

مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

رقابة الإدارة الجبائية على المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية .

Tax authority control of investment projects benefiting from incentive schemes

خالد مختاري طالب دكتوراه¹، رقية جبار² أستاذة التعليم العالي،

¹ مخبر السيادة و العولمة كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة يحي فارس المدية (الجزائر)،

البريد الالكتروني mokhtari.khaled@univ-medea.dz

² مخبر السيادة و العولمة كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة يحي فارس المدية (الجزائر)

البريد الالكتروني djebbar.rekaia@univ-medea.dz

تاريخ النشر: 2026/03/01

تاريخ القبول: 2026/02/01

تاريخ ارسال المقال: 2025/12/01

*المؤلف المرسل

الملخص:

لا تقتصر عوامل تحقيق التكامل الاقتصادي على مساهمة الدولة في تحريك عجلة التنمية الاقتصادية من خلال دورها كمستثمر عمومي مستقر، لها القدرة المالية و الأدوات اللازمة لقيادة التطور و التقدم الاقتصادي بصفقتها صاحبة السيادة الاقتصادية ، بل يستوجب مساهمة رؤوس الأموال الخاصة في بناء اقتصاد مزدهر قائم على مبادئ المنافسة الشريفة و المساواة، و لا يمكن تحقيق هذا التعاون إلا من خلال تقديم حوافز متعددة قصد اقناع المستثمرين بضخ أموالهم وإنجاز مشاريعهم في بيئة استثمارية مستقرة معالمها، واضحة أبعادها .

تقديم الحوافز للمستثمرين ليس قائم على معايير ظرفية بل على رؤية متكاملة تجمع بين التحفيز في إنجاز المشاريع الاستثمارية و حق الدولة الممثلة في الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة على تجسيد المشاريع الاقتصادية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية .

الكلمات المفتاحية: المستثمر المستفيد ; الأنظمة التحفيزية ; الرقابة الجبائية ; الإعفاءات الجبائية

Abstract :

The factors of economic integration are not limited to the contribution of the state, which guarantees economic development through its role as a stable public investor with the financial capacity and tools necessary to ensure economic growth and progress as the holder of economic sovereignty. Integration also requires the contribution of private capital to build a prosperous economy based on the principles of fair competition and equality. This cooperation can only be achieved by offering multiple incentives to investors to convince them to inject their capital and carry out their projects in a stable investment environment with clearly defined characteristics and dimensions. The granting of incentives to investors is not based on circumstantial criteria, but on a comprehensive vision that combines incentives for the implementation of investment projects with the right of the State, represented by the tax authorities, to monitor the execution of economic projects benefiting from incentive schemes..

Keywords: Beneficiary investor; incentive programs; tax audit; Tax exemptions

مقدمة:

تبني الدولة الجزائرية للاقتصاد السوق لدفع عجلة التنمية الاقتصادية ، و تحقيق تقدم اقتصادي يساهم في تحسين الظروف المعيشية و الرفع من القدرة الشرائية ، يتطلب استثمار رؤوس أموال كبرى وإنجاز مشاريع ضخمة لتحقيق استقلالية اقتصادية من حيث الإنتاج و تنوع مصادر الإيرادات لتغطية النفقات فهذه الاخيرة تتمثل الغاية المثلى التي من خلالها تمكن الدولة من تحقيق الاستقرار المالي لكن لا يمكن تحقيق استقلال اقتصادي و تنوع مصادر الإيرادات إلا من خلال استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية و الوطنية من اجل استثمارها في النشاطات الاقتصادية المختلفة .

لتحقيق هذه المسعى ، كان لزاما على السلطات العمومية أن تقوم بإعادة النظر في المنظومة التشريعية الاقتصادية من الاقتصاد الموجه الى اقتصاد السوق القائم على حرية الاستثمار و المقاولاتية .

حيث تعد مضامين التشريعات الاقتصادية من أهم العوامل المؤثرة في جذب المستثمرين . فتحسين مناخ الاعمال ركائزه الأساسية هو مضامين التشريعات الاقتصادية وما تقدمه من مزايا و حوافز للمستثمرين يدفعهم جليا و يطمئنهم و يستطيعون معرفة فعالية المنظومة التشريعية الاقتصادية. فالمستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم يبحثون عن الحوافز التي تقدمها المنظومة التشريعية الاقتصادية لهم ، وماهي اثارها على نجاح المشاريع الاستثمارية ، فمن بين أهم الحوافز التي تثير اهتمام المتعاملين الاقتصاديين لدفعهم للاستثمار أموالهم نجد الحوافز الجبائية لأنها عبء مالي يستحسن التقليل منه ، خاصة في مرحلة إنجاز المشاريع و السنوات الأولى التي تلي دخول المشاريع حيز الاستغلال.

هذه الحوافز التي يستفيد منها المستثمرين أصحاب المشاريع هي مكلفة للخزينة العمومية لا تمنحها الدولة من أجل اغراء أصحاب رؤوس الأموال ، بل تهدف السلطات العمومية الى تحقيق غاية المثلى من استقطاب رؤوس الأموال وضخها في شكل مشاريع اقتصادية منتجة وفعالة .

استفادة المشاريع الاستثمارية من الأنظمة التحفيزية طبقا لأحكام قانون رقم 22-18 المتعلق بالاستثمار يمكن المستثمر من حصوله على إعفاءات جبائية بعنوان مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال ، هذه الإعفاءات الجبائية هي في الأساس التزامات مالية كان من المفروض على أي مستثمر أدائها فهذه الالتزامات المالية ذات الأساس الجبائي ، تعد أساسا مصدر من مصادر الإيرادات الجبائية، لكن تم التنازل عنها لصالح المستثمرين في شكل حوافز جبائية مدرجة في الأنظمة التحفيزية .

