

الاستثمار الأجنبي المباشر في تصور السياسة الضريبية الجزائرية الجديدة (دراسة على ضوء القانون رقم 16-09)

ط/د. عثمانى مرابط حبيب

ط/د. جنيدى خليفة

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

الملخص:

يكتسي موضوع الاستثمار الأجنبي المباشر أهمية كبيرة كونه يعتبر من دعائم السوق الوطنية، وذلك من خلال رسم سياسة ضريبية ملائمة للاستثمار في مختلف القطاعات. ولتحقيق هذه الغاية فإن الدول تسعى جاهدة إلى تصميم المزايا الجاذبة للاستثمارات الأجنبية وإدخالها في حركية اقتصادياتها الوطنية، وتلعب السياسة الضريبية دورا هاما في تحفيز وتشجيع الاستثمارات سواء كانت محلية أو أجنبية. وفي هذا الإطار حرصت الجزائر على إصلاح سياستها الضريبية في العديد من محطاتها التشريعية، وذلك من خلال سن جملة من القوانين الخاصة التي تمنح بموجبها امتيازات وحوافز ضريبية كبيرة وكثيرة للمستثمر الأجنبي، بهدف استقطاب رؤوس أموال أجنبية لتمويل المشاريع الاستثمارية التي تدخل ضمن المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية.

Résumé:

La question de l'investissement direct étranger est d'une grande importance car elle constitue un pilier du marché national par la formulation d'une politique fiscale appropriée pour l'investissement dans divers secteurs. A cette fin, les pays s'efforcent de concevoir les avantages attractifs des investissements étrangers et de les introduire dans la dynamique de leurs économies nationales: la politique fiscale joue un rôle important pour stimuler et encourager les investissements, qu'ils soient locaux ou étrangers.

Dans ce contexte, l'Algérie s'est efforcée de réformer sa politique fiscale en adoptant un certain nombre de lois spéciales accordant des avantages fiscaux et des incitations aux investisseurs étrangers afin d'attirer des capitaux étrangers pour financer des projets d'investissement dans le cadre du plan de développement économique national.

لقد أضحى الاستثمار الأجنبي المباشر من أبرز معالم الاقتصاد العالمي الجديد، عبر الاتجاه إلى الليبرالية الاقتصادية وتوسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات، وكذا التغييرات الهامة التي طرأت على طبيعة الإنتاج وعلى رأس المال. وفي هذا الإطار تسعى الكثير من الدول إلى بناء قاعدة اقتصادية تكسبها مكانة تنافسية، لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة لأجل تحفيز نمو اقتصادياتها وتنويع مصادر الدخل وجلب التكنولوجيا الحديثة للتواجد في التطور الاقتصادي الجاري باستمرار.

ويحظى موضوع الاستثمار الأجنبي المباشر باهتمام خاص لدى الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، إذ يعتبر عاملا أساسيا في رفع مستويات المداخيل والمعيشة وإيجاد فرص جديدة للعمل وتعزيز مقومات الإنتاج. كما يعتبر الاستثمار الأجنبي المباشر من أهم الدعائم التي تركز عليها التنمية الاقتصادية لدى الدول المتقدمة والنامية، فهو يساهم في تدعيم السوق الوطنية وخفض ميزان واردات من المنتجات الأجنبية وتحسين ميزان المدفوعات بزيادة الصادرات، وتدريب العمالة الوطنية وإكسابها مهارات جديدة لاستيعاب تقنيات وفنون الإنتاج، وكذا نقل التكنولوجيا، وهذا لا يتحقق إلا إذا استطاعت الدولة رسم سياسة ضريبية ملائمة وتهيئة المناخ المناسب للاستثمار في مختلف القطاعات، وذلك من خلال تصميم إطار تشريعي يضمن الاستقرار والاستفادة من المزايا الاقتصادية والاجتماعية التي توفرها الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

ولتحقيق هذه الغاية فإن الدول تسعى جاهدة إلى سن التشريعات وتصميم المزايا المتعددة الأشكال الجاذبة للاستثمارات الأجنبية وإدخالها في حركية اقتصادياتها الوطنية. وتلعب السياسة الضريبية دورا هاما في تحفيز وتشجيع الاستثمارات سواء كانت محلية أو أجنبية، فالمستثمر أول ما يستفسر عنه هو النظام الضريبي الذي يمكن أن يخضع له كالأرباح وعلى المنتج...

وفي هذا الإطار حرصت الجزائر على إصلاح سياستها الضريبية في العديد من المحطات الهامة في تاريخ الاستثمار في الجزائر، وذلك من خلال سن جملة من التشريعات الخاصة التي تمنح بموجبها امتيازات وحوافز ضريبية كبيرة وكثيرة للمستثمر الأجنبي، بهدف استقطاب رؤوس أموال أجنبية لتمويل المشاريع الاستثمارية التي تدخل ضمن المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية.

وتتجه أنظار العالم اليوم إلى من ينقذها من أزمتها المالية والاقتصادية، بعدما أفلست كل النظريات الاقتصادية. سنحاول في هذه الدراسة إبراز أهمية الحوافر الضريبية في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر ودفع عجلة التنمية إلى الأمام، باعتبارها إحدى وسائل السياسة الضريبية التي تنتهجها الدول.

وتأخذ الدراسة أهميتها نتيجة لما يمر به الاقتصاد العالمي من أزمت مالية واقتصادية خانقة بحاجة إلى معالجة حقيقية، كما أن الركود الاقتصادي ومشاكل التضخم والبطالة ستبقى مقترنة بالاستثمار الأجنبي الذي يقتضي إيجاد تحفيزات تحرك رأس المال نحو الاستثمار الحقيقي المنتج الفعال. في ظل اقتصاد تقليدي يعتمد على أسعار الفائدة أضعفت الدول التي تعتمد على القروض، وعلى تقلبات أسعار البترول التي أضعفت الدول التي تعتمد على الجباية البترولية.

لهذا ونظرا لأهمية هذا الموضوع سنحاول الغوص فيه بنوع من التفصيل والتحليل بطرح الإشكالية التالية:

فيما تظهر ملامح السياسة الضريبية المعتمد في الجزائر لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية منها:

✓ ما هو مفهوم السياسة الضريبية والاستثمار الأجنبي المباشر؟

✓ ما هي الإعفاءات والتخفيضات الضريبية الممنوحة للاستثمار الأجنبي المباشر بموجب القانون رقم 16-

09 المتعلق بترقية الاستثمار؟.

✓ فيما يكمن الغموض الذي يكتنف عدم فعالية هذه الحوافز الضريبية؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات نقترح الخطة التالية:

➤ المحور الأول: الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية والاستثمار الأجنبي المباشر.

➤ المحور الثاني: مكانة الاستثمار الأجنبي المباشر في التشريع الجزائري.

➤ المحور الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة للمستثمر الأجنبي في ظل القانون 16-09.

➤ المحور الرابع: تقييم سياسة الحوافز الضريبية كأداة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للسياسة الضريبية والاستثمار الأجنبي المباشر

سنتناول في هذا المحور السياسة الضريبية بالتعريف، ولكن وجدنا أنه من أجدديات الموضوع وكخطوة أولى لا بد لنا من تعريف الضريبة في حد ذاتها، حتى نضع المتلقي في الإطار المفاهيمي الواضح المعالم ومنه ننطلق إلى التعريف بالسياسة الضريبية في إطار المبادئ المالية العامة، وإبراز أهم الأدوات التي تعتمد عليها السياسة الضريبية هذا من جهة. ومن جهة أخرى سنتناول بالتعريف الاستثمار الأجنبي المباشر.

أولا: السياسة الضريبية

إن الأساس في فرض الضرائب بوصفها اقتطاع نقدي يدفعه الأفراد جبرا للدولة بهدف تمويل الموازنة العامة للدولة ودون مقابل مباشر يستفيدون منه، يجعل وجود الدولة من المسلمات الضرورية لدى الأفراد، فهي تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم في النواحي. كما يعتبر النظام الضريبي الذي تعتمد عليه الدولة بمثابة الترجمة الفنية الواضحة لسياستها الضريبية التي تضعها وتنفذها أجهزتها المكلفة بذلك قصد إحداث الآثار السياسية والاقتصادية والاجتماعية المرجو تحقيقها. فالسياسة الضريبية لم يعد دورها مقتصر على تمويل الميزانية العامة للدولة فقط، بل تعداه إلى تحقيق أهداف أخرى في مجالات مختلفة، وكلما حققت السياسة الضريبية أهدافها المسطرة لها كلما كانت أكثر نجاعة وفعالية.

والدارس لنظرية الضريبة في حقل نظريات المالية العامة، يجد أن لها مكانة خاصة ليس فقط لكونها من أهم صور الإيرادات العامة، بل أيضا لأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة.

لقد تعددت التعريفات التي تناولت الضريبة، إلا أنها تتفق في الغالب على جملة من الخصائص التي تجعلها تتميز عن غيرها من الاقتطاعات، ونذكر منها:

التعريف الأول: " الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة"¹.

التعريف الثاني: " الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل، تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"².

التعريف الثالث: " الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"³.

ومن خلال هذه التعريفات السابقة يمكننا أن نضع تعريفا شاملا للضريبة على أنها: " أداء نقدي يدفعه المكلف بالضريبة إلى الدولة بصفة جبرية ونهائية وبدون أن يعود عليه نفع خاص، ذلك مساهمة منه في تغطية الأعباء العامة للدولة".

