

أثر نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الجزائري

The lack of effectiveness of the tax exemption policy in achieving development on the Algerian economy

علام ليلة^{1*} شكلاط رحمة²¹ جامعة مولود معمري تيزي وزو (الجزائر)، lilaallamm@gmail.com² جامعة مولود معمري تيزي وزو (الجزائر)، rahmaziou@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/04/27

تاريخ القبول: 2022/02/25

تاريخ الاستلام: 2020/11/02

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية بيان مدى خطورة نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الوطني الجزائري نظرا للآثار الاقتصادية السلبية المترتبة عن ذلك كتفشي جريمة الغش الضريبي، وتبييض الأموال، وجريمة الرشوة التي تعد من الجرائم الاقتصادية الخطيرة التي إنعكست مباشرة على الخزينة العمومية، ومن ثم التأخر في بلوغ وتيرة التنمية والتقدم الاقتصادي، مما يستوجب إتخاذ تدابير من شأنها تفعيل هذه السياسة لتحقيق الأهداف المنتظرة منها كتقريرها في الحدود المبررة قانونا للحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع.

كلمات مفتاحية: الإعفاءات الضريبية، الفعالية، الغش الضريبي، تبييض الأموال، الرشوة.

Abstract:

This research paper aims to show the seriousness of the lack of effectiveness of the tax exemption policy in achieving development on the Algerian national economy due to the negative economic effects of this, such as the rampant crime of tax fraud, money laundering, and the crime of bribery, which is a serious economic crime that has directly reflected on the public treasury, and thus the delay in achieving the pace of development and economic progress, which requires measures that will activate this policy to achieve the expected objectives such as its report in the legally justified limits to maintain the pace of development and economic progress. Public treasury funds from loss.

Keywords: : tax exemptions ; effectiveness ; tax fraud; money laundering; bribery .

تسعى مختلف الدول تحقيق تنمية مستدامة منها الدولة الجزائرية، ولن يتحقق ذلك إلا بتوفير بيئة ملائمة لتشجيع المستثمرين على الإستثمار المحلي لتفادي تحويل رؤوس أموالهم إلى دول أخرى عن طريق تأسيس المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمؤسسات الناشئة التي تعد البديل التنموي الجديد نظرا لأهميتها في تنويع الاقتصاد الوطني، والتخفيف من حدة البطالة، كما يستدعي الأمر ترقية صادراتها خارج قطاع المحروقات، وتشجيع الإستثمار الأجنبي للحصول على رؤوس الأموال الأجنبية من خلال إتباع أساليب مختلفة في سياستها الضريبية منها الإعفاءات الضريبية إلا أنها لم تلعب دورا فعالا في بلوغ ذلك.

لقد ترتب على عدم فعالية الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون الجزائري إستفحال العديد من الجرائم الاقتصادية التي تهدد الإقتصاد الوطني خاصة جريمة الغش الضريبي من خلال إستغلالها من قبل المكلفين بالضريبة كأسلوب للتملص من إلزامهم بدفع الضريبة، مما أثر سلبا على الخزينة العمومية، ومن ثم عجز الدولة عن مواجهة النفقات العامة مما دفع بالأفراد إلى ممارسة أنشطة غير مشروعة للحصول على الدخل، أو تحويل أموالهم الى دول تمنح أفضل الحوافز الضريبية كدول الجناات الضريبية التي تشجع سلوك تبييض الأموال، كما ترتب عنها جريمة أخرى متمثلة في جريمة الرشوة التي أثرت سلبا على الإقتصاد الوطني من خلال قيام الهيئات المكلفة بمنحها خاصة موظفي الإدارة الجبائية بمنحها خارج الإطار القانوني لغير مستحقيها مقابل الحصول على مزية غير مستحقة مما زاد من تكلفتها أكثر مقارنة بفوائدها.

تكمن أهمية هذا البحث في إظهار أن الإعفاءات الضريبية المقررة من قبل المشرع لم تلعب دورا فعالا في تحقيق التنمية، وذلك يرجع إلى جملة من الأسباب التي يستوجب تحديدها بهدف معالجتها، وإبراز مدى خطورة هذه المسألة على الاقتصاد الوطني الجزائري بسبب مساهمتها في تفشي العديد من الجرائم الاقتصادية، والبحث عن الحلول بغية إعادة النظر فيها، وعلى هذا الأساس تتمحور إشكالية هذا المقال في التساؤل عن مدى تأثير الاقتصاد الوطني بنقص نجاعة الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون الجزائري في تحقيق التنمية ؟.

نظرا لمتطلبات هذا البحث يستوجب الإعتماد على المنهج الوصفي من خلال وصف نظام الإعفاء الضريبي، وتحديد الأسباب التي ساهمت في إنقاص من فعاليته في تحقيق الأهداف المنتظرة منه، وعلاقته بتفشي الجرائم الاقتصادية، مع الإعتماد على المنهج التحليلي لتحليل مختلف القوانين التي لها صلة بهذا الموضوع.

للإجابة على الإشكالية المطروحة يتطلب الأمر تحديد مدى فعالية الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية (المحور الأول)، وإنعكاسات نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الوطني الجزائري وسبل تفعيلها (المحور الثاني).

2. مدى فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية

تعد سياسة الإعفاءات الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية للدولة وتستعملها كأسلوب لتحقيق التنمية، هذا ما يستدعي تحديد مفهومها ، والأسباب التي حالت دون تحقيق الأهداف المنتظرة منها.

1.2 مفهوم سياسة الإعفاءات الضريبية:

قبل تحديد دور الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية يستدعي الأمر إعطاء تعريف محدد لها لبيان خصوصية هذه الاعفاءات المقررة في القانون الجزائري.

1.1.2 تعريف الإعفاءات الضريبية

لقد تعددت التعاريف المقدمة من قبل العلماء لسياسة الإعفاءات الضريبية التي لا يمكن ذكرها كلها ليس لعدم أهميتها بل لكثرتها فيقصد بها "إسقاط حق الدولة في فرض الضرائب على بعض المكلفين لمدة زمنية معينة مقابل إلزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، ويكون إما إعفاء دائم أو مؤقت" (1).

كما عرفت على أنها " فن فرض الضريبة بشكل تعزز فيه فعالية الإقتصاد، وتضمن توزيعا عادلا للدخل ، وهي إسقاط حق الدولة عن بعض الممولين لمبلغ الضرائب الواجب سداؤه مقابل إلزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف محددة، وهذا ما يساعد الممول في زيادة دخله الصافي بعد الضريبة، ويكون ذلك حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي ونطاقه وتتراوح مدة الإعفاء من سنتين الى خمس سنوات" (2).

يقصد بها أيضا أسلوب تتخذه الدولة تتنازل فيه عن حقها في تحصيل الضريبة ، وذلك لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، وبالشكل الذي يعود في النهاية بالنفع العام على الدولة، وزيادة معدلات النمو الاقتصادي والتنمية الشاملة، لتشجيع الاستثمارات التي تساهم في خلق فرص عمل جديدة، وزيادة الإنتاج (3).

وعرفت أنها ميزة تمنحها السلطة العامة بنص قانوني لشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق الأهداف السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية للدولة (1).

¹ - محمد طالي ، "أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة البليدة، (د. س. ن)، ص 317.

² - نقلا عن زاهية لموشي، " الإمتيازات الجبائية كمدخل لتحقيق التنوع الإنتاجي في الجزائر"، المجلة العلمية لجامعة الجزائر، المجلد 6، العدد 11، جانفي 2018، ص 8.

³ - إسماعيل محمد البريشي، "الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها وأثارها"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد 42، العدد 1، 2015، ص 258.

إنطلاقاً مما سبق ذكره يمكن تعريف سياسة الإعفاءات الضريبية على أنها إجراء قانوني استثنائي يتضمن إسقاط حق الدولة في فرض الضرائب على فئة معينة من المكلفين بالضريبة الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية لاعتبارات قانونية، وإجتماعية وسياسية.

2.1.2: خصائص سياسة الإعفاءات الضريبية

إنطلاقاً من التعاريف السالفة الذكر يمكن تحديد أهم الخصائص التي تتميز بها سياسة الإعفاءات الضريبية منها:

- تعتبر إجراء قانوني إستثنائي يتم النص عليها من قبل المشرع بشكل صريح في القانون في حالات إستثنائية لأنها تخص فئات معينة من المكلفين بالضريبة الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية.
- تعد إجراء هادف لأن الغاية منها تكمن في تشجيع بعض القطاعات التي تعود بالفائدة على الإقتصاد الوطني، وحل بعض المشاكل الإجتماعية والإقتصادية.
- تتخذ سياسة الإعفاءات الضريبية شكل إعفاءات دائمة، أو مؤقتة حيث تنتهي بمجرد زوال أسباب تقريرها، وتكون إما كلية أو جزئية .

3.1.2: دور الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون الجزائري في تحقيق التنمية

قام المشرع الجزائري بمنح إعفاءات ضريبية مختلفة للمكلفين بالضريبة للمساهمة في العملية التنموية كتلك الممنوحة لتشجيع الاستثمار الوطني ، والتخفيف من حدة البطالة، وترقية الصادرات خارج قطاع المحروقات، وتلك الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار الأجنبي.

