيانا بالمعدلات **(أسعار)** التمييزية و هي تعتبر من أشهر صور التمييز في المعاملة الضريبية، حيث يفرض مشروع الضريبة معدلات مختلفة وفق لنوع المشروع أو حجمها أو مدى مساهمة في تحقيق أهداف خطة التنمية، و يأخذ التخفيض في معدل الضريبة ثلاث أشكال رئيسية:

- الشكل الأول: يظل السعر العام للضريبة على ما هو عليه مع تخفيض هذا السعر بالنسبة لأوجه النشاط المراد تحفيزه، و يكون ذلك عادة في الحالات التي يرغب فيها المشرع تمييز مجالات محددة بمعاملة ضريبية أفضل دون بقية صور النشاط الخاضعة لنفس الضريبة.

- الشكل الثاني: تفرض الضريبة بمعدل منخفض مند البداية بالنسبة لكل أوجه النشاط الخاضعة للضريبة ثم يزداد معدل الضريبة بعد ذلك بالنسبة لأنشطة معينة و عادة ما يكون الغرض من ذلك تثبيط عملية الاستثمار في مجالات معينة و تشجيعها في مجالات أخرى.

- الشكل الثالث: فرض الضريبة بمعدل منخفض على أوجه النشاط المرغوب التوسع فيها.

ب- تخفيض المادة الخاضعة للضريبة:

المقصود بذلك استبعاد قيمة معينة من المادة الخاضعة للضريبة عند حساب الضريبة مثل ما هو معمول بهي في بعض الضرائب مثل الضرائب على الدخل الإجمالي.[1]

3- الإجراءات الضريبية التقنية:

يقصد بالإجراءات الضريبية ذات الطابع التقني المعالجة الضريبية لبعض الجوانب المرتبطة بالمؤسسة و يترتب عنها أثار ضريبية تحفيزية التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي من بينها:

أ- نظام الاهتلاك: على أنه التسجيل المحاسبي للنقص **(خسارة)** الذي يحدث في قيمة الاستثمار بفعل الاستخدام أو عامل الزمن و الهدف منه إظهار الاستثمارات في الميزانية بقيمتها الصافية.

1) المرجع نفسه، ص 124.

يعتبر طريقة لتوزيع تكاليف الاستثمار القابل للاهتلاك على دورات مدة حياة،[1] لهذا يعتبره المشرع الضريبي كتكلفة تتحملها المؤسسة من الضروري عدم إدماجها في الدخل الخاضع للضريبة، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بتدعيم مركزها المالي و تحديد استثماراتها المهتلكة يجب على المؤسسة اختيار أحد أنظمة الاهتلاك التالية:

- الاهتلاك الخطي (الثابت): وفقا لهذه الطريقة تحمل كل فترة محاسبية بنفس القدر من مصروفات الاهتلاك أي أن قسط الاهتلاك الثابت في كل دورة و يتحدد قسط الاهتلاك وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك الخطي} = \frac{\text{تكلفة حيازة الاستثمار}}{\text{العمر الانتاجى}}$$

نلاحظ أن هذه الطريقة سهلة إلا أنها تطرح مشكلة تحديد العمر الإنتاجي للاستثمار.[2]

- الاهتلاك المتناقص: حسب هذه الطريقة فان الاستثمار يهتلك بأقساط متناقصة في كل دورة و يحسب قسط الاهتلاك من القيمة الباقية للاستثمار في كل دورة.

يحسب قسط الاهتلاك المتناقصة وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك المتناقصة} = \text{معدل الاهتلاك الثابت} \left(\frac{100}{\text{مدة المنفعة}} \right) * \text{المعامل الجبائي}$$

---

1) ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك و جاك كاثي، نظرية المحاسبة تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد، محمد نال، كيلاني عبد الكريم كيلاني، بدون طبعة، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 372.

2) الدهراوي كمال الذين مصطفى، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 361.

3) باي مريم، محاضرات غير منشورة في مقياس المحاسبة المعمقة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010- 2011.

و الجدول الثاني يوضح المعاملات المستعملة في قسط الاهتلاك المتناقص:

الجدول رقم 03: المعاملات الجبائية المطبقة في نظام الاهتلاك المتناقص.

المدة العادية للاستعمال	المعاملات الحبائية
4 سنوات -5	1
6 سنوات -5	1.5
6 فما فوق	2

المصدر: باي مريم، محاضرات غير منشورة في مقياس المحاسبة المعمقة، المركز الجامعي لولاية ميلة، 2010- 2011.

تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من الشروط يجب مراعاتها عند اختيار هذه الطريقة و هي:

- أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

- تقديم طلب خطي للإدارة الضريبية من أجل تطبيق هذه الطريقة.

- عند اختيار هذا النوع من الاهتلاك لا يمكن للمؤسسة الرجعة فيه في نفس الاستثمار.

- لا يطبق هذا الاهتلاك إلا على الاستثمارات الجديدة.

- الاهتلاك المتزايد: وفقا لهذه الطريقة فان الاستثمار يهتلك وفقا لأقساط متزايدة كل سنة و من ناحية التشريع الضريبي لا توجد شروط لتطبيق هذه الطريقة و للاستفادة من هذا النظام يجب تقديم طلب للإدارة الضريبية مرفق بالتصريح السنوي للأرباح، يحسب قسط الاهتلاك المتزايد وفق العلاقة التالية:

$$\text{الاهتلاك المتزايد} = \text{المبلغ القابل للاهتلاك} \times \frac{\text{العمر المنقضي}}{\frac{2+n^2}{2}}$$ (1)

1) باي مريم، محاضرات غير منشورة في مقياس المحاسبة المعمقة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010- 2011.

مما سبق يمكن القول أن الاهتلاك يشكل تحفيز لصالح المؤسسة حيث بفضله يتمكن من تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي الخضوع للضريبة أقل.

ب- إمكانيات نقل و ترحيل الخسائر: حسب هذا الإجراء يمكن للمؤسسة طرح الخسائر السابقة من أرباح السنوات الموالية، معنى هذا أن خسارة السنة **(n)** تخرج من ربح السنة **(1+n)** قبل أن يتم إخضاع هذا الربح للضريبة و إذا لم يغطي هذا الربح كل الخسائر المحققة يتم نقل المبلغ المتبقي منها إلى السنة **(2+n).**

و تختلف مدة ترحيل الخسائر من دولة إلى أخرى، ففي الجزائر مثلا حدد المشرع الضريبي الجزائري مدة الترحيل ب **5 سنوات** و عليه فان الخسائر المحققة في سنة معينة تخصم من الأرباح المحققة في السنوات القادمة لتغطية الخسارة شرط ألا تتجاوز المدة **5 سنوات**.[1]

ج- إعادة استثمار الأرباح: وفقا لهذا الشكل يحق للمؤسسة من تخفيض ضريبي عن الأرباح الصافية المحققة في دورة الاستغلال و التي قررت إعادة استثمارها بشرط تقيدها ببعض الشروط و الالتزامات التي يصنعها المشرع الضريبي، و كمثال عن هذه التخفيضات يمنح النظام الضريبي الجزائري في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي تخفيضا يقدر ب **30%** من الدخل الخاضع للضريبة في حالة التزام المكلف بالخزينة بإعادة استثمار الأرباح في سنة تحقيقها أو السنة التي تليها.[2]

د- إعادة تقيم الاستثمارات: المقصود بها تلك العملية التي تعمل على تصحيح أرصدة حسابات الاهتلاك المحسوبة على أساس تكلفة تاريخية لتأخذ أثر ارتفاع الأسعار في الحسابات إذا هي عملية تقوم المؤسسة بموجبها بإعادة النظر في قيم استثماراتها، و بالتالي إعادة النظر في قيم أقساط اهتلاكها وفقا لهذه الطريقة منح المشرع الضريبي الجزائري كامتياز ضريبي لهذه المؤسسات معونة استثمارية تعادل مقدار الضريبية المستحقة على الفرق بين قيمة أقساط الاهتلاك وفقا لطريقة إعادة التقويم و أقساط الاهتلاك التقليدي و يعمل هذا الحافز على تدعيم قدرة التمويل الداخلي للمؤسسة و تحسين وضيفتها المالية.

---

1) حمو محمد و أسرير منور، مرجع سابق، ص 224.

2) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضرائب، منشورات الساحل، سنة 2004، ص 16.

ثانيا: التحفيز الجبائي المتعلق بالتصدير

من بين العمليات الاقتصادية تولي لها الدولة عناية خاصة بهذا التصدير، نظرا لدوره الرائد من حيث توفير العملة الصعبة و تحقيق بعض التوازنات الاقتصادية الهامة و من جملة الإجراءات التي اتخذتها الدولة لترقية التصدير و تنميته، هناك التحفيزات الجبائية التالية:

1- الحوافز الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل: تكون هذه الحوافز إما إعفاءات كلية للمداخيل من عملية التصدير و إما تخفيضات جبائية تتحدد في شكل معدل موحد أو وفقا لسلم تدريجي معين، و عادة ما يتناسب هذا الإجراء مع فترة أو مدة الإعفاء، طبيعة المنتوج ، شكل المصدر، شكل المؤسسة المستفيدة.[1]

2- الحوافز الجبائية المتعلقة بالحقوق الجمركية: وفقا لهذه الامتيازات يتم تشجيع التصدير بتخفيف عبء الحقوق الجمركية على الصادرات ذاتها أو الموارد الأولية و السلع الاستثمارية المستوردة بغرض استعمالها في إنتاج هذه الصادرات، و تتحدد نسبة التخفيف وفقا لمعايير منها:

- السلعة.