أما بالنسبة لخصائصها فيمكن تحديدها على النحو التالي⁴: الضريبة هي أداء نقدي، الضريبة تفرض وتدفع جبرا، الضريبة فريضة دون مقابل، الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام، الضريبة تجب بصورة نهائية.

01- تعريف السياسة الضريبية:

يمكن تعريف السياسة الضريبية على أنها: " مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى"⁵. كما تعرف على أنها: " مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"⁶.

ومن خلال هذين التعريفين يمكن أن نستخلص جملة من الخصائص للسياسة الضريبية هي على النحو التالي:⁷

- أن السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات.
- يمتد نطاقها ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها، وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها، وذلك باعتبار أن تلك الحوافز إيرادات ضريبية محتملة يمكن تعويضها في الفترة الطويلة.
- ما هي في الواقع إلا أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق الأهداف العامة للمجتمع.

02- أدوات السياسة الضريبية:

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في أدبيات المجال الضريبي (بالإنفاق الضريبي)، وهي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية أو الأساسية أو المعيارية، الهدف منها هو التأثير على بعض الأنشطة أو إعانة بعض فئات الممولين الذين يوجدون في وضعيات خاصة.

كما تقوم الحكومات باستخدامها لدعم التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمار. وتصنف النفقات الضريبية إلى خمس مجموعات هي: ⁸ الإعفاءات الضريبية، التخفيضات الضريبية المتعلقة بالوعاء، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، القرض الضريبي، تأجيل الضريبة.

أ- الإعفاءات الضريبية: هي عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجبة السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة ⁹. وهذا يساعد الممول على زيادة دخله الصافي بعد الضريبة، ويستطيع أن يكون الإعفاء الضريبي: كلياً أو جزئياً - دائماً أو مؤقتاً ¹⁰، وهذا حسب السياسة الضريبية المعتمدة من الدولة وفقاً لأهداف مرجوة التحقيق.

ب- التخفيضات الضريبية الخاصة بالوعاء: وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة ¹¹. وهذا يسمح للممول بتحقيق وفورات ضريبية وتقليل حجم المادة الخاضعة للضريبة عندما يكون المعدل تصاعدياً أو نسبياً.

ج- التخفيضات الخاصة بالمعدل: ذلك يعني إخضاع المكلف بالضريبة إلى معدلات ضريبية أقل من المعدلات العادية المستخدمة في النظام الضريبي ¹². ومثال ذلك المعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها بدلاً من المعدل العادي على أرباح الشركات التجارية.

ثانياً: الحوافز الضريبية

إن استهداف الربح يبعث بالمستثمرين إلى البحث عن أفضل سياسة ضريبية في البلدان التي تفتح أبوابها للاستثمار الأجنبي المباشر، ذلك أن الجباية بمختلف أنواعها تمثل في كل الأحوال اقتطاعاً مباشراً من الفوائد المحصل عليها، ومن البديهي أن تتسم السياسة الضريبية بالتحفيز على الاستثمار وتشجيعه بالاقتطاع الضئيل من أرباح الشركات المستثمرة.

وفي ظل ذلك فإن الدولة بتصميمها للحوافز الضريبية قصد جذب رؤوس الأموال لا بد أن تأخذ في الحسبان بيئة الاستثمار الدولية، والحوافز الضريبية السائدة فيها في ظل التنافس القائم بين الدول لجذب وتشجيع الاستثمارات. ومن هنا أصبح منح الحوافز الضريبية ضرورة ملحة وعملاً مؤثراً في اتخاذ قرار الاستثمار في بلد ما.

01- مفهوم الحوافز الضريبية:

حتى يتسنى لنا تحديد مفهوم شامل كامل للحوافز الضريبية، في البداية يجب تعريفها والاطلاع على خصائصها وتعيين أهميتها ودورها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

أ- تعريف الحوافز الضريبية: يعرف رمضان صديق محمد الحوافز الضريبية بأنها: " نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدي إلى الإنتاجية القومية وزيادة المقدرة التكليفية للاقتصاد، وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القديمة " ¹³.

وتعرف بأنها: " عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التجهيزي تتخذها الدولة لصالح فئات معينة لغرض توجيه نشاطهم، والمؤسسة الخاصة هي المستهدفة بالدرجة الأولى من إجراءات الامتياز " ¹⁴. ويعرفها جانب آخر من الفقه بأنها: " إجراء خاص وغير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول

على المستثمرين المستهدفين لسلوك معين، يوجه اهتماماتهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل، مقابل الاستفادة من امتياز أو امتيازات معينة¹⁵. وأيضاً تعرف بأنها: " مجموع الإغراءات والتشجيعات التي تقدمها الدولة لاستقطاب المستثمر للاستثمار في مجال معين، وقد يأخذ شكل الامتياز باعتباره عقد تحول بموجبه الدولة حق انتفاع بقطعة أرض متوفرة تابعة لأملكها الخاصة، سواء بالنسبة لشخص معنوي أو طبيعي يخضع للقانون الخاص، مقيماً أو غير مقيم، أو مؤسسة عمومية اقتصادية تخضع للقانون الخاص، وتستعمل تلك الأرض أساساً لإقامة مشروع الاستثمار"¹⁶.

ب- خصائص الحوافز الضريبية: تتوفر في الحوافز الضريبية عدة خصائص نذكر أهمها:

- **إجراء اختياري:** أي أن للمستثمر الحرية المطلقة في الاختيار ما بين الاستفادة من الإجراءات والترتيبات التحفيزية الممنوحة في مجال الاستثمار وبالتالي الخضوع للشروط التي تضعها الدولة، أو عدم الاستفادة من هذه الحوافز مما يترتب عليه الخضوع للنظام الضريبي العادي للدولة.

- **إجراء هادف:** إن لجوء الدولة إلى سياسة الامتياز الضريبي تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وذلك بتقديم تنازلات مالية عن طريق إعفاءات ضريبية تنقص من مداخيل الخزينة العامة في اللحظة الراهنة، لتحقيق مداخيل أكبر في المستقبل لميزانية الدولة وزيادة في الدخل بالنسبة لقطاعات كبيرة من المجتمع¹⁷.

- **إجراء له مقاييس:** إن الامتياز الضريبي ليس إجراء عام يطبق على جميع الفاعلين الاقتصاديين، وإنما هو إجراء محدد بمقاييس اقتصادية وقانونية وتقنية معينة، والفاعل الاقتصادي الذي يستجيب لتلك المقاييس هو الذي يستفيد من الامتيازات الضريبية التي تعرضها الدولة قصد جلب الاستثمارات الأجنبية والاستفادة منها في دفع عجلة الاقتصاد الوطني. وعلى المستثمر الذي اختار الاستفادة من الامتياز الضريبي أن يلتزم ويتقيد بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية التي وضعها المشرع في قانون الاستثمار وفي قوانين المالية المختلفة.

- **إحداث سلوك معين:** تهدف الدولة من وراء سياسة التحفيز الضريبي إلى إحداث سلوك معين لدى المستثمرين، بغرض توجيههم نحو قطاعات وأنشطة تخدم مخططات التنمية المبرمجة في إطار سياستها لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة¹⁸.

ج- أهمية الحوافز الضريبية: تلعب الحوافز الضريبية دوراً هاماً في تحسين المناخ العم للاستثمار، نظراً لما تقدمه هذه الحوافز من امتيازات من شأنها تشجيع المستثمرين المحليين أو الأجانب على إنشاء مشروعات استثمارية تخدم مخططات التنمية الوطنية المبرمجة في مختلف المجالات والمناطق التي ترغب الدولة في تنميتها اقتصادياً واجتماعياً. فإذا قدمت الدولة هذه الحوافز الضريبية للمستثمر الوطني أو الأجنبي كان مشجعاً له على أن يستثمر أمواله فيها المرة عقب المرة¹⁹.

كما يتضح دورها الفعال في عملية التنمية الاقتصادية من خلال تأثيرها على معدلات الادخار وتكوين رأس المال، فالعمالة تزيد إنتاجيتها عندما تتمتع بتراكم رأسمالي كبير (فالتكوين الرأسمالي يزيد من معدل الإنتاج). فكلما زاد الجزء المخصص من الدخل للادخار والاستثمار كلما زاد مستوى الدخل في المستقبل²⁰.

02- أشكال الحوافز الضريبية الخاصة بالاستثمار الأجنبي المباشر:

إن النظام الضريبي الجزائري هو مماثل للأنظمة الضريبية السائدة في البلدان السائرة في طريق النمو، والتي تسعى جاهدة إلى جذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي على أراضيها بمختلف الأشكال المتاحة. فهو يمنح امتيازات ضريبية بمختلف الأشكال حيث تتناسب مع سياسته الضريبية المعتمدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهي تتماشى مع مراحل تجسيد المشروع الاستثماري على أرض الواقع. وتلجأ الحكومة إلى منح العديد من الامتيازات الجبائية للمستثمرين الأجانب، لكسر الحواجز والعراقيل الكثيرة التي تحول دون تحقيق الأهداف المتمثلة في استقطاب رؤوس أموال أجنبية، ويتجلى جلب هذه الحوافز الخاصة بالمستثمرين الأجانب إما عن طريق:²¹

- اتفاقيات ثنائية أو جماعية تخص الجبائية، وذلك من أجل تخفيض العبء الضريبي الناتج عن طريق الازدواج الضريبي، وهذه الاتفاقيات تشمل الإعفاءات والتخفيضات ويستفيد منها مواطنو البلدان المصادقة على هذه الاتفاقيات كإلغاء كافة القيود على الاستيراد والتصدير.