1.3.1.2: دور الإعفاءات الضريبية في التخفيف من أزمة البطالة لتحقيق التنمية

لا يمكن تحقيق التنمية دون الاهتمام بالعنصر البشري من خلال التخفيف من أزمة البطالة لإعطاء له فرصة المشاركة في العملية التنموية، وفي هذا الصدد منح المشرع الجزائري إعفاءات ضريبية مختلفة من أجل تشجيع الاستثمار الوطني، والتخفيف من أزمة البطالة كإعفاء الشباب المستثمرين من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، حيث يمكن لهم تقديم طلب للاستفادة منها إذا توافرت فيهم الشروط القانونية تطبيقاً للمادة 13 قانون الضرائب المباشرة التي نصت

¹ - ميس ياسر إبراهيم قطاوي، الإعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، 2007، ص 24.

على⁽¹⁾: "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني لتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

وتحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها وتحدد قائمتها عن طريق التنظيم. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

.....إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" ، أو "الصندوق الوطني لتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي الى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.....".

يستهدف المشرع من وراء هذه الإعفاءات فك العزلة عن مناطق الجنوب وترقيتها، وتشجيع الإستثمار الوطني لتخفيف من أزمة البطالة التي يعاني منها أفراد المجتمع خاصة فئة الشباب، ومن ثم الحد من هجرتهم إلى الخارج هذا ما يتضح من شرط توظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لتمديد مدة الإعفاء الى ثلاث (3) سنوات إلا أن أغلبية المكلفين الذين يستفيدون منها غالبا ما يتحايلون على القانون، ويوظفون عمال وهميين لا يقومون بأي عمل في مؤسستهم بغية الحصول فقط على هذه الإعفاءات بسبب ضعف عملية الرقابة .

كما يستفيد المستثمرين الخاضعين لضريبة على أرباح الشركات (IBS) الذين إستفادوا من إعانات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" ، أو "الصندوق الوطني لتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" من نفس الإعفاءات تطبيقا للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة⁽²⁾ .

منح المشرع الجزائري أيضا إعفاءات ضريبية أخرى لصالح المؤسسات الناشئة من أجل تطوير الإقتصاد الوطني التي تعد البديل التنموي الجديد بهدف خلق مناصب شغل جديدة خاصة لفئة الشباب ، وذلك بمقتضى قانون المالية التكميلي لسنة 2020. بما في ذلك الإعفاء من الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة الجزافية الوحيدة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية نشاطها تطبيقا لأحكام المادة 33 التي نصت

¹ - المادة 13 من قانون رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، الجريدة الرسمية ، عدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم، المعدلة بمقتضى المادة 4 من قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية ، العدد 83، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020 ، ص 11.

² - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

على⁽¹⁾: "تعفى الشركات الناشئة من الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

كما تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة، وضمن نفس الشروط الشركات الناشئة الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

تعفى من الرسم على القيمة المضافة المعدات التي تقتنيها الشركات الناشئة بعنوان إنجاز مشاريعها الإستثمارية. "

تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد عدل أحكام هذه المادة بمقتضى المادة 86 من قانون المالية لسنة 2021، وأصبحت تنص على⁽²⁾: "تعفى المؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة" من الرسم على النشاط المهني، والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة اربعة (4) سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على علامة "مؤسسة ناشئة" مع سنة واحدة إضافية في حالة التجديد .

تعفى من الرسم على القيمة المضافة، وتخضع للحقوق الجمركية بمعدل 5 % التجهيزات التي تقتنيها المؤسسات الحاملة لعلامة مؤسسة ناشئة وتدخل مباشرة في إنجاز مشاريعها الإستثمارية..."

يتضح من أحكام هذه المادة بعد تعديلها بمقتضى قانون المالية 2021 أن المشرع قام بتمديد مدة إعفاء المؤسسات الناشئة من الرسم على النشاط المهني (TAP)، والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) من 3 سنوات إلى 4 سنوات تبدأ من تاريخ حصول المؤسسة على علامة مؤسسة ناشئة، وليس من تاريخ بداية النشاط كما كان في قانون المالية التكميلي لسنة 2020، مع إستفادتها من سنة واحدة إضافية في حالة التجديد، كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة (TVA) وتخضع للحقوق الجمركية لمعدل 5 % التجهيزات التي تقتنيها وتدخل مباشرة في إنجاز مشاريعها الإستثمارية نظرا لأهميتها في العملية التنموية وتخفيف من حدة البطالة .

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من قيام المشرع بمنح إعفاءات ضريبية لتشجيع الإستثمار المحلي لخلق مناصب جديدة تعمل على التخفيف من أزمة البطالة خاصة لدى فئة الشباب إلا أنها لم تلعب دورا فعالا في تحقيق هذا المسعى حيث وصلت نسبة البطالة في سنة 2018 إلى 11.1 % ، وعرفت إرتفاعا في سنة 2019 لتصل إلى 11.36 %

¹ - المادة 33 من قانون رقم 07-20 مؤرخ في 4 يونيو 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، الجريدة الرسمية ، العدد 33، الصادر بتاريخ 4 يونيو 2020 ، ص 12.

² - المادة 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، المعدلة بمقتضى المادة 86 من قانون المالية 2021، مرجع سبق ذكره ، ص 34.

أي زيادة تساوي 0.35 % ، وإرتفعت في سنة 2020 بمعدل قدر ب 14.24 % لتسجل زيادة بمعدل 3.08 % مقارنة بسنة 2019، كما عرفت زيادة بنسبة ضئيلة في سنة 2021 بنسبة قدرت ب 14.54 % ⁽¹⁾.

يتبين من هذه النسب المرتفعة للبطالة عجز الدولة في التخفيف منها بتبني سياسة الإعفاءات الضريبية، هذا ما يستدعي دفع المستفيدين من هذه الإعفاءات إحترام شروط الحصول عليها خاصة الشرط المتعلق بتوظيف عمال بهدف التخفيف من العمالة غير الرسمية في الإقتصاد الموازي، كما يتعين على الدولة توفير بيئة ملائمة لإنشاء المؤسسات الناشئة لتنمية الإقتصاد الوطني.

2.3.1.2: دور الإعفاءات الضريبية في ترقية الصادرات خارج قطاع المحروقات

تعاين الدولة الجزائرية من نقص صادراتها خارج قطاع المحروقات بسبب ضعف نشاطها الصناعي هذا ما يستدعي تبني إستراتيجية محكمة بهدف تنويع القاعدة الإنتاجية للإقتصاد الوطني لذلك منحت تسهيلات ضريبية لقطاع التصدير، حيث تستفيد من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة خاصة عمليات تصدير السلع، وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير من الضريبة على الدخل الإجمالي ⁽²⁾، والضريبة على أرباح الشركات عملا بأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ⁽³⁾، كما لا تدخل في رقم الأعمال الذي تفرض عليه الضريبة على النشاط المهني كل عائدات عمليات البيع، وتكاليف النقل والوساطة المتعلقة بالبضائع أو السلع المتعلقة بالتصدير.

تعفى أيضا من عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة وفقا للشروط محددة قانونا، كأن لا يكون التصدير مخالفا للقانون والتنظيمات من الضريبة على القيمة المضافة ، وكذا عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية عملا بقانون الرسم على رقم الأعمال ⁽⁴⁾.

يستفيد أيضا المصدرين من إعفاء الحقوق الجمركية، والرسم على القيمة المضافة للمشتريات أو البضائع المستوردة والحققة من طرف المصدر المخصصة إما لتصدير أو إعادة تصديرها على حاليتها، أو لإدخالها في صنع السلع المعدة

¹ - **Taux de chômage en Algérie de 2012-2021** , international Algérie publié par les statista Research département, 16 juillet 2021, disponible sur le site internet suivant : <https://fr.statista.com/statistiques/794567/taux-de-chomage-algerie> consulté le 22 janvier a 22 :00.

² - المادة 13 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

³ - المادة 138 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، نفس المرجع، المعدلة بمقتضى المادة 6 من قانون رقم 11-17 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، عدد 76، الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017، ص 31.

⁴ - المادة 13 من قانون رقم 76-102 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، عدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976، معدل ومتمم، والمعدلة بمقتضى المادة 39 قانون المالية 2021، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9.

للتصدير، و تكوينها، و توضيبيها، و تغليفها و كذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير، كما تم إلغاء شرط إعادة الإستثمار في الأرباح أو الدخل لعمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير⁽¹⁾.

