أدوات الإنفاق الضريبي في إطار القانون العام و إطار المزايا التفضيلية "قوانين الاستثمار نموذجا"

Fiscal expenditure instruments under common law and preferential benefit framework "Model investment laws"

د. مولود قنوش *، جامعة البويرة (الجزائر)، m.kennouche@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام : 2024/06/20 ؛ تاريخ المراجعة : 2024/10/17 ؛ تاريخ القبول : 2024/12/31

ملخص :

ترمي هذه الدراسة إلى التعرف على أدوات الإنفاق الضريبي، التي تم سنها من طرف المشرع الجزائري، في إطار القانون العام خاصة قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى الممنوحة في إطار المزايا التفضيلية خاصة القوانين الداعمة للاستثمار، باعتبارها من بين أهم أدوات السياسة الضريبية ووسيلة فعالة لتوفير الحوافز للأفراد والمؤسسات من أجل ترقية مختلف القطاعات وتشجيع مختلف أنواع الاستثمارات.

الكلمات المفتاحية: النفقات الضريبية، الاستثمار، قوانين الاستثمار، المكلف بالضريبة.

تصنيف JEL: E62،K34 ،H 29

Abstract:

This study aims at identifying the tax spending instruments enacted by Algerian legislation. Under common law, especially direct and indirect tax laws in addition to being granted under preferential advantages, especially laws supporting investment, As one of the most important tax policy tools and an effective means of providing incentives for individuals and institutions to upgrade different sectors and encourage different types of investments.

Keywords: Tax expenses, investment, investment laws, taxable.

JEL Classification Codes: E62, K34, H 29

* المؤلف المرسل.

مقدمة:

يتطلب توجيه وجذب رؤوس الأموال نحو القطاعات المنتجة أو المناطق التي تحتاج إلى تنمية خاصة، تقديم حوافز أو مزايا تفضيلية بشكل مباشر أو غير مباشر، وهنا يظهر مصطلح النفقات الضريبة كأحد المصطلحات الحديثة في المالية العامة لما قد يؤديه من دور هام في رسم السياسات المالية لدولة التي تعزز الشفافية والمصداقية في قررتها، والجزائر من بين الدول التي أخذت بهذا الطرح، من خلال ما نستنتجه من حيثيات القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، انه من بين متطلبات إعداد قانون المالية لسنة تبين تقديرات النفقات الجبائية لسنة المعنية، وتقدم هذه التقديرات في جدول، وهذا يدخل بدوره في إطار تطبيق معايير شفافية المالية العامة، حيث تشترط الهيئات المالية الدولية ومن بينها صندوق النقد الدولي أن يندرج ضمن وثائق إعداد الموازنة العامة أو قانون المالية بيانا بأهم النفقات الضريبية التي تتحملها الحكومة، ويتم في هذا البيان والذي قد يكون على شكل جدول تقديم طبيعة كل تدبير تمييزي ومدته والمستفيدين منه، فالإبلاغ بالتكلفة التقديرية للنفقات الضريبية وتوضيح الأساس الذي تمت على ضوئه التقديرات، من شانه تعزيز مستوى الشفافية.

انطلاقا مما سبق سنحاول من خلال هذا البحث معالجة **الإشكالية** التالية:

ما هو واقع النفقات الضريبية الممنوحة في إطار القانون العام والخاص للدعم الاستثمار في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم طرح الفرضيتين التاليتين:

الجزائر في إطار دعم الاستثمار قامت بمنح نفقات ضريبية في إطار القانون العام؟

منحت الجزائر مزايا تفضيلية على شكل نفقات ضريبية في إطار قوانين الاستثمار؟

أهداف وأهمية الدراسة: تتمثل أهداف وأهمية الدراسة في التعريف بأهم أنواع الأدوات نفقات الضريبية، وكيفية تطبيقها، وكيف يستفيد منها المكلفين بالضريبة، والقوانين التي تؤطرها في إطار القانون العام والقوانين الخاصة التي تمكن المكلف بالضريبة خاصة المستثمرين الحصول على مزايا تفضيلية.

منهجية الدراسة: سنعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لوصف مضمون أدوات الانفاق الضريبي، والممنوحة في إطار القانون العام (قانون الضرائب المباشرة، والضرائب الغير مباشرة)، والممنوحة في إطار المزايا التفضيلية (قوانين الاستثمار)، لذا تم تقسيم البحث إلى محورين، محور نتطرق من خلاله إلى مفهوم النفقات الضريبية، والمحور الأخر إلى واقع أدوات النفقات الضريبية الممنوحة من طرف المشرع الجزائري.

أولا: مفهوم النفقات الضريبية

1-1- **تعريف النفقات الضريبية:**

هناك من يطلق عليه مصطلح النفقات الجبائية والتي تعرف على انها " تخفيضات تتعلق بالمعايير الجبائية النمطية نذكر منها : التخفيضات الضريبية في الوعاء الضريبي، القرض الضريبي، التخفيضات في المعدلات، تأجيل مواعيد الدفع الضريبة، الإعفاءات الضريبية". (قدي عبد المجيد، ص 2005).