- عن طريق أحادي يعبر عنها عادة بقوانين الاستثمار التي تمنح إعفاءات وامتيازات لتشجيع وترقية الاستثمارات المحلية والأجنبية، كما يقدم ضمانات خاصة بالأجانب.

وقد تستفيد المؤسسات أو الأشخاص الذين يباشرون مشاريع استثمارية من إعفاء مؤقت أو دائم أو كلي أو جزئي من دفع الضرائب على الأرباح أو غيرها، وهذا الاختلاف في أشكال الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة للمستثمر، يظهر في أربعة أشكال هي: الإعفاءات الضريبية، التخفيضات في معدلات الضريبة، الإعفاءات الجمركية، منع الازدواج الضريبي.

أ- الإعفاءات الضريبية: تعرف الإعفاءات الضريبية بأنها إسقاط لحق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب، وذلك حسب حجم وأهمية المشروع الاستثماري، كما قد يكون الإعفاء كلي أو جزئي، وتتراوح مدته ما بين 05 سنوات إلى 10 سنوات في بعض الدول. وفي كل الأحوال لا يتقرر الإعفاء الضريبي إلا بموجب نص قانوني صريح. ومن أهم أنواعها نجد:

-الإعفاء الدائم: هو عبارة عن إسقاط حق الدولة كليا في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما، وهي تلك التسهيلات الدائمة التي تؤدي إلى إنعاش الاقتصاد الوطني وإحداث تغييرات في المجتمع من حيث رفع المستوى المعيشي وحتى الثقافي.²²

-الإعفاء المؤقت: هو عدم دفع المكلف لضريبة أو مجموعة من الضرائب والرسوم لمدة معينة من حياة المشروع، وتختلف هذه المدة حسب النظام الضريبي وقوانين الاستثمار وهي تتراوح ما بين 03 إلى 10 سنوات حسب أهمية الاستثمار²³

ب- التخفيضات في معدلات الضريبة: تعرف التخفيضات الضريبية بأنها إخضاع الممول لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة أو تقليص من قيمة الضريبة المتحققة مقابل الالتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح. وتتبع التخفيضات الضريبية توجهات السياسة الاقتصادية للبلد، وذلك بإخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل أو

تقليص وعاء الضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط²⁴. وتعتبر التخفيضات في معدلات الضريبة أكثر جدوى من الإعفاءات الضريبية ذلك أن المستثمر عادة ما يهتم بالمعدل الضريبي الذي سيخضع له بعد انتهاء فترة الإعفاء، وبالتالي فإن التخفيض في معدل الضريبة هو عامل إيجابي في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

وفي هذا الصدد طالب منتدى رؤساء المؤسسات الحكومية الجزائرية بتخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة إلى مستوى موحد في حدود 10% وتخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي إلى حدود 20% بدلا من 40% وإلى 2.5% بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات²⁵.

ج- الإعفاءات الجمركية: إن الإعفاءات والتخفيضات من الحقوق الجمركية على الواردات ذات الصلة المشروع الاستثماري الذي يقام بتمويل رأسمال أجنبي، تعد حافزا قويا لجذب وتشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة كونها تؤدي إلى خفض معتبر من تكاليف مرحلة الإنجاز وكذا تكلفة الإنتاج مما ينعكس بالإيجاب على محصلة الأرباح. وقد أقرت غالبية التشريعات العربية تيسيرات تتعلق بالحقوق الجمركية المستحقة على واردات المشروع الاستثماري وصادراته، كإعفاء الواردات من الأصول الرأسمالية والمواد الخام ومستلزمات الإنتاج من الضرائب الجمركية²⁶.

د- منع الازدواج الضريبي: يعتبر الازدواج الضريبي من أهم الأسباب التي لا تشجع الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول التي تسعى إلى إرساء دعائم قوية لاقتصادها الوطني، فهو يقلص من الأرباح التي كان يأمل المستثمر الأجنبي أن يحققها، إذ يؤدي الازدواج الضريبي بطبيعة الحال إلى اقتطاعات ضريبية كبيرة بخلاف حالة الأحادية الضريبية. يمكن أن تفرض كل من دولة المستثمر والدولة المستقبلة ضرائب على صاحب الاستثمار، ويحدث هذا عند اختلاف المعايير المطبقة في كلا البلدين ومن تلك المعايير (الجنسية، الإقامة، موقع المال، مصدر الدخل...)²⁷. خاصة وأن لكل دولة حقا سياديا في تحديد سياستها الضريبية سواء بالنسبة للمستثمر الوطني أو الأجنبي.

المحور الثاني: مكانة الاستثمار الأجنبي المباشر في التشريع الجزائري

لقد عرف القانون المتعلق بترقية وتشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات عدة تطورات، بدءا من القانون الاستثمار لسنة 1963 مروراً بالأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار ووصولاً إلى القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار.

في هذا المحور سنحاول تسليط الضوء على مختلف التطورات التي مر بها قانون الاستثمار في الجزائر مبرزين أهم الحوافز الضريبية التي منحت للاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر.

أولاً: الفترة الممتدة ما بين 1962 - 1981

في هذه الفترة الهامة التي عرفت فيها صناعة التشريع في الجزائر بصفة عامة، وتشريع الاستثمار بصفة خاصة سيتم التطرق إلى القانون رقم 63-277 وبعدها القانون رقم 66-284.

01- قانون الاستثمار لسنة 1963:

لقد جاء القانون رقم 63-277 المؤرخ في 26 جويلية 1963 المتعلق بقانون الاستثمارات، في فترة صعبة مرت بها الجزائر بعد الاستقلال سواء من الناحية السياسية أو الاقتصادية وذلك نتيجة التخريب الكبير والممنهج الذي تعرضت له المنشآت والهياكل الاقتصادية طيلة فترة الاستعمار الفرنسي، مما انعكس بالسلب على جذب الاستثمارات الأجنبية إلى الجزائر. وقد كان يهدف هذا القانون إلى محاولة الإبقاء على الرأس المال الأجنبي الموجود في الجزائر في تلك الفترة والموروث من الحقبة الاستعمارية، قصد تمويل الاقتصاد الوطني بشرط ألا يتنافى مع السيادة الوطنية والنظام الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر عقب استقلالها²⁸.

ومن أهم الامتيازات الضريبية التي منحها هذا القانون للمستثمر الأجنبي نجد أنه بموجب المادة 10 من القانون رقم 66-277 يستفيد المستثمر الأجنبي من نظام جبائي ثابت لمدة 10 سنوات ولا يتعدى 15 سنة بالنسبة للشركات التي يفوق استثمارها 05 ملايين دينار جزائري. غير أن تطبيق هذا القانون على أرض الواقع لم يكتب له الحياة، وهذا راجع إلى المحيط السياسي القائم على التوجه الاشتراكي والذي أساسه القطاع العام ولا مكان فيه للقطاع الخاص بشكل يصل على حد فتح الباب أمام الشركات الخاصة للاستثمار في بلد اشتراكي مثل الجزائر.

02- قانون الاستثمار لسنة 1966:

عندما صدر المرسوم التشريعي رقم 66-284 المؤرخ في 15 سبتمبر 1966 المتضمن قانون الاستثمارات، جاء ليبيّن مكانة وأشكال الاستثمار الأجنبي المباشر وكذا الضمانات والامتيازات التي تمنح للمستثمر الأجنبي فسمح له بتحقيق استثمارات في القطاعات الصناعية والسياحية فقط. أما بالنسبة للامتيازات الضريبية الممنوحة للمستثمرين الأجانب فهي: الإعفاء الكلي أو الجزئي لحقوق التسجيل ولحق التحويل على الملكية العقارية خلال 10 سنوات، والرسم على الأرباح الصناعية والتجارية.

لقد فشل هذا القانون كسابقه بسبب نظرة النظام الاشتراكية للسياسة الاقتصادية المنتهجة في الجزائر آنذاك والاحتكار الكامل للدولة لكل القطاعات ووسائل الإنتاج وبالتالي إقصاء دور القطاع الخاص في الحياة الاقتصادية في تلك الفترة بالإضافة إلى ضعف الهياكل القاعدية، مما أثر بالسلب على جهود جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة للجزائر.

ثانيا: الفترة الممتدة ما بين 1982 - 1989

01- قانون الاستثمار لسنة 1982:

في بداية الثمانينات وبصدور القانون رقم 82-11 المؤرخ في 21 أوت 1982 المتعلق بالاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني، عرفت الجزائر مرحلة جديدة في توجهها الاقتصادي باعتمادها على تأسيس الشركات المختلطة بنسبة مشاركة جزائرية تقدر بـ 51% من رأس مال الشركة مقابل 49% كحد أقصى لحصة الشريك

الأجنبي. وقد قدم هذا القانون عدة امتيازات للمستثمر الأجنبي نذكر منها: الإعفاء من الضريبة العقارية لمدة 05 سنوات، الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة 05 سنوات. غير أن الحصيلة المسجلة لنشاط هذه الشركات المختلطة في هذه الفترة كانت ضئيلة جدا، ذلك أن الاستثمارات الأجنبية المباشرة لم تكن من أولويات السياسة الاقتصادية للجزائر في تلك الفترة.