كما من بين الإصلاحات التي جسدها قانون المتعلق بالاستثمار و النصوص التنظيمية هو تحيين دور الإدارة الجبائية في الرقابة على تجسيد المشاريع الاستثمارية، خاصة أنها أصبحت عضو في الشباك الوحيد، فعهد لها المشرع بمهام أخرى لم تكن مدرجة في النصوص التشريعية السابقة، هذه الإصلاحات خلقت للإدارة الجبائية دور رقابي آخر تقوم به أثناء تجسيد المشاريع الاستثمارية . ، إضافة الى دورها الرقابي التقليدي المكرس لها بموجب النصوص التشريعية الجبائي في ممارسة الرقابة على أداء الالتزامات الجبائية من قبل المستثمرين .

على ضوء ما تقدم لمعالجة هذا الموضوع نطرح الإشكالية التالية :

ماهية الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية على المشاريع الاستثمارية المستفيدة من أنظمة التحفيز في نطاق قانون 22-18 المتعلق بالاستثمار.

من أجل الإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإجابة على الإشكالية في محورين رئيسيين الأول متعلق بالحوافز الجبائية التي يمكن ان يستفيد منها المستثمر و المحور الثاني متعلق برقابة الإدارة الجبائية على المشاريع الاستثمارية المستفيدة من نظام الحوافز .

المبحث الأول : الحوافز الجبائية المكسرة بموجب قانون 22-18

كرس المشرع الجزائري أنظمة الحوافز الجبائية بموجب قانون المتعلق بالاستثمار بهدف تكريس الأسس القانونية التي تجسد رغبة السلطات العمومية لتحريك عجلة التنمية الاقتصادية .

هذه الحوافز لا تمنح للمستثمر صاحب المشاريع الاقتصادية التي يريد القيام بها الا وفقا لما هو منصوص عليه في المنظومة التشريعية للاستثمار .

المطلب الأول : الأسس القانونية لمنح الحوافز الجبائية .

من خلال استقراء التشريع المتعلق بالاستثمار الساري المفعول ، يمكن لنا أن نحدد ثلاث أسس أساسية للاستفادة من الحوافز الجبائية ، فإذا تشكلت هذه الأسس يمكن للهيئة المؤهلة قانونا منح هذه الحوافز للمستثمرين .

الفرع الأول : تحديد المستثمر

عرف المشرع الجزائري المستثمر في قانون المتعلق بالاستثمار بموجب الفقرة الأولى من المادة الخامسة حيث نص على انه كل شخص طبيعي أو معنوي وطني او اجني مقيم أو غير مقيم بمفهوم التنظيم الخاص ينجز استثمارا بمفهوم احكام القانون¹.

قام المشرع الجزائري بإحالة ضبط تعريف المستثمر سواء كان طبيعيا أو معنويا وطنيا أو اجنيا طبقا للتنظيم الخاص بالصرف ، من اجل التحديد من هو الوطني أو الاجني و المقيم وغير المقيم.

فقد حدد المقصود بالمقيم و غير المقيم بموجب نظام رقم 07-01 المتعلق بالقواعد المطبقة على المعاملات الجارية مع الخارج و الحسابات بالعملة الصعبة في الفقرة الأولى من المادة الثانية على أنه يعد مقيم في الجزائر كل الاشخاص الطبيعيين و المعنويين الذي يتواجد مقر نشاطهم الرئيسي في الجزائر سي الاقتصادي في الجزائر. أما غير المقيم فكل الاشخاص الطبيعيين و المعنويين الذي يتواجد مقر نشاطهم الرئيسي الاقتصادي خارج الجزائر².

حيث يهدف المشرع من خلال تحديد ماهية المستثمر من خلال الأنظمة البنكية المصرفية الى هدفين رئيسيين الأول تحقيق التكامل بين مختلف النصوص القانونية و الانسجام التشريعي ، و ثانيا من أجل توجيه المستثمر الى أحد أشكال الاستثمار المحددة قانونا إضافة الى تمكنه من الاستفادة من مختلف الحقوق المرتبطة بجنسية المستثمر المقيم أو غير المقيم . خاصة ما تعلق بحق تحويل الأرباح رؤوس الأموال المستوردة فهل هو حق للاجني غير المقيم ولا يمكن أن يستفيد من المستثمر المقيم من ضمان تحويل الأموال الى خارج الإقليم.

الفرع الثاني : أشكال الاستثمار

تنظيم الحياة الاقتصادية يتطلب خصوصا تحديد أوجه المشاريع الاقتصادية المراد تطويرها ، فاستقطاب رؤوس أموال المستثمرين قد يأخذ أنماطا متعددة و في مراحل مختلفة من حياة الشركات التجارية التي تجسد المشاريع الاستثمارية ، لهذا نجد أن المشرع الجزائري بموجب نص المادة الرابعة والخامسة قد حدد أوجه تدفق رؤوس الأموال لتجسيد ، تمويل و دعم النشاطات الاقتصادية .

أقتناء الأصول المادية أو غير المادية التي تندرج مباشرة ضمن انتاج السلع و الخدمات في إطار انشاء أنشطة جديدة و توسيع قدرات الإنتاج و /أو إعادة التأهيل: هذا الشكل من أشكال الاستثمار حدد المشرع أليات تكريسه من خلال نص الفقرات الثانية و الثالثة و الرابعة من المادة الخامسة من قانون الاستثمار حيث قد يكون باستحداث مشاريع جديدة عن طريق انشاء رأس مال تقني من العدم باقتناء أصول بغرض انشاء نشاطات الإنتاج و الخدمات مجتمعين أو منفصلين .