يستهدف المشرع من وراء تقرير هذه الإعفاءات زيادة الصادرات خارج قطاع المحروقات لتخفيض من معدل الواردات مقارنة بحجم الصادرات إلا أن الإحصائيات المتوفرة في هذا المجال تثبت أن سياسة الاعفاءات الضريبية لم تلعب دورا فعالا في هذا الصدد حيث بقيت نسبة الصادرات خارج المحروقات ضعيفة هيكليا بمعدل 1.37 مليار دولار في سنة 2017، مقابل 1.39 مليار دولار سنة 2016، ومعدل 1.58 مليار دولار سنة 2018 حسب تقرير بنك الجزائر⁽²⁾، أما في سنة 2019 إرتفعت نوعا ما لتسجل بمعدل قدر ب 2.58 مليار دولار، لتعاود في الانخفاض حيث سجلت بمعدل 1.04 مليار دولار في سنة 2020، وعرفت الصادرات خارج المحروقات إرتفاعا نوعا ما بالنسبة للأشهر الأولى من سنة 2021 حيث سجلت بمعدل 1.34 مليار دولار ، كما إرتفعت نسبتها بشكل طفيف في الأشهر الأخيرة من نفس السنة بمعدل قدر 2.47 مليار دولار⁽³⁾ ، وعلى الرغم من هذه الزيادات التي عرفتها في هذه السنوات الأخيرة إلا أنها لم تصل الى المستوى المطلوب مما يؤثر سلبا على التنوع الإقتصادي، وعلى توازن الميزان التجاري.

3.3.1.2: دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع الإستثمار الأجنبي

إنجذبت معظم الدول سواء المتقدمة أو النامية إلى فتح أبوابها أمام الاستثمار المباشر، وإتجاه هذا النوع من الإستثمار إلى أقاليم الدول المضيفة يتوقف على عوامل تساهم في جذبه، وتعتبر الحوافز الضريبية من بين الأساليب المستخدمة لتحقيق هذا الغرض، وباعتبار الدولة الجزائرية من الدول المنافسة عملت على تشجيع الإستثمار الأجنبي بمنح حوافز ضريبية مختلفة هذا ما تم تقريره في قانون ترقية الاستثمار أملا منها الإلتحاق بركب الدول المتقدمة، وتطوير الإقتصاد الوطني، بما في ذلك المزايا المشتركة المنصوص عليها في المادة 12 من قانون ترقية الإستثمار⁽⁴⁾، والممنوحة لكل الإستثمارات القابلة للإستفادة حيث تستفيد منها على أساس مرحلتين مختلفتين، مرحلة الإنجاز (أ) ومرحلة الإستغلال (ب).

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الصناعة، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الحوافز الضريبية الخاصة لعملية التصدير، متوفرة في الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.andi.dz> تاريخ الدخول يوم 12 مارس 2021 على الساعة 13:00.

² - بنك الجزائر، حوصلة حول التطورات النقدية والمالية لسنة 2016 وتوجهات سنة 2017، تدخل محافظ بنك الجزائر امام المجلس الشعبي الوطني، فيفري 2018، ص 2.

³ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة التجارة و ترقية الصادرات، بيان صحفي عن إحصائيات الصادرات خارج المحروقات من ثمانية الأشهر الأولى من سنة 2021، متوفر في الموقع الإلكتروني التالي: <https://www.commerce.gov.dz> تاريخ الدخول يوم 22 جانفي 2020 على الساعة 10:00.

⁴ - المادة 12 من قانون رقم 16-09 مؤرخ في 3 أوت سنة 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادر بتاريخ 3 أوت 2016، يعدل ويتمم أمر رقم 06-08 مؤرخ في 16 جويلية سنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 47، الصادر بتاريخ 19 جويلية سنة 2006، يعدل ويتمم أمر رقم 01-03، مؤرخ في 20 أوت سنة 2001، الجريدة الرسمية، عدد 47، الصادر بتاريخ 22 أوت سنة 2001، ص ص 19-20.

أ: بعنوان مرحلة الإنجاز

لقد تم منح حوافز مشتركة لكل الإستثمارات بعنوان مرحلة الإنجاز منها:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار، ومن الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا والمخصصة لنفس الغرض، ومن دفع حق نقل الملكية بعوض، والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الإستثمار المعني.

- الإعفاء من حقوق التسجيل، والرسم على الإشهار العقاري، ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الإمتياز على الأملاك العقارية المبنية، وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الإستثمارية، وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الإمتياز الممنوح، كما تم تقرير تخفيض قدر بنسبة 90 % من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الإستثمار، والإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الإقتناء، وتم إعفاء أيضا العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال من حقوق التسجيل.

كما قامت الدولة الجزائرية بمنح مزايا إستثنائية بالنسبة للإستثمارات ذات أهمية خاصة بالنسبة للإقتصاد الوطني التي تم تقريرها في أحكام الفقرة 1 و2 من المادة 18 منها⁽¹⁾:

تمديد مدة مزايا الإستغلال لفترة يمكن أن تصل الى عشر (10) سنوات، ومنح إعفاء أو تخفيض للحقوق الجمركية، والرسوم وغيرها من الإقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي، والإعانات أو الدعم المالي، وكل التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الإنجاز حسب المدة المتفق عليها، كما يؤهل المجلس الوطني للإستثمار بمنح إعفاءات أو تخفيضات للحقوق الضرائب والرسوم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المطبق على أسعار السلع المنتجة التي تدخل في إطار الأنشطة الصناعية الناشئة بهدف تشجيع القطاع الصناعي في الجزائر، لمدة خمس (5) سنوات حسب الكيفيات المحددة في التنظيم...الخ.

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من تقرير المشرع حوافز ضريبية منها إعفاءات ضريبية لصالح الإستثمار الأجنبي بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية، والحصول على العملة الصعبة إلا ان الإدارة الجبائية لاتزال تمنحها دون أن تميز بين مرحلة الإنجاز والإستغلال وحالات إنشاء وتوسيع النشاط، مما أدى إلى خلق مشاكل مختلفة كمنحها لغير مستحقيها،

¹ - المادة 18 الفقرة 1 و2 من قانون رقم 09-16، مؤرخ في 3 أوت سنة 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

وتقرير إعفاءات غير مبررة لبعض المكلفين مع غياب مقررات تسمح بمنحها⁽¹⁾، ومن ثم نقص فعالية الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وتحقيق التنمية.

لقد شاهد تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر تراجعاً ملحوظاً في السنوات الأخيرة على الرغم من تقرير المشرع حوافز ضريبية متعددة خاصة في قانون ترقية الاستثمار لسنة 2016، حيث إنخفض معدل تدفق الاستثمار الأجنبي في الجزائر بحوالي 19 % حيث سجل تراجعاً من مليار و 382 مليون دولار سنة 2019 إلى مليار و 125 مليون دولار سنة 2020 وفقاً لتقرير الاستثمار العالمي لعام 2021، الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية⁽²⁾.

يتضح من خلال هذه النسب أن الإعفاءات الضريبية لم تلعب دوراً فعالاً في جذب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدولة الجزائرية لأن المستثمر الأجنبي يهتم بعوامل أكثر أهمية في أقاليم الدول المضيفة كالعوامل السياسية، والإقتصادية.

2.2 أسباب نقص فعالية الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون الجزائري في تحقيق التنمية

لقد تضافرت جملة من العوامل أثرت سلباً على سياسة الإعفاء الضريبي، وحالت دون تحقيق الأهداف المنتظرة منها مما إنعكس سلباً على الإقتصاد الوطني الجزائري .

1.2.2: نقص فعالية التشريع الضريبي

يتميز التشريع الضريبي بعدم الإستقرار حيث يتم تعديل مختلف التشريعات الضريبية بصفة مستمرة كل سنة. بمقتضى قوانين المالية العادية والتكميلية، مما يؤدي إلى إنقاص فعالية التشريعات الضريبية، ومثل هذه التعديلات المستمرة من شأنها أن تساهم في تعزيز حالة عدم اليقين في أوساط الأعمال بالسياسة الضريبية المعمول بها خاصة سياسة الإعفاءات الضريبية وأهميتها في تنويع الإقتصاد الوطني⁽³⁾.

يمكن أخذ صورة واضحة عن هذه التعديلات على سبيل المثال كتلك التعديلات التي طرأت على أحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات خاصة التعديل الذي طرأ عليها

¹ - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018، المصادق عليه في 9 جويلية لسنة 2018، من قبل لجنة البرامج والتقارير، برئاسة السيد عبد القادر بن معروف رئيس مجلس المحاسبة، ص 23.

² - نقلاً عن الإستثمارات الأجنبية... تعرف على البلدان المغاربية الأكثر إستقطاباً للإستثمار، 26 جوان 2021، مقال متوفر في الموقع الإلكتروني التالي: maghrebvoices.coms/trends تاريخ الدخول يوم 21 جانفي 2022 على الساعة 20.00.

³ - عبد القادر عفيف، عبد القادر عوينان، "فعالية الحوافز الضريبية في تطوير الإستثمار (حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 2، 2020، ص 538.

بمقتضى المادة 12 من قانون المالية لسنة 2015 حيث تم رفع معدلها من 19 % الى 23%⁽¹⁾، وهي نسبة عامة دون تحديد طبيعة الأنشطة التي تخضع لها، وهذا الإجراء جاء لتبسيط الإجراءات الضريبية، وتفاذي المشاكل التي وقعت فيها الإدارة الجبائية في تحديد وعاء هذه الضريبة، وتطبيق معدلها السابقة المحددة بمعدلين (19 % و 25%) خاصة عندما يتعلق الأمر بشركات تمارس أنشطة مختلفة حسب تبريرات السلطات العمومية .