كما هناك من يعرفها بأنها "تخفيضات في الحصيلة المقبوضة نتيجة الحوافز المقدمة والمستثناة من النظام الجبائي المفروض الخضوع له، من اجل تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلف بها، وتشجيع الاستثمار في مجال اقتصادية، اجتماعي وثقافي معين، والذي يمكنه استخلافه بالإنفاق العام المباشر".(Christian, V,2024)

1-2- **أهداف الإنفاق الضريبي**: يمكن ذكر ما يلي:

- الرفع تنافسية للمؤسسات المحلية في الأسواق الخارجية، وذلك بتقديم إعفاء ضريبية للمنتجات الموجهة لتصدير، والاستفادة من امتيازات للاتفاقيات الضريبية المزدوجة؛
- تدنية الضغط الضريبي المفروض على عاتق المكلفين بالضريبة، المستثمرين خاصة في النشطات المنتجة؛
- خلق نوع من توازنات تنموية بين المناطق المختلفة للبلاد (مناطق الظل والمعزولة، والجنوب الكبير)؛
- جذب رؤوس الأموال الاجنبية للاستثمار داخل البلاد، من خلال توفير مناخ محفز ومساعد على جذب رؤوس الأموال الخاصة بالمقيمين والغير مقيمين؛

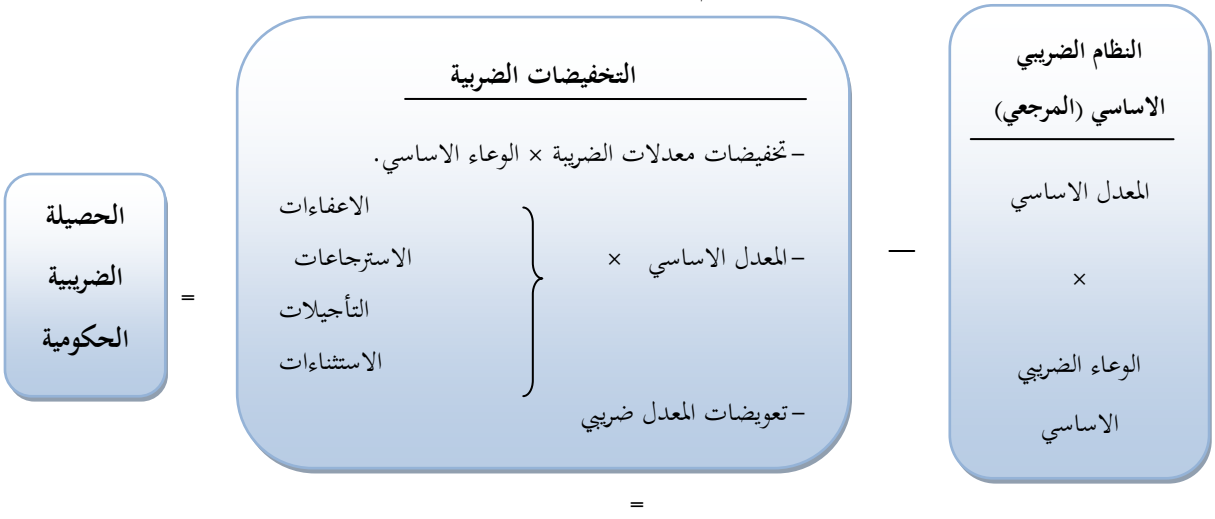
- كما تسعى النفقات الضريبية إلى رفع حجم قيمة المدخرات المحلية، بالنظر الى كون أن هذه النفقات، ترفع من قيمة الدخل المتاح للأفراد، وبالتالي إتاحة إمكانية توجيه جزء من مبلغ هذه الزيادة إلى الاستثمار وذلك إذا تحقق شرط ارتفاع سعر الفائدة عن عائد المتوقع من استثمار المدخرات (حيدر. ب، 2012، ص 158) .

- خلق نوع من توازن الاستثمارات بين المناطق الداخلية للبلد، عن طريق توجيه جزء منها إلى المناطق الاقل نموا كمناطق الظل والمحرومة ومرغوب تنميتها، بالإضافة إلى دعم وتحفيز الفكر المقاولاتي لدى الشباب وخريجي الجامعة الجدد، وتنمية النشطات المنتجة الممكن أن تساهم في خلق قيمة مضافة للاقتصاد المحلي.

2- أشكال النفقات الضريبية:

قبل الاشارة إلى أشكال النفقات الضريبية يجب التطرق ولو بشكل مختصر إلى آلية سيرها وتحققها والتي يمكن تلخصها حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الية سير وتحقق النفقات الضريبة



المصدر: قدي عبد المجيد، (2022)، التهرب الضريبي والخناق على التنمية، دراسة، ط 01، دار فكر كوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 179.

تبعا لظروف والاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي تسود كل بلد يختلف شكل النفقة الضريبة، ومن أشكال هذه النفقة نجد:

2-1- الإعفاءات الضريبية (الدائمة والمؤقت): يقصد بها منح الاستثمارات إعفاء ضريبي قد تكون بصفة دائمة أو مؤقت لعدد من السنوات من بداية نشاطها أو اثناء نشاطها (توسيعة النشاط، التخصص في منتوج معين..الخ)، مما يتيح للصاحب الاستثمار، الخاضع للضريبة تحقيق عوائد مالية إضافية، هذه الإعفاءات قد تكون: كليا، جزئيا، كما تأخذ هذه الاعفاءات من حيث الزمن صورتين من أهمها:

الإعفاءات ذات طابع مستمر: التي تكون طول مدة حياة الاستثمار أو النشاط بشروط معينة، وتلغى في حالة الإخلال أو عدم تطبيق هذه الشروط، استجابتا لأهداف معينة، من امثلتها الترغيب في الاستثمار في الانشطة ذات العائد المنخفض وقد تكون مرتفعة التكاليف، تنمية مناطق معينة.

الإعفاءات ذات الطابع المؤقت: يستفيد في هذه الحالة المستثمر من إعفاء ضريبي لمدة زمنية مؤقت، أي لفترة زمنية لا تغطي في الغالب مدة حياة الاستثمار أو المشروع، كالإعفاء من تسديد الضريبة عن المداخيل والأرباح والعوائد، التي يمكن ان يحققها نشاط معين في فترة زمنية محدودة، والهدف من ذلك تنشيط الاستثمار وتوجيهه ومرافقته في بداية نشاطه.

2-2-التخفيضات الضريبية : تأخذ عدة أشكال، كالتخفيض في المعدل الذي يخضع له المستثمر والذي يكون عادة أقل من المعدلات السائدة، كالمعدل المطبق على الأرباح المعاد استثمارها، كما تأخذ شكل تقليص في حجم الوعاء الضريبة (كإجراء خصومات)، وهذا ما يمكن المستثمر الخاضع للضريبة تحقيق وفر ضريبي، بسبب تغير المعدل الحدي للإخضاع نحو الانخفاض، بالإضافة إلى تقليص حجم الوعاء الضريبي عندما يكون المعدل نسبيا أو تصاعديا (قدي، 2022، صفحة 174).