كما قد يكون من خلال توسيع قدرات الإنتاج عن طريق اقتناء وسائل انتاج جديدة تضاف الى الأصول الإنتاجية الموجودة .

كما أنه يسمح للمستثمرين المشاركة عن طريق إعادة تأهيل الآلات الإنتاجية عن طريق اقتناء سبع و خدمات موجهة تكون لمطابقة العتاد و التجهيزات للدمج التكنولوجيا الحديثة لمعالجة التأخر التكنولوجي كما قد يكون هذا التأخر بسبب قدم وسائل الإنتاج أو إهلاكها : كما يمكن أن يتم إعادة بعث نشاط اقتصادي متوقف منذ ثلاث سنوات على الأقل .

ب: المساهمة في رأس مال المؤسسات في شكل حصص نقدية و عينية

نظم المشرع الجزائري احكام المساهمات في رأس المال بموجب نصوص قانونية متعددة أهمها القانون التجاري المعدل و المتمم إضافة الى القوانين التي تنظم القطاعات الاقتصادية المختلفة مثل قطاع الخدمات ، الفلاحة ، الطاقات المتجددة .

كما أن تحديد المستثمر المقيم من غير المقيم يمكن لنا من ضبط أليات تقديم الحصص النقدية العينية ان كانت حصص اجنبية او وطنية تخضع للأنظمة البنكية و الجمركية .

ج نقل أنشطة من الخارج : يمكن أن نعتبره استثمار مباشر من قبل المستثمر الأجنبي فيقوم بنقل كل نشاطه ، أو جزء منه الى الجزائر سواء عن طريق تحويل مقر الرئيسي للنشاط الاقتصادي من الخارج او الجزء منه عن طريق انشاء فرع له كما هو معمول به لدى الشركات الأجنبية خاصة التي تنشط في القطاع المالي و المصرفي .

الفرع الثالث: تسجيل الاستثمار :

يعتبر تسجيل الاستثمارات قبل إنجازها لدى الشبايك المنصوص عليها بموجب المادة الثامنة عشر من قانون المتعلق بالاستثمار اجراء وجوبي و شرط جوهري لا يمكن تجاوزه فمن خلاله يمكن للمستثمر الاستفادة من أحد الأنظمة التحفيزية المكرسة قانونا . فقد حددت مفهومه المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 22-299 الذي يحدد كفاءات تسجيل الاستثمارات أو التنازل عن الاستثمارات أو تحويلها و كذا مبلغ ا وكفاءات تحصيل الإتاوة

المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار على أنه اجراء يعبر المستثمر عن طريقه ارادته في انجاز نشاط اقتصادي لإنتاج السلع و الخدمات ، كما أكدت المادة الثالثة من نفس المرسوم أنه من أجل أن يستفيد المستثمر من المزايا الممنوحة ي اطار قانون 18-22 يجب تسجيل استثماره لدى الشباك الوحيد للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار أو عن طريق منصة رقمية للمستثمر طبقا للإجراءات المنصوص عليها في هذا المرسوم³.

حيث يجسد تسجيل الاستثمار بموجب شهادة التسجيل تمنح للمستثمر من طرف الشباك الوحيد المختص . عندما يتحصل المستثمر على شهادة التسجيل ، فإنه مؤهل قانونا للاستفادة من أحد الأنظمة التحفيزية .

المطلب الثاني : أنواع الأنظمة التحفيزية

من بين المستجدات التشريعية التي نص عليها قانون المتعلق بالاستثمار ، الأنظمة التحفيزية حيث حدد المشرع ثلاث أنظمة تحفيزية يمكن للمستثمر ان يطلب استفادة مشاريعه الاستثمارية منها و هذه الأنظمة التحفيزية أسسها المشرع على معايير موضوعية تتضح من خلالها ثلاث أنواع من الأنظمة التحفيزية ، نظام القطاعات ، نظام المناطق و نظام الاستثمارات المهيكلة .

الفرع الاول: نظام القطاعات :

تكتسي رؤية المشرع الجزائري ابعاد مستقبلية تتماشى مع النمو الاقتصادي و الاجتماعي فقد أولية لعدة قطاعات اقتصادية ذات أهمية كبيرة ، فقد قام بضبط القطاعات التي لها أولوية للاستثمار فيها ، حيث تشمل نشاطات متعددة و لها بعد مستقبلي محددة على سبيل الحصر بموجب المادة السادسة والعشرين من نفس القانون ، حيث تتضمن نشاطات المناجم و المحاجر، الفلاحة و تربية المائيات والصيد البحري ، الصناعة و الصناعة الغذائية و الصناعة الصيدلانية و الصناعة البتروكيميائية ، الخدمات و السياحة ، الطاقات الجديدة و الطاقات المتجددة و اقتصاد المعرفة و تكنولوجيا الاعلام و الاتصال.

من خلال تحديد الأنشطة الاقتصادية لنظام القطاعات ذات أولوية، نجد أن المشرع يهدف الى تطوير نشاطات اقتصادية متعددة بهدف تحقيق تكامل اقتصادي ، فالمستثمر يدرك جليا أن هذه النشاطات لها مردودية اقتصادية تمكنه من استثمار أمواله وتحقيق أهدافه وتحسيد اهداف السلطات العمومية .