- حجم الطلب عليها في الأسواق العالمية و مقدار ما تحققه من تدفقات في العملة الصعبة على البلد المصدر.

3- الحوافز الجبائية المتعلقة برقم الأعمال: يعتبر إعفاء الصادرات من الضرائب على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة من الأساليب التحفيزية المهمة لتشجيع التصدير و عادة ما يعتمد هذا النوع من الحوافز لذا الدول التي ترتكز إيراداتها على هذا النوع من الضرائب، يمنح هذا النوع من الإعفاءات المنتجات المصدرة قدرة على الانتشار على المنافسة و الانتشار في الأسواق الخارجية.[2]

---

1) لخضر يحيى، مرجع سابق، ص 32- 34.

2) حمو محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص، ص 225، 226.

ثالثا: التحفيز الجبائي المتعلق بالتشغيل

يقصد بالتشغيل توفير عدد من الوظائف و مناصب العمل في شت ميادين النشاط الاقتصادي و مختلف مستويات العمل بالشكل الذي يلبي أكبر عدد من طلبات اليد العاملة و يأخذ الامتياز الخاص بالتشغيل الأشكال التالية:

1- التخفيض على الشخص المستغل: حيث هذا الشكل يتم تخفيض جزء معين من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة حسب كل شخص أو منصب شغل تحدثه المؤسسة و هذا وفقا لمعايير و شروط يحددها القانون، يكون هذا التخفيض عبارة عن اقتطاع مبلغ ثابت من الدخل الخاضع للضريبة أو عن طريق إتباع سلم يتناسب طرديا مع عدد المناصب المحددة و قد يطال هذا التخفيض الضرائب، و الرسوم التي تستعملها المؤسسة جراء الأجور مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي و بالتالي زيادة الطلب على اليد العاملة.[1]

2- التخفيضات الضريبية للمؤسسة ذات الكثافة العمالية: وفق هذا الشكل للمؤسسة ذات الكثافة العمالية إمكانية المفاضلة في معدل الاقتطاع الذي يطال دخول المؤسسات على أساس رأس المال/ اليد العاملة فتكون المفاضلة في تخفيض المعدل الضريبي و المؤسسات ذات الكثافة و رفعة بالنسبة للمؤسسة ذات الكثافة في رأس المال كما تمنح تخفيضات على الأرباح المعاد استثمارها بهدف خلف مناصب شغل جديدة.

المطلب الثالث: الشروط المتحكمة و العوامل المؤشرة في سياسة التحفيز الجبائي

إن تحقيق فعالية الحوافز الجبائية لصلاح الأنشطة التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية مرتبط بعدة شروط و عوامل و سنتعرف عليها فيمايلي:

أولا: الشروط المتحكمة في سياسة الحوافز الجبائية

إن نجاح سياسة الحوافز الجبائية و تحقيق الأهداف المرجوة منها مرهون بجملة من الشروط نذكر منها:

- يجب توجيه هذه التحفيزات إلى أنشطة المهمة و المعلن عن أولويتها وفقا للسياسة الاقتصادية للدولة.

---

1) لخضر يحيى، مرجع سابق، ص، ص 33، 34.

- يجب أن تتناسب هذه التحفيزات مع درجة أهمية كل نشاط.

- ضرورة تغطية العبء الناتج عن هذه التحفيزات بالنسبة لميزانية الدولة، أي مواجهة العجز الذي قد يصاحب ميزانية الدولة جراء هذه التحفيزات0

- ضرورة تقيم هذه السياسات بالاعتماد على المؤشرات كحجم الاستثمارات المحققة، توزيعها الجغرافي، حجم اليد العاملة المشغلة، حجم الصادرات خارج المحروقات...الخ، و ذلك بهدف معرفة مدى تحقيق هذه السياسة للأهداف المرجوة منها.

- ضرورة تأهيل الإدارة الضريبية حيث يجب أن تكون نشطة، نزيهة، عادلة، تمتلك عناصر مؤهلة، تقوم بواجبها على أكمل وجه.

- تنمية وجود جهاز تنفيذي قوي لأن الأمر لا يتعلق بوجود عمل تشريعي منسجم بقدر ما هو حاجة ماسة و أكيدة إلى جهاز تنفيذي قوي. [1]

ثانيا: العوامل المؤثرة على سياسة الحوافز الجبائية

إضافة إلى أن الشروط السابقة الذكر هناك عوامل تؤثر على سياسة الحوافز الجبائية تنقسم هذه العوامل من حيث طبيعتها إلى عوامل ذات طابع ضريبي و أخرى ذات طابع غير ضريبي:

1- العوامل ذات الطابع الضريبي: هي تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالتقنيات المستعملة في إطار الحوافز الجبائية، يمكن أن تؤثر على هذه السياسة بالإيجاب أو بالسلب يمكن تحديدها في النقاط التالية:

أ- طبيعة الضريبة محل التحفيز: يحتوي النظام الضريبي على عدة ضرائب تندرج ضمن صنفين ضرائب مباشرة و أخرى غير مباشرة، كما أن تأثير هذه الضرائب يختلف حسب طبيعته الضريبية، و بالتالي فان تحديد نوع الضريبة التي سوف تكون محل التحفيز له أهمية بالغة على مستوى فعالية ذلك التحفيز، و على هذا الأساس تحدد الضريبة حسب أهميتها و مردوديتها بالنسبة للمؤسسة، و عليه فان الاختيار المناسب للضريبة محل التحفيز يتأثر من خلال الدواسة الجديدة للوعاء الضريبي، ذلك أن الضريبة تتحدد بنوع الوعاء الخاضع لها.

1) المرجع نفسه، ص 38.

ب- شكل التحفيز: تختلف أشكال التحفيز الجبائي باختلاف الأهداف الموجودة منه، نجد من بين الأشكال الإعفاء أو التخفيض من معدلات الضريبة أو التقليص من الوعاء الضريبي عليه فان كل دولة تختار المزيج التحفيزي الذي يتناسب مع أهدافها و في هذا الصدد نلاحظ أن الإعفاءات الضريبية أكثر شيوعا في السياسات التحفيزية كونه يعمل على تخفيض تكلفة الاستثمارات و بتالي زيادة إقبال المؤسسات على الاستثمار بالشروط المقابلة لهذا الإعفاء، و على الدولة أن توفق بين مصلحتها بعدم الإضرار بالخزينة العامة و مصلحة المؤسسة بتخفيف العبء الضريبي عليها.[1]

ج- زمن وضع التحفيز:عنصر الزمن عامل مهم في سياسة الحوافز الجبائية حيث من الضروري قبل تطبيق الإجراءات التحفيزية تحديد الوقت المناسب لها و الفترة الزمنية اللازمة لسريانها و الكفيلة بتحقيق الأهداف المراد بلوغها من خلالها، و عادة ما تمنح التحفيزات الجبائية قبل و عند بداية نشاط المؤسسة لأنها تكون قد أنفقت أموالا ضخمة أو هي بصدد إنفاقها.[2]

د- مجال تطبيق التحفيز: من أجل نجاح سياسة التحفيز الجبائي يجب تحديد إطار عملي تعمل وفق هذه السياسة، لذا أن المشرع يضع جملة من الشروط و المقاييس قصد تحديد طبيعة و نوعية الاستثمار، مراحل تقدمه و كذا المواد و الوسائل المعنية بالتحفيز لأهميتها في تحقيق المشروع، و عليه فانه يجب عدم التمادي في تقديم التحفيزات، و يجب توجيهها إلى الاستثمارات المنتجة التي لها القدرة على تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة.[3]

2- العوامل ذات الطابع غير الضريبي: تتطلب فعالية سياسة الحوافز الجبائية محيط و مناخ ملائم يسمح لها بالقيام بالأدوار التي وضعت من أجلها و لقد قام الأستاذ **(BERNARD VENAY)** بتحديد أربع عوامل خارجية لها أهميتها و دورها في التأثير على سياسة الحوافز الجبائية.

---

1) المرجع نفسه، ص، ص 35، 36.

2) حمو محمد و أوسرير منور، مرجع سابق، ص،219.

3) لخضر يحيى، مرجع سابق، ص 36.