2-3-نظام الاهتلاك : يمكن تعريف الاهتلاك على انه النقص او التدنية في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة بسبب: الاستخدام أو عامل مرور الزمن أو التطور التكنولوجي والتقني (Khafrabi, 2006, p. 327) ، ويدل الاهتلاك على مسألة ضريبية بسبب تأثيره المباشر على الربح و/أو الخسارة من خلال أقساط الاهتلاك، ويتوقف حجم تأثيرها على نوع الاهتلاك المطبق والمرخص به.(قدي، 2005، صفحة 174).

2-4-إمكانية نقل الخسائر إلى السنوات اللاحقة: تعد هذه التقنية أو الطريقة وسيلة تساعد على تقليل الآثار الناجمة عن الخسائر التي تحققها المستثمر خلال الدورة محاسبة، وهذا بنقلها إلى السنوات اللاحقة، وهذا ما يسمح بتفادي تأكل رأسمال المستثمر .(قدي، 2005، صفحة 175).

2-5-القرض الضريبي: هو تسبيق يدفع للخزينة العامة من الأرباح، كاقتطاع ضريبي مسبق عن الضرائب المستحقة على الخاضع للضريبة، على أن يضاف هذا التسبيق إلى الوعاء الضريبي، ويخفض في نفس الوقت من الضريبة الإجمالية، والقرض الضريبي يطبق ايضا على شخص أجنبي، وعلى بعض النفقات المتعلقة بالبحث والتطوير. (ميلكاوي، 2015، صفحة 143).

يتميز القرض الضريبي بما يلي: (قدي، 2022، صفحة 175).

- تسعى الحكومات في معظم الأحيان من خلاله إلى دعم استثمارات معينة؛
- تكلفة إيراداته تتميز بقسط كبير من الشفافية والوضوح، وسهولة المراقبة.

غير أنه يأخذ على القرض الضريبي أنه:

- يغلب كحافز إلى ترجيح الكفة لصالح الاستثمار في الأصول الجارية؛
- يدفع الخاضعون للضريبة المؤهلين للاستفادة منه إلى اقتناء وبيع الأصول من أجل بشكل دوري لاستغلال مزايا هذا النظام أي المطالبة بقروض متعددة.

ثانيا: واقع أدوات النفقات الضريبية الممنوحة من طرف المشرع الجزائري

1- الإعفاءات في إطار القانون العام: اتخذت الجزائر العديد من إجراءات تحفيزية على شكل إعفاءات شملت كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة من بينها.

1-1- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G: من بين أنواع المداخيل والايرادات الخاضعة لهذا النوع من الضرائب ويمكن ان تكون لها علاقة بدعم وتنشيط الاستثمار، **مداخيل المتحصل عليها من الانشطة التجارية والصناعية**: تستفيد من إعفاءات طوال فترة نشاطها أو لمدة قصيرة يمكن تلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: إعفاءات مداخيل النشاطات التجارية والصناعية

إعفاءات طوال فترة النشاط (دائمة)	إعفاءات لمدة قصيرة (مؤقتة)
– الايرادات المتحصل عليها من قبل الكيانات التابعة لجمعيات الأشخاص ذات الاحتياجات الخاصة المرخص لها قانونا؛	–الأنشطة الممارسة من قبل أصحاب الاستثمارات المؤهلين للاستفادة من مزايا أنظمة دعم التشغيل، فترة 03 سنوات، وقد تتجاوز هذه الفترة وتمدد الى غاية 06 سنوات إذا كان النشاط في مناطق مطلوب ترقيتها و/أو قد تمدد الفترة بـ 02 سنوات عند تشغيل 03 عمال بعقد مفتوح.
– العائدات المتحصل عليها من انشطة الفرق المسرحية؛	
– العائدات المتحصل عليها من بيع الحليب الطازج الموجه للاستهلاك مباشرة؛	
– العلئدات تصدير السلع والخدمات، المحسوبة على أساس رقم الأعمال المقبوض بالعملة الأجنبية؛	–المداخيل من نشاط الحرف التقليدية أو الفنية تستفيد بدورها من اعفاءات، لمدة 10 سنوات؛
–العائدات المخصصة للمساهمة في رأس مال مؤسسة و/أو مؤسسات إنتاجية، الأشغال العمومية، تقديم الخدمات في الدورة التي تحققها على أن يتم الاحتفاظ بالأسهم لمدة 05 سنوات.	– المؤسسة الناشئة لمدة 04 سنوات.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:
- المادتين 13 و 13 مكرر، من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2023.
- المادة 05: قانون المالية 2024.
- المادة 117، من قانون المالية لسنة 2022.

1–2– الإعفاءات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (I.B.S): لتشجيع الاستثمار في قطاعات التي تحتاج لدعم، والمناطق المراد تنميتها ومرافقة انطلاق المؤسسات الناشئة والجديدة، وكذا تدنية مستوى البطالة وخلق مناصب شغل، منح المشرع الضريبي مجموعة من الإعفاءات ذات المدى الزمنية القصيرة (المؤقتة)، واعفاءات تغطي مدة حياة الاستثمار (الدائمة).

– **الإعفاءات لمدة قصيرة (المؤقتة)**: حيث نصت المادة 138 من ق.ض.المباشرة والرسوم المماثل، (مع مراعاة التعديلات التي أدخلت عليها في قانون المالية لسنة 2024).

– تتحصل الأعمال التي يقوم أصحابها بأعمال تسمح للاستفادة من مزايا دعم التشغيل التي تديروها الوكالة الوطنية المكلفة بمرافقة ودعم وتنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية المكلفة بإدارة القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من إعفاء تام من هذه الضريبة (I.B.S)، لفترة زمنية تقدر بـ 03 سنوات، من لحظة الانطلاق الأعمال، تمدد لـ 06 سنوات، إذا كانت الأعمال في منطقة مطلوب ترقيتها.

