

منظومة التحفيز الجبائي وإشكالية تنمية الاستثمار في الجزائر - ضرورة الإصلاح -

Tax incentive system and the problematic of investment development in Algeria. - the necessity for reform -

زواق الحواس

zaouak haoues

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة (الجزائر)، haoues.zaouak@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام: 2020/09/01 تاريخ القبول: 2021/04/22 تاريخ النشر: 2021/04/27

ملخص:

حاولت الدراسة تقديم رؤية لكيفية إصلاح منظومة الحوافز الجبائية في الجزائر، لزيادة مساهمتها في تنمية الاستثمار، كونه السبيل الوحيد لتنويع الاقتصاد الوطني، تقليل الاعتماد المفرط على قطاع المحروقات، وتنويع موارد الموازنة العامة. وبالتالي تمكين الدولة من بناء اقتصاد مستدام، ومواجهة تحديات وضغوط الأزمات.

خلصت الدراسة إلى أن الاختلالات التي تميز هذه المنظومة تفرض ضرورة الإصلاح، وقدمت مجموعة من الاقتراحات حول تدابير هذا الإصلاح.

كلمات مفتاحية: الحوافز الجبائية، الإصلاح الجبائي، الاستثمار.

تصنيفات JEL : E22, E62.

Abstract:

The study attempted to present a vision of how to reform the tax incentives system in Algeria, to increase its contribution to the development of investment, as it is the only way to diversify the national economy, reduce excessive dependence on the hydrocarbon sector, and diversify public budget resources. Hence, enabling the country to build a sustainable economy and face the challenges and pressures of crises.

The study concluded that the imbalances that characterize this system impose the imperative of reform, and thus presented a set of suggestions on the measures for this reform.

Keywords: Tax incentives, Tax reform , Investment.

Jel classification: E22; E62

1. مقدمة:

كشفت الجائحة (كوفيد- 19) العديد من التحديات التي تنتظر الجزائر في الوقت الراهن وفي المستقبل، إذ أصبح من الضروري قيامها بدعم المؤسسات والأسر المتضررة، سيما تلك الأسر التي يأتي دخلها من الأنشطة غير الرسمية، وأفضل دعم لهذه الفئة هو توفير مناصب شغل لهم في الدائرة الرسمية، لضمان مصدر دخل دائم والدخول إلى شبكات الأمان الاجتماعي.

وأكدت خطورة المراهنة على السوق الدولية لضمان الأمن الغذائي، إذ لجأت الدول المصدرة للمنتجات الغذائية الأساسية إلى تقييد عمليات التصدير، وقد يطال التقييد البذور والأسمدة والأعلاف ومنتجات الصحة الحيوانية والنباتية مستقبلا. وبالتالي أضحي من الضروري العمل على تطوير الإنتاج الزراعي، لضمان الأمن الغذائي بما ينتج محليا.

كما أبانت خطورة استمرار الاعتماد على صادرات المحروقات، وأكدت ضرورة التفكير بعمق في تبني إستراتيجيات جديدة بغية بناء اقتصاد مستدام يقوم على التنوع، تجنبنا لتداعيات كل انتكاسة تعرفها أسعار النفط على الاقتصاد الوطني وعلى الموازنة العامة.

فضلا عن كشف الجائحة لهشاشة النظام الصحي والحاجة إلى مزيد من الانفاق العام، لضمان تزويد القطاع بالهياكل والأدوية والمعدات الآمنة، ليتمكن من توفير الرعاية الصحية الجيدة للمواطنين، لأن هذه الجائحة لن تكون آخر وباء يعرفه العالم.

وأظهرت محاولة ضمان استمرارية العمل والتعليم عن بعد، عدم تكافؤ الفرص أمام المواطنين في الوصول إلى الإمكانيات التي توفرها الإنترنت والوسائل السمعية والبصرية، الأمر الذي يفرض ضرورة تطوير وتوسيع البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصال.

إن هذه التحديات سوف تزيد من الضغوط المالية على الموازنة العامة، بسبب الحاجة إلى مزيد من الانفاق لتطوير قطاعات الصحة والتعليم وتكنولوجيا المعلومات والاتصال، ودعم المؤسسات والأسر، ومن ثم الحاجة إلى بناء اقتصاد متنوع ومستدام، لضمان مصادر تمويل مستدامة. وتمثل هذه التداعيات مؤشرات واضحة للقصور الذي شاب منظومة ترقية الاستثمار في الجزائر، لذا بات من الحتمي القيام بإصلاحات عميقة في آليات ترقية هذه المنظومة، ويأتي في مقدمة ذلك ضرورة إصلاح منظومة التحفيز الجبائي التي أبانت ضعفا كبيرا في تنمية الاستثمار، مع أنها أبرز الآليات المنتهجة في الجزائر لريح رهان تطوير الاستثمار. لذا جاءت هذه الدراسة كمحاولة للوقوف على الاختلال الذي تعرفه هذه المنظومة وتقديم

تصور عن تدابير إصلاحها، ما يجعل إشكالياتها تبرز في التساؤل التالي: "ماهي تدابير إصلاح منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر، لدعم مساهمتها في ترقية الاستثمار؟".

يمكن تجزئة هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي أبرز مكونات منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر؟.
- ما مدى مساهمة منظومة التحفيز الجبائي في تطوير الاستثمار في الجزائر؟.
- ماهي مواضع الاختلال في منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر؟ وما هي التدابير المقترحة لإصلاحها؟.
- سحاول الاجابة على هذه الإشكالية وأسئلتها الفرعية انطلاقا من الفرضيتين التاليتين:
- لم تسهم منظومة التحفيز الجبائي بفعالية في تنمية الاستثمار في الجزائر؛
- تعرف منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر العديد من مواطن الاختلال التي تفرض حتمية الاصلاح.
- وعليه سيكون الهدف من هذه الدراسة هو:
- ابراز جوانب القصور في دور منظومة التحفيز الجبائي في تنمية الاستثمار في الجزائر؛
- تقديم تصورات عن كيفية إصلاح هذه المنظومة.

لمعالجة الإشكالية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بغية الوقوف على أهم مكونات منظومة التحفيز الجبائي وجوانب القصور التي تعرفها وتقديم تدابير إصلاحها.

2. عرض لمكونات منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر.

تتنوع حزم التحفيز الجبائي في الجزائر بين تلك التي يمنحها القانون الضريبي، وتلك التي تمنحها قوانين وهيئات ترقية الاستثمار والشغل. إذ تمت المراهنة عليها لترقية الاستثمار، وتحقيق التنوع الاقتصادي، لذا سنكتفي بالتطرق إلى منظومة الحوافز الممنوحة في اطار هذه الهيئات.

1.1.2. الحوافز الجبائية الممنوحة في اطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار (Andi): راهنت قوانين

الاستثمار المتعاقبة على التحفيز الجبائي كوسيلة لتنمية الاستثمار، واستمر هذا الرهان مع صدور قانون الاستثمار لسنة 2016، الذي كرس اعتماد العطلة الضريبية مثل القوانين السابقة له، وأعاد تنظيم أنظمة التحفيز المنتهجة في اطار الوكالة، لتصبح كما يلي:

1.1.1.2. الحوافز المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة: تباينت الحوافز الممنوحة للمشاريع

الاستثمارية تبعا لمنطقة تواجدتها:

1.1.1.1.2. المشاريع المنجزة في الشمال: تستفيد من الحوافز التالية:

1.1.1.1.2. مرحلة الانجاز: تعفى فيها المشاريع من:

- الحقوق الجمركية والرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات غير المستثناة من الإعفاء، المستوردة أو المحلية التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- حق نقل الملكية ورسم الإشهار للمقتنيات العقارية لصالح الاستثمار المعني؛
- حقوق التسجيل ورسم الإشهار وحق الامتياز على الأملاك الوطنية العقارية الممنوحة لإنجاز المشاريع؛
- الرسم العقاري على الملكيات العقارية للاستثمار، لمدة (10) سنوات بداية من تاريخ الاقتناء؛
- حقوق تسجيل عقود تأسيس أو زيادات رأس مال الشركات.