02- قانون الاستثمار لسنة 1986:

صدر القانون رقم 86-13 المؤرخ في 19 أوت 1986 يعدل ويتمم القانون رقم 82-13 المؤرخ في 28 أوت 1988 المتعلق بتأسيس الشركات المختلطة للاقتصاد وسيرها، وذلك في خضم الأزمة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر آنذاك بسبب انخفاض أسعار البترول. حيث أقر الاستثمار الأجنبي المباشر في الواقع الاقتصادي الجزائري وذلك في شكل الشركات المختلطة²⁹. والتي يندرج إنشاؤها في إطار المخطط الوطني للتنمية ويخضع لأهداف المر دودية الاقتصادية والمالية. وقد منح هذا القانون عدة امتيازات جبائية للشركات المختلطة بمجرد تأسيسها ومنها: الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية مدة السنوات الثلاث المالية الأولى وتخفيض قدره 50% في السنة المالية الرابعة و 25% في السنة الخامسة من الحاصل الجبائي، تخفيض ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية التي يجدد استثمارها إلى نسبة 20%.

ولكن وبالرغم من تشجيع الاستثمار الأجنبي في شكل الشركات المختلطة للاقتصاد والتي تحوز جزءا من رأسمالها مؤسسة أو عدة مؤسسات اشتراكية وطنية (51%)، في إطار بروتوكول الاتفاق المبرم بين المؤسسة أو المؤسسات الاشتراكية الوطنية والطرف الأجنبي أو الأطراف الأجنبية، غير أن هذه المرحلة لم تكن جاذبة للاستثمار الأجنبي المباشرة خاصة في وسط نظام مشبع بالأفكار والمرجعيات الاشتراكية.

03- القانون المتعلقة بتوجيه الاستثمار لسنة 1988:

لقد صدر القانون رقم 88-25 المؤرخ في 12 يوليو 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، ليحدد كميّات توجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية المعترف بأولويتها بموجب قوانين التخطيط بالنسبة لمبادئ وأهداف وبرامج عمل القطاع الخاص الوطني.

ويترتب عن النشاطات الصناعية وتلك المتعلقة بالخدمات ذات الأولوية والمفتوحة للاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني المتوسط الأمد والمتضمن الخطط السنوي، منح امتيازات جبائية أو تخفيضات مالية تقررها قوانين المالية أو التنظيم المعمول به وتسهيلات خاصة بالتمويل سواء بمواد التجهيز أو المواد الأولية ومواد أخرى مع احترام التوازنات العامة للاقتصاد، وكذا الأسبقية في الحصول على الأراضي وفقا للأشكال والإجراءات القانونية الطبقة في هذا المجال. وعلاوة على ذلك يمكن منح امتيازات إضافية للنشاطات الأولية المقامة في المناطق المحرومة³⁰.

ويستخلص من أحكام هذا القانون أن المشرع الجزائري استبعد الاستثمار الأجنبي المباشر من إمكانية ولوجه ميدان إنجاز المشاريع الاستثمارية الاقتصادية ذات الأولوية في المخطط السنوي، ومن ممارسة النشاطات

الصناعية وتلك المتعلقة بالخدمات. حيث تؤكد المادة 04 من القانون السابق الذكر على أنه: "تسري أحكام هذا القانون على كل مؤسسة خاضعة للقانون الخاص التي يحوز رأس مالها الكامل أشخاص طبيعيين أو معنويون ذوو الجنسية الجزائرية".

ثالثا: الفترة الممتدة ما بين 1990 - 2000

في هذه الفترة أعطيت الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر فرصة كبيرة لإنعاش الاقتصاد الوطني، وكان ذلك من خلال قانون النقد والقرض لسنة 1990 والمرسوم التنفيذي رقم 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار.

01- قانون النقد والقرض لسنة 1990:

يعتبر القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 يتعلق بالنقد والقرض، بمثابة تنظيم جديد لمعالجة ملفات الاستثمارات الأجنبية على مستوى بنك الجزائر، ولقد نص هذا القانون على الاستثمارات ولكنه ليس بقانون للاستثمار غير أنه تنظيم لسوق الصرف وحركة رؤوس الأموال في الجزائر.³¹ وقد ألغى هذا القانون جميع الأحكام المتعلقة بأغلبية الرأس المال المحلي بالنسبة للشركات المختلطة، كما أدخل تمييزا بين الأشخاص المقيمين والأشخاص غير المقيمين. ومنه يمكن القول أن قانون النقد والقرض لسنة 1990 يعتبر بمثابة أول خطوة حقيقية في مجال جذب الاستثمار الأجنبي، وتدفع رؤوس الأموال إلى الجزائر مما يدل على وجود الرغبة السياسية في الانتقال من التوجه الاشتراكي المعتمد على الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي. وللإشارة فإن هذا القانون جاء خاليا من أية حوافز ضريبية يمكن أن يستفيد منها المستثمر الأجنبي إذا ما قرر الاستثمار في الجزائر.

02- قانون الاستثمار لسنة 1993:

في سنة 1993 صدر المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 يتعلق بترقية الاستثمار، حيث حدد النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية الخاصة وعلى الاستثمارات الأجنبية التي تنجز ضمن الأنشطة الاقتصادية الخاصة بإنتاج السلع أو الخدمات غير المخصصة صراحة للدولة أو لفروعها، أو لأي شخص معنوي معين صراحة بموجب نص تشريعي.³²

إن هذا المرسوم التشريعي كان نتاج رغبة السلطة التنفيذية الجزائرية في بث عنصر الثقة لدى القطاع الخاص قصد استقطاب المستثمرين الأجانب، خاصة بعدما قامت الجزائر بالتوقيع على جملة من الاتفاقيات التي تسعى من ورائها إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر. ووفقا لهذا المرسوم التشريعي، يتضمن النظام العام للامتيازات الممنوحة للمستثمرين المحليين أو الأجانب تدابير تشجيعية حددتها المواد 17 و 18 و 19 من المرسوم التشريعي السابق الذكر وهي:

- تستفيد الاستثمارات برسم إنجاز الاستثمار طول فترة لا يمكن أن تتجاوز ثلاث سنوات.

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بمقابل، بالنسبة لكل المشتريات العقارية المنجزة في إطار الاستثمار.

- تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة تقدر بـ 05% تخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

- إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار من الرسم العقاري ابتداء من تاريخ الحصول عليها.

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو محصلا عليها من السوق المحلية.

- تطبيق نسبة مخفضة تقدر بـ 03% في مجال الرسوم الجمركية على السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

- ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال يستفيد الاستثمار من الإعفاء طيلة فترة أدائها سنتان (02) وأقصاها خمس (05) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات والدفع الجزائي والرسم على النشاط الصناعي والتجاري. وتطبق نسبة مخفضة على الأرباح التي يعاد استثمارها بعد انقضاء فترة الإعفاء المحددة.

غير أن هذا المرسوم التشريعي تم إلغاؤه في سنة 2001 بموجب المادة من الأمر رقم 03-01 وذلك لعدة أسباب من أبرزها: البيروقراطية، صعوبة استفادة المستثمر الأجنبي على الوعاء العقاري الخاص بالمشروع الاستثماري، صعوبة التمويل، ضعف النظام المصرفي الجزائري، غياب الحوافز الضريبية الجاذبة.

رابعاً: الفترة الممتدة ما بين 2001 - 2016

01- الأمر رقم 03-01:

لقد عرفت الجزائر سلسلة من الإصلاحات السياسية والاقتصادية، وذلك من خلال سن جملة من النصوص القانونية تهدف إلى إيجاد المناخ المناسب لجذب وتشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية على حد سواء. وهذا ما عجل في صدور الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار ليحدد النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز أو الرخصة³³.

وزيادة على الحوافز الضريبية والشبه الضريبية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، فإن الاستثمارات الوطنية والأجنبية بعنوان إنجازها في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، يمكن أن تستفيد من المزايا الجبائية الآتية:³⁴ تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار. الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار. الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

كما يمكن الاستفادة من مزايا جبائية خاصة إذا كانت الاستثمارات تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، أو كانت ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني. وقد قدم هذا القانون للمستثمرين الأجانب نظاماً قانونياً جديداً مناسباً يمنح لهم حوافز ومنافع جبائية ومالية وجمركية كافية،

بالإضافة إلى تبنيه أربعة مبادئ نجدها هامة في نجاح أي قانون استثماري وهي: مبدأ حرية الاستثمار، رفع القيود الإدارية على الاستثمار، عدم اللجوء إلى التأميم وحرية تحويل رأس المال والعوائد الناتجة عنه، حق اللجوء إلى التحكيم الدولي في حالة النزاع.³⁵

لقد أثار القانون السابق الذكر اهتماما كبيرا لدى المستثمرين الخواص الوطنيين والأجبيين على حد سواء، نظرا لما يقدمه من حوافز جبائية متعددة وضمانات تتعلق بجرية تحويل رؤوس الأموال وحق اللجوء إلى التحكيم في حالة النزاع، كما أكد على أن يعامل المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الجزائري في مجال الحقوق والواجبات ذات الصلة بالاستثمار.

وقد عدل وتمم الأمر رقم 01-03 السابق الذكر في مادته 09 وذلك بمقتضى المادة 07 من الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 يوليو 2006³⁶، فيما يتعلق بالحوافز الجبائية التي تستفيد منها الاستثمارات الوطنية أو الأجنبية، إذ تستفيد هذه الاستثمارات بعنوان إنجازها من المزايا الآتية:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

- وبعبارة الاستغلال ولمدة ثلاث (3) سنوات بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر: الإعفاء من الضريبة على لأرباح الشركات. الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

02- المرسوم التنفيذي رقم 07-08:

وبناء على التقرير الوزاري حول المساهمات وترقية الاستثمارات، وتطبيقا لأحكام المادة 03 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم، صدر المرسوم التنفيذي رقم 07-08 المؤرخ في 11 يناير 2007 الذي يحدد قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر رقم 01-03 السابق الذكر³⁷، ليحدد قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا وكذا الواجبات المتعلقة بها.