– كما تتحصل من إعفاء لفترة زمنية بـ 10سنوات، الأعمال المحدثة من طرف المستثمرين وطنيين أو أجانب.

– تمدد الفترة الزمنية للإعفاء إلى غاية 10 سنوات إذا كانت الأعمال منجزة في إطار الوكالات المذكورة أعلاه، من مرافقة "صندوق تسيير أو إدارة عمليات الاستثمار العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا".

– تتحصل الوكالات السياحية والأسفار، المؤسسات الفندقية، من الإعفاء لفترة زمنية بـ 03 سنوات، من لحظة انطلاق، وذلك بناء على حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الاجنبية.

-أرباح الودائع في حسابات الاستثمار المحصلة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية، تستفيد بدورها من إعفاء لفترة زمنية بـ 05 سنوات.

كما ورد ضمن المادة: 117 من قانون المالية (2021) المؤسسة الناشئة تعفى من هذه الضريبة (I.B.S)، لفترة زمنية تقدر بـ 04 سنوات، من لحظة الشروع في النشاط.

-**الإعفاءات طوال مدة النشاط (الدائمة)**: تستفيد من إعفاء دائم من هذه الضريبة (I.B.S) المداخيل المحققة ولها علاقة بـ:

✓ بعض مداخيل المحصل عليها في إطار النشاطات الفلاحية والتي من بينها: مداخيل صناديق التعاون الفلاحي لصالح العمليات البنكية والتأمين والمنجزة رفقت شركائها حصريا، المداخيل من عملية تجميع وبيع الحليب الطازج، مداخيل التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، وكذا الاتحادات المعتمدة من طرف المصالح المؤهلة، كما تستفيد من هذا الاعفاء مداخيل الشركات التعاونية المختصة في الانتاج والتحويل، وحفظ وبيع مختلف المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة.

✓ يمس الاعفاء نشاط تحويل المنتوج أو المنتوجات التابعة لها، معاد الموجهة للتغذية الإنسان والحيوان أو التي قد تعد كمواد أولية في الفلاحة والصناعة.

✓ العمليات التصدير (بيع، خدمات) المحققة للعملة الاجنبية، تتوقف نسبة الاعفاء الممنوحة على اساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الاجنبية، وذلك بناءا على دفع المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تبين دفع الإيرادات في حسابات بنك متوطن بالجزائر.

✓ تستفيد المداخيل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي بدورها من هذا الاعفاء.

✓ الأرباح المحصلة أو المقبوضة في إطار مساهماتهم في رأس المال وشركات أخرى تنتمي إلى ذات التجمع.

1-3- الأشخاص والمداخيل المعفاة من الضريبة الجزافية الوحيدة: اعف المشرع بعض الأشخاص والمداخيل من الضريبة الجزافية الوحدة منها ما هو لفترة زمنية معينة (مؤقت) أو لفترة تغطي مدة حياة الاعمال (دائم) على النحو التالي:

الاعفاءات لفترة تغطي حياة الاعمال (الدائمة):حيث تشمل الاعفاءات الدائمة كل من:(الدليل ت م ض، 2021، صفحة 7).

-المؤسسات الخاضعة لقوانين جمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة والمرافق الملحقة بها؛

-مداخيل ومبالغ المحصلة من طرف نشاطات الفرق المسرحية؛

- اصحب المهن الحرفية والتقليدية والذين يمارسون حرفا فنية.

الاعفاءات عن الاعمال بصورة مؤقتة: يستفيد منها ولفترة 03 سنوات من لحظة بداية الاعمال، الاعمال التي يمارسها الشباب ذو المشاريع، المؤهلين للاستفادة من مرافقة مختلف اجهزة الدعم الحكومية، كما يمكن أن تمدد الفترة الزمنية لـ 06 سنوات، عندما تنجز الاعمال في مناطق المراد ترقيتها.

وتضاف سنتين 02، في حالة توظيف ثلاث عمال بالأقل، حسب نص المادة 282 مكرر6، ق.ض. المباشرة والرسوم المماثلة.

كما تستفيد الشركات الناشئة من هذا الإعفاء، لفترة زمنية بـ 04 سنوات، من لحظة انطلاق الاعمال وفق مورد في تعديلات قانون المالية لسنة 2021 (المادة 117).

1-4-الإعفاءات على الرسم على القيمة المضافة T.V.A: تمس هذه الاعفاءات بعض العمليات، وبصورة استثنائية، استجابة لاعتبارات وأسباب، اقتصادية واجتماعية أو ثقافية:(الدليل ت ر ق م، 2021، صفحة 10).

في الميدان الاقتصادي: تتعلق هذه الاعفاء خصوصا عمليات التنقيب والبحث عن البترول والغاز، وعملية استغلاله وتمييعه، وعمليات النقل بواسطة الأنابيب المقتنات أو المنجزة من طرف شركة سوناطراك.

في الميدان الاجتماعي: تتعلق بالمنتجات والسلع واسعة الاستهلاك (كالخبز، الحليب، الحبوب بمختلف أنواعها ...)، المنتوجات الصيدلانية خاصة الأدوية المعتدلة الاسعار والتي لا يهمها الربح، وكذا السيارات ذوي الاحتياجات الخاصة ...

في الميدان الثقافي: تمس مداخيل التظاهرات ذات الطابع الثقافي أو الفني، والاحتفالات ذات البعد الوطني أو التعاون الدولي، بالإضافة الى المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني المنشورة على الحامل الرقمي.

تستثنى من مجال تطبيق على هذا الرسم (T.V.A) العمليات التي يقل رقم أعمالها عن 30 مليون دج، أو يساويه.