2.1.1.1.2. مرحلة الاستغلال: تعفى المشاريع المحدثّة حتى (100) منصب شغل من الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، لمدة (03) سنوات. (Loi n°16-09, 2016, Art 12)

2.1.1.2. الاستثمارات المنجزة في الجنوب والهضاب العليا، والمناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة: تمنح هذه الاستثمارات الحوافز التالية:

1.2.1.1.2. مرحلة الانجاز: نفس حوافز مرحلة الانجاز للاستثمارات المنجزة في الشمال.

2.2.1.1.2. مرحلة الاستغلال: تعفى فيها المشاريع من الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، لمدة (10) سنوات. (Loi n°16-09, 2016, Art 13)

2.1.2. الحوافز الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المحدثّة لمناصب الشغل: تضم هذه الحوافز:

- الحوافز الجبائية والمالية الخاصة المقررة من طرف الأنظمة المعمول بها لصالح النشاطات السياحية والصناعية والفلاحية، دون جمعها مع تلك المنصوص عليها في قانون ترقية الاستثمار، وتطبيق التحفيز الأكثر تشجيعا؛ (Loi n°16-09, 2016, Art 15)

- الحوافز الإضافية، المتمثلة في الاعفاء لمدة (05) سنوات في مرحلة الاستغلال للمشاريع المنجزة في المناطق التي تستدعي التنمية المحدثّة لأكثر من (100) منصب شغل دائم. (Loi n°16-09, 2016, Art 16)

3.1.2. الحوافز الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني: تعد على

اساس التفاوض بين المستثمر والوكالة، وتبرم الاتفاقية بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، وتشمل:

1.3.1.2. مرحلة الانجاز: تتمثل حوافزها في:

- الحوافر المشتركة المتعلقة بفترة الانجاز؛
- الإعفاء أو التخفيض، من الحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الجبائية والإعانات والمساعدات، والتسهيلات، التي قد تمنح طبقاً للتشريع المعمول به؛
- امكانية تحويل مزايا الانجاز بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، للمتعاقد مع المستثمر المستفيد والمكلف بإنجاز الاستثمار لحساب هذا الأخير.

2.3.1.2. مرحلة الاستغلال: تمنح فيها المزايا التالية:

- تمديد حوافر مرحلة الاستغلال لفترة قد تصل إلى (10) سنوات؛
- يؤهل المجلس الوطني للاستثمار لمنح إعفاءات وتخفيضات في الحقوق والضرائب والرسوم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة على السلع المنتجة التي تدخل في اطار الانشطة الصناعية الناشئة، لمدة لا تتجاوز (05) سنوات؛
- الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، للمواد والمكونات التي تدخل في مجال الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة. (Loi n°16/09, 2016, Art 18)

2.2. الحوافر الجبائية الممنوحة في اطار وكالات ترقية الشغل (Ansej, cnac, Angem):

تستفيد المشاريع المحدثة في إطار هذه الهيئات من الحوافر التالية:

1.2.2. مرحلة الإنجاز: تحظى فيها المشاريع بالحوافر التالية:

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على إنشاءات أو مشتريات التجهيزات لإنجاز المشروع؛
- الخضوع للمعدل المخفض (5%) للحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة لإنجاز المشروع؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل على عقود تأسيس المؤسسات.

2.2.2. مرحلة الاستغلال: تعفى فيها المشاريع من:

- الرسم العقاري على البناءات وملحقاتها لمدة (03) سنوات، ترفع إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها (loi de finances complémentaire, 2011, Art 06) وإلى (10) سنوات في المناطق المستفيدة من اعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب (loi de finances 2014, 2013, Art 06)
- الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، لمدة (03) سنوات، ترفع إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها، وتمدد بستين عند التزام المستثمر بتوظيف (03) عمال على الأقل لمدة غير محدودة، وقد تم رفع المدة إلى (10) سنوات في المناطق المستفيدة من اعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب؛

- الضريبة الجزائرية الوحيدة لمدة (03) سنوات بدء من تاريخ الاستغلال، تمتد إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها، وتمدد بستين آخرين عند تعهد المستثمر بتوظيف (03) مستخدمين على الأقل لفترة غير محدودة؛ (loi de finances 2015, 2014, Art 14)
- استفادة المشاريع بعد انتهاء فترة الإعفاء من تخفيض لمدة (03) سنوات في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني بنسبة 70% للسنة الأولى، 50% للسنة الثانية، و25% للسنة الثالثة. (loi de finances complémentaire, 2011, Art 06)
- يمكن للمؤسسة الراغبة في توسيع نشاطها ابتداء من السنة الثالثة، الاستفادة مرة ثانية من الحوافز السابقة بعد تسديدها نسبة من ديونها وإثبات مردوديتها.

3. تطور مساهمة منظومة التحفيز الجبائي في تطوير الاستثمار في الجزائر:

عرفت المشاريع المحدثة في إطار الهيئات المختلفة في ظل حزم الحوافز الممنوحة، الوضعية التالية:

1.3 الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (Andi): كانت حصيلة هذه الوكالة منذ إنشائها، كما يلي:

جدول رقم 01: المشاريع المصرح بإحداثها في إطار (Andi) للفترة 2002 - جوان 2019.

قطاع النشاط	المشاريع		قيمة الاستثمارات (مليون دج)	
	العدد	النسبة (%)	الملغ	النسبة (%)
الفلاحة	1.824	2.44	378.726	2.24
البناء، الأشغال العمومية	13.578	18.16	1.572.003	9.29
الصناعة	17.033	22.78	9.879.238	58.42
الصحة	1.289	1.72	304.658	1.80
النقل	31.617	42.29	1.235.828	7.31
السياحة	1.785	2.39	1.681.378	9.96
الخدمات والاتصالات	7.622	10.19	1.847.529	10.92
التجارة	2	0.00	10.914	0.09
المجموع	74.750	100	16.910.274	100

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على:

- إحصائيات وكالة تطوير الاستثمار. في: www.andi.dz بتاريخ 27.08.2020.

- Bulletin d'information Statistique de la PME, N°35, (2019), p 17.

إن الملاحظة الجوهرية التي نستشفها من معطيات الجدول هو ضعف عدد المشاريع التي استقطبتها الوكالة بالنظر إلى حزمة الحوافز والفترة التي تقارب العشرين سنة منذ تأسيسها. فضلا عن ضعف حصة القطاعات الانتاجية من المشاريع، فالقطاع الفلاحي كانت حصته 2,44%، والقطاع الصناعي 22,78%، والقطاع السياحي 2,39%. بينما استحوذ قطاع النقل على 42,29% من عدد المشاريع، مع أن حصته من إجمالي قيمة الاستثمارات كانت 7,31% فقط. ما يكشف ضعف منظومة التحفيز أيضا في توجيه الاستثمار نحو القطاعات القادرة على إضفاء التنوع على الاقتصاد الجزائري.

2.3. الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (Ansej): عرفت حصيلة المشاريع المصرح بإحداثها منذ إنشاء الوكالة، الوضعية التالية:

جدول رقم 02: المشاريع المصرح بإحداثها في إطار (Ansej) للفترة 1996- جوان 2019.

قطاع النشاط		المشاريع الممولة		قيمة الاستثمارات
العدد	النسبة(%)	المبلغ(مليون دج)	النسبة(%)	
108.003	28,7	350.995,40	28,64	الخدمات
88.907	23.31	225.996,51	18,44	النقل
57.183	15	211.629,97	17,27	الفلاحة
42.998	11	110.539,77	9,02	الصناعة التقليدية
26.740	7	125.739,48	10,26	الصناعة
11.356	3	29.928,59	2,44	المهن الحرة
34.282	9	131.999,16	10,77	البناء والأشغال العمومية
10.271	3	27.925,61	2,28	الصيانة
1.131	0,3	7.499,50	0,61	الصيد
556	0,1	3.291,59	0,27	الري
381.427	100	1.225.545,65	100	المجموع

Source : Bulletin d'information Statistique de la PME N°35, (2019), p 24.

توزعت المشاريع على قطاع النقل بنسبة 23,31% من عدد المشاريع، و18,44% من قيمة الاستثمارات، قطاع الخدمات بنسبة 28,7% من عدد المشاريع و28,64% من حجم الاستثمارات، بينما نال القطاع الفلاحي 15% من عدد المشاريع و17,27% من قيمتها، أما قطاع الصناعة فحاز نسبة 7% من عدد المشاريع و10,26% من قيمة الاستثمارات، ما يؤكد مرة أخرى محدودية دور الحوافز في

استقطاب المشاريع الاستثمارية وتوجيهها نحو القطاعات الانتاجية التي هي أساس تنويع الاقتصاد وموارد الخزينة العامة.