أ- العنصر الإداري: يؤثر مستوى و نوعية المعاملات الإدارية في نجاعة سياسة الحوافز الجبائية فكلما كانت هناك معوقات إدارية كالبيروقراطية، المحسوبية و الرشوة إلى غيرها من السلوكيات الإدارية السلبية كلما أثر ذلك سلبا على فعالية الإجراءات التحفيزية، لهذا لابد من توفير أجهزة إدارية تتميز بالكفاءة و النضج القانوني و التنظيمي شهر على عملية التحفيز.

ب- العنصر السياسي: يراعي كل مستثمر سواء كان محلي أو أجنبي في اتخاذه لقرار الاستثمار الحالة السياسة لمكان الاستثمار، لهذا فان الاستقرار السياسي يعتبر أحد المتطلبات الهامة لأي مشروع استثماري و غيابه يزيد من نسبة المخاطرة من حيث الخسارة و بالتالي فان سياسة الحوافز الجبائية لن تكون لها دور فعال في اتخاذ قرار الاستثمار في ظل وضع سياسي متدني و مضطرب خال من الاستقرار و يمكن تحليل المخاطرة السياسة على مستويين:

- على مستوى المستثمر الوطني: تتمثل في المخاطرة السياسية بالنسبة للمستثمر المحلي في الأحداث و التغيرات السلبية التي تحدث داخل الدولة.

- على مستوى المستثمر الأجنبي: تتمثل المخاطرة السياسية التي يوجهها المستثمر الأجنبي في الأوضاع الداخلية غير المستقرة للبلد يتم فيه الاستثمار بالإضافة إلى التغيرات في العلاقات الدبلوماسية إلي تربط الدولة التي ينتمي إليها المستثمر الأجنبي بالدولة المستقبلية لاستثماره.

ج- العنصر التنقبي: تعتبر البنية الاقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع استثماري بحيث تساهم بقسط كبير في إنشاء بيئة ملائمة للاستثمار، و من تم المساهمة في إنجاح سياسة التحفيز الجبائي، فالبلدان التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة بما في ذلك وجود مناطق صناعية، تسهيلات الاتصال و التمويل العام يكون لها الحظ الكبير في جلب المستثمرين الخواص، أما في حالة العكس تكون فرص نجاح سياسة التحفيز الجبائي ضعيفة، لذا قبل وضع أي إجراء تحفيزي، يجب توفير الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار.

د- العنصر الاقتصادي: تستدعي فعالية سياسة الحوافز الجبائية وجود وضعية اقتصادية مشجعة من حيث وفرة الأسواق، اليد العاملة المؤهلة و مصادر التموين بالمواد الأولية و كذا جودة شبكة الاتصال و التسهيلات المتعلقة بالتعاملات الاقتصادية و المالية الخارجية بالإضافة إلى استقرار العملة و مرونة سياسة الأسعار و الإثمان **(مقدار القروض و السلف المصرفية الممنوحة من طرف النظام المصرفي)0**[1]

1) المرجع نفسه، ص 22.

المبحث الثالث: التحفيزات الجبائية و الاستثمار- الإطار القانوني و المؤسسي-.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية انتهجت الجزائر سياسات متعددة تهدف معظمها إلى تحقيق تنمية اقتصادية متكاملة، و بما أن للاستثمار دور فعال في تحريك عجلة التنمية فقد خطي باهتمام كبير مند الاستقلال، حيث صدرت عدة قوانين تضمن العديد من الحوافز للمستثمر، بالإضافة إلى إنشاء العديد من الهياكل التي اقتصر دورها على ترقية و دعم الاستثمار في الجزائر و هو ما سنحاول التعرف عليه فيمايلي:

المطلب الأول: الإطار القانوني للتحفيزات الجبائية للاستثمار

لقد عالجت الجزائر مسألة الاستثمار مند الاستقلال عن طريق مجموعة من القوانين المتعاقبة حيث صدرت عدة تشريعات تضمن العديد من الحوافز و المزايا للمستثمرين و من بين هذه القوانين مايلي:

- قانون رقم 277/36 الصادر بتاريخ 26- 07- 1963 كأول قانون للاستثمار.

- قانون رقم 66/ 284 المؤرخ في 15- 12- 1966 كثاني قانون للاستثمار.

- قانون رقم 82/ 11 المؤرخ في 21- 08- 1982 كثالث قانون للاستثمار.

- قانون رقم 88/ 25 المؤرخ في 12- 07- 1988 كرابع قانون الاستثمار.

- قانون رقم 93/ 12 المؤرخ في 05- 10- 1993 المتعلق بتشجيع و ترقية الاستثمار في الجزائر.

- الأمر الرئاسي رقم 01/ 03 الموافق ل 02- 08- 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.[1]

1) حجار مبروكة، مرجع سابق، ص 79- 84.

ما يلاحظ على قوانين فترة الستينات و الثمانينات أنها لم تكن ذات فعالية في تنمية الاقتصاد الوطني و أدت دورا ثانويا في ترقية الاستثمار و يرجع هذا الفشل أو الاخفاض إلى أسباب التالية:

- تهميش القطاع الخاص و إيكال المشروعات الهامة للمؤسسات العمومية.

- تضمن هذه القوانين إجراءات و تعقيدات بيروقراطية كثيرة.

- البيئة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لم تكن مشجعة على المبادرة.

- نقص الامتيازات الضريبية في حد ذاتها و عدم فعاليتها.[1]

أما فيما يخص قانون سنة 1993 و الأمر الرئاسي رقم 01/ 03 فيلاحظ عليها أن مجال الاستثمار فيها أصبح واضح المعالم لهذا سنحاول التركيز عليها فيمايلي:

أولا: التحفيزات الجبائية في ظل قانون الاستثمار لسنة 1993

تزامن ظهور هذا القانون مع الإصلاح الضريبي لسنة 1993 و هو يبين الإرادة الواضحة للدولة من أجل تشجيع و توسيع الاستثمار و قد أحدث هذا القانون عدة تغييرات لارتكازه على مايلي:

- إنهاء التفرقة بين الاستثمار العمومي و الخاص من جهة و المستثمر المحلي و الأجنبي من جهة أخرى.

- عدم فرض إجراءات معقدة بهدف تسهيل عملية الاستثمار.

- تقديم و تسهيل الضمانات المشجعة على الاستثمار على المستوى الجبائي و الجمركي حيث تقوم الوكالة الوطنية لدعم و ترقية الاستثمار **(APSI)** المنشأة وفق هذا المرسوم بمساعدة المستثمرين و منح المزايا المنصوص عليها في القانون و فيمايلي أهم التحفيزات الجبائية التي أتى بها هذا القانون و التي يمنحها للمؤسسات وفقا للنظام العام و النظام الخاص إضافة إلى هذا التحفيزات للاستثمارات المنجزة في مناطق أخرى.

1) المرجع نفسه، ص 79- 84.

1- النظام العام:

يستفيد من التحفيزات الجبائية في إطار هذا القانون كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين العموميين أو الخواص، المقيمون و المحققون لاستثمارات في الجزائر و في مناطق غير المناطق الخاصة و المناطق الحرة و في إطار الاتفاقية أو لهم استثمار في طريق الانجاز إلى غاية 05 أكتوبر 1993 أو يملكون استثمارا في طور الاستغلال مند 05 أكتوبر 1982 و تتمثل أنواع الاستثمار حسب هذا النظام في الاستثمار الجديد توسيع القدرات الإنتاجية، إعادة الهيكلة و التأهيل و يتضمن كل الأنشطة الخاصة بإنتاج السلع أو الخدمات الصناعية، الزراعية، السياحية، النقل، التجارة...الخ.

و تشتمل الشروط العامة للاستفادة من هذا النظام في:

- الاكتتاب عند التصريح بالاستثمار و الحصول على رد ايجابي لطلب منح المزايا خلال 60 يوما من إيداعه، و يستفيد المستثمر من الإعفاءات المختلفة و التحفيزات التي تدخل في إطار النظام العام لتحفيز الاستثمار على مرحلتين، الأول تتعلق بمرحلة انجاز المشروع التي لا يمكن أن تتجاوز ثلاث سنوات إما المرحلة الثانية فتتعلق بمرحلة الدخول في الاستغلال.[1]

أ- الحوافز الضريبية الممنوحة خلال مرحلة انجاز المشروع:

تستفيد الاستثمارات المعينة من تحفيزات جبائية خلال سنوات ابتدءا من تبليغ الوكالة العقارية، تتمثل هذه الامتيازات فيمايلي:

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية للحصول على العقارات.
- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بمعدل منخفض قدره **0.5%** فيما يخص تأسيس الشركات و الزيادات في رأس المال.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للسلع و الخدمات التي توظف مباشرة في ايطار الاستثمار، سواء المستوردة أو المحلية و التي تدخل ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- تطبيق نسبة مخفضة تقدر **03%** في مجال الحقوق الجمركية على السلع المستوردة و التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

1)الأمر التنفيذي 03/01 المؤرخ في 20- 08- 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار.

ب- الحوافز الضريبية الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال:

بعد انتهاء فترة انجاز الاستثمار يستفيد ذلك الاستثمار ابتداء من تاريخ الشروع في استغلاله من امتيازات أخرى سواء بصفة مؤقتة أو دائمة و تتمثل هذه الامتيازات فيمايلي:

- إعفاء لمدة تتراوح ما بين **02** إلى **05** سنوات من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري.