1-5-الإعفاءات الخاصة بالرسم العقاري: تنقسم بدورها إلى:

الاعفاءات بصورة دائمة: حسب المادة 31: من قانون المالية 2024، تعفى طوال فترة الأعمال، من رسم نقل الملكية المنصوص عليه في المادة 252 ، من قانون التسجيل، الاقتناءات العقارية التي تمت من طرف الخاضعين للضريبة، والمؤهلين للاستفادة من مزايا أجهزة الدعم الحكومية .

الإعفاءات لفترة زمنية قصيرة (مؤقتة) عن الرسم العقاري: جاء ضمن أحكام المادة : 252 من ق.ض. المباشرة والرسوم المماثلة تحين سنة 2023، انه يعفى لفترة زمنية البنايات وإضافات البنايات المستغلة في طرف اشخاص يمكنهم الاستفادة من مزايا الاجهزة الحكومية (الداعمة) لفترة تقدر بـ 03 سنوات ، تمدد الفترة الى غاية 06 سنوات، إذا تعلق الامر بمناطق مطلوب تنميتها.

2-الإعفاءات في إطار المزايا التفضيلية "قوانين ترقية وتنمية الاستثمار نموذجا":

2-1- الاعفاءات وفقا قانون تنمية الاستثمار لسنة 2001: لقد منح المشرع من خلال الأمرية 01-03 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار، مزايـــا جبائية والشبه جبائية حسب المراحل التالية:

في مرحلة إنجاز الاستثمار: في إطار النظام العام تستفيد المشاريع من الإعفاءات التالية:

- ✓ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) ، للسلع والخدمات المقتناة بهدف استعمالها بصورة مباشرة لانجاز الاستثمار أو المشروع؛
- ✓ تعفى من رسم نقل الملكية الغير مجانية أي بمقابل، جميع الاقتناءات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار الخاص بها؛
- ✓ تستفيد التجهيزات والسلع المستوردة والتي لها علاقة مباشرة بإنجاز المشروع، من معدل مخفض أثناء جمركتها؛

أما في إطار النظام الاستثنائي تستفيد الاستثمارات والمشاريع التي تنجز في المناطق يجب تنميتها، ومساعدة استثنائية من الدولة، بالإضافة إلى الاستثمارات والمشاريع ذات أولوية بالنسبة للاقتصاد الوطني من الإعفاءات التالية :

- ✓ تخضع عملية تسجيل العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال، لرسم ثابت بمعدل مخفض يقدر بـ 0.2 %؛
- ✓ تستفيد السلع والتجهيزات والخدمات المشترات من السوق الوطنية أو مستوردة، وتستعمل مباشرة في إنجاز الاستثمار أو المشروع، من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)؛
- ✓ تستفيد بدورها السلع والتجهيزات المستوردة، بهدف استعمال في إنجاز الاستثمار أو المشروع من معدل مخفض أثناء جمركتها؛
- ✓ تستفيد كل عمليات الإقتناءات العقارية التي لها علاقة بالاستثمار، من الإعفاء من حق نقل الملكية الغير مجانية؛
- ✓ تأخذ الدول على عاتقها جزئيا أو كليا، نفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة.

في مرحلة استغلال الاستثمار: يتم الاستفادة أيضا من الإعفاءات التالية:

- ✓ الإعفاء للفترة زمنية تقدر بـ 10 سنوات، من النشاط الميداني، من الضريبة على أربـاح الشركات (I.B.S)، الضريبة على الدخـل الإجمالي (I.R.G) على الأرباح الموزعة، والدفع الجزافي (V.F) والرسم على النشاط المهـني (T.A.P)؛
- ✓ تستفيد المشتريات العقارية التي لها علاقة بالاستثمار أو المشروع، من إعفاء من الرسم على العقار لفترة بـ 10 سنوات تحتسب من تاريخ الشراء أو الحصول عليها؛
- ✓ الحصول على مزايا إضافية كالاستفادة من تأجيل العجز وآجال الاستهلاك، وهذا ما قد يساهم في تحسين أو تسهيل الاستثمار المنجز.

2-2-الإعفاءات الضريبية في ظل قانون تنميـة الاستثمار لسنة 2006:

حاولت الدولة من خلال هذا القانون إضفـــاء ديناميكية جديدة على الاستثمـــارات الوطنية والأجنبية، ودعـم النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، من خلال جملة من الامتيازات والمزايا وذلك حسب المراحل التالية:

مرحلة الانجاز: من مزايا هذه المرحلة نذكر ما يلي:

- ✓ تسفيد السلع والتجهيزات الغير معفية والمستوردة ولها علاقة مباشرة بإنجاز الاستثمار أو المشروع من الإعفاء من دفع الحقوق الجمركية؛
- ✓ تمنح بدوره للسلع والتجهيزات والخدمات المقدمة، المتحصل عليها من الأسواق الداخلية أو الخارجية، إعفاء من الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، بشرط أن تكون لها علاقة مباشرة بإنجاز المشروع أو الاستثمار؛
- ✓ تعفى العقارات المتحصل عليها ضمن الاستثمار أو المشروع المعني، من دفع حق نقل الملكية الغير مجانية.

مرحلة الاستغلال: ولفترة تقدر بـ 3 سنوات وذلك بعد المعاينة الميدانية للاستثمار أو المشروع من طرف المصالح الجبائية المختصة بعد طلب صاحب المشروع:

- ✓ يعفى صاحب المشروع أو المستثمر من الضريبة على أربـاح الشركات (I.B.S)؛
- ✓ كما يعفى صاحب المشروع خلال هذه الفترة من الرسم على النشاط المهني (T.A.P).

كما وتستفيد المشاريع أو الاستثمارات من المزايا اضافية إذا تعلق الامر بـ:

- ✓ استثمارات أو مشاريع التي تنشأ في المناطق مطلوب تنميتها تدخل الدولة؛
- ✓ الاستثمارات أو المشاريع ذات الاولوية للاقتصاد الوطني خاصة التي تحتاج الى تكنولوجيا خاصة لها انعكاسات ايجابية على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية وتوفر الطاقة للمستقبل وتصل الى تحقيق تنمية مستدامة.