وفيما يتعلق بالحوافز الضريبية التي يمكن أن تستفيد منها الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنصوص عليها بموجب المواد 09 إلى 13 من الأمر رقم 01-03 السابق الذكر، فحسب المادتين 03 و04 من المرسوم

التنفيذي رقم 07-08 السابق الذكر، فإنه تستثنى منها النشاطات الآتية:

- النشاطات الممارسة تحت النظام الجبائي الجزائي.
- النشاطات المحددة في القائمة المنصوص عليها في الملحق الأول بهذا المرسوم.
- النشاطات التي لا يمكنها الاستفادة من مزايا جبائية بموجب نص تشريعي.
- النشاطات التي تخضع لنظام المزايا الخاص بها.

وفي سنة 2014 قام المشرع الجزائري بتتيميم أحكام المرسوم التنفيذي رقم 07-08 السابق الذكر، وفقا لمقتضيات المرحلة وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14-107 المؤرخ في 12 مارس 2014.

03- المرسوم التنفيذي رقم 08-01:

في سنة 2008 وبناء على تقرير لوزير الطاقة والمناجم، وتطبيقا للمادتين 88 و96 من القانون رقم 07-05 المتعلق بالمحروقات، صدر المرسوم التنفيذي رقم 08-01 المؤرخ في 02 يناير يحدد قائمة النشاطات التي يمكن تدعيمها وكيفيات تنفيذ عملية دعم النتائج وتطبيق النسبة المخفضة للضرائب التكميلية على النتائج³⁸. ويمكن أي شخص مشارك في عقد البحث والاستغلال أو عقد استغلال، والذي قام أيضا باستثمارات في النشاطات التحتية للمحروقات، أن يستفيد من النسبة المخفضة للضريبة التكميلية على النتائج والمحددة بنسبة 15% وفقا لشروط معينة، كما يستفيد الأشخاص المشاركون في الاستثمارات المؤهلة من النسبة المخفضة من النتيجة المدعمة الخاضعة للضريبة لغاية حد يمثل مرتين (2) مبلغ الاستثمار المؤهل والمعترف به من الوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات.

04- المرسوم التنفيذي رقم 13-207:

في سنة 2013 قام الوزير الأول بناء على تقرير وزير الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار حول كيفيات حساب ومنح مزايا الاستغلال للاستثمارات وتطبيقا لأحكام المادة 9 - 2 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم، بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 13-207 المؤرخ في 05 جوان 2013 الذي يحدد شروط وكيفيات حساب ومنح مزايا الاستغلال للاستثمارات بعنوان النظام العام للاستثمار.

وحسب المادة 02 منه، تستفيد الاستثمارات المحددة في أحكام المادة 2 (نقطة 1) من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم، من الإعفاءات المقررة في المادة 9 - 2 منه، بعنوان مرحلة الاستغلال لمدة ثلاث (3) سنوات بالنسبة للمشاريع المنشئة إلى غاية مائة (100) منصب شغل. ويمنح هذا الإعفاء بعد معاينة الدخول في مرحلة الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، وترفع هذه المدة إلى خمس (5) سنوات بالنسبة للاستثمارات المنشئة لأكثر من مائة (100) منصب شغل عند انطلاق النشاط. وحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 13-207 السابق الذكر، يؤدي عدم احترام الالتزام بالاحتفاظ بعدد مناصب الشغل وفقا للشروط المنصوص عليها خلال مدة ثلاثة (3) أشهر متراكمة عند تاريخ قفل السنة المالية المعنية إلى رد مزايا الاستغلال الممنوحة بعنوان السنة المالية نفسها.

المحور الثالث: الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمار الأجنبي المباشر في ظل القانون رقم 16-09

أولاً: صدور القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار

سعى من المشرع الجزائري إلى ترسيخ آليات اقتصاد السوق وإيجاد مناخ ملائم للاستثمارات الوطنية والأجنبية على أساس المنافسة الحرة، وحرصاً منه على منح المزيد من الامتيازات والحوافز الجبائية للاستثمارات الأجنبية المباشرة لجذبها وتشجيعها على الاستثمار في الجزائر. في هذا الإطار صدر القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 يتعلق بترقية الاستثمار³⁹، بوصفه أحدث قانون ينظم الاستثمار إذ تلغى مادته 37 أحكام الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم باستثناء أحكام المواد 6 و 18 و 22 منه. ويهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات، وهو ينشأ نظامين مختلفين للامتيازات الضريبية حسب الأهمية (النظام العام والنظام الاستثنائي) فزيادة على التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام تستفيد الاستثمارات المعنية بالمزايا استثنائية، كما يبين أحكام خاصة تتعلق بأجهزة الاستثمار وبأجل الإنجاز والضمانات الممنوحة للاستثمارات وتجدد الإشارة إلى أن هذا التصنيف راجع إلى اختلاف موقع وأهمية الاستثمار ويترتب على ذلك اختلاف في الامتيازات المتحصل عليها في كل نظام⁴⁰.

وقد قسم المشرع الجزائري هذه المزايا الممنوحة إلى ثلاثة أقسام وهي:

- القسم الأول: المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة، وتكون حسب مراحل المشروع الاستثماري حيث يمنح المشرع مزايا بعنوان مرحلة الإنجاز وأخرى بعنوان مرحلة الاستغلال.
- القسم الثاني: المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز و/أو المنشئة لمناصب الشغل.
- القسم الثالث: المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.

أ- **المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة:** يقصد بالمزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة تلك الامتيازات من الحوافز الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، والتي تمنح لكل الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر وغير موجودة في قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا، مهما كانت طبيعتها وأينما كان موقعها، بعبارة أوضح هي الحد الأدنى من تدابير الجذب والتشجيع الممنوحة للمستثمر الأجنبي. وتمنح هذه الحوافز بحسب مراحل المشروع الاستثماري حيث يمنح المشرع الجزائري حوافز جبائية للاستثمارات الأجنبية المباشرة بعنوان مرحلة الإنجاز وأخرى بعنوان مرحلة الاستغلال.

أ-1- **بعنوان مرحلة الإنجاز:** تعرف الحوافز الجبائية الممنوحة للمستثمر الأجنبي بعنوان مرحلة الإنجاز، بأنها تلك الامتيازات الجبائية التي تمنحها للمستثمر الأجنبي في كامل فترة إنجاز المشروع الاستثماري⁴¹. وتخضع الاستثمارات قبل إنجازها للتسجيل لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار من أجل الاستفادة من مزايا الإنجاز المنصوص في القانون لدى كل الإدارات والهيئات المعنية، ويبدأ سريان أجل الإنجاز من تاريخ التسجيل ويدون في شهادة التسجيل، ويمكن تمديد هذا الأجل طبقاً للكيفيات المحددة عن طريق تنظيم.

وتتمثل هذه الحوافز الضريبية بعنوان مرحلة الإنجاز فيما يلي⁴²:

- ❖ الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز
 - ❖ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
 - ❖ الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني.
 - ❖ الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، وتطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.
 - ❖ تخفيض نسبة 90% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار.
 - ❖ الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، ابتداء من تاريخ الاقتناء.
 - ❖ الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركة والزيادات في رأس المال
- أ-2- بعنوان مرحلة الاستغلال:** بعد معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال بناء على محضر تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر الأجنبي، تستفيد الاستثمارات المعنية ولمدة ثلاث (3) سنوات من المزايا الآتية:
- ❖ الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
 - ❖ الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.
 - ❖ تخفيض نسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.
- ب- المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات الأجنبية المباشرة:** لقد تناول القانون رقم 16-09 السابق الذكر مزايا استثنائية متعددة لفائدة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر، وفرق بين تلك الممنوحة في المناطق الخاصة التي تستوجب مساهمة وحوافز خاصة من طرف الدولة، وبين المزايا الإضافية التي تمنح لفائدة النشاطات ذات الامتياز والمنشئة لمناصب الشغل، ومزايا استثنائية أخرى تمنح لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني.
- ب-1- المزايا الممنوحة لفائدة استثمارات المناطق الخاصة:** ونظرا لوجود فوارق كبيرة وكثيرة بين مختلف مناطق الوطن، فقد وضع المشرع الجزائري شكلين لهذه الحوافز الجبائية، الأول تشترك فيه كل الاستثمارات القابلة للاستفادة أينما كانت المناطق المنجزة فيها، والثاني تستفيد منه الاستثمارات المنجزة في المناطق المحددة قائمتها عن طريق التنظيم التابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا وكذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة. وهي تنقسم بدورها إلى مرحلتين⁴³:

- ❖ **بعنوان مرحلة الإنجاز:** زيادة على المزايا المذكورة سابقا، تتم الاستفادة مما يلي: تتكفل الدولة كليا أو جزئيا بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. / التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية
- ❖ **بعنوان مرحلة الاستغلال:** من المزايا المنصوص عليها سابقا في المزايا المشتركة لكل الاستثمارات القابلة للاستفادة بعنوان مرحلة الاستغلال؛ الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والإعفاء من الرسم على النشاط المهني، ولمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في مرحلة الاستغلال والمحددة في محضر المعاينة الذي تعده المصالح الجبائية.