لقد قام المشرع بمراجعة أحكام هذه المادة مرة أخرى في نفس السنة بمقتضى قانون المالية التكميلي لسنة 2015⁽²⁾، وتم تحديد الضريبة على أرباح الشركات ب 3 معدلات، معدل منخفض حدد ب 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، ومعدل متوسط قدر ب 23 % تخضع له أنشطة البناء، والأشغال العمومية، والري وكذا الأنشطة السياحية، والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار، ومعدل أقصى تم تحديده ب 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى هذا ما تم تقريره كذلك في أحكام المادة 15 من قانون المالية لسنة 2021⁽³⁾، وهذا الإجراء جاء معاكس تماما للإجراء السابق مما يقلل ثقة الشركات والمستثمرين بالأمور الضريبية التي لا تتميز بالإستقرار بما في ذلك الإعفاءات الضريبية، ومن ثم قلة فعاليتها في تنمية الإقتصاد الوطني.

2.2.2: نقص الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية

تعاني الإدارة الضريبية من نقص فادح من حيث الإمكانيات المادية كوسائل النقل المصلحية، وأجهزة الإعلام الآلي، ونقص الإمكانيات البشرية بسبب سوء إنتقاء موظفيها دون الاعتماد على معايير الاختصاص والكفاءة في الوظيفة ، وفي هذا الصدد تشير إحصائيات المديرية العامة للضرائب إلى إنخفاض مستوى التأطير لدى أعوان الإدارة الضريبية حيث وصل عدد موظفي الإدارات الضريبية أصحاب الإطارات من سنة 2003 إلى سنة 2011 ب 7707 موظف فقط، أما فئة موظفي الإتقان فقد تم إحصاء 7481 موظف، في حين وصل موظفي الذين يملكون رتبة موظفي التنفيذ 6054 موظف⁽⁴⁾.

¹ - المادة 12 من قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية ، عدد 78، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014، المعدلة للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 5

² - المادة 2 من الأمر رقم 15-01 مؤرخ في 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2015— الجريدة الرسمية، عدد 40، الصادر بتاريخ 23 يوليو 2015، المعدلة للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 6

³ - المادة 15 من قانون المالية لسنة 2021، مرجع سبق ذكره ، المعدلة والمتمة للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁴ -Ministre des finances , la direction général des impôts, **le cinquanteaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation** , la lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction général des impôts, N°61, 2012, p 6 .

وعليه ضعف متابعة المشاريع الإستثمارية التي إستفادت من الإعفاءات الضريبية مما يؤدي دفع المستثمرين إلى عدم إحترام إلتزاماتهم لأهم على دراية بمحدودية إمكانيات الإدارة الجبائية كتحويل نشاطهم إلى وجهة مغايرة غير الوجهة الأصلية، وفي بعض الحالات التنازل عن المعدات المكتسبة في هذا الإطار، ومن ثم عجز ميزانية الدولة، وقد تفاقمت هذه الوضعية بسبب ضعف التنسيق بين مختلف الإدارات المتداخلة خاصة إدارة الجمارك، والأملاك الوطنية، وهيئات دعم الإستثمار وفقا لتقرير مجلس المحاسبة لسنة 2018⁽¹⁾.

3.2.2: أسباب متعلقة بطبيعة الإعفاءات الضريبية

إن سياسة الإعفاء الضريبي يشوبها العديد من العيوب مما يؤثر سلبا على تحقيق الأهداف المنتظرة منها خاصة تشجيع الإستثمار المحلي والأجنبي، كمشكلة تحديد تاريخ الإعفاء فهل تحتسب من تاريخ الحصول على الموافقة بإنشاء المشروع أو من تاريخ بدء الإنتاج، وكذا إهتمام المستثمر بمعايير أكثر أهمية من الإعفاءات الضريبية كنسبة الضريبة التي سيخضع لها بعد إنتهاء مدة الإعفاء خاصة أن أغلب الإعفاءات تتميز بالطابع المؤقت مما يولد شعور بعدم الثقة بها لدى جميع المستثمرين لذلك فالأغلبية منهم يفضلون نظام التخفيض الضريبي⁽²⁾.

إضافة إلى تعدد الهيئات التي تسير هذه الإعفاءات الضريبية كالوكالة الوطنية لتسيير الإستثمار، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب في حالة المؤسسات الصغيرة، وإدارة الضرائب مما يخلق مشكلة ثقل الإجراءات، وصعوبة فهم شروط الإستفادة منها بسبب عدم تناسق هذه الهيئات في تسييرها، وتعدد القوانين التي تنص عليها (أوامر، قوانين المالية، قانون الإستثمار)⁽³⁾، كما أن عدم الإلتزام بالشفافية في الإعلان عن تكلفة الإعفاءات الضريبية بصفة دورية ومستمرة وبشكل مفصل يصعب إجراء مقارنة بين فوائدها وتكلفتها الحقيقية مما يؤدي إلى عدم إتخاذ القرار الصحيح فيما يتعلق بإلغائها، أو الإستمرار فيها أو توسيعها، وصعوبة التأكد ما إذا تم منحها لمستحقيها خاصة أمام إنتشار الفساد الإداري في الإدارة الجبائية.

وعليه مختلف هذه الأسباب ساهمت في إنقاص من فعالية سياسة الإعفاء الضريبي في تحقيق عملية التنمية من خلال تضحية الدولة بموارد ضريبية طائلة دون تحقيق فوائد منها، ومن ثم التأثير السلبي على الخزينة العمومية، وعلى الإقتصاد الوطني من خلال مساهمتها في تفشي العديد من الجرائم الإقتصادية.

3. الإنعكاسات السلبية المترتبة عن نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الوطني وسبل تفعيلها

¹ - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2014، ص ص 205-206.

³ - عبد القادر عفيف، عبد القادر عوينان، مرجع سبق ذكره، ص 542.

لقد تأثر الاقتصاد الجزائري بشكل سلبي بسبب نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية ، مما أدى إلى دفع المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الجبائية إستغلال هذا النقص للكسب غير المشروع، ومن ثم إنتشار العديد من الجرائم الإقتصادية الخطيرة ، هذا ما يستدعي البحث عن تدابير فعالة لتفعيلها بغية مكافحتها.

1.3 الإنعكاسات السلبية المترتبة عن نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الإقتصاد الوطني الجزائري :

يوجد إرتباط وثيق بين نقص فعالية الإعفاءات الضريبية، وتفشي العديد من الجرائم الإقتصادية التي أثرت سلبا على الإقتصاد الوطني كجريمة الغش الضريبي، وتبييض الأموال، وجريمة الرشوة.

1.1.3 مساهمة نقص فعالية الإعفاءات الضريبية في تفشي جريمة الغش الضريبي

تعد الإعفاءات الضريبية غير المبررة من بين العوامل التي ساهمت في تفشي جريمة خطيرة مست مباشرة الخزينة العمومية المتمثلة في جريمة الغش الضريبي التي يقصد بها حسب LUCIEN Mehel "خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة وتخفيض أساس تقديرها"⁽¹⁾.

يتبين من هذا التعريف أن الغش الضريبي ينطوي على إستعمال المكلف بالضريبة عن قصد لطرق إحتيالية مخالفة للقانون للتهرب من الضريبة المفروضة عليه إما بصفة كلية أو جزئية، وبالرجوع الى مختلف التشريعات الضريبية لم يعرف المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي إنما إكتفى بتحديد الممارسات التدليسية التي تتخذ أشكالا مختلفة من بينها الإعفاءات الضريبية من خلال تزوير المكلف بالضريبة الوثائق كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب، أو الإعفاء منها، وتعد هذه الممارسة تدليسية مخالفة للقانون تطبيقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على⁽²⁾: "يقصد بالأعمال التدليسية خاصة.....:

ج- تقديم فواتير مزورة أو غير صحيحة للإسناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو اعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات".

كما نصت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على نفس الممارسة وإعتبرتها إحتيالية بنصها على: ⁽³⁾ " تعتبر طرق احتياليةتقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم لطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على

¹ - LUCIEN Mehel, . sciences et technique fiscale, Tome 2, édition(P.U.F) , p 733 .

² - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره، المعدلة بمقتضى المادة 8 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2012 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011، ص 46.

³ - المادة 533 من الامر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية ، عدد 70، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، ص 61.

تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة".

يتضح من خلال أحكام هاتين المادتين أن الإعفاءات الضريبية تعتبر شكل من أشكال التهرب الضريبي غير المشروع بحيث يقوم المكلف بالضريبة بالتحايل على القانون بتزوير الوثائق كدعم لطلبات الاستفادة منها لدخول في دائرة المستفيدين دون وجه حق للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة لمدة معينة.