2-3-الإعفاءات الضريبيـة في ظل قانون ترقية الاستثمار 2016: ورد ضمن أحكام قانون ترقية الاستثمار رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016، على العديد من مزيا والتفضيلات يستفيد منها المستثمر أو صاحب المشروع محلى أو أجنبي، حيث ورد في المادة: 12 من هذا القانون، فضلا عن التحفيزات الضريبية وشبه ضريبية، الجمركية الممنوحة ضمن القانون العام، تستفيد الاستثمارات والمشاريع حسب مراحل الانجاز من المزايا التالية:

خلال مرحلة الانجاز: تستفيد من الإعفاءات التالية:

- ✓ تعفى السلع والتجهيزات المقتناة من الخارج، التي تستعمل في إنشاء الاستثمار أو المشروع من عملية الجمركة؛
- ✓ لا تخضع السلع والتجهيزات والخدمات، المتحصل عليها من السوق الداخلي أو الخارجي، وتستعمل خلال هذه المرحلة للرسم على القيمة المضـافة (T.V.A)؛
- ✓ تعفى العقارات المتحصل عليها المتعلقة بالاستثمار أو المشروع المعني من تسديد حق نقل الملكية الغير مجاني، والرسم الاشهار العقاري؛

- ✓ لا تخضع الاملاك العقارية المرتبطة بهذه المرحلة (تشييد الاستثمار أو المشروع)، لحق التسجيل، الرسم الإشهار العقاري ومبلغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية، ولمدة 03 سنوات ؛
- ✓ كما تستفيد مبلغ الاتاوة الايجارية السنوي خلال هذه المرحلة من تخفيض يصل الى نسبة 90% ؛
- ✓ لا تخضع الممتلكات العقارية المحصل عليها في إطار الاستثمار أو المشروع، لرسم العقاري لفترة زمنية تقدر بـ 10 سنوات، من لحظة الحصول عليها؛
- ✓ لا تخضع بدورها العقود التأسيسية للكيانات والرفع في رأس المال لحق التسجيل.

مرحلة دخول المشروع الخدمة: يستفيد المستثمر أو صاحب المشروع في هذه المرحلة ولفترة 03 سنوات من الامتيازات الجبائية التالية:

- ✓ عدم الخضوع الشخصية المعنوية لضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)؛
- ✓ تعفى الاستثمارات أو المشاريع من تسديد الرسم على النشاط المهني (T.A.P)؛
- ✓ تطبق على الاستثمارات والمشاريع خلال هذه الفترة معدل مخفض يقدر بـ 50%، على مبلغ الاتاوة الايجارية السنوية.

2-4- الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الاستثمار 2022: الذي جاء نتيجة إصلاح قوانين التي لها علاقة بالاستثمار، خاصة قانون ترقية الاستثمار لسنة 2016، وجعله أكثر جاذبة للاستثمارات والمشاريع الأجنبية، ومن أهم النقاط وردة فيه إلغاء قاعدة 49/51، وهذا ما يؤكده نص المادة03: من قانون 22-18 حيث يفهم من الفقرة الأولى، أنه يمكن لكل فرد أو شخصية معنوية الاستثمار بكل حرية في المشاريع التي يرغبون فيها في حدود احترام قوانين الجمهورية.

أما الامتيازات التي جاء بها قانون الاستثمار 22-18 يقسمها إلى ثلاث أنظمة تحفيزية والمتمثل في الأنظمة التالية:

- **نظام القطاعات** : ويقصد به تطبيق نظام تحفيزي للنشاطات تحظى بالأولوية والتي نصت عليها المادة 26 من قانون 22-18، (نشاط المناجم والمحاجر، نشاطات الفلاحية، تربية المائيات والصيد البحري، نشاط الصناعة والصناعات الغذائية، الادوية والبتروكيميائية، نشاط الخدمات والسياحة، نشاط الطاقة الجديدة والمتجددة، نشاط اقتصاد المعرفة وتكنولوجيات الاعلام والاتصال).

- **نظام المناطق**: حيث تمنح في طار هذا النظام تحفيزات للاستثمارات المنجزة في المناطق التي تريد الدولة تنميتها وترقيتها من خلال اعطائها الاولوية، والتي نصت عليها في المادة 28 من القانون 22-18 (المناطق التي تقع في الهضاب العليا والجنوب والجنوب الكبير، المناطق التي من أجل تنميتها تحتاج الى مساعدة من الدولة، المناطق التي تمتلك موارد الطبيعية يمكن استغلالها بنجاعة ومردودية).
- **نظام الاستثمارات المهيكلة**: تستفيد من هذا النظام الاستثمارات والمشاريع ذات الطابع المهيكل، حيث من مميزات هذه الاستثمارات والمشاريع خلق قيمة مضافة (الثروة، مناصب العمل...).

تستفيد الأنظمة الثلاثة السابقة الذكر أعلاه بالإضافة من تحفيزات الجبائية وشبه جبائية والجمركية المنصوص عليها في إطار القانون العام، من التحفيزات حسب مراحل الانجاز التالية:

- ✓ **مزايا مرتبطة بمرحلة انجاز الاستثمار:**

1) تعفى السلع والتجهيزات المتحصل عليها أو المقتناة من الاسوق الأجنبية، ومتعلقة بهذه المرحلة من عملية الجمركة؛

2) تعفى بدورها السلع والتجهيزات والخدمات المتحصل عليها من الاسواق المحلية أو الخارجية، والمتعلقة بهذه المرحلة (انجاز الاستثمار)، من الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)؛

3) لا تخضع العقارات المتحصل عليه خلال هذه المرحلة والمتعلق بالاستثمار المنجز، من تسديد حق نقل الملكية الغير مجاني، والاشهار العقاري؛

4) حقوق التسجيل المتعلقة بعقود إنشاء الشركات والرفع في الرأسمال، غير مطالبة بتسديدها أصاحب الاستثمارات والمشاريع المنجزة خلال هذه المرحلة، وفقا للأنظمة المذكورة أعلاه؛

5) تعفى من حقوق التسجيل، الرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الاملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الاملاك العقارية سواء كانت المبنية أو غير المبنية؛

6) لا تخضع الممتلكات العقارية من الرسم العقاري وذلك لفترة 10 سنوات من لحظة الحصول عليها.