أما من ناحية الموقع الجغرافي للاستثمارات، فقد قسمت المزايا الممنوحة للمستثمر الأجنبي إلى:

✓ **المزايا الممنوحة لفائدة الاستثمارات المقامة في المناطق التابعة للهضاب العليا.**

✓ **المزايا الممنوحة لفائدة الاستثمارات المقامة في ولايات الجنوب الكبير.**

ب-2- المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز أو المنشئة لمناصب الشغل: إن نظام المزايا الإضافية لفائدة النشاطات ذات الامتياز أو المنشئة لمناصب الشغل لا يلغي التحفيزات الجبائية والمالية الخاصة المحددة سابقا، لفائدة النشاطات السياحية والنشاطات الصناعية والنشاطات الفلاحية. وفي حالة وجود عدة مزايا من الطبيعة نفسها يستفيد المستثمر من التحفيز الأفضل.

وبموجب المادة 16 من القانون رقم 09-16 السابق الذكر، ترفع مدة مزايا الاستغلال الممنوحة لفائدة الاستثمارات المنحزة خارج المناطق المذكورة في المادة 13 (مناطق الجنوب والهضاب العليا وكل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة) من ثلاث (3) سنوات إلى خمس (5) سنوات عندما تنشئ أكثر من مائة (100) منصب شغل دائم، خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الاستثمار إلى غاية نهاية السنة الأولى من مرحلة الاستغلال على الأكثر.

ب-3- المزايا الاستثنائية لفائدة الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني: ويقصد بها المزايا الجبائية الممنوحة للاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني، خاصة عندما تستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها الحفاظ على البيئة وحماية الموارد الطبيعية، وعدم تبذير الطاقة وضمان التنمية المستدامة، ومساعدة السلطات المحلية في الاستجابة لانشغالات المواطنين. وتستفيد من المزايا الاستثنائية كل الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، والمعدة على أساس اتفاقيات مبرمة بين المستثمر الأجنبي كطرف أول والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار كطرف ثاني يتصرف باسم الدولة، وذلك بعد الموافقة المسبقة لمجلس الوطني للاستثمار. وقد أوكل المشرع الجزائري صلاحيات منح هذه المزايا الاستثنائية للمجلس الوطني للاستثمار وذلك لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات، وفقا للمعايير القانونية المحددة لتأهيل الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

ويمكن أن تتضمن هذه المزايا الاستثنائية ما يأتي⁴⁴:

- تمديد مدة مزايا الاستغلال المذكورة في المادة 12 لفترة يمكن أن تصل إلى (10) عشرة سنوات.
- منح إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع، للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي والإعانات أو المساعدات أو الدعم المالي، وكذا كل التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الإنجاز للمدة المتفق عليها.
- تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسوم، المواد والمكونات التي تدخل في إنتاج السلع المستفيدة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2016

تطبيقا لأحكام المادتين 2 و 51 من القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، اللتان عدلتا أحكام المادتين 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و 57 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، صدر القرار الوزاري المشترك ما بين الوزير المتكفل بالمالية ونظيره المتكفل بالصناعة والمناجم والمؤرخ في 28 نوفمبر 2016، يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق إلزامية إعادة استثمار نسبة 30% من حصة الأرباح الموافقة للإعفاءات أو التخفيضات الممنوحة في إطار أنظمة دعم الاستثمار⁴⁵.

من هذا المنطلق وفي إطار أنظمة دعم الاستثمار فإنه يتعين على كل المستثمرين الأجانب المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات ممنوحة لهم خلال مرحلة الاستغلال، إعادة استثمار نسبة 30% من حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات وتمثل الإعفاءات والتخفيضات الضريبية المعنية بإلزامية إعادة الاستثمار في تلك المطبقة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني.

ويقصد بإعادة الاستثمار هو إعادة الاستثمار في النشاطات والسلع والخدمات المؤهلة للاستفادة من الامتيازات المنصوص عليها بموجب القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، والتي لم يتم إقصاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-08 المحدد لقائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار. ويجب أن تتم عملية إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية، أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية. وفي حالة تسجيل عجز خلال سنة مالية معينة أو صدور قرار من المجلس والوطني للاستثمار يخصص بإعفاء المستثمر من إلزامية إعادة الاستثمار، لا تطبق إلزامية إعادة الاستثمار. وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام يترتب على ذلك استرداد الامتياز الجبائي وتطبيق غرامة جبائية مقررة حسب التشريع المعمول به. وتخص عملية إعادة الاستثمار:

- مقتنيات الأصول التي تدخل في إطار إنشاء نشاطات جديدة وزيادة القدرة الإنتاجية وإعادة التأهيل.
- المساهمة في رأسمال شركة معينة.

ثالثا: المرسوم التنفيذي رقم 17-101

تطبيقا لأحكام المواد 5 و6 و9 و14 و18 و25 من القانون رقم 16-09 السابق الذكر، صدر المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 05 مارس 2017 ليحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفيات تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات⁴⁶. ويقصد بالسلع والخدمات تلك التي تدخل مباشرة في إطار إنجاز الاستثمار، وتستثنى من المزايا الجبائية المنصوص عليها في القانون رقم 16-09 السابق الذكر ما يلي⁴⁷:

أ- القائمة السلبية الأولى الخاصة بالنشاطات المستثناة: تحدد القائمة السلبية الأولى مختلف النشاطات الاقتصادية التي تستثنى من المزايا التي يتضمنها قانون 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار وتضم:

- النشاطات المحددة في القائمة المنصوص عليها في الملحق الأول بهذا المرسوم.
- النشاطات الممارسة تحت النظام الجبائي غير نظام الربح الحقيقي.
- النشاطات التي لا تخضع للتسجيل في السجل التجاري، باستثناء ممارسة هذه النشاطات وفق صيغة تستوجب تسجيلها في السجل التجاري.
- النشاطات التي تخرج بمقتضى التشريعات الخاصة عن مجال تطبيق القانون رقم 16-09، أو التي لا يمكنها بموجب نص تشريعي أو تنظيمي الاستفادة من مزايا جبائية، أو التي تتوفر على نظام مزايا خاص بها.

ب- القائمة السلبية الثانية الخاصة بالسلع والخدمات المستثناة: أما القائمة السلبية الثانية وتخص السلع المستثناة من المزايا المحددة في قانون الاستثمار وتضم وسائل النقل البري للسلع والأشخاص للحساب الخاص تجهيزات المكاتب وتجهيزات الاتصالات التي تستخدم بطريقة غير مباشرة في الإنتاج التبعث المسترجعة والترتيب والتنصيب التجهيزات والعتاد الاجتماعي السلع التي يتم تجديدها والموجهة لنشاطات القائمة الأولى فضلا عن المخزونات.

رابعا: المرسوم التنفيذي رقم 17-105

تطبيقا لأحكام المادة 16 من القانون رقم 16-09 صدر المرسوم التنفيذي رقم 17-105 المؤرخ في 05 مارس 2017 ليحدد شروط وكيفيات منح مزايا الاستغلال للاستثمارات الواقعة خارج المناطق الخاصة والتي تنشئ أكثر من مئة (100) منصب شغل. وتستفيد الاستثمارات الأجنبية المباشرة والمسجلة لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، والتي كانت محل محضر معاينة الدخول في مرحلة الاستغلال⁴⁸ تعدده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، من الإعفاءات المقررة في المادة 12-2 من القانون نفسه لمدة ثلاث (3) سنوات عندما يكون عدد مناصب الشغل المنشئة أقل أو يساوي مائة (100) منصب شغل. على أن ترفع مدة المزايا إلى خمس (5)

سنوات بالنسبة للاستثمارات المنشئة لأكثر من مائة (100) منصب شغل خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الاستثمار حتى نهاية السنة الأولى من مرحلة الاستغلال على الأكثر.

ويشترط لاحتفاظ المستثمر الأجنبي بالاستفادة من الإعفاءات لمدة خمس (5) سنوات، محافظته على عدد مناصب الشغل المطلوبة، على الأقل طيلة فترة الإعفاء. وفي حالة عدم احترام التزام الاحتفاظ بعدد مناصب الشغل خلال مدة ثلاثة (3) أشهر متراكمة عند تاريخ قفل إحدى السنوات المالية المعنية بمدة الإعفاء، إلى إعادة مزايا الاستغلال الممنوحة، كما تسحب سنتين (2) من مزايا الاستغلال على أن يتم تسديد الإعفاءات والتخفيضات المستهلكة دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها قانوناً⁴⁹.

المحور الرابع: تقييم سياسة الحوافز الضريبية كأداة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر

لقد تعارضت الآراء الفقهية حول مسألة أهمية الدور الذي تلعبه سياسة الحوافز الضريبية كأداة جذب وتشجيع للاستثمار الأجنبي المباشر وتنشيط عملية التنمية الاقتصادية الوطنية، ويظهر هذا التعارض في الانقسام بين مؤيد لهذه السياسة ومعارض لها مع ضرورة الحد منها.