كما يستغل المكلف بالضريبة بما في ذلك المستثمر الأجنبي الذي إستفاد من نظام الإعفاء الضريبي هذا النظام للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة حيث يقوم بتغيير نشاطه بمجرد إنتهاء مدة الإعفاء إلى نشاط آخر إستفاد من إعفاءات أخرى، فقد يقدم مستثمر أجنبي بتأسيس شركة تستفيد من إعفاء ضريبي مدته خمس (5) سنوات ، وبعد إنتهاء هذه المدة يغير إسم الشركة ويدخل شريك آخر وهمي ويبدأ بمعاملات تسجيل الشركة بإسم آخر جديد لتستفيد من إعفاء آخر قد تصل مدته الى عشر (10) سنوات، وعند إنتهاء هذه المدة قد يقوم بتكرار نفس العملية، وعليه يتحول الإعفاء المؤقت إلى إعفاء دائم نتيجة التحايل على القوانين الضريبية⁽¹⁾.

أما بالنسبة إلى المكلف الذي لم يستفيد من هذا النظام سيشعر بعدم المساواة في المعاملة الضريبية، ومن ثم سيتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة سالكا في ذلك مختلف الأساليب سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة مما يزيد من تفاقم جريمة الغش الضريبي، علاوة عن ذلك يقوم المستثمر الأجنبي بمجرد إنتهاء مدة الاعفاء العودة إلى بلده للإستثمار فيه، أو إلى دولة تمنح أفضل المزايا الضريبية في تشريعاتها كدول الجناات الضريبية التي ساهمت في إنقاص من فعالية الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية في الدول النامية مما ساهم في إتساع من نطاق التهرب الضريبي بسبب المزايا الضريبية التي تنفرد بها كغياب الشفافية في نظامها الجبائي، وفرض ضرائب منخفضة أو معدومة، وإمتناعها عن تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى⁽²⁾.

لقد إستغلت الشركات المتعددة الجنسيات آلية الجناات الضريبية للتهرب من إلتزامها بدفع الضريبة في أقاليم الدول المضيفة بإتباعها لطرق مختلفة كتحويل رؤوس أموالها بكل سهولة مستفيدة من التحرير التام لرؤوس الأموال بخلق شركات وهمية ، أو بإنشاء منشأها الثابتة فيها لتجنب الضريبة على أرباح الشركات... الخ، ومن ثم هذه الدول تستفيد

¹- إسماعيل محمد البريشي ، مرجع سبق ذكره، ص 269.

²- علي عزوز ، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات ، أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2013، 2014، ص 58.

من التهرب الضريبي الذي يعود بالفائدة على إقتصادها⁽¹⁾، وشعارها "الأرباح لنا والخسائر لهم"⁽²⁾. وبنتيجة إلحاق أضرار مالية وخيمة ببلد الأصلي الذي ينتمي إليه المكلف بالضريبة.

ترتب عن جريمة الغش الضريبي والتهرب الضريبي الدولي الناتج عن منح إعفاءات ضريبية مغرية تآكل الأوعية الضريبية لمعظم الدول مع الإنخفاض المستمر لحصيلتها بسبب التخفيضات المستمرة والإعفاءات الضريبية المتتالية، ومن ثم صعوبة مواجهة وسد النفقات العمومية التي تزداد يوما بعد يوم خصوصا في الدول النامية بما في ذلك عجزها في إنجاز المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق، وأداء واجباتها على أكمل وجه إتجاه مواطنيها⁽³⁾، كما تساهم بعين الاعتبار في تخفيض الدخل الوطني مما يؤدي إلى تخفيض الدخل الفردي، ومن ثم التأخر في بلوغ وتيرة التنمية والتقدم الاقتصادي المستدام.

وعليه تقوم الدولة لتغطية العجز الموجود في ميزانيتها العامة الناتج عن الإعفاءات الضريبية بفرض ضرائب تكون جديدة، أو رفع معدل الضرائب القديمة مما يؤدي إلى تحويل الضغط الضريبي على المكلفين بالضريبة الذين لم يستنفدوا من نظام الإعفاء الضريبي، أو من الشركات العملاقة ووضعه على عاتق العمل والاستهلاك والمدخرات، وبنتيجة تخفيض القوى الشرائية لعامة الناس، والوقوع في أزمات اقتصادية⁽⁴⁾، ومن ثم القضاء على قاعدة العدالة الضريبية التي بنيت عليها مختلف الأنظمة الضريبية للدول، وإضعاف الاقتصاد الوطني.

تجدر الإشارة إليه أن جريمة الغش الضريبي تعد جنحة مهما كان المبلغ المتملص منه تطبيقا لقرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية في قضية النيابة العامة ضد (ق س) في ملف رقم 734116 لسنة 2012، حيث جاء في حيثيات هذا القرار (صارت جريمة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات، تدرج العقوبة المقررة لكل حالة، بحسب قيمة الحقوق المتملص منها، تطبيقا للمادة 13 من قانون المالية لسنة 2012، إعمالا لقاعدة القانون الجزائي الاصلح للمتهم)⁽⁵⁾.

¹ - TROTABAS (L) et COTTERET ("PM) , **droit fiscal**, 4^{eme} édition, DALLOZ, 1980, p 124.

² - مصطفى بلمقدم، الجناات الضريبية ودورها في تبيض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبيض الأموال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2009، ص 193.

³ - ALI AGA Leila , VILLIEU Patrick, "évasion fiscale et croissance : un cadre théorique simple", **Revue français d'économie** , N^o 2, février 2016 , p 32 .

⁴ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة ، الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 2005، ص 50.

⁵ - قرار المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية ، ملف رقم 734116 مؤرخ في 19 جويلية 2012، قضية النيابة العامة ضد (ق س)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني ، 2012، ص ص 302 - 303.

تنص المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 على العقوبات المادية، والسالبة للحرية التي تسلط على المكلف بالضريبة الذي تملص من إلتزامه بدفع الضريبة بإستعماله طرقا تدليسية بنصها على⁽¹⁾: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بالجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية كلياً أو جزئياً، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منه 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر، وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000 دج.

- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5)، وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (5) سنوات إلى عشرة (10) سنوات، وغرامة مالية 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10.000.000 دج....".

يتعين على مختلف الدول أن تسعى جاهدة إلى مكافحة جريمة الغش الضريبي نظرا لأثارها السلبية التي مست مختلف الجوانب من خلال تفعيل التدابير الوقائية والردعية، وتنسيق التعاون الدولي بإبرام إتفاقيات جبائية دولية⁽²⁾ تسمح بتبادل المعلومات الضريبية⁽³⁾، مع إمكانية المساعدة الإدارية في تحصيل الديون الضريبية لتخفيف من أثارها السلبية.

¹ - المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012، المعدلة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 6 .

² - نظرا لخطورة التهرب الضريبي على الإقتصاد الجزائري قامت الجزائر بإبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية الدولية مع دول مختلف لمكافحة، كمثل التي أبرمتها مع مملكة هولندا وبروتوكولها، الموقعين بالجزائر في 9 ماي 2018، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 20-150 مؤرخ في 8 يونيو 2020، الجريدة الرسمية، عدد 37، الصادرة بتاريخ 27 يونيو 2020 .

³ - تجدر الإشارة إلى أن منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي قامت بتبني مشروع التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بين الدول، لكن هذا المعيار تعثره جملة من الصعوبات من الناحية التطبيقية فأغلبية المكلفين بالضريبة عادة ما يطالبون بالإقامة في ملاذ

2.1.3 مساهمة نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تفشي جريمة تبييض الأموال

نتج عن عدم فعالية الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية بسبب نقص نجاعتها في التخفيف من أزمة البطالة، وتطوير الإقتصاد الوطني بترقية الصادرات خارج قطاع المحروقات، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية إلى إهدار الموارد المالية التي يمكن إستعمالها من قبل الدولة للقضاء على الفوارق الإجتماعية بتوفير إحتياجات الأفراد، ودعم بعض المنتجعات الأساسية وبنتيحة إرتفاع أسعارها، ومن ثم هذه العوامل دفعت الأفراد إلى البحث على مختلف الوسائل للكسب غير المشروع لتوفير إحتياجاتهم ، وإخفاء مصدر أموالهم⁽¹⁾.

كما أن عدم إتمام نظام الإعفاء الضريبي بالعدالة بين المكلفين بالضريبة دفعهم إلى البحث عن دول تمنح أفضل المزايا الضريبية بتحويل أموالهم إليها خاصة أمام تسابق مختلف الدول للحصول على أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية في إطار حرب مزايدة للحوافز الضريبية المغرية دون الإهتمام بمصدرها غير المشروع منها دول الجناات الضريبية التي تشكل دعامة حقيقية مشجعة على سلوك تبييض الأموال، وتوفر للمبشرين المناخ المناسب لأنها لا تبحث عن مصدر أموالهم ، كما أن بنوكها تقبل الحسابات المجهولة، وتوفر لهم الحماية عن طريق الإلتزام بالسرية المصرفية، مع إمتناعها عن تبادل المعلومات مع دولهم الأصلية فيما يتعلق بالأرباح المحققة من قبل صاحب الحساب⁽²⁾.