- تطبيق النسبة المخفضة و المقدرة ب **33%** على الأرباح المعاد استثمارها بعد انقضاء فترة الإعفاء المحددة من **02** إلى **05** سنوات بصفة دائمة.

- إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري إذا كانت السلع موجهة للتصدير و ذلك حسب رقم الأعمال المحقق.

- تشحين المشتريات من السوق المحلية للسلع المودعة لدى الجمارك و الموجهة لتموين المنتجات المعدة للتصدير من إعفاء من الحقوق و الرسوم، كما تستفيد كذلك من عمليات الخدمات المرتبطة بهذه المشتريات.

2- النظام الخاص:

حسب هذا النظام يتم تطبيق التحفيزات الجبائية على الاستثمارات التي تقام في المناطق المعدة للترقية و كذلك الاستثمارات المقامة في المناطق الحرة.

من خلال هذا نفرق بين نوعين من أنظمة الامتيازات وفقا للنظام الخاص تحفيزات جبائية تخص المناطق الحرة و تحفيزات جبائية تخص المناطق الخاصة.

أ- تحفيزات جبائية للمناطق الخاصة:

تستفيد من المزايا الضريبية المؤسسات التي تنجر استثماراتها المصنفة حسب المناطق الواجب تطويرها و دعمها من التوازن الجهوي و التوسيع الاقتصادي و تكون الاستفادة من الامتيازات عبر مرحلتين: مرحلة الانجاز و مرحلة الاستغلال.

---

1)Ministère des finance, DGE: Guide pratique du contribuable ed, SAHAL, 2004, P17.

- التحفيزات الجبائية الممنوحة خلال مرحلة انجاز الاستثمار.

تستفيد خلال هذه المرحلة المؤسسة من نفس التحفيزات التي تمنح للنظام العام خلال هذه المرحلة و هناك تحفيزات إضافية تشتمل في تتكفل الدولة جزئيا أو كليا بالنفقات المترتبة عن أشغال الهياكل القاعدية اللازمة لانجاز الاستثمار بعد أن تقومها الوكالة، كما تستفيد أيضا من حق التنازل عن أراضي الدولة بسعر منخفض يمكن أن يصل إلى الدينار الرمزي.

- التحفيزات الجبائية الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال:

عند الشروع في الاستغلال تستفيد المؤسسة المعنية بعدة امتيازات سواء بصفة و دائمة أو مؤقتة تتمثل فيمايلي:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري لفترة تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات.

- إعفاء من الرسم العقاري بالنسبة للملكيات التي تدخل في إطار الاستثمار ابتدءا من تاريخ الحصول عليها (مدة الإعفاء بين 05 إلى 10 سنوات).

- في حالة إعادة استثمار الأرباح بعد انتهاء مدة الإعفاء يخفض معدل الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 50 % أي تطبيق نسبة 16.5%.[2]

و تحتوي المناطق على بعض الولايات التي لها معاملة خاصة و ذلك بسبب موقفها الضريبي و تصنف على النحو التالي:

- نظام الجنوب الكبير: يمثل الجنوب الكبير المساحة التقليمية المشكلة من المناطق الإدارية لولايات أدرار، اليزي، تمنراست، تندوف و تستفيد المؤسسات الممارسة لأنشطة و المنجزات لاستثمارات في هذه المناطق من امتيازات جبائية خلال مرحلة الانجاز و مرحلة الاستغلال.

- نظام الطرق الثاني للجنوب: الطرق الثاني للجنوب هو المساحة الإقليمية المشكلة من الحدود الإدارية للولايات التالية (بشار، ورقلة، الوادي، البيض، النعامة، بسكرة، غرداية، الأغواط، الجلفة).[2]

1) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، 2006، ض 18.

2) حجار مبروكة، مرجع سابق، ص، ص 83، 84.

و يستفيد الطرق الثاني للجنوب من تحفيزات جبائية خلال مرحلتين الانجاز و الاستغلال.

ب- تحفيزات جبائية للمناطق الحرة:

المناطق الحرة هي مساحات مضبوطة حدودها تمارس فيها أنشطة صناعية و خدمات تجارية يتم إحداثها بمرسوم تنفيذي يحدد موقعها الجغرافي و حدودها و قوامها و مساحتها عند الاقتضاء يتم تحديد الأنشطة التي يسمح بممارستها فيها.

إن المؤسسات التي تنجز استثماراتها في المناطق الحرة تستفيد من التحفيزات التالية:

- إعفاء من جميع الضرائب و الرسوم و من كل الاقتطاعات الضريبية و الجمركية ما عدا الحقوق و الرسوم المتعلقة بالسيارات السياحية و غيرها و التي لا تدخل في نشاط المؤسسة.

- الإعفاء من الضرائب لعائدات رءوس الأموال الموزعة و الآتية من نشاطات داخل المنطقة الحرة.

- أجور العمال و الموظفين الأجانب يخضعون إلى IRG كمعدل بنسبة 20% باقي العمال و الموظفين الجزائريين يخضعون إلى مبادئ القانون العام للضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: انجاز الاستثمار

تمنح الامتيازات الخاصة بهذه المرحلة وفق نظامين النظام العام و الخاص:

أ- النظام العام: تستفيد المؤسسة من:

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

- الإعفاء من حقوق الملكية بمقابل لكل الاقتناءات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

- تطبيق معدل مخفض لحركة التجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.

---

1) صالحي صالح، أساليب تنمية المشروعات المصغرة و الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العدد 3، ص 36.

ب- النظام الخاص: بالإضافة إلى التحفيزات السابقة و الواردة وفقا للنظام العام نذكر:

- تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف الناتجة عن الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لانجاز الاستثمار.

2- مرحلة استغلال الاستثمار: يتم الاستفادة من الامتيازات التالية:

- الإعفاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة و الدفع الجغرافي و الرسم على النشاط المهني.

- الإعفاء لمدة 10 سنوات من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

- منح مزايا إضافية مثل تأجيل العجز لإمكانية ترحيل الخسائر التي من شأنها تحسين أو تسهيل الاستثمار.

و مما ميز هذا القانون عن غيره من قوانين الاستثمار هو عدم تفرق بين المستثمر الوطني و المستثمر الأجنبي و بين المستثمر العمومي و الخاص، و بين الشخص الطبيعي و المعنوي.[1]

المطلب الثاني: الإطار المؤسسي للتحفيزات الجبائية و الاستثمار

في مجال تدعيم الإطار القانوني للتحفيزات الجبائية المتعلقة بالاستثمار ثم إنشاء هياكل أدارية ترمي لمساندة و تطوير مشاريع الاستثمار.

في هذا الإطار تم إنشاء الهياكل التالية:

أولا: بمقتضى الأمر الرئاسي رقم (01- 03) الموافق ل 20 أوت 2001 ثم إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) خلفا لوكالة ترقية و متابعة الاستثمارات (APSI) و هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري في خدمة المستثمرين الوطنيين و الأجانب و تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي.

1) الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار.

1- مهام الوكالة: و هي تتولى المهام التالية:

- ضمان ترقية الاستثمار و تطويرها و متابعتها.

- استقبال المستثمرين المقمين و غير المقيمين و إعلامهم و مساعدتهم.

- تسهيل القيام الإجراءات التأسيسية للمؤسسات و تجسيد المشاريع بواسطة خدمات الشبابيك الوحيدة اللامركزية.

- تسيير المزايا المرتبطة بالاستمرار.

- تسيير صندوق دعم الاستثمار.

- التأكد من احترام الالتزامات التي تعهد بها المستثمرون خلال مدة الإعفاء.

- المشاركة في تطوير و ترقية مجالات و أشكال جديدة للاستثمار.[1]

2- شروط الاستفادة من التجهيزات الجبائية في ظل ال ANDI:

للاستفادة من خدمات الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار لابد من توفير الشروط التالية:

أ- 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.

ب- شروط تتعلق بالطبيعة القانونية للمستثمر:

من أجل الاستفادة من الامتيازات الضريبية يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تكتسب الشخصية المعنوية و أن تكون منظمة في شكل شركات أشخاص تخضع جبريا أو اختياريا إلى الضريبة على أرباح الشركات.

---

2) Katia louhi, évaluation des avantayesfiscaux accordés par l'ayence national de développement l'investissement (ANDI), mémoire de fin d'étude, custom and fixal Alegria Institute, p 26.

ج- شروط شكلية و إدارية:

من أجل الاستفادة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر **(01-03)** يجب على المؤسسات الاقتصادية الذي تتوفر فيها الشروط أن تتقدم بطلب لهاته الامتيازات في نفس الوقت التصريح بالاستثمار إلى الوكالة الوطنية لترقية و تطوير الاستثمار.