-مزيا مرتبطة بمرحلة دخول الاستثمار الخدمة:

والتي يمكن تلخصها من خلال الجدول رقم 02 التالي:

الجدول رقم 02: المزايا الجبائية الممنوحة أثناء الاستغلال

الانظمة التحفيزية / نوع الضريبة	نظام القطاعات	نظام المنـ لمطق	نظام الاستثمارات للمهيكلة
-الضريبة على ارباح الشركات I.B.S -الرسم على النشاط المهني T.A.P	فترة الاعفاء تتراوح ما بين 03 الى 05سنوات من لحظة انطلاق المشروع	مدة الاعفاء من 05 الى 10سنوات من لحظة انطلاق المشروع	مدة الاعفاء من 05 الى 10سنوات من لحظة انطلاق الشروع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مواد 24، ، 27، 29، 31، من القانون 22-18 المؤرخ في 24 جويلية 2022 المتعلق بالاستثمار، الجزائر، الجريد الرسمية رقم 50 لسنة 2022..

3-واقع النفقات الضريبية في الجزائر:

يبين التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة المتعلق بالمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2020، أن مجموع النفقات الجبائية الممنوحة خلال سنة 2020، قدر بـ 375.752 مليار دج، منخفضا بذلك بمقدار 55.326 مليار دج مقارنة مع سنة 2019، أي بنسبة 12.83%، حيث يشكل الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الحصة الأكبر من هذه النفقات بمبلغ قدره 140.391 مليار دج أي بنسبة 37.36%، والتي يمكن تفصل في الجدول رقم 03 التالي:

جدول رقم 03: تطور هيكل تسيير النفقات الضريبية لسنتي 2019-2020

الوحدة مليار دج

	البيان	2019	2020	التركيبة المئوية 2019	التركيبة المئوية 2020	التطورات (2019-2020) بالقيمة	التطورات (2019-2020) %
مديريات كبريات المؤسسات	الضريبة على أرباح الشركات I.B.S	15.756	21.102	3.66	5.62	5.346	33.93
	الرسم على النشاط المهني T.A.P	9.922	26.671	2.30	7.10	16.749	168.81
	الرسم على القيمة المضافة T.V.A	33.757	29.799	7.83	7.93	3.985-	11.72-
	المجموع الجزئي (01)	**59.435**	**77.522**	**13.79**	**20.64**	**18.137**	**30.52**
المديريات الولائية للضرائب	الضريبة على أرباح الشركات I.B.S	5.106	3.456	1.18	0.92	1.65-	32.31-
	الرسم على النشاط المهني T.A.P	4.496	9.645	1.04	2.57	5.149	114.52
	الرسم على القيمة المضافة T.V.A	35.422	20.108	8.22	5.35	- 15.314	43.23-
	الضريبة على الدخل الاجمالي I.R.G	1.51	0.179	0.35	0.05	1.331-	88.15-
	الرسم العقاري	0.002	0.002	0	0	-	-
	حقوق التسجيل	0.016	0.039	0	0.01	0.023	143.75
	الضريبة الجزافية الوحيدة I.F.U	0.023	0.045	0.01	0.01	0.022	95.65
	المجموع الجزئي (02)	**46.575**	**33.474**	**10.80**	**8.91**	**13.101-**	**28.13-**
المديرية العامة للجمارك	الرسم على القيمة المضافة T.V.A	105.607	90.398	24.50	24.06	15.209-	14.4-

الحقوق الجمركية	219.461	174.311	50.91	46.39	45.15-	20.57-
المجموع الفرعي (03)	**325.068**	**264.706**	**75.41**	**70.45**	**60.362-**	**18.57-**
المجموع الكلي: (01)+(02)+(03)	**431.078**	**375.752**	**100**	**100**	**55.326-**	**12.83-**

المصدر:

- COUR DES COMPTES République algérienne démocratique et populaire, RAPPORT D'APPRÉCIATION DE LA COUR DES COMPTES SUR L'AVANT-PROJET DE LOI PORTANT RÈGLEMENT BUDGÉTAIRE DE L'EXERCICE 2020, au 21 septembre 2022, p ; 40.

تبعا للهيكل تسيير نفقـــات الضريبيـــة، المبين في الجدول أعلاه نلاحظ أن مديريات كبريات المؤسسات منحت إعفاءات جبائية بمبلغ 77.572 مليار دج، موزعة على كل من الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)، بمبلغ يقدر بـ 21.102 مليار دج، الرسم على النشاط المهني (T.A.P)، بمبلغ يقدر بـ 26.671 مليار دج، والرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، بمبلغ 29.799 مليار دج، بينما على مستوى المديريات الولائية للضرائب قدرت الإعفاءات الجبائية الممنوحة من طرفها خلال سنة 2020، مجموع 33.474 مليار دج، منها 20.108 مليار دج تخص الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)،ومبلغ 3.456 مليار دج تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)، ومبلغ الباقي 9.645 مليار دج متعلق بالرسم على النشاط المهني (T.A.P).

في حين قدرة تكلفة الإعفاءات الجبائية الممنوحة من قبل المديرية العامة للجمارك خلال سنة 2020، بمبلغ إجمالي قدره 264.706 مليار دج، مسجلة بذلك انخفاضا قدره 60.362 مليار دج، أي ما يعادل نسبة 18.57%، وهذه الإعفاءات في مجملها تتعلق بـ:

- تجسيد لإتفاق الشراكة التي تمت بين الجزائر والاتحاد الاوروبي بمبلغ 135.66 مليار دج؛
- تمثل مبلغ الامتيازات الممنوحة في إطار أجهزة الدعم ، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (A.N.D.I) بمبلغ 80.306 مليار دج؛
- إعفاءات الممنوحة لتطوير نشاط صناعة الادوية بمبلغ 25.056 مليار دج؛
- إعفاءات ممنوحة نتيجة تجسيد لتفاق المنطقة العربية للتبادل الحر بمبلغ23.457 مليار دج.