نتج عن هذه الإمتيازات تشجيع المجرمين الحصول على أموال من مصادر غير مشروعة لأهم على دراية واثقة بأهم سيتمكنون بكل سهولة من تبيضها بإستثمارها في أقاليم الجناات الضريبية، ومن ثم تفشي جريمة تبييض الأموال ، والتي أثرت سلبا على مختلف الجوانب من خلال تحويل الأموال المراد غسلها إلى دول أخرى، وبنتيحة حرمان الدولة الجزائرية من موارد مالية من شأنها أن تستثمرها في مشاريع تعود بالفائدة على الإقتصاد الوطني. كما تنعكس سلبا على الإستقرار السياسي داخل الدول من خلال قيام المبشرين تغذية النشاط الإجرامي المزروع للإستقرار والتدخل في شؤون

ضريبي بدلا من دولتهم الأصلية، ولا يتم تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في تبادل المعلومات بين الدول خاصة الدول المتقدمة التي لا توفي بإلتزامها في منح المعلومات للدول النامية.

كما قامت بتبني مشروع تاكل القواعد الضريبية ونقل الأرباح الذي يستهدف الشركات المتعددة الجنسيات لتحسين الشفافية عندها، إلا أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إعتبرته مشروعا فاشلا خاصة بالنسبة للاقتصاد الرقمي :

-نقلا نيكولاس شكسون ،"التصدي للملاذات الضريبية"، مجلة التمويل والتنمية، العدد 56، سبتمبر 2019، ص ص 8-9.

¹ - ملاك قارة ، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، فرع الإقتصاد المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2009 ، ص 31.

² - THIERRY Cretin, "les paradis fiscaux" , **Revue d'études de recherche scientifiques**, tome 491, N° 11, 2009, p 442 -

الإقتصادية والسياسية لخدمة مصالحهم، مما يؤدي الى القضاء على الديمقراطية والحكم الراشد، ومن ثم فقدان الأفراد ثقتهم بالحكومة⁽¹⁾.

ونظرا لهذه الآثار السلبية لهذه الجريمة قام المشرع الجزائري بتحديد الممارسات التي تشكل جريمة تبييض الأموال لأول مرة في سنة 2004. بمقتضى التعديل الذي طرأ على قانون العقوبات بإدراج نص المادة 389 مكرر⁽²⁾، كما قام بتشريع قانون خاص بهذه الجريمة في سنة 2005⁽³⁾ وأدرج نفس الممارسات فيه بعدما طرأ عليه تعديل بمقتضى قانون 2012 حيث نصت المادة 2 من هذا القانون على: "يعتبر تبييضا للأموال:

أ: تحويل الأموال أو نقلها مع علم الفاعل على أنها عائدات مباشرة، أو غير مباشرة من جريمة بغرض إخفاء، أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات، أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الأموال، على الإفلات من الآثار القانونية لفعلته،

ب: إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للأموال، أو مصدرها أو مكانها، أو كيفية التصرف فيها، أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

ج: إكتساب الأموال أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها عائدات إجرامية،

د: المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة، أو التواطؤ أو التآمر على ارتكابها ومحاولة ارتكابها والمساعدة والتحريض على ذلك وتسهيله وإسداء المشورة بشأنه".

يتضح من خلال أحكام هذه المادة أن المشرع الجزائري لم يعرف جريمة تبييض الأموال إنما إكتفى بتحديد الأفعال المشكلة لهذه الجريمة، وكرس تعداد صور سلوكها الإجرامي كما جاءت في إتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية، ولم يقوم بحصرها في سلوك واحد لأن المبيضين يبدعون في البحث عن مختلف الوسائل لإخفاء المصدر غير المشروع لأموالهم، ولقد أحسن في ذلك حتى لا يفلت المجرم من العقاب والمتابعة الجزائية.

¹ - تقرير مؤتمر الأمم المتحدة الحادي عشر لمنع الجريمة والعدالة الجنائية، بانكوك 18-25 أبريل 2005، مؤتمر الأمم المتحدة، وثيقة رقم A/CONF.203/18، منشورات الأمم المتحدة، 15 ماي 2005، ص ص 66-67.

² - المادة 389 مكرر من قانون رقم 04-15، مؤرخ في 10 نوفمبر سنة 2004، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-159، يتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، عدد 71، الصادر بتاريخ 12 نوفمبر سنة 2004، معدل ومتمم، ص 10.

³ - قانون رقم 05-01 مؤرخ في 6 فيفري سنة 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، الجريدة الرسمية، عدد 11، الصادرة بتاريخ 9 فيفري سنة 2005، معدل ومتمم بالأمر رقم 12-02، مؤرخ في 13 فيفري سنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 8، الصادرة بتاريخ 15 فيفري سنة 2012، معدل ومتمم بقانون رقم 15-06، مؤرخ في 15 فيفري سنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 8، الصادر بتاريخ 15 فيفري سنة 2015.

كما قامت الدولة الجزائرية بإبرام إتفاقية مع الولايات المتحدة الأمريكية لتحسين الإمتثال الضريبي الدولي، وتنفيذ قانون الإمتثال الضريبي الأمريكي للحسابات الأجنبية (FATCA) الموقعة بالجزائر بتاريخ 29 ديسمبر 2016⁽¹⁾، بهدف تعزيز التعاون في مجال تبادل المعلومات الضريبية ، وإلزام المؤسسات المالية بضرورة الكشف عن الحسابات المالية التي يملكوها رعايا كل دولة في بنوك الدولة الاخرى من أجل وضع حد لتبييض الأموال، والتهرب الضريبي.

تم تقرير هذا من قبل المشرع الجزائري في المادة 79 من قانون المالية لسنة 2015 التي نصت على⁽²⁾ : "يتعين على البنوك والمؤسسات المالية وشركات الإستثمار والصناديق المشتركة للتوظيف، وشركات التأمين وكل شركة أو هيئة مالية ، أن تقدم للمديرية العامة للضرائب حسب الأشكال والآجال المطلوبة ، المعلومات التي تخص الخاضعين للضريبة المنتمين للدول التي أبرمت مع الجزائر إتفاق تبادل المعلومات لأغراض جبائية.وتحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

إن تطبيق التبادل الدولي للمعلومات الضريبية من شأنه وضع حد للسرية المصرفية، وبنتيجة مكافحة تبييض الأموال على أوسع نطاق ممكن .

3.1.3 مساهمة نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تفشي جريمة الرشوة

توجد علاقة وطيدة بين الإعفاءات الضريبية، وجريمة الرشوة حيث غالبا ما يقوم موظفي الإدارة الجبائية، والهيئات المعنية بها بحكم سلطتهم التقديرية في مجال السياسة العامة لدولة بمنحها إلى غير مستحقيها مقابل مبالغ مالية عن طريق التواطؤ معهم لزيادة مداخيلهم، ومن ثم توفير المناخ المناسب لإنتشار الفساد الإداري⁽³⁾.

لقد تفشت جريمة الرشوة خاصة في الإدارة الجبائية التي تدرج ضمن الفساد الإداري بسبب غياب المتابعة الفعالة للإعفاءات الضريبية للتأكد إذا آلت الى مستحقيها، وسوء التنظيم السياسي، والإجتماعي للدولة، وغياب الرقابة ضد الموظفون المرتشئين⁽⁴⁾، وكذا نقص الدعم المادي، والمعنوي لموظفي هذه الإدارة، وضعف مستواهم الخلقي دفعهم إلى

¹ - إتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية لتحسين الإمتثال الضريبي الدولي، وتنفيذ قانون الإمتثال الضريبي للحسابات الأجنبية (FATCA)، المصادق عليه بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 16-324 مؤرخ في 14 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية، عدد 74، الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 2016.

² - المادة 79 من قانون المالية لسنة 2015 ، مرجع سبق ذكره، ص 28 .

³ - رميساء بنادي، السعيد خويلدي، " العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 1، 2020، ص 464.

⁴ - KANDIL A, *théorie fiscal et développement, l'expérience Algérienne*, Sned, Alger, 1970, p 133 .

قبول مختلف الإغراءات التي تعرض عليهم من قبل المكلفين بالضريبة مقابل الاستفادة منها، هذا ما يستدعي رفع أجورهم، وتشديد عملية الرقابة على الإعفاءات الضريبية لتؤول إلى أصحابها لتحقيق الأهداف المنتظرة منها.

كما تتدخل الشركات المتعددة الجنسيات في الشؤون الداخلية للدول خاصة الدول النامية بمساعدة مكاتب المحاسبة التي تقدم مشورة للحكومات بشأن قواعد ضريبية جديدة تضمن الإبقاء على إعفاءات ضريبية، وثغرات في قوانينها بما في ذلك قانونها الضريبي، وغلق الباب أمام الشفافية لضمان إنجاح التملص من الضريبة بكل سهولة، حيث تؤثر على نحو غير ديمقراطي في وضع قانون الضرائب⁽¹⁾. علاوة عن ذلك فإن الإعفاءات الضريبية غالبا ما يتم توجيهها لإرضاء أصحاب النفوذ السياسية حيث تستعمل كرشوة بغية تمرير بعض القوانين أو السكوت على بعض التجاوزات⁽²⁾، ومن ثم التأثير السلبي على الخزينة العمومية بحرمانها من موارد ضريبية معتبرة يمكن أن تستعملها الدولة في تعزيز النمو الإقتصادي، وتطوير الإقتصاد الوطني.