الفرع الثاني : نظام المناطق

أسس التنمية الاجتماعية العادلة هي تكريس التنمية الاقتصادية في جميع المناطق، لكن نظرا لعوامل مختلفة قد تدفع المستثمرين الى استثمار أموالهم و انجاز مشاريعهم في مناطق محددة تتوفر على المرافق الاقتصادية الضرورية لممارسة النشاطات الاقتصادية المتعددة ، هذا الامر تفتن له المشرع الجزائري مدركا أن المستثمر يبحث على مناطق اقتصادية خالصة تتوفر على مختلف عوامل تجسيد المشاريع الاستثمارية ، مما جعل المشرع يستحدث نظام المناطق قصد جذب رؤوس أموال المستثمرين وحتهم على الاستفادة منه .

يهدف هذا النظام الى القيام المستثمرين بتجسيد مشاريعهم في ثلاث مناطق صنف المشرع الجزائري مواقعها بمناطق الهضاب العليا و الجنوب و الجنوب الكبير ،المواقع التي تتطلب مرافقة خاصة من الدولة ، إضافة الى المواقع التي تمتلك إمكانات م الموارد طبيعية قابلة للثمين .

كما قام المشرع بتحديد قائمة مواقع هذه المناطق بموجب المرسوم التنفيذي رقم 22-301 الذي يحدد قائمة المواقع التي توليها الدولة أهمية خاصة في مجال الاستثمار.

الفرع الثالث: نظام الاستثمارات المهيكلية

يتطلب استقطاب رؤوس أموال كبيرة تهدف الى خلق الثروة و مناصب شغل عديدة مما قد يساهم في تغيير واقع اقتصادي لمنطقة جغرافية معينة يجعلها ترتقي و تحقق انطلاقة اقتصادية يجعلها مقصد المتعاملين الاقتصاديين . هذا النمط من الاستثمار حدد المشرع أحكام الاستفادة من مزاياه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 22-302 الذي يحدد معايير تأهيل الاستثمارات المهيكلية وكيفية الاستفادة من المزايا الاستغلال و شبكات التقييم⁴.

حيث عرف المشرع هذا النوع من الاستثمارات في المادة 15 من المرسوم رقم 22-302 على انها الاستثمارات ذات القدرة العالية لخلق الثروة واستحداث مناصب الشغل ، بغية تنويع الصادرات واحلال الواردات كما تهدف الى اقتناء التكنولوجيات باعتباره أساس تقدم وتطور الإنتاج مما يؤدي الى تحسين أداء .

كما أن المعيار المعتمد في تحديد هذا النوع من الاستثمار هو خلق ما يقدر 500 منصب شغل عمل ، إضافة الى تحديد القيمة المالية لهذا النوع من الاستثمارات الى حددها المشرع في عتبة عشرة ملايين دينار جزائري ، طبقا لأحكام المادة 16 من نفس المرسوم.

المطلب الثالث: أنواع المزايا الجبائية المكرسة بموجب الأنظمة التحفيزية

إن من بين الدوافع الأساسية التي تساهم في استقطاب الاستثمارات الأجنبية و الوطنية ، المزايا الجبائية لهذا نجد المشرع على دراية كبيرة بهذا الامر . تجل ذلك في تأكيده على منح المزايا الجبائية للمستثمرين في مختلف أنظمة التحفيزية مدرجة في نوعين رئيسيين ، الأول متعلق بالحوافز الجبائية لمرحلة الإنجاز و الثاني الحوافز الجبائية لمرحلة الاستغلال.

الفرع الأول: بعنوان مرحلة الإنجاز

يتطلب انجاز المشاريع الاقتصادية تخصيص الأموال اللازمة و الضرورية للشروع في تجسيد المشروع الاستثماري ، كما ان قيمة مالية تساهم في تحقيق انجاز هذه المشاريع في أجلها القانونية ، لهذا اعتبر المشرع منح المستثمر امتيازات جبائية متعددة تساهم بشكل إيجابي في تقليل العبء المالي على المستثمر . صاحب المشروع الاقتصادي ، لهذا قرر المشرع منح المستثمر مزايا جبائية في شكل إعفاءات من عدة رسوم تساهم بشكل كبير في تسريع عملية الإنجاز. الأساس القانوني لهذه المزايا الجبائية بعنوان مرحلة الإنجاز هي المادة السابعة و العشرين من نفس القانون ، حيث تختلف الأنظمة التحفيزية لها نفس المزايا الجبائية بعنوان مرحلة الإنجاز وهو ما كرسته احكام المادة التاسعة و العشرون و الواحد والثلاثون من القانون المتعلق بالاستثمار.

حيث تتضمن هذه المزايا إعفاءات جمركية و جبائية ومن بين الإعفاءات الجبائية المكرسة التي تشمل الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار .

كما يشمل أيضا الاعفاء من رسم نقل الملكية بعوض و الرسم على الاشهار العقاري عن كل المقتنيات التي تتم في اطار الاستثمار المعني إضافة الى اعفاء من رسم ملكيات العقارية التي تدخل في اطار الاستثمار لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ اقتنائها .

أما بخصوص حقوق التسجيل فقد تم اعفاء العقود التأسيسية للشركات ذات المشاريع الاستثمارية وايضا في حالة رفع رأس مالها من هذه الحقوق إضافة الى حقوق التسجيل و الرسم الاشهار العقاري و مبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على المباني المبنية وغير المبنية الموجهة للاستثمار.

تسهدف السلطات العمومية من خلال ترسيخ حق استفادة المشاريع الاستثمارية من مختلف الإعفاءات الجبائية بعنوان مرحلة الإنجاز بغية تخفيف العبء المالي و التكاليف الإضافية على ميزانية المستثمر المستفيد ، ففي هذه المرحلة يسعى المستثمر لتوفير مختلف المصادر التمويلية لإنجاز مشروعه الاستثماري في أجاله القانونية ، إضافة مدة انجاز المشروع ، خاصة أن المشروع ليس في مرحلة الإنتاج و ليس له عائدات مالية ، لهذا كرس المشرع لفائدة المستثمر هذه الإعفاءات هذه الاعفاءات بمختلف أشكالها في مرحلة الانجاز .