2-آلية عمل الوكالة:

في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ إيداع الطلب المتعلق بالامتيازات الجبائية تقوم الوكالة بتزويد المستثمرين بكل الوثائق الإدارية الضرورية لانجاز الاستثمار.

تبليغ المستثمر بقرار منحه المزايا المطلوب أو رفض منحه إياها، و في حالة عدم الرد من قبل الوكالة أو الاعتراض على قرارها يمكن أن يقدم المستثمر طعنا لدى السلطة الوصية على الوكالة التي يتاح لها أجل أقصاه خمسة عشر يوما مرد 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 و المتمم للأمر **(01- 03)** المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار فانه أصبح للوكالة ابتدءا من تاريخ إيداع طلب الاستفادة من مزايا مدة أقصاه:

- اثنان و سبعون ساعة لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالانجاز.

- عشرة أيام لتسليم المقرر المتعلق بالمزايا الخاصة بالاستغلال.[1]

1) المادة 05 من الأمر رقم 06- 08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدل و المتمم للأمر (01- 03) المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتطوير الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد 47، الجزائر.

ثانيا: الشبابيك الوحيدة اللامركزية

من أجل التخلص من متاعب البيروقراطية و تسهيل الإجراءات الإدارية أمام المستثمرين المحليين و الأجانب ثم إنشاء الشبابيك الوحيدة اللامركزية على المستوى الوطني تشمل الإدارات و الهيئات العمومية المعنية (الوكالات الوطنية لترقية الاستثمار) و ممثلين محليين للوكالة و قد أنشئت من أجل تأمين سهولة العمليات الاستثمارية و هو المخاطب الوحيد للمستثمرين و يبين الجدول: الهيئات و الإدارات الموجودة داخل كل شبابيك وحيد مركزي و الخدمات التي يقومها.

يخضع التماس خدمات الشباك الوحيد لإدارة المستثمرين بإنشاء إيداع تصريح بالاستثمار و طلب المزايا، و يكون ممثلوا الهيئات و الوزارات في الشباك الوحيد مؤهلين قانونيا و مخولين لتقديم الخدمات الإدارية مباشرة على مستوى هذا الشباك، كما توفر الوكالة و بناءا على تعويض من الإدارات المعنية الوثائق المطلوبة قانونيا من أجل انجاز الاستثمار و ذلك ابتداءا من تاريخ الإيداع القانوني لتصريح الاستثمار و طلب الامتياز.[1]

ثالثا: المجلس الوطني للاستثمار (CNI)

هو جهاز استراتجي لدعم و تطوير الاستثمار يشرف عليه رئيس الحكومة بالمهام التالية:

- اقتراح استراتجيات الاستثمار و أولوياته.
- اقتراح تدابير التحفيز للاستثمار مباشرة للتطورات الملحوظة.
- تحديد المناطق المعنية بالتنمية و المزايا التحفيزية.
- المصادقة على مشاريع اتفاقيات الاستثمار.[2]

---

1) المادة 21 من الأمر (01- 03) المتعلق بتطوير الاستثمار.

2) منصوري الزين، مرجع سابق، ص134.

الجدول رقم 04: الهيئات و الإدارات الموجودة داخل شبابيك وحيدة مركزية والخدمات التي تقوم بها

الشبابيك	الهيئات	الخدمات
الاستقبال للتوجيه	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار	إعلام، توجيه، تسليم ملف، إيداع تصريحات، منح الامتيازات.
السجل التجاري	المركز الوطني للسجل التجاري	تسليم شهادة عدم أسبقية التسمية و الإيصال المؤقت للسجل التجاري.
الجمارك	مديرية الجمارك	الإعلام حول التنظيم الجمركي.
الضرائب	مديرية الضرائب	مساعدة المستثمر في حدود الإجراءات لتجاوز الصعوبات الجبائية لتنفيذ قرار منح الامتيازات.
العقار	الهيئة المكلف بالعقار و لجنة التسيير المحلي لترقية الاستثمار	إعلام على الإمكانيات العقارية و تسليم قرار حجز العقار.
العمران	مديرية العمران	مساعدات المستثمر للحصول على رخصة البناء و التصريحات الأخرى.
وزارة العمل	مديرية التشغيل	تسليم رخصة العمل للأجانب إعلام حول القوانين و التشريعات الخاصة بالعمل.
حصيلة الضرائب	مديرية الضرائب	تحصيل الحقوق المتعلقة بأعمال الانجاز أو تعديل المؤسسات و محاضرات مداولة هياكل التسيير و الإدارة.
حصيلة الخزينة	مديرية الخزينة	تحصيل الحقوق المتعلقة بعائدات الخزينة غير المتحصل عليها من طرف حصيلة الضرائب المتعلقة بإنشاء الشركات.
المندوبية التنفيذية للبلدية	المندوبية التنفيذية للبلدية	المصادقة على جميع الوثائق اللازمة المتعلقة بتكوين الملف.

المصدر: يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوالضياف - مسيلة-، 2006- 2007، ص 125.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم التحفيزات الجبائية و علاقتها بالاستثمار، و ذلك بالاعتماد على قوانين الاستثمار لسنوات ما بعد الاستقلال و مكنه ذلك من استخلاص مايلي:

- التحفيزات الجبائية هي مجموع الإجراءات، و التدابير التحفيزية التي تخص بها الدولة مجموعة من الأعوان الاقتصاديين، و هذا بغية تحقيق أهداف معينة.

- ترتبط فعالية سياسة الحوافز الجبائية، بمجموعة من العوامل التي يجب أخدها بعين الاعتبار دون إهمال لأي عنصر منها.

- تعتبر التحفيزات الجبائية من بين أهم الركائز التي اعتمدت عليها الجزائر لتحقيق التنمية الاقتصادية.

- عملت الجزائر على توفير مناخ ملائم للاستثمارات المحلية و الأجنبية من خلال سنها لقوانين و مراسيم تشريعية و تنفيذية منظمة و مدعمة للاستثمار في الجزائر من جهة و إنشاءها لهياكل تعمل على ترقية و تطوير الاستثمار من جهة أخرى.

- الاستفادة من التحفيزات الجبائية يجب على الأعوان الاقتصاديين المعنيين بالأمر الالتزام بشروط و إجراءات معنية.

و هو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الميداني من هذه الدراسة.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية حول دورالتحفيزات الجبائية في

ترقية الاستثمار

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار.

تمهيد:

بعد أن استعرضنا مختلف محاور الدراسة النظرية بدءا بالا يطار العام للضريبة و مرورا إلى السياسة الضريبية و الإصلاحات الضريبية التي عرفتها الجزائر و أخيرا التحفيزات الجبائية و الاستثمار.

و بما أن ذلك كان على سبيل الدراسة النظرية فإننا سنحاول إسقاط أهم تلك العناصر على الواقع التطبيقي، بالاعتماد على ما توفر لدينا من معلومات من خلال دراسة التحفيزات الجبائية الممنوحة لإحدى المؤسسات في ايطار الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار كنموذج تطبيقي و كيف ساهمت هذه التحفيزات في دعم العناصر المحفزة للاستثمار لهذه المؤسسة.

و في محاولة منا لتحقيق ذلك فإننا سنعمد إلى تحديد و تعريف ميدان الدراسة **(مبحث أول)**، عرض و تحليل الميزانيات المالية للمؤسسة **(مبحث ثاني)**، و دراسة الامتيازات الضريبية التي استفادة منها المؤسسة **(مبحث ثالث)**.

المبحث الأول : تحديد و تعريف ميدان الدراسة

تعتبر مفتشية القرارم " ڤوڤة " أحد المصالح الخارجية لوزارة المالية، أنشئت هذه الأخيرة بموجب التقسيم الإداري لسنة **1985م** و كانت البداية الفعلية لها في **6 جانفي 1986م**، حيث ضمت كل من الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال، لكن في سنة **1994م** تم إدماج كلا النوعيين تحت مفتشية واحدة تحمل اسم **"L'inspiction polyvalente"**

بالإضافة إلى أنها ضمت كل من حقوق التسجيل و الطابع و كذلك الضرائب الغير مباشرة، لكن ابتدءا من سنة **2001م** تم استثناء حقوق التسجيل و الطابع من اختصاصها على أساس أنه تم إنشاء قسم خاص بالتسجيل و الطابع في دار المالية بالولاية.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ×

المؤسسة **"×"** التي كانت محل دراستنا هي شركة ذات مسؤولية محدودة تم تأسيسها بموجب العقد التأسيسي بين المالكين **"A" و "B"** و برأس مال قدره **"10000000دج"** قسم إلى **100** رخصة بقيمة **100000دج** لكل واحدة سددت قيمتها كاملة و وزعت على الشركاء بنسب المساهمة كمايلي:

- **السيد "A":50** حصة مرقمة من **1** إلى **50.**
- **السيد "B": 50**حصة مرقمة من **1** إلى **50**

و يمكن رفع رأس مال الشركة مرة واحدة أو مرات عديدة سوءا برضا الشركاء أو بمقرر من الجمعية العامة الغير عادية و ذلك وفق مايلي:

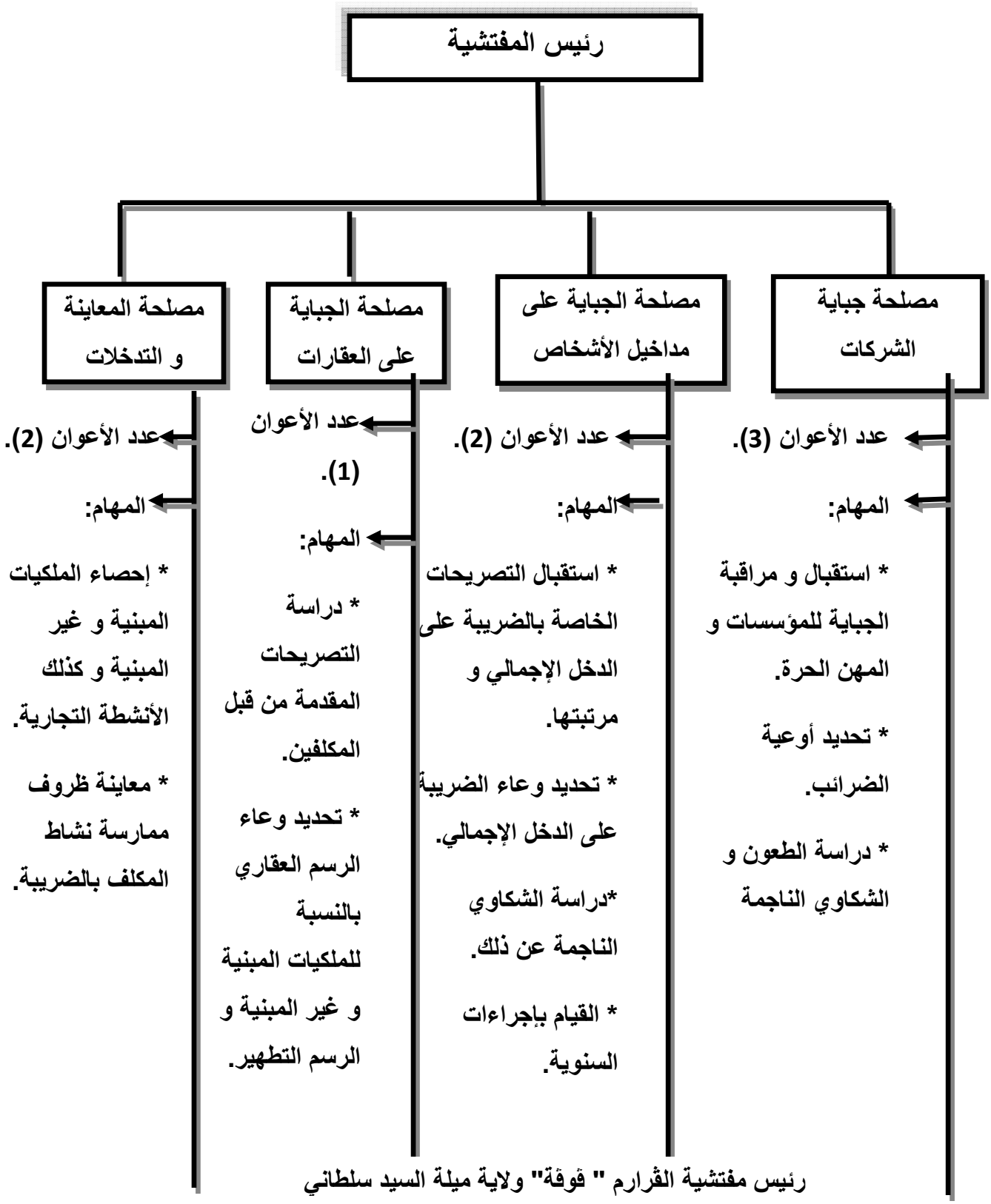
- إحداث حصص جديدة توزع تمثيلا لتقديمات حصص نقدية أو عينية.

- رفع القيم الاسمية للحصص الموجودة.

- إدماج الارتباطات الناتجة عن الأرباح التي لم توزع.

أما خفض رأس المال فيكون عن طريق إنقاص عدد الأسهم أو التخفيض في قيمتها الاسمية بدون أن يقل عن **10000000دج** بدأت الشركة نشاطها في **2 ماي 2005** و كان رقم قيدها في السجل التجاري **05 ب 0322758.**

الشكل رقم (02):الهيكل التنظيمي لمفتشية القرارم "قوقة" ولاية ـــميلة-



رئيس مفتشية القرارم " قوقة" ولاية ميلة السيد سلطاني

المطلب الثاني: نشاط المؤسسة

يتمثل نشاط الشركة في تنفيذ الأعمال الفنية **(السدود، الجسور، مطارات، طرق، أبار، أنفاق...الخ)**.

كذلك تنفيذ الأعمال الكبرى للتهيئة العمرانية و كل الأشغال المرتبطة بميدان الري، و الترتيبات القاعدية، و البناءات، لهذا تم تسميتها شركة **"× "** للأشغال العمومية، حددت مدة الشركة ب "99 سنة" ابتدءا من تاريخ قيدها في السجل التجاري ما عدا في حالتي الحل المسبق، أو التمديد المنصوص عليهما في القانون الأساسي.

المبحث الثاني: عرض و تحليل الميزانيات المالية للمؤسسة "×"

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مختلف الميزانيات المالية للمؤسسة **"×"** ابتدءا من تاريخ مزاولتها النشاط و ذلك سنة **2005م** إلى غاية سنة **2009م** و ذلك بالاعتماد على ما توفر لدينا من معلومات في هذا السياق.

المطلب الأول: عرض الميزانية المالية للمؤسسة "×"

البيانات	2005	2006	2007	2008	2009
أصول ثابتة	17257404	37465571	24991839	81998899	143188105
أصول متداولة	4431263	60377028	30027888	85933627	210768603
أصول دائمة	100000	1100000	1100000	100000	1100000
خصوم متداولة	30246747	87123233	69658443	98308782	282426847

من إعداد الطلبة: بناءا على الميزانية المالية للمؤسسة "×"على الوفاء بالتزاماتها.

المطلب الثاني: دراسة تحليلية لميزانية المؤسسة "×"

أولا: دراسة التوازن المالي قصير الأجل للمؤسسة "×"

حتى تستطيع دراسة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل لابد من حساب السيولة التالية:

نسبة السيولة	2005	2006	2007	2008	2009
نسبة السيولة العامة	%14.5	%69.30	%43.10	%87.41	%74.62
نسبة السيولة المنخفضة	%11.36	%50.74	%43.10	%87.41	%74.62
نسبة السيولة الجاهزة	%72.29	%5	%16.94	%1.36	%4.23

من إعداد الطلبة: بناءا على الميزانية المالية للمؤسسة "×"

التعليق على نسب السيولة:

نلاحظ على نسبة السيولة العامة أنها عموما في تحسن بمرور الوقت و هو دليل على أن قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزامها قصيرة الأجل في تحسن مستمر أي أن هذه السيولة محققة أما بالنسبة للسيولة المحفظة فقد عرفت تزايد مستمر في سنوات **2005** إلى **2008** لتنخفض سنة **2009** إلى **74.62%** لكن رغم ذلك فهو مؤشر ايجابي على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل و ذلك بالاعتماد على أصولها السريعة التحول إلى نقدية.

- أما فيما يخص السيولة الجاهزة فنلاحظ أن نسبها كانت متذبذبة بين الارتفاع و الانخفاض و هو مؤشر غير ايجابي بالنسبة للمؤسسة إذ أن قدراتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بالاعتماد على سيولتها الجاهزة ضعيفة.

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100\%.$$

$$\text{نسبة السيولة المخفضة} = \frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100\%.$$

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{النقدية الجاهزة و شبه جاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100\%.$$

ثانيا: دراسة التوازن المالي طويل الأجل للمؤسسة "×"

حتى نستطيع دراسة مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها طويلة الأجل لابد من دراسة النسب التالية:

نسبة المديونية	2005	2006	2007	2008	2009
نسبة المديونية الآجلة	11.32	/	/	45.17	45.17
نسبة الاستقلالية المالية	0.32	1.24	1.55	1.10	0.38

من إعداد الطلبة بناءا على الميزانية المالية للمؤسسة "×"

التعليق على نسب المديونية:

نلاحظ على نسبة المديونية أنها ارتفعت في السنتين الأخيرتين و هو مؤشر غير ايجابي للمؤسسة و ذلك لأنه بدل على أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على التمويل الخارجي لاستثماراتها بدلا من الاعتماد على التمويل الداخلي.