أولاً: الآراء المؤيدة لسياسة الحوافز الضريبية

يرى أنصار هذا الاتجاه أن سياسة الحوافز الضريبية التي تنتهجها الدول في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، أنها تلعب دوراً هاماً في تمويل الاستثمارات وتنشيط عملية التنمية الاقتصادية الوطنية. فهي تعمل على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع سواء بصورة مباشرة باقتطاع جزء من أرباح الاستثمارات بسداد الضرائب المستحقة عليها، أو بصورة غير مباشرة عن طريق ممارستها لنشاط معين⁵⁰. ويتوقف حجم هذه الحوافز الضريبية على مدى أهمية وحجم الاستثمار الأجنبي في المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية، طالما نتج عن هذه الحوافز زيادة مستمرة في مضاعفة النشاطات والسلع والخدمات. ويمكن إجمال أهم الجوانب الإيجابية للحوافز الضريبية فيما يلي⁵¹:

- تعد من السياسات الناجحة لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، خاصة مع فشل الدول بالنهوض بمتطلبات التنمية والحصول على التمويل اللازم، وإدارة القطاع العام وتدهور الإنتاج.
- تؤدي دوراً فعالاً من خلال تأثيرها على معدلات الادخار وتكوين رأس المال، فكلما زاد الجزء المخصص من الدخل للادخار والاستثمار زاد التراكم الرأسمالي وبالتالي الإنتاج.
- تعد الحوافز الضريبية عاملاً مشجعاً للدول لفك الأزواج الضريبي الذي يتعرض له المستثمر، من خلال الاتفاقيات بين بلد المستثمر والبلد المستثمر فيه.

بالرغم من كل هذه الجوانب الإيجابية لسياسة الحوافز الضريبية كأداة لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، غير أن هناك آراء فقهية في الجانب الآخر تعارض انتهاج هذه السياسة وترى ضرورة الحد منها

ثانياً: الآراء المعارضة لسياسة الحوافز الضريبية

يرى أنصار هذا الاتجاه أن سياسة الحوافز الضريبية التي تنتهجها الدول، ليست السبب الرئيسي في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، فبعض الدول الجاذبة للاستثمار تنتهج نظاماً ضريبياً متوازناً، ومثال ذلك النظام

الضريبي في الصين الذي يعتمد سياسة سعة السوق أو الأيدي العاملة المدربة كأدوات جاذبة للاستثمار بدلا من الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية. ومن أهم الآراء المعارضة للحوافز الضريبية يمكن إجمالها بما يلي⁵²:

- تؤدي الحوافز الضريبية إلى تبديد الموارد الضريبية اللازمة لتحمل الأعباء العامة ونفقات الدولة التي لا غنى عنها لنمو الاستثمارات، فضلا على صعوبة تطبيقها.
 - نقص الحصيلة الضريبية، إذ تعتبر الحوافز الضريبية من أدوات هدر الموارد، خاصة أن الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية كانت تحصل عليها الدولة من إقامة المشاريع الاستثمارية مما يترتب عليه خسارة تتحملها الدولة المضيفة للاستثمار.
 - أن المزايا الجبائية الممنوحة للمستثمر الأجنبي في صورة إعفاءات أو تخفيضات ضريبية، من الكبر بحيث يتضاءل بجانبها أي عائد للبلد المستثمر فيه، نتيجة خسارته للعوائد الضريبية، خاصة عندما تحول الشركات الاستثمارية أرباحها المحققة إلى دولها بدلا من إعادة استثمارها.
 - إن الحوافز الضريبية الكثيرة والمتنوعة لبعض الأنشطة أو لبعض الأماكن، تزكي الشعور لدى الممول بأن التشريع الضريبي ميز فئة على أخرى، فيلجأ الممول للتهرب بغرض التخلص من عبء الضريبة.
 - إن الحوافز الضريبية الممنوحة للمشروعات الاستثمارية الجديدة قد يغري المشاريع القائمة التي نشأت في ظل القوانين السابقة، بممارسة ضغوطها للمطالبة بتوسيع دائرة هذه الحوافز حتى يتحول الاستثناء إلى قاعدة وتتحوّل المنحة إلى حق مكتسب، فتكون المحصلة فقدان الدولة لجانب هام من مواردها المالية.
 - أن الأخذ بسياسة الحوافز الضريبية عادة ما يجري لجذب رؤوس الأموال الخارجية، دون النظر إلى بعض الأسس والمعايير الواجب التنبه لها وأخذها في الحسبان.
- إن الانتقادات الموجهة لسياسة الحوافز الضريبية، هي في الحقيقة تتعلق بالثغرات القانونية التي قد توجد في التشريع الضريبي أو في الظروف أو الأدوات التي تمنح بموجبها تلك الحوافز فإذا أمكن سد هذه الثغرات القانونية، والتحكم في تلك الظروف بتهيئة البيئة الاستثمارية الصحيحة بالابتعاد عن الفساد الإداري، وأحيطت هذه الأدوات بقيود تمنع الانحراف بالحوافز الضريبية عن هدفها المنشود، فمن المتوقع أن تقوم الحوافز الضريبية بدورها في جذب وتشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة، خاصة مع توفر الاستقرار السياسي والأمني، ومستلزمات الاستثمار من بنية تحتية متكاملة كالطرق والمواصلات والاتصالات والسوق الاستهلاكية⁵³.

الخاتمة:

تشتمل الخاتمة على جملة من النتائج التي توصلت إليها هذه الورقة البحثية، والمقترحات التي تراها مناسبة لتفعيل سياسة الحوافز الضريبية لجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، خدمة لعملية تنمية الاقتصاد الوطني والرفاهية الاجتماعية، وهي على النحو التالي:

أولا: النتائج

- ✓ تلعب السياسة الضريبية دورا هاما في تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي، معتمدة في ذلك على أدواتها الخاصة أهمها: الإعفاءات والتخفيضات الضريبية. كما يمكن أن تكون عامل جذب للاستثمارات الأجنبية المباشرة، من خلال منحها العديد من الحوافز الضريبية.
- ✓ يرتبط الاستثمار الأجنبي المباشر بعلاقة تبادلية مع الضريبة، فكلما زاد معدل الاستثمارات ارتفعت حصيلة الضرائب، وكلما كان هناك نظام ضريبي محفز على الاستثمار كلما زادت وتوسعت الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
- ✓ تدل الإصلاحات الضريبية المتتالية للنظام الجبائي الجزائري على وجود عدم استقرار في السياسة الضريبية وعجز في الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل السلطة التشريعية والتنفيذية في الجزائر، رغم كل الجهود التي بذلتها الدولة في سياساتها الاستثمارية المتعاقبة.
- ✓ يعتبر القانون رقم 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار، حجر الزاوية لجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، من خلال ما يمنحه للمستثمر الأجنبي من إعفاءات وتخفيضات ضريبية متعددة ومعيرة. كما يدل على دخول الجزائر دائرة البلدان المتنافسة على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، في إطار سياسة اقتصادية متكاملة تلعب فيها الحوافز الضريبية دورا رئيسيا.
- ✓ من خلال مقارنة الحوافز الضريبية الممنوحة للمستثمر الأجنبي بموجب قانون الاستثمار الجزائري مع قوانين الاستثمار لبعض الدول، نلاحظ أن المشرع الجزائري كان سخيا ومغريا في هذه الحوافز الضريبية.
- ✓ لم يهتم قانون الاستثمار الجزائري بمنح حوافز ضريبية بصفة خاصة لقطاع البنوك والمؤسسات المالية العاملة في الجزائر وشركات التأمين، في حين أنها مجالات تحوز اهتماما كبيرا لدى المستثمر الأجنبي.
- ✓ إن حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر لا يزال محتشما، بالنظر إلى المعطيات الاقتصادية التي تتمتع بها الجزائر، وإلى الحوافز المالية والضريبية الممنوحة في هذا المجال. وهذا يدل على أن تلك الحوافز لم تأت بشمارها كمفحز للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، وهذا يرجع أن هذه الحوافز أصبحت من المسلمات في مجال الاستثمار.

ثانيا: المقترحات

- ✓ العمل على ضبط وترشيد السياسة الضريبية ومن آرائها الحوافز الضريبية الممنوحة للمستثمرين الأجانب، حتى لا تتحول إلى ضياع للحصيلة الضريبية دون عائد اقتصادي للدولة. فالمستثمر الأجنبي لن يهتم بإعفاءات وتخفيضات ضريبية محدودة المدة وهو يعلم أن بعدها سيطبق عليه نظام ضريبي معقدة وبيروقراطي يحمله أعباء ضريبية لا قبل له بها.
- ✓ التسويق الجيد لسياسة الحوافز الضريبية التي تعتمد عليها الجزائر في المحافل الدولية، بهدف تعريف المستثمر الأجنبي بالفرص الكبيرة المتوفرة للاستثمار الجاد والمريح في الجزائر،
- ✓ الاتصال المباشر بالمستثمرين الأجانب الجادين وتمكينهم من المعلومات الحقيقية وغير المغلوطة الخاصة بالمشاريع الاستثمارية في الجزائر، والمزايا المالية والضريبية التي يمكن الاستفادة منها.
- ✓ على المشرع الجزائري توضيح الحوافز الضريبية التي تمنح للاستثمارات الأجنبية في المناطق الحرة، وذلك من خلال نصوص تنظيمية تبين ذلك.
- ✓ العمل على الاستقرار السياسي والأمني في الجزائر، مما يضمن استقرار الاستثمارات الأجنبية في الجزائر وزيادة توسعها وتدفعها في حظيرة الاقتصاد الوطني.
- ✓ وضع حوافز ضريبية مغرية للاستثمار الأجنبي المباشر، في قطاعات خارج الاستثمار في المجال النفطي، مثل الزراعة والصناعة والسياحة.
- ✓ مسايرة الحوافز الضريبية التي تمنحها الدول الجاذبة للاستثمارات الأجنبية بين فترة وأخرى، حتى لا نكون خارج مجال التنافس الدولي في جذب الاستثمارات الأجنبية.
- ✓ التركيز عند منح الحوافز الضريبية على المشاريع الاستثمارية ذات الأولوية في مخطط التنمية الاقتصادية، والتي تحقق انتعاشة حقيقية للاقتصاد الوطني.