الفرع الثاني : بعنوان مرحلة الاستغلال

بعد انتهاء مرحلة انجاز المشروع الاستثماري، يستوجب على المستثمر الشروع في مرحلة الاستغلال لكن قبل ذلك لابد من التأكد من مدى حقيقة إتمام انجاز المشاريع الاستثمارية وفقا للشروط المحددة مسبقا ، حيث من أجل ممارسة الشفافية و النزاهة فقد استوجب على المشرع تكريس نظام معاينة المشاريع الاستثمارية قبل منحها ، حيث يجب على المستثمر اخطار الوكالة المختصة من أجل قيامها بالمعاينة اللازمة حيث بين المرسوم التنفيذي رقم 22-302⁵ الذي يحدد معايير تأهيل الاستثمارات المهيكلة وكيفية الاستفادة من المزايا الاستغلال و شبكات التقييم المراحل اللازمة لاجراء هذه المعاينة ، حيث يشترط المشرع من أجل الاستفادة من مزايا الجبائية الممنوحة بعنوان مرحلة الاستغلال اعداد محضر من قبل الوكالة الجزائية لترقية الاستثمار تحدد فيه مدة المزايا الممنوحة لمرحلة الاستغلال على أساس شبكة تقييم خاصة بكل نظام تحفيزي.

هذا محضر المعاينة يمكن المستثمر من الحصول على مزايا جبائية تشمل بالخصوص

الاعفاء من الضريبة على الأرباح الشركات التجارية وهي الضريبة التي تفرض على الشركات التجارية مهما كان شكلها أو التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات مع مراعاة احكام المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل و المتتم حيث حددت الاشكال أخرى من الشركات لا تخضع لنظام الضريبة على أرباح الشركات . الضريبة على أرباح الشركات تفرض طبقا لأحكام المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سواء بسبب شكلها القانوني لاسيما شركات الأموال، أو بسبب النشاط الممارس (الأنشطة المنصوص عليها في المادة 12 من ق ض م رم، أو باختيارها وهنا يتعلق الأمر بشركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري والشركات المدنية غير المؤسسة على شكل شركات أسهم والتي اختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات الأموال أي نظام الضريبة على أرباح الشركات

أما بخصوص رسم على النشاط المهني الذي يعد أحد الامتيازات الجبائية الممنوحة للمستثمر بعنوان مرحلة الاستغلال، الذي كان يفرض على رقم الاعمال على النشاطات الصناعية و التجارية و غير المهنية مهما كانت النتيجة السنوية للخاضع للضريبة ، التي ألغيت أحكامه بموجب المادة 14 من قانون 23-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2024⁶. والذي استحدث بدله الرسم المحلي للتضامن

المبحث الثاني : رقابة الإدارة الجبائية على الخوافر الممنوحة للمستثمر بموجب قانون 22-18:

منح المشرع للإدارة الجبائية مهام محددة تسمح لها بمعاينة المشاريع الاستثمارية ميدانيا ، باعتبارها عضو في مختلف الشبائيك الوحيدة بموجب نص المادة عشرين من المرسوم التنفيذي رقم 22-298 الذي يحدد تنظيم الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار و سيرها⁷ .

كما تمارس الإدارة الجبائية مهام الرقابة على مختلف التصريحات الجبائية التي يجب على المستثمر المستفيد ايداعها لدى الإدارة الجبائية في الاجال المحددة قانونا ، فعلى الرغم استفادة المشاريع الاستثمارية مهما كانت حجمها من المزايا الجبائية سواء في مرحلة الإنجاز أو مرحلة الاستغلال لا يعني هذا اعفاء المستثمر المستفيد المكلف بالضريبة من القيام بالتصريحات الجبائية في اجالها القانونية ، مما يمكن للإدارة ممارسة حق الرقابة الجبائية وفقا للإجراءات القانونية السارية المفعول.

المطلب الأول: دور الإدارة الجبائية بصفتها عضو في الشبائيك الوحيدة

حرص المشرع على استحداث نظام الشبائيك الوحيدة بمختلف أنواعها من أجل تقريب الفاعلين و المتعاملين الاقتصاديين بهدف تسريع و تحسين أداء المرفقي من أجل تنفيذ المهام المكلف بها حصريا من قبل الشبائيك الوحيدة و المحددة بموجب نص المادة التاسعة عشر من المرسوم التنفيذي رقم 22-298 السالف الذكر ، فهي مكلفة باستقبال المستثمرين و تسجيل استثماراتهم و تسيير ومتابعة ملفات المستثمرين إضافة الى مرافقة لدى الإدارات و الهيئات المعنية ، و باعتبار ان إدارة عضو في مختلف الشبائيك الوحيدة ، فقد حدد التنظيم مهام التي تقوم بها .

الفرع الأول : اعداد شهادة الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة باقتناء السلع و الخدمات الواردة في قائمة السلع و الخدمات المستفيدة من المزايا

من بين المزايا الجبائية التي يستفيد منها المستثمر بعنوان مرحلة الإنجاز هو الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع و الخدمات المستوردة أو المصنعة محليا التي تدخل في انجاز الاستثمار . هذا الاعفاء هو امتياز جبائي لمختلف الأنظمة التحفيزية ، يستفيد منه المستثمر صاحب المشروع من خلال الشهادة التي تقوم الإدارة الجبائية باعدادها .