النتائج والتوصيات:

تسعى النفقات الضريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتباينة والمتعددة، والتي تختلف من سياق إلى آخر وبسحب الظروف الاقتصادية، وإن كان في مجملها لا تخرج عن الإطار الاجتماعي أو الاقتصادي أو السياسي، غير أنها كغيرها من السياسات نجد من يعارض هذه السياسة ويرى ضرورة الحد منها، لأنها تؤدي إلى تبديد الموارد الضريبية اللازمة لتوفير الخدمات والبنية الأساسية التي لا غنى عنها لنمو الاستثمارات، كما أن هذه الإعفاءات تؤدي إلى التعقيدات الإدارية، فضلا عن تقليل العدالة والمساواة في النظام الضريبي أو صعوبة تطبيقها، كما أنها ستؤثر على الادخار وهيكله، وهناك من يستغلها لتهرب الضريبي.

شرعت الجزائر بداية من سنة 2023 في إطار إعداد مشروع القانون المالية لسنة 2023 وهي سنة بداية تطبيق القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، في تقديم بيانات مالية تقديرية عن نفقات الضريبية لسنة ضمن جدول يرمز له بالرمز "ح"، استجابة لمتطلبات تطبيق معايير الشفافية المالية العامة، وهذا ما قد يساهم في المستقبل على المقارنة بين التقديرات والواقع عند إعداد قانون تسوية الميزانية لسنة المعنية وتحديد تكلفة هذه النفقات بشكل دقيق، وهنا يجدر الإشارة أن هناك صعوبات تواجه الهيئات المكلفة بالضرائب في

الجزائر لتقديم إحصائيات دقيقة عن قيمة النفقات الضريبية بموجب نظام القانون العام، واقتصارها على قيمة الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار نظام المزايا التفاضلي، وذلك في ظل التأخر في إنشاء نظام معلومات مركزي مدمج، يتيح تحديد تكلفة مختلف النفقات الضريبية الممنوحة.

وعليه وبناء على ما سبق نقدم التوصيات التالية:

– من اجل نجاح أدوات الإنفاق الضريبي ضرورة سد الثغرات القانونية والتشريعية لمنع استغلالها لتهرب الضريبي حيث تستغل بعض المؤسسات المزايا الممنوحة في إطار النفقات الضريبية من اجل تخفيف العبء الضريبي أو التخلص منه نهائيا؛

– يتطلب نجاحها تهيئة البيئة الاستثمارية الصحيحة، بالابتعاد عن الفساد الإداري، وتوفير النزاهة والشفافية والمراقبة، وإحاطة هذه الأدوات بقيود تمنع الانحراف بالإعفاءات الضريبية عن هدفها، فمن المتوقع أن تقوم النفقات الضريبية بدورها المنتظر في تشجيع الاستثمار؛

– توفر مستلزمات الاستثمار كالبنية التحتية من طرق ومطارات وموانئ، ووسائل الاتصال الحديثة، والسوق الاستثماري الجيد، لان كل هذه الأمور تعد هيكل واحد؛

– إنشاء قاعدة بيانات لنظام معلومات مركزي مدمج، يتيح تقيم النفقات الضريبية الممنوحة في إطار نظام القانون العام والقوانين الخاصة.

قائمة المراجع:

– قدي عبد المجيد، (2005)، المخل الى السياسات الاقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية– ديوا ن المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.

- Christian, V. s.d (2024). les Dépense Fiscales ;88. Consulté le 02 02, 2024, sur Site Internet: https://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2004-1-page-87.html.

– حيدر عبد المطلب البكاء، (2012)، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الاسلامي، مجلة مركز الدراسات الكوفة، العراق، العدد: 27.

– قدي عبد المجيد، (2022)، التهرب الضريبي والخناق على التنمية دراس، دار فكر كوم للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، ورقلة، الجزائر.

- Khafrabi, M. Z. (2006). Technique comptables, Manuel de cour Objectif Professinnel , 6 eme éd, Berti Editions, Alger.

– قدي عبد المجيد، (2005)، مرجع سبق ذكره.

– المرجع السابق.

– مولود مليكاوي، (2015)، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،جامعة ورقلة، العدد: 08.

– قدي عبد المجيد، (2022)، مرجع سبق ذكره.

– الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2021)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.

– الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، (2021)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.

– قانون 23–22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 المتضمن قانون المالية لسنة2024، التي تعدل احكام المادة 138 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر ، الجريدة الرسمية رقم 86، لسنة 2023.

– قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر،2023.

– القانون ر قانون رقم 22–18، المؤرخ في 24 جويلية 2022، المتعلق بالاستثمار، الجزائر، الجريدة الرسمية رقم 50 لسنة 2022.

- الامر رقم 06-08 المؤرخ في 15-06-2006 المتعلق بتطوير الاستثمار، الجزائر، الجريدة الرسمية رقم 47 لسنة 2017.
- قانون 16-09 المؤرخ في 03 اوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار،الجزائر، الجريدة الرسمية رقم 46 لسنة 2016.
- الامرية 01-03 المؤرخ في 2001/08/20 المتعلق بتطوير الاستثمار ، الجزائر، الجريدة الرسمية رقم 47 لسنة 2001.
- المديرية العامة للضرائب .(2021) .الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة .الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب .(2021) الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة .الجزائر.
- COUR DES COMPTES République algérienne démocratique et populaire, RAPPORT D'APPRÉCIATION DE LA COUR DES COMPTES SUR L'AVANT-PROJET DE LOI PORTANT RÈGLEMENT BUDGÉTAIRE DE L'EXERCICE 2020, au 21 septembre 2022.