تتحقق جريمة الرشوة الإيجابية المرتكبة من قبل موظف عمومي من خلال توفر الركن المادي أي السلوك الإجرامي كالوعد بمزية أو عرضها أو منحها، إضافة إلى ضرورة توفر الركن المعنوي بعنصريه (العلم والإرادة) لأنها من الجرائم العمدية، والركن الشرعي، حيث يتم معاقبة كل موظف يقوم بمنح إعفاءات ضريبية خارج الإطار القانوني بعقوبة الحبس، إضافة إلى الغرامات تطبيقا لأحكام المادة 31 من قانون مكافحة الفساد التي نصت على⁽³⁾: "يعاقب بالحبس من خمس (5) سنوات الى عشر (10) سنوات، وبغرامة من 50.000 دج الى 1.000.000 دج كل موظف عمومي بمنح، أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال، ولأي سبب كان ودون ترخيص من القانون من إعفاءات، أو تخفيضات في الضرائب، أو الرسوم العمومية، أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة".

ما يمكن تسجيله عن أحكام هذه المادة أن الموظف العمومي الذي يمنح إعفاءات ضريبية دون ترخيص من القانون يعاقب بعقوبتين إحداهما سالبة للحرية، إضافة إلى عقوبات مادية المتمثلة في الغرامات، ويستهدف المشرع من وراء دمج هذه العقوبات دفع الموظفين إلى استعمال هذه الإعفاءات في الحدود المبررة قانونا لتحقيق الأهداف المنتظرة منها خاصة تحقيق التنمية وتطوير الإقتصاد الوطني.

¹ - تقرير حقوق الانسان وحمايتها، مسائل حقوق الانسان بما في ذلك النهج البديلة لتحسين التمتع الفعلي بحقوق الانسان والحريات الأساسية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² - اسماعيل محمد البريشي، مرجع سبق ذكره، ص 269.

³ - قانون رقم 01-06 مؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، عدد 14 الصادر بتاريخ 08 مارس 2006، متمم بالأمر رقم 05-10 مؤرخ في 26 اوت 2010، الجريدة الرسمية، عدد 50 الصادر بتاريخ 1 سبتمبر 2010، معدل ومتمم بقانون رقم 15-11 مؤرخ في 2 اوت 2011، الجريدة الرسمية، عدد 44 الصادر بتاريخ 10 اوت سنة 2011، ص 9.

إنطلاقا مما سبق ذكره يتضح أن نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية التي تبنتها الدولة الجزائرية لتحقيق التنمية لها علاقة مباشرة في إستفحال العديد من الجرائم الاقتصادية التي أثرت سلبا على الإقتصاد الوطني الجزائري هذا ما يستدعي البحث عن السبل الكفيلة لتفعيلها لتطوير الإقتصاد الوطني.

2.3 سبل تفعيل سياسة الإعفاءات الضريبية لتطوير الإقتصاد الوطني الجزائري

يستوجب لوضع حد لإستغلال الإعفاءات الضريبية كأداة لإرتكاب جرائم إقتصادية كجريمة الغش الضريبي، وتبييض الأموال، وجريمة الرشوة التي إنعكست سلبا على الإقتصاد الوطني إتخاذ تدابير من شأنها أن تساهم في تفعيلها، والحد من هذه الجرائم منها:

- دراسة الجدوى الإقتصادية التي يمكن تحقيقها من وراء تقرير إعفاءات ضريبية، وضرورة الإلتزام بالشفافية من قبل الهيئات المعنية في الإعلان عن تكاليفها بصفة دورية ومستمرة من أجل التمكن من تقييمها، ومدى تحقيقها للأهداف المنتظرة منها (1).
- الإعتماد على أسس علمية، وموضوعية في تقرير الإعفاءات الضريبية التي يجب أن تقرر فقط في حدود مبررة قانونا وذلك لإعتبارات إقتصادية، أو اجتماعية، أو سياسية، أو بيئية من خلال تحديد الأهداف المنتظرة منها، والإلتزام بمبدأ العدالة في منحها (2).
- الإلتزام بالوضوح والإستقرار النسبي في منح الإعفاءات الضريبية من خلال بيان شروط الإستفادة منها بشكل صريح، مع تحديد مدتها التي يجب أن تمنح لمدة كافية لأن المستثمر الذي يقدم على الإستثمار في مشروع طويل المدى يهتم بهذه الأمور (3)، ويهتم أيضا بعوامل أخرى أكثر أهمية كتوفير البنية التحتية، والإستقرار السياسي... الخ.
- ضرورة إجراء تحقيقات ميدانية لإكتشاف جميع الإستثمارات التي إستفادت من الإعفاءات الضريبية، ولم تنفذ في أرض الواقع من قبل أصحابها مع إلزامهم بتسوية وضعيتهم، أو تلك التي إستفادت منها دون إستفاء الشروط القانونية لمنع هدر الأموال العمومية، ومكافحة الفساد بسحب الإعتماد من المستثمرين، كما يستوجب تطبيق مبدأ المساءلة في حالة إذا تم منحها لغير مستحقيها من أجل ضمان فعالية هذه السياسة، والحد من محاولات الإستفادة منها للتهرب من الضريبة،

1- عبد الحميد عفيف، خويلدي السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 527.

2- اسماعيل محمد البريشي، مرجع سبق ذكره، ص 280.

3- عبد الحميد عفيف، خويلدي السعيد، مرجع سبق ذكره، ص 526.

- معالجة مختلف الأسباب التي ساهمت في عدم فعاليتها كالأسباب التشريعية، من خلال العمل على تحسينها مع ضرورة توحيد جميع الحوافز الضريبية، وتقريرها في قوانين الضرائب لتسهيل الحصول عليها ، وتوفير الإمكانات المادية ،والبشرية للإدارة الضريبية لمكافحة الفساد الإداري خاصة ظاهرة الرشوة ، وضرورة إدارة الحوافز الضريبية من قبل هيئة حكومية واحدة كوزارة المالية لضمان مراقبتها، وإستبعاد مظاهر الفساد كمنحها لغير مستحقيها لمكافحة الرشوة، والتهرب الضريبي⁽¹⁾.
- نشر الوعي الضريبي عبر وسائل الإعلام المختلفة لتوعية المكلفين بالضريبة بمدى خطورة إستعمال الإعفاءات الضريبية كأسلوب للغش الضريبي على الخزينة العمومية، وعلى الاقتصاد الوطني.

4. خاتمة:

تبين من خلال هذه الورقة البحثية أن الجزائر على غرار دول أخرى قامت بمنح حوافز ضريبية مختلفة منها الإعفاءات الضريبية بغية تطوير وتنويع الاقتصاد الوطني إلا أنها لم تلعب دورا فعالا في الحد من البطالة ، وترقية الصادرات خارج المحروقات، وتشجيع الإستثمار الأجنبي، وذلك يعود إلى عوامل مختلفة منها ما يتعلق بأسباب تشريعية، وإدارية كنقص الإمكانات المادية، والبشرية للإدارة الجبائية لمتابعتها، ومنها ما يتعلق بطبيعة هذه الإعفاءات.

وعليه تأثر الاقتصاد الوطني الجزائري بشكل كبير من نقص فعالية الإعفاءات الضريبية بسبب الآثار الإقتصادية السلبية المترتبة عنها كتفشي العديد من الجرائم خاصة جريمة الغش الضريبي بإستعمالها كوسيلة لتملص المكلف من إلتزامه بدفع الضريبة إلى الادارة الجبائية بتقديم وثائق مزورة ترمي إلى الحصول عليها ، مما أدى الى القضاء على العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة مما يدفعهم إلى متابعة نفس السلوك المتمثل في التهرب أو تحويل أموالهم إلى دول الجنات الضريبية، ومن ثم إتساع نطاق هذه الجريمة، وتفشي جريمة أخرى المتمثلة في جريمة تبييض الأموال لأن هذه الدول لا تبحث عن مصادر الأموال .

كما ساهمت في تفشي جريمة الرشوة في الإدارة الضريبية حيث يعمل العديد من موظفيها مساعدة المكلفين بالضريبة للإستفادة منها دون وجه حق.مقابل، ومن ثم هدر الأموال العمومية، وإعاقة تطوير الإقتصاد الوطني، وأمام هذه المشاكل الخطيرة يستدعي الأمر إتخاذ تدابير من شأنها تفعيل هذه الإعفاءات لتلعب دورا هاما في بلوغ الأهداف المنتظرة منها، ومن ثم مكافحة هذه الجرائم، ومن بين التوصيات التي يمكن إقتراحها:

- إعتبار الضريبة جزء من مناخ إستثماري عام تشابك عناصره كالإستقرار السياسي، توفير البنية التحتية، إستقرار العملة...الخ.

¹ - عبد الحميد عفيف، خويلدي السعيد ، مرجع سبق ذكره، ص 527.