هذه السلع و الخدمات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة في حالة اقتنائها من قبل المستثمر المستفيد .، عرفها المشرع بأنها كل سلعة مادية أو غير مادية منقولة أو غير منقولة مقتناة أو مستحدثة موجهة للاستعمال المستدام بنفس الشكل بغرض تكوين أو تكوير أو إعادة تأهيل النشاطات الاقتصادية للإنتاج السلع و الخدمات التجارية

أما الخدمة فهي مرتبطة باقتناء أو استحداث السلع الموجهة للنشاطات الاقتصادية للإنتاج السلع والخدمات التجارية .

غير أن على الإدارة الجبائية عند اعدادها لشهادة الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة مراعاة احكام المرسوم التنفيذي رقم 22-300 الذي يحدد قوائم النشاطات و السلع والخدمات غير قابلة للاستفادة من المزايا وكذا الحدود الدنيا من التمويل للاستفادة من ضمان التحويل.

الفرع الثاني: اعداد محضر الدخول في الاستغلال

إن أي استثمار يمر بمرحلتين مرحلة الإنجاز و مرحلة الاستغلال ، فانتها من مرحلة الإنجاز و الشروع في مرحلة الاستغلال لا يكون تلقائيا من قبل المتعامل الاقتصادي صاحب المشروع الاستثماري بل يخضع للاحكام المرسوم التنفيذي رقم 22-302 السابق ذكره حيث يستوجب على المستثمر تقديم طلبه الى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار او يكون طلبه الكترونيا يودعه على مستوى منصة المستثمر. حيث تقوم الإدارة الجبائية في معاينة المشروع إن كان المستثمر قد استوف الشروط القانونية للشروع في استغلال المشروع و دخوله مرحلة الإنتاج ، كما يشترط موافقة إدارات معينة إن كان المشروع الاستثماري متعلق بأحد الأنشطة الاقتصادية المقننة قبل تسليمه محضر دخول في الاستغلال .

الفرع الثالث : مراقبة تنفيذ المشروع الاستثماري

لاشك فيه أن السلطات العمومية حريصة على استقطاب مختلف المشاريع الاقتصادية وتقديم مختلف التسهيلات و المزايا للمشاريع الاستثمارية ، لكن لا يعني أن هذا أن المستثمر لا يخضع للمتابعة الميدانية لمشاريعه الاستثمارية ، فلا تنهي متابعة و مرافقة بمجرد حصول هذا الأخير على شهادة تسجيل الاستثمار ، بل تقوم بمرافقته بصفة منتظمة من خلال تكليف الإدارة الجبائية بالمتابعة الميدانية فالإدارة الجبائية ملزمة بإعداد تقارير دورية كل ستة أشهر تمثل كشفا للمشاريع الاستثمارية بعنوان مرحلة الإنجاز ودخول أجال استفادتها من المزايا أو تلك التي يفترض حلول أجل دخولها مرحلة الاستغلال . فمن خلال معاينتها الميدانية لمختلف مراحل المشروع الاستثمارية ، يمكن الإدارة الجبائية من تقييم مدى تقدم تجسيد المشاريع الاستثمارية ، مما يخول لها قانونا توجيه الاعذارات القانونية للمتقاعسين في تنفيذ مشاريعهم الاستثمارية.

إن المشرع لما منح للإدارة الجبائية وتكليفها بمتابعة المشاريع الاستثمارية، هو تكليف إيجابي يساعد الإدارة الجبائية في ممارسة حقها في الرقابة الجبائية على المستثمرين علما ان المستثمرين هم في الأساس مكلفين بأداء الضرائب و الرسوم و استثناءا يتمتعون باعفاء مؤقت ، إن الإعفاء المؤقت يمس دفع الضريبة ولا يعفي المكلف بالضريبة من الالتزامات التصريحية، وعدم امتثال المشرع لشروط الاستفادة من الإعفاءات يؤدي إلى إعادة تقويم المكلف بالضريبة باستدراك مبالغ الحقوق المعفاة مع تطبيق الغرامات المقررة قانونا .

المطلب الثاني : رقابة مصالح الضرائب على التصريحات الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء قانوني تمكن الإدارة الجبائية من تصحيح الأخطاء او الاختلالات الواردة في تصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة حيث يمكن تعريفها بأنها تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون

الجبائي ، أو بتعبير آخر هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار القانونية محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي و كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني..

الفرع الأول : الأساس القانوني لممارسة الرقابة الجبائية

كرس هذا الاجراء بموجب المادة الثامنة عشر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم حيث تقوم المصالح الجبائية بمراقبة التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم أو إتاوة . كما ألزم المشرع على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبة التي تتوفر ، فعلى أساس أنه المستثمر صاحب المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية غير أنه يجب عليه مسك الوثائق و المحاسبية طبقا لاحكام القانون التجاري المعدل و المتمم و بموجب أحكام القوانين الجبائية باعتباره مكلف بالضريبة فإعفائه من الأعباء الجبائية بعنوان مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال، لا يعني أنه غير ملزم بمسك الوثائق المحاسبية و الدفاتر التجارية بل عليه أن يقوم بمسكها بشكل دائم و صحيح وفقا للأجال القانونية ..

كما أن المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي كانت تنص بعد تعديلها بموجب المادة الخامسة من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 على أنه إذا تبث اجراء المراقبة من المصالح الجبائية على المكلف بالضريبة المستفيد من الامتيازات الجبائية نقص في التصريح في رقم الاعمال و النتائج و الأجر المدفوعة فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون محل استرجاع للحقوق و الرسوم الموافقة طبقا للشروط القانون العام بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة⁹.