أما نسبة الاستقلالية المالية فهي غير مقبولة لأنها لم تصل إلى النسبتين **30% و 40%**.

$$\text{نسبة المديونية الآجلة} = \frac{\text{الديون طويلة و متوسطة}}{\text{الأموال الدائنة}} \times 100\%.$$

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الخصوم}} \times 100\%.$$

المبحث الثالث: دراسة الامتيازات الضريبية التي استفادت منها المؤسسة "×"

إن المؤسسة موضوع الدراسة هي من الشركات ذات المسؤولية المحدودية التي عرف نشاطها انتشارا كبيرا في الجزائر، لكن رغم ذلك لم تكن هذه المؤسسة من المستفيدين من التحفيزات الجبائية لهذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على أهم الضرائب التي خضعت لها و على أهم الامتيازات الضريبية التي كان من الممكن أن تستفيد منها و ما هي أهم أثار هذه الحوافز على العناصر المحفزة للاستثمار.

المطلب الأول: الضرائب المفروضة على المؤسسة:

تخضع المؤسسة محل الدراسة للضرائب التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات **(IBS)** على كل الإيرادات المحققة في إطار استثمارها.

- الرسم على النشاط المهني **(TAP)** لكن في حالة المؤسسة محل الدراسة و نظرا لممارستها لنشاط الأشغال العمومية خارج منظمة القرارم فهي ملزمة بتقديم تصريح بذلك.

- الرسم على القيمة المضافة **(TVA).**

و فيمايلي جدول يوضح الضرائب السالفة الذكر المدفوعة من طرف المؤسسة من بداية مزاولتها للنشاط سنة **2005م:**

السنوات / الضرائب الواجبة الدفع	2005	2006	2007	2008	2009	20010
IBS	/	60480 نشاط 2005	1202422 نشاط 2006	3442822 نشاط 2007	4525812 نشاط 2008	7054673 نشاط 2009
TAP	/	403020 نشاط 2005	1500492	1886665	347828	6478593
TVA	/	لم تدفع لأنها تعاملت مع شركة محروقات	12697626	24966000	29371770	44709682

- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات المعدل المعمول بهي هو 25%.
- بالنسبة للرسم على النشاط المهني المعدل المعمول بهي هو 2%.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة المعدل المعمول بهي هو 17%.

المطلب الثاني: التحفيزات الجبائية الممنوحة للمؤسسة

بما أن استثمار المؤسسة محل الدراسة هو في مجال الإنتاج و تقديم خدمات فالمؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي و هي تستفيد من الامتيازات الضريبية التالية:

أولا: خلال مرحلة الانجاز

تستفيد المؤسسة من امتياز الشراء بالإعفاء.

ثانيا: خلال مرحلة الاستغلال

- إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة تتراوح ما بين 03 إلى 05 سنوات.

- إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة تتراوح ما بين 03- 06سنوات.

و للإشارة فقط فالمؤسسة × لم تستفيد من الامتيازات الضريبية لكن في حالة رغبتها في الاستفادة من الامتيازات الضريبية فعليا القيام بمايلي:

❖ **امتيازات مرحلة الانجاز:**

حتى تستفيد المؤسسة محل الدراسة من الامتيازات الضريبية خلال مرحلة الانجاز عليها التصريح لدى الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار بمايلي:

- هوية المستثمر.
- طبيعة النشاط الممارس.
- هيكل الاستثمار و تجهيزاته.
- رأس مال المستثمر.
- عدد مناصب الشغل المبرمج إحداثها.
- خصائص الأرض المطلوبة.
- التكنولوجيا المستخدمة.
- مكان إقامة المشروع.

❖ **امتيازات مرحلة الاستغلال:**

حتى تستفيد المؤسسة من امتيازات مرحلة الاستغلال عليها تقديم الوثائق التالية:

- وضعية المشروع و نسبة تقدمه.
- طلب المعاينة بالإضافة إلى محضر معاينة الدخول في الاستغلال.

بناءا على هذه الوثائق يتم اختيار الفئات التي ستستفيد من قرارات منح الامتيازات الضريبية من طرف ال **ANDI.**

- قد يتم دفع اعدار و ذلك للإعفاء من إيداع وضعية تقدم المشروع.
- عملية معاينة نسبة تقدم المشروع تقدم بها مصلحة المعاينة و التدخلات الموجودة بالمفتشية.

و بموجب المادة 07 المعدلة و المتممة للأمر رقم **(01- 03)** المتعلق بتطوير الاستثمار فانه للوكالة ابتدءا من تاريخ إيداع طلب الاستفادة من المزايا مدة أقصاها 72 ساعة لتسليم المقرر المتعلق بمنح مزايا مرحلة الانجاز.

10 أيام لتسليم المقرر المتعلق بمنح مزايا مرحلة الاستغلال، و يمكن للوكالة مقابل تكاليف دراسة الملفات تحصيل إتاوة يدفعها المستثمرون و يحدد مبلغ الإتاوة و كيفية تحصيلها عن طريق التنظيم.

بموجب المادة 08 من نفس الأمر فان قرار الوكالة يبين زيادة على رسم المستفيد المزايا الممنوحة إياه و كذا الوجبات التي تقع على عاتقه طبقا لأحكام هذا الأمر يشير مستخرج من قرار الوكالة يعرف فيه المستفيد و المزايا الممنوحة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.

بغض النظر عن كون المؤسسة محل الدراسة استفادة من التحفيزات الجبائية أم لا تستطيع القول أن المؤسسة كانت بوسعها في حال استفادتها من الامتيازات الضريبية أن تحقق مايلي:

- تحقيق وفرات الضريبة من شأنها أن تعزز من قدرتها الائتمانية الأمر الذي من شأنه تعزيز سمعتها و رفع قيمة أسهمها و زيادة ثقة الجهات مانحة القروض بها.

- كان بإمكان المؤسسة أن تستغل عدم خضوعها للضرائب السابقة الذكر و تعزز من ترددها على التمويل الذاتي الأمر الذي من شأنه تدعيم استقلالية المؤسسة في وضع استرتجيتها المستقبلية دون أن يكون لأي جهة دخل في ذلك.

- كان باستطاعة المؤسسة أن تستغل المبالغ المدفوعة كضرائب في شراء استثمارات جديدة من شأنها أن توسع في نشاطها و ترفع من طاقتها الإنتاجية الأمر الذي من شأنه أن يعزز من قدرتها التنافسية في السوق المحلي و لما لا الأجنبي.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا هذا الفصل دراسة و تحليل دور التحفيزات الجبائية في دعم الاستثمار، حيث تأكد لنا من خلال الدراسة أن المؤسسة× لم تستغل الامتيازات الجبائية التي كان في وسعها الاستفادة منها أحسن استغلالا الأمر الذي حرمها وفرات ضريبية كان من شأنها التأثير في عدة جوانب تفيد المؤسسة و تعزز من مكانتها في السوق.

الخاتمة

الخاتمة

لقد تعرضنا من خلال هذا البحث إلى دراسة التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار، و بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية و على مختلف الأسئلة الفرعية المرتبطة بها قمنا بتحليل مختلف جوانب الموضوع من خلال ثلاث فصول نظرية، و فصل تطبيقي، و لقد حاولنا من خلال عرض كل من الجانب النظري و التطبيقي لهذا البحث الوقوف على النقاط التالية:

- الضريبة متعلق اقتصادي هام و أداة فعالة من أدوات الساسة المالية أخدها بعين الاعتبار عند وضع أي خطة اقتصادية بالنسبة للمؤسسة.

- عملية الاستثمار هي عملية جد ضرورية من أجل تحقيق التنمية الشاملة.

- هناك علاقة تأثير و تأثر بين الضريبة و الاستثمار حيث لا ترتفع حصيلة الضرائب إذا لم يكن هناك انتعاش في جانب الاستثمار، كما أن الاستثمارات لا ترتفع إذا لم يكن هناك نظام جبائي محفز لعملية الاستثمار.

- إن الإصلاح الجبائي لسنة 1992 جاء بهدف إعطاء الضريبة صيغة جديدة تمكنها من رفع موارد الدولة و التلاؤم مع الوضع الاقتصادية و الاجتماعية السائد.

- التحفيز الجبائي من أهم الأساليب إلي تعتمد عليها الدولة في سياستها المالية بهدف التأثير في المتعاملين الاقتصاديين.

- اتصفت قوانين الاستثمار مند الاستقلال حتى سنة 1993بعدم قدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة منها و ذلك عائد إلى اصطدامها بأوضاع اقتصادية و سياسية حالته دون ذلك.

- قانون الاستثمار لسنة 2001 المتعلق بترقية الاستثمار و تطويره من أهم القوانين التي ساعدت على تحريك عجلة التنمية الاقتصادية في الجزائر و ذلك من خلال منحه لتحفيزات جبائية و كذلك تصخيره هياكل مكلفة بمنع هذه التحفيزات.

الخاتمة

النتائج المتوصل إليها:

لقد توصلنا من خلال دراستنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر الضريبة أداة من أدواة التأثيرات الفعالة للسياسة المالية.

- كان الإصلاح الجبائي الذي عرفت الجزائر سنة 1992 دورا كبير في دفع عجلة التنمية الى الأمام، لكن رغم ذلك لازالت هناك نقائص في النظام الجبائي الجزائري و أهمها عدم الاستقرار الكبير الذي يشهد هذا الأخير.