3.3 الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (cnac): عرفت حصيلة الصندوق من المشاريع المصرح بإحداثها الوضعية التالية:

جدول رقم 03: المشاريع الاستثمارية المحدثة في اطار (cnac) للفترة 1998- جوان 2019.

قيمة التمويل		المشروعات الممولة		قطاع النشاط
النسبة(%)	المبلغ (مليون دج)	النسبة(%)	العدد	
22,59	110.990,61	21,08	31.090	الخدمات
18,09	88.886,39	14,81	21.858	الفلاحة
9,02	44.341,83	9,30	13.721	الصناعة التقليدية
10,74	52.779,95	7,81	11.524	الصناعة
29,97	147.210,81	39,36	58.062	النقل
6,93	34.031,76	5,72	8.433	بناء و أشغال عمومية
0,53	2.608,74	0,59	873	الصيانة
0,94	4.635,65	0,76	1.123	المهن الحرة
0,66	3.267,15	0,32	475	الصيد
0,49	2.402,34	0,23	341	الري
100	491.238,78	100	147.500	المجموع

Source : Bulletin d'information Statistique de la PME N°35,, (2019), p 26.

تجاوزت حصة قطاع النقل 39% من حيث عدد المشاريع و 29.97% من قيمة الاستثمارات، ثم قطاع الخدمات بنسبة 21% من عدد المشاريع و 22.59% من قيمة الاستثمارات، مع الضعف الكبير لحصة قطاعي الصناعة والفلاحة على أهميتهما للاقتصاد الوطني في المرحلة الراهنة، حيث لم يتجاوز نصيبهما من عدد المشاريع نسبيتي 7.81% و 14.81% تواليًا. وفي ظل هذه المعطيات لا يمكن المراهنة على تحقيق التنويع في الاقتصاد وفي موارد الخزينة العمومية على منظومة تحفيز بهذا الضعف في تنمية الاستثمار.

4.3 الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (Angem): عرفت حصيلة المشاريع المستفيدة من سلف الوكالة، الوضعية التالية:

جدول رقم 04 : المشاريع المستفيدة من سلف (Angem) للفترة 2005- جوان 2019.

النسبة (%)	القيمة (دج)	النسبة (%)	عدد المشاريع المستفيدة من السلف	البيان القطاع
17,61	8 859 459 123,410	17,60	156.549	الصناعة التقليدية
0,45	995 353 071,950	0,45	4.011	التجارة
39,42	17 274 833 907,880	39,41	350.484	الصناعة المصغرة
20,07	16 287 151 951,720	20,06	178.426	الخدمات
13,73	8 063 294 457,370	13,73	122.052	الفلاحة
0,09	108 934 313,790	0,10	844	الصيد البحري
8,64	6 406 748 306,420	8,63	76.782	البناء والأشغال العمومية
100	57 995 775 132,54	100	889.148	المجموع

Source : Bulletin d'information Statistique de la PME N°35,, (2019), p 27.

حازت الصناعة المصغرة نسبة 39,41% من سلف الوكالة، ثم الخدمات 20,06%، فالصناعة التقليدية بنسبة 17,60%. وبعكس الهيئات السابقة فقد اتجه التمويل نحو القطاع الانتاجي بالدرجة الأولى. كما أن غالبية المشاريع هي مشاريع قائمة وتحتاج إلى التمويل بالمواد الأولية، ما يعني تضائل مجالات إهدار التمويل، على خلاف مشاريع وكالة تشغيل الشباب وصندوق التأمين عن البطالة التي قد تستفيد من التمويل دون قيام المشروع فعلياً.

إن ضعف حجم الاستثمارات وضعف انسيابها نحو القطاعات الانتاجية في جل الهيئات، يظهر قصور الحوافز في تنمية الاستثمار، بالشكل الذي قد يسهم في تنويع الاقتصاد الوطني. ويعد ذلك نتيجة منطقية لطريقة التحفيز المنتهجة في إطار الهيئات المختلفة التي اعتمدت العطلة الضريبية دون تمييز بين القطاعات الاقتصادية وفروعها في كثير من الحالات، ما أدى إلى انسياب الاستثمارات نحو مشاريع النقل والخدمات وغيرها من المشاريع سريعة دوران رأس المال، قليلة فترة الاسترداد، قليلة المخاطر، وسهلة التصفية. ومعروف أن تعميم الإعفاء دون مراعاة الاختلافات بين المشاريع يؤدي إلى:

- توجيه الاستثمارات خارج المشروعات الإنتاجية المحققة للتنمية الاقتصادية؛
 - تدفق رأس المال من القطاعات الإنتاجية إلى القطاعات التجارية والخدمات والنقل.
- لكن مع هذا الضعف المسجل في مساهمة منظومة الحوافز في تطوير الاستثمار، تسجل النفقات المرتبطة بها مبالغ مهمة، فحسب تقرير لمجلس المحاسبة بلغت النفقات الجبائية الممنوحة سنة 2016 مبلغاً

قدره 886,325 مليار دج، منها 390,304 مليار دج تتعلق بالإعفاءات الممنوحة من طرف الإدارة الضريبية في إطار الأنظمة التحفيزية للاستثمار والتشغيل (Ansej, Cnac , Angem, Andi)، في حين بلغت تكلفة النفقات الجبائية الممنوحة من طرف الإدارة الجمركية سنة 2016، مبلغ 496,021 مليار دج، تتعلق بالإعفاءات الجبائية المتصلة بالاستيراد. (Cour des comptes, 2019, p 48) تمثل هذه النفقات التي تعد من النفقات غير المباشرة كونها لا تدرج في الموازنة، نسبة معتبرة من إجمالي نفقات الموازنة، حيث بلغت 94، 13 % سنة 2016 مقابل 12,30 % سنة 2015، وما نسبته 20,48 % من نفقات التسيير و43,63 % من نفقات التجهيز كما يظهره الجدول الموالي:

جدول رقم 05: تكلفة النفقات الجبائية في الجزائر (الوحدة: مليار دج).

(3)/(4) %	(2)/(4) %	(1)/(4) %	النفقات الجبائية(4)	نفقات الميزانية			
				المجموع (3)	نفقات التجهيز (2)	نفقات التسيير (1)	
12,30	34,44	19,14	891,761	7 249,382	2 589,023	4 660,360	2015
13,94	43,63	20,48	886,325	6 358,166	2 031,257	4 326,909	2016

Source : Cour des comptes, (2019), p49.

- كما سجل التقرير أيضا العديد من الاختلالات بخصوص النفقات الجبائية منها:
- عدم تحديد التكلفة التقديرية للنفقات الجبائية، على عكس التحويلات الاجتماعية والاقتصادية (باعتبارها نفقات مباشرة)؛
- نقص المعلومات التي يجب أن توفرها مصالح وزارة المالية، تحقيقا لشفافية الميزانية وضمان ملاءمتها، ومنها عدم وضع آليات لتقدير النفقات الجبائية وقياس الأثر المترتب عنها، وعدم تحديد تكلفة النفقات الجبائية حسب مدة الإعفاءات التي قد تكون دائمة أو مؤقتة؛
- تنطوي على مخاطر عالية تتعلق أساسا، بنقص متابعة قرارات الامتيازات من طرف مصالح إدارة الضرائب، كعدم احترام أصحاب المشاريع للالتزامات التي يتعهدون بها خلال مدة الإعفاء في مرحلتي الإنجاز والاستغلال. (Cour des comptes, 2019, p 49)
- في ظل هذه المعطيات يمكن القول أن منظومة التحفيز تنطوي على العديد من جوانب القصور التي حدثت من فعاليتها في تطوير الاستثمار، وتحقيق التنوع في الاقتصاد وفي موارد الموازنة العامة.

4. مواضع الاختلال في منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر والتدابير المقترحة لإصلاحها .