من خلال نص هذه المادة يتبين لنا ان المستثمر المستفيد يخضع للرقابة على تصريحاته الجبائية بغض النظر عن الإعفاءات الجبائية ، كما أن المشرع تدارك الإعفاءات الجبائية التي تمنح في اطار الاتفاقيات الجبائية ، فقام بتعديل أحكام المادة 190 مكرر بموجب المادة 53 من قانون رقم 21-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2022 حيث نصت المادة المعدلة على انه يترتب عن كل نقص في التصريح تمت معانيته على اثر مراقبة جبائية للمكلفين بالضريبة المستفيدين من امتيازات جبائية او من تطبيق أنظمة جبائية تفضيلية طبقا لاجامك جبائية اتفاقية المطالبة بالحقوق و الرسوم الموافقة طبقا للشروط القانون العام بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة في إطار القانون العام أو احكام اتفاقية جبائية.

وعليه نستنتج أن المستثمر صاحب المشاريع الاستثمارية المستفيد من الأنظمة التحفيزية و المزايا الجبائية يخضع للرقابة الجبائية من المصالح الضريبية على تصريحاته الجبائية وفقا للأليات القانونية المنصوص عليها في القوانين الجبائية السارية المفعول لاسيما قانون الإجراءات الجبائية .

الرقابة الجبائية هي أساس عمل الإدارة الجبائية حذ ولو تطرقت أيضا إلى المصالح الجبائية الكفيلة بممارسة هذه الرقابة

الفرع الثاني :الاليات الرقابة الجبائية على تصريحات المستثمر المستفيد من المزايا الجبائية

كما ذكرنا سابقا أن الإدارة الجبائية هي عضو في مختلف شبائيك الوحيدة وقد كلفت بمتابعة تجسيد المشاريع الاستثمارية في مختلف مراحلها ، هذه المهام تجعل الإدارة الجبائية حريصة كل الحرص على حسن توجيه الامتيازات الجبائية تكريس أثارها في نطاقها القانوني ، رغم هذا الحرص من خلال المرافقة و المتابعة الميدانية للتجسيد المشاريع الاستثمارية ، فقد تضطر الإدارة الجبائية للاستخدام أليات الرقابة الجبائية خاصة أثناء مراقبة التصاريحات الجبائية للمستثمر المستفيد من المزايا الجبائية نقصا او سوء استغلال هذه المزايا . لهذا و نظرا لطبيعة المشروع الاستثماري و مدة الاستفادة من مزايا الجبائية سواء بالنسبة لمرحلي الانجاز و الاستغلال، يجعل الإدارة الجبائية تفعيل الرقابة لاسيما التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي.

أ الرقابة الجبائية على المزايا الجبائية بعنوان مرحلة انجاز المشاريع الاستثمارية

كما ذكرنا سابقا ، يستفيد المشروع الاستثماري من عدة مزايا الجبائية لعنوان مرحلة الإنجاز كما أن هذه المزايا تتعلق أيضا بالسلع و الخدمات التي يكتسبها المستثمر من أجل انجاز مشروعه، إضافة الى مدة انجاز محددة كما أنه لايمارس النشاط الإنتاجي في هذه المرحلة لهذا نجد آلية التحقيق المصوب في المحاسبة آلية رقابية مناسبة لطبيعة مرحلة انجاز المشروع الاستثماري ، فهي من بين أليات الرقابة التي تستخدمها المصالح الجبائية فهو يعد تحقيق جبائي جزئي، نظم المشرع أحكامه بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، فعملا بأحكام النص القانوني نجد المشرع قد حدد جميع مراحل التحقيق المصوب في المحاسبة التي يجب على الإدارة الجبائية التقيد بها أو على المكلف بالضريبة المحقق معه أي المستثمر المستفيد الامتثال لها ، سواء قبل أو اثناء أو بعد استكمال إجراءات التحقيق المصوب ، فلا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب الا بعد اعلام المستثمر باعتباره المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق و استلامه له حتى تبدأ مدة سريان الاشعار المحددة بـ 10 أيام تسمح للمكلف بالضريبة تحضير المستندات الضرورية، علما أن التحقيق المصوب قد يشمل نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها لمدة غير متقدمة او قد يشمل مجموعة عمليات او معطيات محاسبية تقل عن سنة، كما أن مدة التحقيق المصوب شهرين تتم في عين المكان في الدفاتر و الوثائق المراد فحصها من أجل اعداد محضر يبلغ للمكلف بالضريبة المحقق معه من أجل الرد عليه .

من خلال ابراز مضمون التحقيق المصوب ومراحله وإجراءاته، يتبين أنه آلية رقابية مناسبة لمرحلة انجاز مشاريع الاستثمارية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية.

ب: الرقابة الجبائية على المزايا الجبائية بعنوان مرحلة الاستغلال

دخول المشروع الاستثماري مرحلة الاستغلال لا يكون إلا بعد اعداد محضر المعاينة من قبل الإدارة الجبائية المختصة ، فالمستثمر يريد تعظيم أرباحه و عائداته و السعي الى تحقيق أكبر قدر من الأرباح مستغلا استفادته من المزايا الجبائية في مرحلة الاستغلال ، فمن بين الأهداف التي يسعى إليها هي تغطية تكاليف الإنجاز وسداد القروض التمويلية اذا لجأ إليها في تمويل مشروعه الاستثماري .