- رغم ما قدمته الدولة من تحفيزات جبائية للاستثمار من خلال مختلف قوانين الاستثمار التي عرفتها الجزائر مند الاستقلال إلى يومنا هذا، إلا أن هذا القطاع لازال يشهد نوعا من الركود و ذلك عائد إلى عوائق أخرى من نوع أخر كمشكل البيروقراطية و المحسوبية.

- رغم ما بدلته الدولة و لازالت تبدله من مجهودات في سبيل نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة إلا أنه لازالت هناك نسبة كبيرة من الخاضعين للضريبة بمختلف أشكالها لا تعي مزايا الضريبة التي يمكن لها أن تستفيد منها.

- نصل في الأخير إلى أنه للتحفيزات الجبائية دور هام في ترقية الاستثمار و بالتالي تحقيق الهدف الجوهري من التنمية إلا أن هذا غير كاف و ذلك راجع إلى الارتباط الوثيق لعوامل أخرى بعملية الاستثمار كمشكل التسهيلات الإدارية، ظروف السوق، مرونة القطاع المصرفي.

الاقتراحات التي يمكن إعطاءها:

من خلال استعرضنا للجانب النظري و التطبيقي لهذه الدراسة نستطيع أن نقترح مايلي:

- إعادة النظر في بعض معدلات الضريبة كالضريبة على أرباح الشركات مثلا و ذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات و تشجيعها على المضي قدما.

- تبسيط قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها بالشكل الذي يمكن المكلفين بالضريبة من فهمها.

- ربط التحفيزات الجبائية الممنوحة بالحالة التي يكون عليها الاقتصاد و مدى حاجته إلى إصلاحات جديدة.

- توفير مناخ اقتصادي ملائم يساعد على جلب الاستثمارات المحلية و الأجنبية كالقضاء على عراقيل البيروقراطية و المحسوبية و توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار.

أفاق البحث:

تطرقنا في هذه المذكرة إلى دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار و ركزنا على الإصلاحات الجبائية و ما هي أهم دوافعها و أهدافها بالإضافة إلى محتواها و ما مدى مساهمتها في دعم الاستثمار بصفة عامة سواء كان محلي أو أجنبي مما يعني أن تناول موضوع دور التحفيزات الجبائية في ترقية الاستثمار المحلي أو دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي، و حتى دور التحفيزات الجبائية في دعم تنافسية المؤسسة في الأسواق المحلية و الأجنبية كلها مواضيع يمكن أن تشكل أفاقا واسعة لهذا الموضوع و هي جديرة بالدراسة و التحليل.

المراجع

قائمة المراجع

I/المراجع باللغة العربية:

I-1/ الكتب:

- أعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2005.
- بن علي بلعزوز، محاضرات في النظريات و السياسات النقدية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- ريتشارد ترويدة، مارتل كلارك وجاك كاني، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم محمد فال و كيلاني عبد الكريم كيلاني، دار المرتج، الرياض، 2006.
- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، بدون طبعة، منشورات حلب الحقوقية، بيروت، 2009.
- عادل فليح علي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، بدون طبعة، دار حامد، عمان، 2008.
- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، بدون طبعة، مطبوعات جامعية، 2003.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2006.
- فيصل محمود الشواورة، الاستثمار في بورصة الأوراق المالية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008.
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، بوزريعة، الجزائر.
- مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992- 200، منشورات بغدادي.
- محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، بدون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2009.
- محمود حسين الوادي و زكريا أحمد عزمي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى دار المسيرة، عمان، 2007.

- محمد طاقة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان –الأردن-، 2010.
- معروف هوشيار، الاستثمارات و الأسواق المالية، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2009.
- محمد أبو نصار و آخرون، الضرائب و محاسبتها بين النظري و التطبيقي، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، الجزائر، 2003.
- محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
- منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، بدون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- نصيرة بوعون يحياوي، الضرائب الوطنية و الدولية، بدون طبعة، الورقة الزرقاء، الجزائر،02010
- نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006.
- يوسف خطاب عزمي، الضرائب و محاسبتها، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2010.

I-2/ الرسائل و الأطروحات:

- ثلجة نوال جغلوف، محاولة تقيم الضغط الجبائي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO الفترة (1996-2000)، مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في تسيير المؤسسة، جامعة قسنطينة، 2001-2002.
- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- رمضاني لعلا، أثر التحفيزات على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية – حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- كلثوم منصوري و ليندة الشايب، الضرائب على الإنفاق و أثره على النشاط الإنتاجي للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة جيجل، 2004-2005.

- قارة ملاك، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة قسنطينة، 2001-2002.
- لخضر يحيى، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2006-02007
- مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2001-2001.
- منصوري الزين، آلية تشجيع و ترقية الاستثمار كأداة لتمويل التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- محمد فلاح، السياسة الجبائية –الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- محمد العدنان بن الضيف، الاستثمار في سوق الأوراق المالية، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007-2008.

I-3/ المحاضرات:

- مريم باي، محاضرات غير منشورة في مقياس المحاسبة المعمقة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010-2011.
- نعيم عاشوري، محاضرات غير منشورة في مقياس جباية المؤسسة، المركز الجامعي لولاية ميلة، السنة الجامعية 2010-2011.

I-4/ الدوريات و الملتقيات:

- رفيق باشوندة و داني كبير معاشو،تحليل سلوك المؤسسة تجاه العبء الجبائي و أساليب التحريض الجبائي، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية حول الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، أيام 11-12 ماي 2003.
- صالح صالحي، أساليب تنمية المشروعات و الصغيرة و المتوسطة في الاقتصاد الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد رقم 03، 2004.
- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة، مداخلة قدمت في الملتقى الوطني حول اقتصاد الجزائر في الألفية الثالثة، المنظمة في جامعة يسعد دحلب، البليدة، ماي 2002.

- عجلان العياشي، ترشيد الرقابة الجبائية على القطاع البنوك و المؤسسات المالية لحكومة أعمالها و نتائجها بالتطبيق حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير، مسيلة، أيام 20-21 أكتوبر 2009.
- منصوري الزين، واقع و أفاق الاستثمار الأجنبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 02.
- طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية و سبل تفعيلها في جدب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصادية شمال إفريقيا العدد 06، جامعة البليدة.
- مراد ناصر، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد رقم 02.
- نذير عليان، حوافز الاستثمار الخاص بالمباشر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا العدد رقم 02.

ا-5/ القوانين و التشريعات:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سنة 2011.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2011.
- قانون الاستثمار لسنة 2007.
- الأمر التنفيذي رقم (01-03) المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، 2004.
- الأمر التنفيذي رقم (06-08) المؤرخ في 15 جويلية، 2006.
- النظام المحاسبي المالي (SCF)، 2010- 2011.

II/ المراجع باللغة الأجنبية:

A: ouvrages

- Guide fixale des investisseurs, édition SAHEL, 2006.

B: Zhése

- Katai louhi, évaluation des avantages fixaux accordés par l'agence nationale de développement de l'investissement (ANDI) mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fixale Institut Algéro-tunisien.

résumé:

L'importance des investissement privé s'est accrue aux yeux des pays en développement à partir des années 80 suit à la régression des crédits octroyés à ces pays à cause de la crise de dette, A partir de ces fait, ces pays se sont orientés vers la levée des obstacles imposés aux investissement, outre cela on constate un net désengagement des états sus- mentionnés et leur orientation vers l'économie de marché qui repose sur l'attraction des investissement pure comme mécanisme essentiel de reforme et de croissance économique l'orientation de l'investissement direct dépond des facteurs d'attraction et des facteurs octroyées de la part des pays hôtes à latente de ces facteurs on trouve la taille des marché, la stabilité politique et économique, l'existence d'une infrastructure de base, la développement des ressources humaines, les dépenses destinée à la recherche et développement et une juridiction favorisant l'investissement.

ملخص البحث:

لقد تزايد الاهتمام، و بشكل كبير بالاستثمارات الخاصة من طرف الدول النامية مند أوائل الثمانينات نتيجة تراجع القروض المقدمة إليها و نتيجة تصاعد أزمة المديونية الخارجية، فاتجهت الدول إلى إزالة القيود المفروضة على هذا الاستثمار و هذا تزامن مع تراجع دور الدولة في العديد من الدول و الاتجاه نحو اقتصاد السوق الحر و الذي يعتمد على جدب الاستثمار الخاص كأحد الآليات الأساسية لتحقيق الإصلاح و النمو الاقتصادي فاتجاه الاستثمار المباشر يتوقف على عوامل جدبه و الحوافز المقدمة لجدبه إلى الدول و تأتي في مقدمة هذه الحوافز حجم السوق و الاستقرار السياسي و الاقتصادي، توفر البيئة الأساسية، دور قوانين الاستثمار و ما تحتوي من مزايا و حوافز لجدب الاستثمار و في هذا السياق تأتي هذه الدراسة.