إن القصور الذي أبانته منظومة التحفيز الجبائي في تنمية الاستثمار يعود بالأساس إلى الاختلال الذي تعرفه مكونات هذه المنظومة وطريقة استخدامها، والتي تفرض التحديات الراهنة حتمية إصلاحها، وعليه سنحاول الوقوف على أهم جوانب القصور في هذه المنظومة وتقديم تدابير بشأن إصلاحها:

1.4. جوانب القصور في الخيارات المرتبطة بأدوات التحفيز الجبائي وتدابير إصلاحها سنتطرق إلى جوانب الاختلال في أهم أدوات التحفيز المستخدمة، ومن ثم تقديم مقترحات لإصلاحها:

1.1.4. الإجازة(العطلة) الضريبية: شكلت الأداة الرئيسية لتنمية الاستثمار في الجزائر سواء في إطار القانون الضريبي أو في إطار قوانين وهيئات ترقية الاستثمار، وقد رافق استخدامها المآخذ التالية:

1.1.1.4. 1. ضعف معايير التمييز في مدة العطلة الضريبية: اقتصر التمييز في مدة العطلة في حالات قليلة على نوع النشاط أو مكانه:

- بالنسبة للمشاريع المحدثة في إطار الوكالة الوطنية لتنمية الاستثمار، ومنذ إنشائها كان هناك نظام عام لا تتجاوز فيه مدة الإعفاء(05) سنوات، ونظام إستثنائي يطبق على الأنشطة ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني أو المقامة في المناطق المراد ترقيتها، تصل فيه فترة الإعفاء إلى (10) سنوات، قبل أن يتدارك قانون الاستثمار لسنة 2016 ذلك، ويرتب الحوافر حسب مكان وأهمية قطاع النشاط؛

- اقتصر معيار التفرقة في مدة الإعفاء بالنسبة للمشاريع المحدثة في إطار هيئات ترقية الشغل، على إمكانية الأنشطة، حيث تقدر الفترة بـ (03) سنوات، تمتد إلى (06) سنوات في المناطق المراد ترقيتها و(10) سنوات في المناطق المستفيدة من صندوق تنمية الجنوب، مع إمكانية التمديد عند الالتزام بالتوظيف الدائم لعدد محدد من العاملين. مع تساوي المدة لكل القطاعات الاقتصادية ودون الأخذ بعين الاعتبار أهميتها للاقتصاد الوطني، درجة المخاطرة، فترة دوران رأس المال، والتي تتباين بين المشروع التجاري والمشروع الخدمي والمشروع الانتاجي؛

- بالنسبة للمشاريع المستفيدة من الحوافر في إطار القانون الضريبي العام، تتحدد مدة الإعفاء في أحسن الحالات على أساس قطاع النشاط أو مكانه، ولكن دون تمييز بين فروع القطاع التي تتفاوت أهميتها، فداخل القطاع الانتاجي لا فرق بين إنتاج الكيس البلاستيكي أو الدواء أو الغذاء أو التجهيزات؛

- لم تحدد التشريعات الجبائية في بعض الحالات الحد الأقصى لفترة إنجاز المشاريع، والإشارة إلى سريان الإعفاء من بدء النشاط، وقد يترتب عن ذلك تراخي أصحاب المشاريع، فتطول فترة الإنجاز ويتأخر انطلاق نشاطها، لذا قد يكون تحديد المدة حافز لتسريع الإنجاز والدخول في فترة الإعفاء.

1.1.1.4. 2. تعميم العطلة الضريبية: يترتب عن تعميم العطلة الضريبية، مايلي:

- جذب المشاريع ذات العائد المرتفع على المدى القصير، وهي عادة المشاريع ذات السيولة المرتفعة والمخاطر المحدودة، وأغلبها مشاريع تجارية أو خدمية أو صناعات تحويلية لمنتجات غير ضرورية كالمشروبات الغازية والحلويات وغيرها. وهي استثمارات محدودة الأهمية بالنسبة للاقتصاد الجزائري مقارنة باحتياجاته الأساسية لتلبية الطلب الداخلي والحد من الواردات؛
- تكريس ثقافة الاستثمار غير الجاد أو الانتهازي، حيث يعتمد كثير من أصحاب هذه المشاريع إلى تصفيتهما بانتهاء فترة الإعفاء، وبعث مشاريع جديدة على انقاضها للاستفادة من جديد، وهذا يعد استثمارا في استغلال الحوافز الضريبية وليس استثمارا اقتصاديا، ما سينعكس سلبا على الخزينة العامة وعلى الاقتصاد الوطني.

1.1.1.4. 3. المشاكل العملية لتطبيق العطلة الضريبية: رافق تطبيقها بعض المشاكل من بينها:

- الخلاف حول بداية مدة الإعفاء، وخضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة أثناء الإعفاء؛
 - تعدد الحوافز في نفس الفترة، ما يثير مشكلة أي الحوافز يتم تطبيقها من قبل الإدارة؛
 - ارتباط الاستفادة من الحافز في كثير من الحالات بمسك المحاسبة (النظام الحقيقي).
- نشير إلى أنه رغم أهمية هذا الحافز للمشاريع في مرحلة انطلاقها، لا بد من الانتباه إلى المساوئ التي قد تترتب عنه، من بينها (الخنولي، 1993، ص 396):
- يعد أكثر أنواع الحوافز كلفة بالنسبة للخزينة العامة؛
 - أكثر الحوافز إضرارا بمبدأ العدالة الضريبية بين المشاريع الجديدة المعفاة والمشاريع القديمة التي تنشط في نفس المجال، ما يجعل المشاريع الجديدة في مركز تنافسي أفضل.

1.1.1.4. 4. تدابير اصلاح الاختلال في الإجازة(العطلة) الضريبية: يمكن ترشيد استخدام هذا الحافز

بالأخذ بالتدابير التالية:

1.4.1.1.4. 1. التمييز في مدة الإجازة: ينبغي أن تتحدد مدة الإعفاء استنادا للاعتبارات التالية:

- أهمية المشروع ودرجة المخاطرة، فمدة الإعفاء ينبغي أن تكون لصالح المشاريع الإنتاجية، وبحسب درجة المخاطرة التي يتعرض لها المشروع والتي تختلف باختلاف القطاعات وفروعها؛
- مكان النشاط، على أن تكون في صالح المناطق التي تعرف عزوفا من المستثمرين؛

2.4.1.1.4. تحديد عتبة أرباح للاستفادة من الحوافز: لتكون الاستفادة من الحوافز حسب الحاجة الفعلية لها، وذلك من خلال:

- تحديد عتبة للأرباح، تعلق عند بلوغها الحوافز للمشاريع التي تحقق أرباح كبيرة في المدى القصير؛
- بدء سريان فترة التحفيز من سنة تحقيق الأرباح للمشاريع التي تحقق خسائر في سنواتها الأولى، والتي عادة ما تكون المشاريع الإنتاجية، كي لا تكون استفادتها من العطلة الضريبية صورية.

2.1.4. المعدلات الضريبية التمييزية: عرف تطبيق هذا الحافز العديد من أوجه الاختلال:

1.2.1.4. مجالات التمايز الضريبي: عرف النظام الضريبي الجزائري العديد من حالات التمايز الضريبي، منها:

- إخضاع الأنشطة الإنتاجية والأشغال العمومية والأنشطة السياحية للمعدل 19% بخصوص الضريبة على أرباح الشركات بدل 25% المطبق على بقية الأنشطة، قبل توحيدهما في معدل 23% بداية من 2015، ثم مراجعة ذلك لاحقا بإخضاع الأنشطة الانتاجية للمعدل 19% والأشغال العمومية والأنشطة السياحية للمعدل 23% وبقية الأنشطة للمعدل 26%؛ (loi de finances complémentaire, 2015)
- إخضاع أنشطة نقل الغاز عن طريق الأنابيب للرسم على النشاط المهني بمعدل 3%، بينما تخضع بقية الأنشطة للمعدل 2%، ليخضع لاحقا إلى 1% بالنسبة للقطاع الانتاجي؛ (loi de finances complémentaire, 2015)
- إخضاع الأنشطة الخدمية للمعدل 12% والأنشطة التجارية والإنتاجية للمعدل 5% بخصوص الضريبة الجزائرية الوحيدة؛ (Code des impôts directs, 2020, Art 282)
- إخضاع المجالات ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% (9%)، وبقية المجالات للمعدل 17% (19%)؛ (Code des taxes sur le chiffre d'affaires, 2020, Art 21-23)
- خضوع مداخيل إيجار العقارات للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15%، للعقارات المهنية، و7% أو 10% للعقارات السكنية مع إعفائها في بعض الحالات، ومعاملة مداخيل تأجير المؤسسات الصناعية والتجارية مع تجهيزاتها على أنها أرباح صناعية وتجارية؛ (Code des impôts directs, 2020, Art 42).