حجم الاعمال التي يقوم بها المستثمر المستفيد . يتطلب إيجاد آلية رقابية جبائية تناسب نوع الاعفاءات الجبائية التي يستفيد منها خاصة اعفائه من الضريبة على أرباح الشركات و الرسم المهني قبل أن يلغى بموجب قانون المالية لسنة

2024، لهذا أفضل الية هي التحقيق المحاسبي حيث نظم المشرع احكامه بموجب قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم حيث عرفته المادة 20-1 على أنه عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة حيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر التجارية والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة الطلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة . هذه الالية تمارسها الإدارة الجبائية من خلالها تكليفها للأعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل، كما على الإدارة الجبائية اعلام المكلف بالضريبة مسبقا بخضوعه للتحقيق في المحاسبة عن طريق تسليمه اشعار حيث تمنح له مدة عشرين يوما للتحضير ما يستوجب تحضيره من مستندات محاسبية كما لا يحق للأعوان المكلفين القيام بفحص المستندات الا بعد مرور مدة القانونية حتى لو انهم صلاحية المعاينة الفجائية المادية للمستندات المحاسبية اثناء تسليم المكلف بالضريبة الخاضع لاجراء تحقيق في المحاسبة . لا يمكنهم الشروع في التحقيق إلا بعد مرور فترة الاخطار .

اما مدة التحقيق تتراوح بين ثلاثة أشهر و تسعة أشهر كاقصى حد لكن إذا تبين للإدارة الجبائية أنه هناك نقص في المستندات أو مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو تبين للإدارة الجبائية تأخر في رد المكلف بالضريبة على استفسارات الإدارة الجبائية في الاجال القانونية .

رغم صرامة الإجراءات القانونية في التحقيق في المحاسبة إلا أنه قد منح القانون للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة بتقديم حججه و الاستعانة بمستشار من اختياره ، كما أن المشرع كفل للمكلف بالضريبة جميع الإجراءات القانونية التي تسمح له بالمحافظة و الدفاع على حقوقه الجبائية .

الخلاصة

إن الهدف من القيام بالرقابة الجبائية من قبل المصالح الضريبة على المستثمر المستفيد من الامتيازات الجبائية هو إعادة تقويم الوعاء الضريبي و الحفاظ على المصالح الدولة مانحة الامتيازات الجبائية .

إن الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية تشمل شقين ، الشق الأول باعتبارها عضو في الشبايك الوحيدة المختلفة و تكليفها بمتابعة انجار المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية ، أما الشق الثاني فهي الإدارة المخولة قانونا بتفعيل الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية التي يقدمها المستثمر صاحب المشاريع الاستثمارية المستفيدة من الأنظمة التحفيزية في أجالها القانونية باعتباره مكلف بالضريبة .

من خلال معالجة هذا الموضوع توصلنا الى النتائج التالية :

النتائج

1-اجبارية تسجيل المتعامل الاقتصادي لمشروعه الاستثمارية من اجل الاستفادة من احد الأنظمة التحفيزية في إطار مفهوم الاستثمار في قانون 22-18 المتعلق بالاستثمار .

2-تكريس المزايا الجبائية بموجب الأنظمة التحفيزية.

3-الاستفادة من المزايا الجبائية بعنوان مرحلة الإنجاز و بعنوان مرحلة الاستغلال

4-الإدارة الجبائية عضو في الشباك الوحيد مكلفة بمتابعة ومرافقة المستثمر المستفيد لتجسيد المشاريع الاستثمارية .

5-ممارسة الإدارة الجبائية لحق الرقابة على التصريحات الجبائية للمستثمر المستفيد من الأنظمة التحفيزية. وعليه نقدم الاقتراحات التالية :

1-تكريس الاستفادة من المزايا الجبائية للمشاريع الاستثمارية بموجب القوانين الجبائية .

2 النص على اعفاء جزئي للمزايا الجبائية تكون وفقا لألية تنازلية تتناسب مع سنوات الاعفاء المحددة لمرحلة الاستغلال.

3 انشاء نظام رقابي جبائي يتناسب مع طبيعة الاستثمارات.

الهوامش:

¹ قانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 يتعلق بالاستثمار الجريدة الرسمية العدد 50 سنة 2022

² نظام بنك الجزائر رقم 07-01 المؤرخ في 03 فبراير 2007 يتعلق بالقواعد المطبقة على المعاملات الجارية مع الخارج و الحسابات بالعملية الصعبة

³ مرسوم تنفيذي رقم 22-299 المؤرخ في المؤرخ في 08 سبتمبر 2022 يحدد كيفية تسجيل الاستثمارات أو التنازل عن الاستثمارات أو تحويلها وكذا المبلغ وكيفية تحصيل الاتاوة بمعالجة ملفات الاستثمار الجريدة الرسمية العدد 60 سنة 2022

⁴ المرسوم التنفيذي رقم 22-302 المؤرخ في المؤرخ في 08 سبتمبر 2022 يحدد معايير تأهيل الاستثمارات المهيكلية وكيفية الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكة التقييم الجريدة الرسمية العدد 60 سنة 2022

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 22-302 المؤرخ في المؤرخ في 08 سبتمبر 2022 يحدد معايير تأهيل الاستثمارات المهيكلية وكيفية الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكة التقييم الجريدة الرسمية العدد 60 سنة 2022

⁶ قانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024 الجريدة الرسمية العدد 86 سنة 2023.

⁷ المرسوم التنفيذي رقم 22-298 المؤرخ في المؤرخ في 04 سبتمبر 2022 يحدد تنظيم الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار وسيورها الجريدة الرسمية العدد 60 سنة 2022

⁸ المرسوم التنفيذي رقم 22-302 المؤرخ في المؤرخ في 08 سبتمبر 2022 يحدد معايير تأهيل الاستثمارات المهيكلية وكيفية الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكة التقييم الجريدة الرسمية العدد 60 سنة 2022

⁹ قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2001 الجريدة الرسمية ، العدد 79 سنة 2001.