قائمة المراجع:

- 01- زينب حسين عوض الله، المبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
- 02- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 03- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 04- بوعون يجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010.
- 05- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 06- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 07- عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (12-01)
- 08- رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
- 09- باشوندة رفيق، تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي وأساليب التحريض الجبائي، الملتقى الوطني الأول حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12 و13 مايو 2003.
- 10- يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- فترة 2003-2005)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، 2007.
- 11- منصورى زين، واقع وآفاق سياسة الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 02.
- 12- إبراهيم متولي حسن المغربي، دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 76.
- 13- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والحوافز، سلسلة الأونتكاك بشأن مسائل اتفاقات الاستثمار الدولية، الأمم المتحدة جنيف، 2004.
- 14- عبد الحليم كراجة، هيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

- 15- عبد المجيد قدي، السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2001.
- 16- محمد ساحل، تجربة استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر والعربية السعودية (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- 17- العشي هارون، المشاريع الاستثمارية العمومية، مصادر وأساليب تمويلها دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1990-2001 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة، 2002، ص 12.
- 18- تومي عبد الرحمن، واقع وآفاق الاستثمار الأجنبي المباشر خلال الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2000.
- 19- دحماني سامية، الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول النامية حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 1998، ص 174.
- 20- محمد يوسف، مضمون أحكام الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار ومدى قرته على تشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية، مجلة الإدارة، العدد 23، 2001.
- 21- كريمة صبيات، مدى المستجندات في قانون الاستثمار لسنة 2001، مذكرة ماجستير، فرع قانون أعمال، جامعة الجزائر، 2005.
- 22- حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الإسلامي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والعشرون، الكوفة، العراق، 2013.
- 23- د. وليد عبد الرحمان الرومي، الادخار الإجباري ودوره في تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المتخلفة مع دراسة تطبيقية على العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982.
- 24- عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار، بحث مقدم إلى ندوة قانون ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، طنطا، 1977.

- 1 - زينب حسين عوض الله، المبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 118.
- 2 - حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 15.
- 3 - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 14.
- 4 - بوعون يجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص ص 12-13.
- 5 - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 139.
- 6 - سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليل مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 13.
- 7 - سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، المرجع السابق، ص ص 14-15.
- 8 - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 172.
- 9 - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 173.
- 10 - إن الإعفاءات الضريبية المؤقتة أكثر استخداما في البلدان النامية لكونها بسيطة الإدارة، إلا أن لها مجموعة من العيوب منها: تولد حافزا قويا للتهرب الضريبي - استفادة المستثمرين دون الدولة - الالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدتها - استقطاب المشروعات قصيرة الأجل.
- 11 - عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، ص 38.
- 12 - عفيف عبد المجيد، المرجع السابق، ص 39.
- 13 - رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 54.
- 14 - باشوندة رفيق، تحليل سلوك المؤسسة اتجاه العبء الجبائي وأساليب التحريض الجبائي، الملتقى الوطني الأول حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12 و 13 مايو 2003، ص 49.
- 15 - يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- فترة 2003-2005)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، 2007، ص 21.
- 16 - منصورى زين، واقع وآفاق سياسة الاستثمار في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 02، ص 05.
- 17 - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 169.
- 18 - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 170.
- 19 - رمضان صديق محمد، المرجع السابق، ص 64.
- 20 - إبراهيم متولي حسن المغربي، دور حوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 76.
- 21 - مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والحوافز، سلسلة الأونتكاك بشأن مسائل اتفاقات الاستثمار الدولية، الأمم المتحدة، جنيف، 2004، ص ص 6-7.
- 22 - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 168.
- 23 - عبد الحليم كراجه، هشم العبادي، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص ص 26-29.
- 24 - عبد المجيد قدي، السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2001.
- 25 - محمد ساحل، تجربة استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر والعربية السعودية (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 07.
- 26 - العشي هارون، المشاريع الاستثمارية العمومية، مصادر وأساليب تمويلها (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 90-2001)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة، 2002، ص 12.

- 27- عفيف عبد المجيد، المرجع السابق، ص 18 .
- 28 - المادة 02 من القانون رقم 63-277 " إن الدولة تتدخل بواسطة الاستثمارات العمومية بإنشائها لمؤسسات وطنية أو مؤسسات ذات اقتصاد مختلط بمشاركة الرأس المال الأجنبي والوطني، من أجل جمع الشروط الأساسية لتحقيق اقتصاد اشتراكي خاصة في القطاع والنشاطات التي تمثل أهمية حيوية للاقتصاد الوطني "
- 29 - تومي عبد الرحمن، واقع وآفاق الاستثمار الأجنبي المباشر خلال الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 57.
- 30 - انظر المادتين 01 و02 من القانون رقم 88-25 المؤرخ في 12 يوليو 1988 يتعلق بتوجيه الاستثمارات الاقتصادية الخاصة الوطنية، الجريدة الرسمية العدد 28 المؤرخة في 13 يوليو 1988.
- 31 - دحماني سامية، الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول النامية حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 1998، ص 174.
- 32- المادة 01 من المرسوم التشريعي رقم 93-12 مؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، ج ر عدد 64 المؤرخة في 10 أكتوبر 1993
- 33 - انظر المادة 01 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 يتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر عدد 47 مؤرخة في 22 أوت 2001.
- 34 - انظر المادة 09 من الأمر رقم 01-03 السابق الذكر.
- 35 - محمد يوسف، مضمون أحكام الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار ومدى قرته على تشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية، مجلة الإدارة، العدد 23، 2001، ص 22.
- 36- الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 يوليو 2006 يعدل ويتمم الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر عدد 47 مؤرخة في 19 يوليو 2006.
- 37- المرسوم التنفيذي رقم 07-08 المؤرخ في 11 يناير 2007 يحدد قائمة النشاطات والسلع والخدمات المستثناة من المزايا المحددة في الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، ج ر عدد 04 المؤرخة في 14 يناير 2007، المتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14-107 المؤرخ في 12 مارس 2014، ج ر عدد 15 المؤرخة في 19 مارس 2014.
- 38- المرسوم التنفيذي رقم 08-01 المؤرخ في 02 يناير يحدد قائمة النشاطات التي يمكن تدعيمها وكيفية تنفيذ عملية دعم النتائج وتطبيق النسبة المحفضة للضرائب التكميلية على النتائج، ج ر عدد 01 المؤرخة في 06 يناير 2008، المرسوم التنفيذي رقم 15-282 المؤرخ 03 نوفمبر 2015 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 08-01، ج ر عدد 59 المؤرخة في 08 نوفمبر 2015.
- 39- القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 يتعلق بترقية الاستثمار، ج ر عدد 46 المؤرخة في 03 أوت 2016.
- 40- كريمة صبيات، مدى المستجدات في قانون الاستثمار لسنة 2001، مذكرة ماجستير، فرع قانون أعمال، جامعة الجزائر، 2005، ص 56
- 41- منصوري زين، المرجع السابق، ص 131.
- 42- انظر المادة 12 من القانون رقم 16-09 السابق الذكر.
- 43- انظر المادة 13 من القانون رقم 16-09 السابق الذكر.
- 44- انظر المادة 18 من القانون رقم 16-09 السابق الذكر.
- 45- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 28 نوفمبر 2016 يحدد كيفية تطبيق أحكام المادتين 02 و51 من قانون المالية لسنة 2016 المتعلقتين بإلزامية إعادة استثمار نسبة 30% من حصة الأرباح الموافقة للإعفاءات أو التخفيضات الممنوحة في إطار أنظمة دعم الاستثمار، ج ر عدد 71 مؤرخة 11 ديسمبر 2016.
- 46- المرسوم التنفيذي رقم 17-101 المؤرخ في 05 مارس 2017 يحدد القوائم السلبية والمبالغ الدنيا للاستفادة من المزايا وكيفية تطبيق المزايا على مختلف أنواع الاستثمارات، ج ر عدد 16 المؤرخة في 08 مارس 2017.

- 47- انظر المواد من 3 إلى 8 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 السابق الذكر.
- 48- يقصد بالدخول في الاستغلال، انطلاق النشاط الذي يتضمنه الاستثمار ويتجسد بإنتاج سلع موجهة للتسويق أو تقديم خدمات مفوترة بعد الاقتناء الجزئي أو الكلي للسلع أو الخدمات الضرورية لممارسة النشاط المزمع.
- 49- انظر المواد 2 و8 و10 و11 من المرسوم التنفيذي رقم 17-101 السابق الذكر.
- 50- حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الإسلامي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والعشرون، الكوفة العراق، 2013، ص 163.
- 51- د. وليد عبد الرحمن الرومي، الادخار الإجباري ودوره في تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المتخلفة مع دراسة تطبيقية على العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص 339.
- 52- عطية عبد الحليم صقر، الحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار، بحث مقدم إلى ندوة قانون ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، طنطا، 1977، ص 39.
- 53- حيدر عبد المطلب البكاء، المرجع السابق، ص 166.