2.2.1.4. جوانب الاختلال في معايير التمايز الضريبي: شملت هذه الجوانب مايلي:

- معاملة القطاعات التجارية والخدمية والإنتاجية معاملة ضريبية متماثلة كما هو حال الحوافز الممنوحة للمشاريع المحدثة في إطار وكالات ترقية الشغل؛
- في حالات محاباة القطاع الإنتاجي مقارنة بالقطاعات الخدمية والتجارية، تتم معاملة الفروع الإنتاجية معاملة ضريبية متماثلة بغض النظر عن سرعة دوران رأس مال المشروع وربحيته ومخاطره، وأهميته وأولويته؛
- ينتج عن تطبيق المعدل التمييزي دون تمييز بين الفروع الإنتاجية، لجوء المستثمرين إلى التحايل لإضفاء الصفة الإنتاجية على أنشطة لا تعتبر من قبيل الأنشطة الإنتاجية بهدف الاستفادة من المعدل المخفض، مثل أنشطة إعادة تكييف المنتجات الغذائية، والأمر ينطبق أيضا على المعاملة التمييزية لعمليات التصدير، في حالة عدم التفرقة بين المصدر المنتج والمصدر التاجر، وهذا لن يشجع الاستثمار في القطاع الانتاجي؛
- كان بالإمكان تطبيق معدلات تمييزية فرعية من خلال ربط المعدل التمييزي الفرعي بمتغير اقتصادي محدد، ومن ثم التمييز بين فروع القطاع الإنتاجي الواحد تبعا لأهمية وألوية الفرع الانتاجي في تلبية الاحتياجات الأساسية (الخولي، 1993، ص405).

3.2.1.4. تدابير اصلاح الاختلال في استخدام المعدلات التمييزية: من التدابير المقترحة لترشيد

هذا الحافز:

- توحيد المعاملة للأشخاص الطبيعية بالطريقة التي كان معمول بها سابقا، حيث كان الخضوع للضريبة على الدخل بنظاميه الجزائي والحقيقي، يتم وفق جدول تصاعدي واحد، ويمكن بعد ذلك إقرار تخفيضات لصالح بعض القطاعات أو المناطق؛
- لا ينبغي أن يكون التمييز في معدل الضريبة بين القطاعات فقط، وإنما بين فروع القطاع الواحد تبعا لأهميتها؛
- ربط المعدل التمييزي بعنصر أو متغير اقتصادي واضح، وليس بحسب الطبيعة القانونية أو نظام الاخضاع؛
- أن يكون التمييز لصالح المؤسسات الناشطة في المجالات المستهدفة بالتنمية.

3.1.4. ترحيل الخسائر: عرف استخدام هذا الحافز الوضعية التالية:

1. 3.1.4. جوانب الاختلال في معايير التمايز الضريبي: تميز تطبيق هذا الحافز بالنقائص التالية:

- ضيق مجال الاستفادة، باقتصارها على التابعين للنظام الحقيقي، ما يعني استبعاد التابعين لأنظمة الاخضاع الأخرى، ويضيق المجال أكثر مع رفع عتبة الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة؛
- الترحيل إلى الأمام فقط، ولمدة أربع سنوات (Code des impôts directs, 2020, Art 173) ما قد يحول من الاستفادة الفعلية من الحافز عند عدم تغطية العجز في هذه الفترة، وكان بالإمكان السماح بالترحيل إلى الخلف أيضاً؛
- تعميم الحافز على كل القطاعات الاقتصادية، يفقده التأثير في توجيه الاستثمار نحو القطاعات ذات الأهمية في تطوير الاقتصاد الوطني.

2.3.1.4 . تدابير الاصلاح في استخدام ترحيل الخسائر: ينبغي في هذا المجال:

- التمييز في مدة الترحيل، بحيث تطول للقطاعات الإنتاجية التي يزيد فيها عنصر المخاطرة، وتقتصر في القطاعات الخدمية والتجارية؛
- حصر الترحيل على الخسائر الناتجة عن أسباب قهريّة فقط؛
- ربط الترحيل بأهمية النشاط؛ (الخولي، 1993، ص 408)
- يمكن أن يكون البديل الأنسب للإجازة الضريبية للمشروعات التي تحقق خسائر في سنوات إعفائها، أين تكون استفادتها من الإجازة صورية.

2.4. جوانب الاختلال في الاطار العام لتطبيق منظومة التحفيز الجبائي وتدابير اصلاحها: ترتبط

بمدى ملاءمة القواعد التنظيمية والتقنية للنظام الضريبي لإنجاح دور التحفيز في تنمية الاستثمار، إذ يتوقف نجاح منظومة التحفيز على تطبيقها في ظل نظام ضريبي يقوم على قواعد تتناغم مع اهدافها:

1.2.4. مدى انسجام الخيارات التقنية للنظام الضريبي مع سياسة دعم الاستثمار: يقوم النظام

الجبائي الجزائري على بعض الخيارات التي تنطوي على جوانب ضعف من شأنها الحد من قدرة منظومة التحفيز على تحقيق أهدافها:

1.1.2.4. جوانب القصور في توافق خيارات النظام الضريبي مع سياسة دعم الاستثمار: يتبنى

النظام الجبائي الجزائري بعض الخيارات التي لا تحقق التناسب بين حجم الاستقطاع الضريبي وسياسة تحفيز الاستثمار، منها:

- ضعف معدل الضريبة على عوائد الديون والودائع والكفالات الذي لا تتجاوز 10%، وهو الحد الأدنى المطبق على عوائد الاستثمار بالنسبة للخاضعين للضريبة وفق الجدول التصاعدي الذي تصل معدلاته

إلى 35%، ولا يقل المعدل عن 19% أو 23% أو 26% بالنسبة للعوائد الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

- ارتفاع معدلات الضريبة على عوائد الاستثمار مقارنة بالأموال، ويتجلى ذلك في:

✓ خضوع عوائد الاستثمار لمعدلات أكبر من عوائد البيوع العقارية أو تأجيرها، أين لا تتجاوز 5% عند التنازل (Code des impôts directs, 2020, Art 104) و 10% أو 15% عند التأجير؛

✓ انخفاض معدلات الضريبة على الثروة من الأملاك العقارية والمنقولة؛

✓ خضوع عائد الاستثمار لازدواج ضريبي أحيانا كما هو شأن مساهمي شركات الأموال؛

ستعيق هذه الخيارات نجاح الحوافز في تنمية الاستثمار، كونها تشجع على توظيف فوائض المداخيل في حسابات ادخارية مضمونة العائد أو المضاربة في العقارات والمنقولات، بدل توظيفها في استثمارات مباشرة وتحمل مخاطر الاستثمار، فالعائد سيكون أكبر لعدم الخضوع أو الخضوع الضريبي الأقل مقارنة بعوائد الاستثمار.

2.4.2.1. تدابير تحقيق الانسجام بين خيارات النظام الضريبي مع سياسة دعم الاستثمار: يتوقف نجاح منظومة التحفيز في تنمية الاستثمار على تطبيقها في ظل نظام ضريبي تتسجم أهدافه مع أهداف هذه المنظومة، من خلال قيامه على:

- الدراسات العلمية في اختيار الأساليب العلمية الملائمة لفرض الضرائب والرسوم دون تجاهل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للواقع الذي تطبق فيه؛

- تجنب الأهداف المتناقضة، لأنها تجعل من الحوافز وسيلة تهرب وليس أداة لتحفيز الاستثمار.

لكن تعرف السياسة الضريبية في الجزائر بعض التناقضات في أهدافها، ففي الوقت الذي تعتمد الحوافز لاستحداث المشاريع، تتبنى تدابير تشجع على تصفية المشاريع القائمة، كإلغاء شرط الدفع المسبق للديون الضريبية قبل تصفية الأنشطة الاقتصادية، ما يفتح المجال واسعا لتصفية المشاريع غير الجادة مع انتهاء مدة الحوافز.