- ضرورة تقييم سياسة الحوافز الضريبية بالإعتماد على بعض المؤشرات كحجم الإستثمار، حجم اليد العاملة الوطنية المستغلة، حجم الصادرات خارج المحروقات، لمعرفة مدى مساهمة هذه السياسة في تطوير الإقتصاد الوطني، كما يتعين على المسؤولين إجراء رقابة دائمة ودورية على كل من إستفاد من حوافز ضريبية لتؤول إلى مستحقيها لتجنب إستعمالها كوسيلة للغش الضريبي.

-الإعلان عن تكلفة الإعفاءات الضريبية بشكل دوري، ومفصل ليم تقييمها بشكل صحيح عن مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف المنتظرة منها .

- تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي الدولي لكي تصبح أنظمة الدول متناسقة فيما بينها، وضرورة إعتماد قواعد عالمية تلزم الشركات بالإبلاغ عن الأنظمة الضريبية في كل بلد تعمل فيه.

- إلزام الجنات الضريبية على تبادل المعلومات الضريبية، والتقيد بالشفافية الضريبية والمصرفية من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، وجريمة تبييض الأموال، وضرورة تشديد الرقابة على موظفي الإدارة الجبائية لضمان تحقيق العدالة في توزيع الإعفاءات الضريبية، ورفع من أجورهم لإستبعادهم عن الإغراءات وعن جريمة الرشوة.

ومن بين الموضوعات الجديدة بالدراسة مستقبلا علاقة المنافسة الجبائية الدولية غير المشروعة بالسياسة الضريبية في الجزائر نظرا لمخاطرها على حقوق الخزينة العمومية.

5. قائمة المراجع:

1- إتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية لتحسين الإمتثال الضريبي الدولي وتنفيذ قانون الإمتثال الضريبي للحسابات الأجنبية (FATCA)، الموقعة بالجزائر في 13 أكتوبر 2015، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 16-324 مؤرخ في 14 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية، عدد 74، الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 2016.

2- الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مع مملكة هولندا لإلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، ومنع التهرب الضريبي وتجنبها وكذا بروتوكولها، الموقعة بالجزائر في 9 ماي 2018، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 20-150 مؤرخ في 8 يونيو 2020، الجريدة الرسمية، عدد 37، الصادرة بتاريخ 27 يونيو 2020.

3- قانون رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، عدد 102، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.

- 4- قانون رقم 76-102 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، عدد 103، الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.
- 5- - الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية، عدد 70، الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.
- 6- قانون رقم 04-15، مؤرخ في 10 نوفمبر سنة 2004، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-159، يتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، عدد 71، الصادر بتاريخ 12 نوفمبر سنة 2004، المعدل والمتمم.
- 7- قانون رقم 05-01 مؤرخ في 6 فيفري سنة 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الاموال وتمويل الارهاب ومكافحتهما، الجريدة الرسمية، عدد 11، صادر بتاريخ 9 فيفري سنة 2005، معدل ومتمم بالأمر رقم 12-02، مؤرخ في 13 فيفري سنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 8، الصادر بتاريخ 15 فيفري سنة 2012، معدل ومتمم بقانون رقم 15-06، مؤرخ في 15 فيفري سنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 8، الصادر بتاريخ 15 فيفري سنة 2015.
- 8- قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، عدد 14، الصادر بتاريخ 08 مارس 2006، متمم بالأمر رقم 10-05 مؤرخ في 26 أوت 2010، الجريدة الرسمية، عدد 50 الصادر بتاريخ 1 سبتمبر 2010، معدل ومتمم بقانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 أوت 2011، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادر بتاريخ 10 أوت سنة 2011.
- 9- - قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011.
- 10- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014.
- 11- الأمر رقم 15-01 مؤرخ في 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2015— الجريدة الرسمية، عدد 40، الصادر بتاريخ 23 يوليو 2015.
- 12- قانون رقم 16-09 مؤرخ في 3 أوت سنة 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادر في 3 أوت 2016، يعدل ويتمم أمر رقم 06-08 مؤرخ في 16 جويلية سنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 47، الصادر بتاريخ 19 جويلية سنة 2006، يعدل ويتمم أمر رقم 01-03، مؤرخ في 20 أوت سنة 2001، الجريدة الرسمية، عدد 47، الصادر بتاريخ 22 أوت سنة 2001.
- 13- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، عدد 76، الصادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017.

- 14- قانون رقم 20-07 مؤرخ في 4 يونيو 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، الجريدة الرسمية، العدد 33، الصادر بتاريخ 4 يونيو 2020.
- 15- قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية، العدد 83، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020.
- 16- 18- بنك الجزائر، حوصلة حول التطورات النقدية والمالية لسنة 2016 وتوجهات سنة 2017، تدخل محافظ بنك الجزائر امام المجلس الشعبي الوطني، فيقرى 2018.
- 17- - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018، المصادق عليه في 9 جويلية لسنة 2018، من قبل لجنة البرامج والتقارير، برئاسة السيد عبد القادر بن معروف رئيس مجلس المحاسبة.
- 18- - تقرير مؤتمر الامم المتحدة الحادي عشر لمنع الجريمة والعدالة الجنائية، بانكوك 18-25 أبريل 2005، مؤتمر الأمم المتحدة، وثيقة رقم A/CONF.203/18، منشورات الامم المتحدة، 15 ماي 2005.
- 19- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الصناعة، الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار، الحوافز الضريبية الخاصة لعملية التصدير، متوفرة في الموقع الالكتروني التالي: <http://www.andi.dz> تاريخ الدخول يوم 12 مارس 2021 على الساعة 13:00.
- 20- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التجارة وترقية الصادرات، بيان صحفي عن إحصائيات الصادرات خارج المحروقات من ثمانية الأشهر الأولى من سنة 2021، متوفر في الموقع الالكتروني التالي: <https://www.commerce.gov.dz> تاريخ الدخول يوم 22 جانفي 2020 على الساعة 10:00.
- 21- الإستثمارات الأجنبية.... تعرف على البلدان المغاربية الأكثر إستقطابا للإستثمار، 26 جوان 2021، مقال متوفر في الموقع الالكتروني التالي: maghrebvoices.coms/trends تاريخ الدخول يوم 21 جانفي 2022 على الساعة 20:00.
- 22- إسماعيل محمد البريشي، "الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي، مفهومها، مجالاتها وأثارها"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد 42، العدد 1، 2015، ص ص 255-282.
- 23- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة، الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 2005.
- 24- رميساء بنادي، السعيد خويلدي، " العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 1، 2020، ص ص 473-494.
- 25- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.

- 26- زاهية لموشي، " الإمتيازات الجبائية كمدخل لتحقيق التنوع الإنتاجي في الجزائر"، *المجلة العلمية لجامعة الجزائر*، المجلد 6، العدد 11، جانفي 2018، ص ص 1-23.
- 27- علي عزوز، *آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات*، أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013، 2014 .
- 28- عبد القادر عفيف، عبد القادر عوينان، "فعالية الحوافز الضريبية في تطوير الإستثمار (حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018"، *مجلة العلوم الإنسانية*، المجلد 20، العدد 2، 2020، ص ص 522-547.
- 29- قرار المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية ، ملف رقم 734116 مؤرخ في 19 جويلية 2012، قضية النيابة العامة ضد (ق س)، *مجلة المحكمة العليا*، العدد الثاني ، 2012، ص ص 302-304.
- 30- مصطفى بلمقدم، الحنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، *مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2009.
- 31- محمد طالبي ، "أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر"، *مجلة إقتصادية شمال إفريقيا*، العدد السادس، جامعة البليدة، (د. س. ن)، ص ص 313-332.
- 32- ميس ياسر إبراهيم قطاوي، *الإعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الاهداف الضريبية*، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، 2007.
- 33- ملاك قارة ، *إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب المكسيك، تونس والسنغال*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، فرع الإقتصاد المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2009-2010 .
- 34- نيكولاس شكسون ،"التصدي للملاذات الضريبية"، *مجلة التمويل والتنمية*، العدد 56، سبتمبر 2019، ص ص 6-10.

35- ALI AGA Leila , VILLIEU Patrick, "évasion fiscale et croissance : un cadre théorique simple ", *Revue français d'économie* ,N⁰ 2, février 2016 , P P 27- 57

36-KANDIL A, *théorie fiscal et développement*, l'expérience Algérienne, Sned, Alger, 1970 .

37-LUCIEN Mehel, *sciences et technique fiscale*, Tome 2, édition(P.U.F) .

38-- Ministre des finances , la direction général des impôts, **le cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation** , la lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction général des impôts, N⁰61, 2012

39- THIERRY Cretin, "les paradis fiscaux" , *Revue d'études de recherche scientifiques*, tome 491, N⁰ 11, P P 439_450

40-. TROTABAS (L) et COTTERET ("PM) , *droit fiscal*, 4^{ème} édition, DALLOZ, 1980.

41-Taux de chômage en Algérie de 2012-2021 , international Algérie publié par les statistica Research département, 16 juillet 2021, disponible sur le site internet suivant : <https://fr.statista.com/statistiques/794567/taux-de-chomage-algerie> consulté le 22 janvier a 22 :00.