2.2.4.2. مدى فعالية الإدارة الضريبية في إنجاح منظومة التحفيز الجبائي:

1.2.2.4. جوانب القصور المرتبطة بالإدارة الضريبية: تعد الإدارة الضريبية أبرز عوامل إنجاح منظومة

التحفيز، غير أن ما يميزها بخصوص هذا المجال هو:

- غياب المعايير الموضوعية في اختيار العناصر الواعية المدربة التي تتعامل مباشرة مع المستثمرين، وتولى تنفيذ القوانين ذات الأثر المباشر على السياسة الاستثمارية، لاعتماد الاختيار على الكفاءة التقنية، أكثر من أهمية الوعي بأهداف السياسة الضريبية بأبعادها المختلفة، وقيمة الأمانة والأخلاق؛
- تركيز الدورات التكوينية على تلقين أعوان الإدارة الضريبية معارف تتعلق بالجوانب التقنية والقانونية والمالية للضريبة، دون التركيز على المعارف المرتبطة بأهمية الأدوار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة، الأمر الذي قد يجعل نظرة الأعوان للمستثمر تتوقف عند كونه دافع ضريبة، دون الانتباه لدوره الاقتصادي والاجتماعي؛

- عدم تناسب الإمكانيات المرصودة لمصالح الإدارة الضريبية مع حجم العمل الملقى على عاتقها، ما يضعف عملية الرقابة، ويطيل آجال النزاعات. وهي عوامل تزيد كلفة الامتثال وتلغي مكاسب الحوافز الجبائية وأثرها على تشجيع الاستثمار.

2.2.2.4. تدابير تفعيل دور الإدارة الضريبية في انجاح منظومة التحفيز الجبائي: إن الإدارة الضريبية هي المسؤولة عن تطبيق منظومة الحوافز، لذلك فهي مطالبة بمراجعة العديد من المحددات التي من شأنها تحقيق أهداف هذه المنظومة، وذلك عن طريق:

- توفير الكفاءات البشرية المدركة لأهمية الضريبة بكل أبعادها وليس بعدها المالي فقط؛
- اقامة الدورات التكوينية لتمكين عاملها من إدراك أحكام التشريع الجبائي الهادفة لتشجيع الاستثمار، السرعة في إصدار التعليمات التفسيرية والتنفيذية لمختلف القوانين، وتسريع إجراءات فحص وربط الضريبة؛
- تفعيل الرقابة الجبائية، لمواجهة المكلفين الذين يتخذون من الحوافز منفذا للتهرب، على أساس تصنيف ذلك في خانة التهرب المشروع؛
- مرونة وسرعة الفصل في النزاعات وإنهاء الخلافات بين الإدارة والمستثمرين؛
- تحسين علاقة الإدارة بالمستثمر وسرعة الرد على استفساراته بشأن أحكام الضريبة؛
- من التدابير الأخرى التي ينبغي الأخذ بها حسب خبراء صندوق النقد الدولي، نذكر (صندوق النقد الدولي، 2007):

- تقليل فرص التواطؤ بين المستثمرين ومفتشي الضرائب لتجنب الفساد؛

- اعتماد أسلوب الربط الذاتي للضريبة، فالنظم الضريبية الحديثة تتيح للممولين القيام بتقدير التزاماتهم الضريبية ذاتيا، في ظل تضيق مجال تدخل مفتشي الضرائب، مع احتفاظ الإدارة بحق الرقابة اللاحقة على اقراراتهم؛

- التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات، فلذلك دور مهم في الحد من احتمالات اللجوء إلى الإجراءات الاجتهادية وتوفير المتابعة الفعالة للمتأخرات والإعفاءات والبطعون والمدفوعات الضريبية؛ إن هذه التدابير يمكنها تخفيض كلفة الامتثال الضريبي، ومن ثم تشجيع الاستثمار.

3.2.4. مجال تطبيق منظومة التحفيز الجبائي: تميز مجال تطبيق هذه المنظومة بما يلي:

1.3.2.4. جوانب الاختلال في مجال تطبيق منظومة التحفيز الجبائي: تجلت أبر هذه الجوانب في عمومية التحفيز من خلال:

- استخدام منظومة حوافز لجذب كافة الاستثمارات دون تمييز، فالقطاع الإنتاجي جاء كأحد المجالات المحفزة دون تحديد لفروع ذات أهمية في تحقيق التكامل والتشابك القطاعي أو قيادة عملية التنمية، والأمر سيان لقطاع السياحة وبقية القطاعات الأخرى؛

- حوافز هيئات ترقية الشغل جاءت دون تمييز بين القطاعات، واقتصرت التمييز على مكان النشاط؛

- ترحيل الخسائر دون تمييز بين أهمية الأنشطة؛

- المعاملة الضريبية للمكاسب الرأسمالية دون تمييز؛

- المعاملة الضريبية للتجار المصدرين والمنتجين المصدرين دون تمييز؛

- تعميم الحوافز الممنوحة بحسب القطاعات الاقتصادية لكل فروع القطاع دون تمييز.

وهذا سيحد من دور الحوافز في توجيه الاستثمار نحو الأنماط والمجالات ذات الأهمية، ومن ثم التضحية

بالنفقات الجبائية دون تحقيق عائد اقتصادي أو اجتماعي (فهيم حنا نعيم، 1996، ص 146).

2.3.2.4. تدابير اصلاح الاختلال المرتبط بعمومية التحفيز: ينبغي في هذا المجال اعتماد التحفيز

الانتقائي وتجنب الشمولية، لأن تعميم الحوافز تترتب عنه العديد من السلبيات، منها:

- منح حوافز لمشاريع مربحة ومغرية بطبيعتها، ما يجعل منحها الحوافز هدر للمال العام؛

- منح حوافز لأنشطة وقطاعات ليس لها أي إسهامات في دفع عجلة التنمية؛

- المساواة في الحوافز بين قطاعات تتفاوت أهميتها؛

- منح حوافز لقطاعات وأنشطة لا تتأثر أبدا بالوضع الضريبي؛

- منح حوافز لقطاعات يعتبر العبء الضريبي عليها في الأصل منخفضاً، ما يعطل دور العائد المنتظر في تحويل رؤوس الأموال إلى القطاعات والمناطق ذات الأهمية والأولوية.
لذلك من الضروري التخلي عن تعميم الحوافز واعتماد تحفيز انتقائي على أساس طبيعة القطاع الاقتصادي وفروعه وأهميته، للحد من الاستثمارات غير المجدية، (محمود أدلي منى، 2006، ص 506) وذلك عن طريق:

- تحديد أهداف المجتمع تبعاً لأولويتها، وتحديد إسهامات كل قطاع اقتصادي في تحقيقها ثم تقرير الحوافز الملائمة لكل قطاع تبعاً لأهميته؛
 - تقرير العقوبات لمنع استخدام الحوافز بشكل يحول دون تحقيق الآثار المنتظرة منها.
- لأنه لا يمكن توقع تدفق الاستثمارات نحو القطاعات الإنتاجية إذا كانت تحفز مثل قطاعي التجارة والنقل، أو توقع تخصيص الموارد بكفاءة داخل القطاع الواحد وإن كان إنتاجياً، في غياب التمييز بين إنتاج الأكياس البلاستيكية وإنتاج الأدوية مثلاً.

4.2.4. مدى جودة معايير وضوابط الاستفادة من الحوافز:

1.4.2.4. جوانب الضعف في معايير وضوابط الاستفادة من الحوافز: تمثلت أبرز مظاهر الضعف في معايير وضوابط الاستفادة من الحوافز في:

- استفادة المشروع الاستثماري من الإعفاء لمجرد إنشائه، ويستند هذا إلى منطق تشجيع قيام جميع الاستثمارات بغض النظر عن نوعها أو أهدافها أو منتجاتها ومهما كانت التضحيات والتكاليف؛
- اتجاه قوانين الاستثمار نحو إطلاق الحوافز، لذلك اتجهت أغلب المشاريع إلى مجالات بعيدة عن تحقيق أهداف التنوع والاستدامة، وكان التركيز على المشاريع الاستهلاكية والخدمية سريعة استرداد تكاليفها وذات العائد المرتفع في المدى القصير؛
- غياب الضوابط الكمية؛
- عدم ربط الاستفادة من الحوافز بدراسات جدوى وعلمية، تثبت قدرة المشروع على الاستمرار بعد نهاية فترة الحوافز؛
- حصر المساهمة الشخصية في حدود 1% أو 2% من تكلفة المشروع، سيشجع المشاريع غير الجادة، لأنها حتى في حالة تحقيقها لخسارة ستكون في حدود المساهمة الضعيفة في التمويل وقد تعوض من الحوافز الضريبية، خاصة في ظل سياسة اقتصادية تُسير بقرارات إدارية (مسح الديون والفوائد، العفو الضريبي،...)، الأمر الذي يكرس ثقافة الاستثمار غير الجاد أو الانتهازي؛

2.4.2.4. تدابير إصلاح جوانب الضعف في معايير وضوابط الاستفادة من الحوافز: من التدابير التي يمكن الأخذ بها في هذا المجال:

- استخدام أدوات التحفيز التي تقتضي قيام المشروع الاستثماري أولاً؛
- تحديد عتبة للأرباح تتوقف عندها الاستفادة من الحوافز، ما يخرج المشاريع التي من طبيعتها تحقيق أرباح في فترة قصيرة من انطلاقها من دائرة المستفيدين، لتنصب الجهود بعد ذلك على المشروعات المتعثرة بإطالة مدة تحفيزها لمساعدتها على تجاوز التعثر، وإلى حين تحقيقها مستوى معين من الأرباح تتوقف عنده الاستفادة من التحفيز.
- تجنب الحوافز العشوائية، لأنها تؤدي إلى توجيه رؤوس الأموال نحو الأنشطة غير الانتاجية حيث دورة رأس المال الأسرع والأضمن والأرباح الكبيرة (حضور رسلان، 1996، ص 106).
- وضع ضوابط كمية لنسبة الاستفادة من الحوافز، في هذا الإطار وفي محاولة لترشيد منظومة الحوافز ربط قانون المالية لسنة 2014، نسبة الاستفادة من الحوافز في إطار أجهزة دعم الاستثمار والشغل بمعدل دمج المواد المصنعة محليا (loi de finances 2014, 2013, Art 74)، غير أنه تم إلغاء ذلك بموجب قانون المالية لسنة 2015 أي بعد سنة واحدة من إقراره؛ (loi de finances 2015, 2014, Art 94)

5.2.4. مدى استناد التمييز في المعاملة الضريبية إلى المبرر الاقتصادي: اعتمد التمييز في المعاملة

- على جملة اعتبارات تفتقد المبرر الاقتصادي، مثل:
 - الاختلاف في المعدلات تبعا لنظام الإخضاع الضريبي؛
 - الاختلاف في الضرائب والمعدلات بين المشروعات تبعا لطبيعتها القانونية، فالتمايز في هذه الحالة لا يمكن تبريره اقتصاديا، ولا يتماشى مع سياسة تنمية الاستثمار؛
 - الازدواج الضريبي، كخضوع أرباح شركات الأموال للضريبة على أرباح الشركات، وخضوع أرباح المساهمين للضريبة على الدخل الإجمالي، ما يجعلهم موضع ازدواج ضريبي، وقد يؤدي ذلك إلى توجيه الموارد الاقتصادية نحو شركات الأشخاص أو الأموال بصورة تفتقد المبرر الاقتصادي؛ (حجازي المرسي السيد، 2004، ص 80)
 - ربط جدولة الديون أو العفو بنظام الإخضاع، الذي غالبا ما يكون لصالح مؤسسات النظام الحقيقي.
- إن اعتماد تمايزا ضريبيا على أساس هذه الاعتبارات يكشف أن محاولات إصلاح النظام الضريبي الجزائري ركزت على تفعيل الدور المالي للضريبة على حساب الأدوار الأخرى.

لذا ينبغي أن يستند التمييز في الحوافز الجبائية إلى المبرر الاقتصادي الذي يحقق التناسب بين نمط وحجم التحفيز مع أهمية المشروع، ودرجة المخاطرة والصعوبات التي قد تعترضه، وليس على أساس اعتبارات، تفتقد المبرر الاقتصادي

6.2.4. مدى التنوع في استخدام أدوات التحفيز الجبائي: عرفت منظومة التحفيز بعض الاختلال في هذا المجال:

1.6.2.4. جوانب القصور في تنوع أدوات التحفيز: تمثلت أهم هذه الجوانب في عدم استخدام بعض أدوات التحفيز، مثل:

6.2.4.1.1. الاهتلاك المعجل: لم يكن الاهتلاك المعجل ضمن مكونات منظومة التحفيز، رغم فعاليته في التأثير على قرار الاستثمار، فضلا على أنه:

- يساهم في تحقيق السيولة الذاتية وتقليل مخاطر الاستثمار؛
- تتزايد الاستفادة منه، بتزايد عمليات اكتساب وتحديد الأصول، ما يزيد معدلات الاستثمار بصفة دائمة؛

- يحايي الأصول الرأسمالية طويلة الأجل المناسبة لعمليات التنمية الاقتصادية؛
- مرونته تمكن من تشجيع إنتاج وسائل الإنتاج وصناعات التصدير. (السيد سليمان الخولي فوزي، 1993، ص 411).

مع هذه المزايا والنجاح الذي حققه هذا الحافز، لم يكن ضمن خيارات التحفيز في الجزائر.

6.2.4.2.1. معونات الاستثمار: لم يقر التشريع الضريبي الجزائري أية منحة استثمارية كما هو شأن الكثير من تشريعات الدول، حيث تمنح للمستثمر منحة استثمارية في شكل نسبة مئوية من قيمة الأصول الرأسمالية الجديدة المكتتاة، يتم خصمها ضمن التكاليف عند تحديد وعاء الضريبة في سنة بدء استخدام الأصل ولمرة واحدة، بالإضافة إلى تخفيض قسط الاهتلاك العادي، وقد أثبت هذا الحافز قدرته على تشجيع اقتناء الأصول الرأسمالية الجديدة، وزيادة معدل الاستثمار سيما عند ربطه بالأصول الثابتة الإنتاجية؛

2.6.2.4. تدابير اصلاح القصور في تنوع أدوات التحفيز: ينبغي في هذا المجال ضرورة تنوع

أساليب التحفيز لتقليل مخاطر الاعتماد على الإجازة الضريبية التي تنطوي على مأخذ كثيرة، والتركيز على الأدوات التي تقتضي قيام المشروع أولا، كما ينبغي تطبيق التحفيز مرحليا من خلال:

- منح الحوافز على مراحل وعلى أساس أداء المشروع، وإلغائها في حال بروز مؤشرات على عدم جديته؛

- عدم التحديد المسبق لمدة الحوافز وربطها بحاجة المشروع لها، واستمراره في تحقيق الأهداف المرجوة منه. (فهيم حنا نعيم، 1996، ص 164)

أي اعتماد ما يشبه طريقة التحفيز بالتقطير والتخلي عن التحفز بالرش المحوري، لما في ذلك من ضياع لموارد الخزينة العمومية، دون أن يقابل ذلك تحسنا في أداء الاقتصاد الوطني أو في تكوين الفوائض الاقتصادية أو توسعا في الأوعية الضريبية.

3.4. تدابير أخرى لإصلاح الإطار العام لتطبيق منظومة التحفيز الضريبي: من التدابير الأخرى التي تساعد في انجاح دور منظومة التحفيز في تنمية الاستثمار، نذكر:

1.3.4. إصلاح المنظومة الجبائية لتسهيل ممارسة الأعمال: إذا ينبغي العمل على اصلاحها عبر :
1.1.3.4. تسهيل الامتثال الضريبي: عن طريق تخفيض معدلات الضرائب بشكل يتناسب مع سياسة تنمية الاستثمار، وتطبيق الأنظمة الإلكترونية في التصريح بالضريبة ودفعها(البنك الدولي، 2012، ص 59)، فمن شأن ذلك تخفيف عبء الضريبة على الاستثمارات. كما أن هناك مستثمرون يفضلون البيئة الضريبية التي تتميز بمعقولية المعدلات وقلة وسهولة الإجراءات على الحوافز الجبائية، لتميز هذه الأخيرة بالظرفية، ليعود المستثمرون بعد ذلك للخضوع للالتزامات التي يقرها القانون الضريبي العام.

2.1.3.4. حسن تصميم واستخدام الحوافز الضريبية: ينبغي أن تصمم وتستخدم الحوافز ضمن مجموعة من الشروط منها:

- حسن صياغة النصوص التشريعية النازمة للحوافز؛
 - تناسق أدوات ووسائل الحوافز مع الأهداف المنتظرة منها؛
 - تحقيق التوافق بين طبيعة ونوعية الحوافز والحالة الاقتصادية السائدة في الدولة؛
 - توحيد الجهة الإدارية المشرفة على تطبيق الحوافز؛
 - متابعة وتقييم منظومة الحوافز(إبراهيم محمود أحمد الشافعي محمد، 2006، ص 18.
- فضلا عن ضرورة إعداد برامج الحوافز الضريبية على أساس دراسات علمية تستند على المبادئ التالية(السيد سليمان الخولي فوزي، 1993، ص 370):

- توضيح العلاقة بين كلفة البرامج على الخزينة العامة والعائد الاقتصادي والاجتماعي من جهة ومكاسب المستثمر من جهة أخرى. فالحوافز هي تضحية من الدولة لتحقيق عوائد اقتصادية واجتماعية مستقبلا؛ (فهيم حنا نعيم، 1996، ص 145)

- كلما كانت الأهداف الاستثمارية محددة بدقة ومستندة إلى دراسات دقيقة عن ظروف الاقتصاد الوطني سهل ذلك وضع برامج حوافر قادرة على تنمية الاستثمار؛
- إجراء دراسات تحليلية لنتائج تطبيق هذه البرامج، لإحداث التعديلات اللازمة في التوقيت المناسب، سواء تعلق الأمر بالأهداف الاستثمارية المطلوبة أو أدوات التحفيز المستخدمة، من أجل تعظيم النتائج المحققة وتقليل التكلفة.

5. الخاتمة:

حاولت الدراسة الوقوف على الاختلالات التي رافقت تطبيق منظومة التحفيز الجبائي في سعيها لتطوير الاستثمار في الجزائر، وكشفت العديد من جوانب الضعف التي تفرض حتمية إصلاح المنظومة، لتحسين مساهمتها في تنمية الاستثمار، بشكل يضيف التنوع على الاقتصاد الوطني، ويحجم الاعتماد المفرط على قطاع المحروقات، ويساهم في تنويع موارد الموازنة العامة ويخلصها من التبعية للحماية البترولية، فذلك هو السبيل الوحيد لمواجهة التحديات والضغوطات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري سيما في أوقات الأزمات. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وقدمت مجموعة من المقترحات نوجزها في:

1. النتائج : تمثلت أهم نتائج الدراسة في:

- ضعف استقطاب الاستثمارات، وضعف انسيابها نحو القطاعات الإنتاجية، ما يظهر قصور الحوافر الجبائية في توجيه الاستثمارات نحو القطاعات التي يمكنها تحقيق التنوع في الاقتصاد الوطني، ويعتبر هذا الضعف نتيجة طبيعية لطريقة التحفيز المنتهجة في إطار الهيئات المختلفة، إذ اعتمدت العطللة الضريبية دون تمييز بين القطاعات الاقتصادية وفروعها، ما أدى إلى انسياب الاستثمارات نحو قطاعات النقل والخدمات وغيرهما من المشاريع سريعة دوران رأس المال، وقليلة المخاطر؛
- على الرغم من أن العطللة الضريبية هي الأكثر استخداما في البلاد النامية بسبب سهولة إدارتها، ولكنها تنطوي على العديد من العيوب عند تطبيقها في البيئات التي ينخفض فيها مستوى الوعي الضريبي. كما يؤدي تعميمها دون مراعاة الاختلاف بين طبيعة المشاريع إلى توجيه الاستثمار خارج المشروعات الإنتاجية المحققة للتنمية الاقتصادية، وتدفع رأس المال من القطاعات الإنتاجية إلى القطاعات التجارية والخدمية.

- في ظل المساهمة الحالية لمنظومة التحفيز الجبائي في تطوير الاستثمار، سيكون من المبكر الحديث عن إمكانية اضطلاع الإيرادات الجبائية خارج الجباية البتولية بدور البديل المستدام لاستخلاف التمويل الربعي للميزانية العامة؛
- نجاح الحوافز الجبائية في تحقيق التنوع الاقتصادي مرهون بقدرتها على الرفع من معدلات نمو الاستثمار وتوجيهه نحو القطاعات الاقتصادية التي تخلق الثروة والقيمة المضافة ومناصب الشغل؛
- الحاجة إلى إصلاح منظومة التحفيز الجبائي في الجزائر في الوقت الراهن أصبحت أكثر من حتمية ؛
- لا يجب ربط الاخفاقات المسجلة في تنمية الاستثمار في الجزائر، كليا بجوانب قصور منظومة الحوافز الجبائية فقط، فالحوافز الجبائية هي واحدة من محددات كثيرة تتحكم في تحديد طبيعة وحجم الاستثمار الذي يمكن تحقيقه، الأمر الذي يرهن كفاءة الحوافز الجبائية بمتغيرات أخرى، ومن ثم كلما كان المناخ الاستثماري موافقا كلما أمكن توقع نتائج أفضل لبرامج الحوافز، الأمر الذي يستدعي التفكير الجدي في إصلاح منظومة مناخ الأعمال برمتها.

2. التوصيات: بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة التفكير الجدي في إصلاح منظومة التحفيز الجبائي والمنظومة الجبائية برمتها لإقامة نظام ضريبي داعم للاستثمار في القطاعات الاقتصادية وفقا لمبدئي الأهمية والأولوية في المرحلة الراهنة؛
- ربط الاستفادة من حوافز بعض المعايير الكمية لا سيما نسبة المدخل المحلي في العملية الإنتاجية؛
- ضرورة العمل على اصلاح مناخ الأعمال بعناصره المختلفة، لأنه الكفيل بزيادة فعالية الحوافز الجبائية في تنمية الاستثمار لتحقيق الاقتصاد المتنوع المستدام

قائمة المراجع:

1. إبراهيم محمود أحمد الشافعي. محمد، (2006)، سياسة الإعفاءات الضريبية وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة.
2. البنك الدولي. (2012)، تقرير ممارسة أنشطة الأعمال في العالم العربي، واشنطن.
3. حضور. رسلان، (1996). "سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية" في "مجلة بحوث اقتصادية عربية"، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد 6، القاهرة.
4. السيد حجازي. مرسى، (2004). "النظم والقضايا الضريبية المعاصرة"، أليكس لتكنولوجيا المعلومات للنشر، الإسكندرية (مصر).
5. السيد سليمان الخولي. فوزي، (1993)، "دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي"، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية.
6. صندوق النقد الدولي، (2007). دليل شفافية المالية العامة، واشنطن.
7. فهيم حنا. نعيم، (1996). "ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية"، في "مجلة البحوث التجارية"، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد رقم 18، (02)، ص 141-182، مصر.
8. محمود أدلي. منى، (2006). "سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمار في الدول النامية"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر.
9. *Cour des comptes, (2019), Rapport d'appréciation de la Cour des Comptes sur l'APLRB de l'exercice 2016, Alger.*
10. *Ministère des Finances, direction générale des impôts, (2020), Code des impôts directs et taxes assimilées, Alger.*
11. *Ministère des Finances, direction générale des impôts, (2020), Code des taxes sur le chiffre d'affaires, Alger.*
12. *Ministère des Finances, (2015), Ordonnance 15/01 du 23 juillet 2015 portant loi de finances complémentaire pour 2015, Alger.*
13. *Ministère des Finances, (2011), Loi 11/11 du 18 juillet 2011 portant loi de finances complémentaire pour 2011, Alger.*
14. *Ministère des Finances, (2013), Loi 13/08 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014, Alger.*
15. *Ministère des Finances, (2014), Loi 14/10 du 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015, Alger.*
16. *Présidence, (2016), Loi n°16-09 du 3 août 2016, relative à la promotion de L'investissement, Alger.*
17. *Ministère de l'Industrie et des Mines, (2019), Bulletin d'information Statistique de la PME, N°35, Alger.*