وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

الرقم التسلسلي:..... /2018

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة

الإصلاحات الجبائية وانعكاساتها على الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبين:

- عبير قنز
- رمزي مصباحي

إشراف الأستاذ:

- محمد العيفة

جامعة العربي التبسي - تبسة
Université Larbi Tebessi - Tébessa

لجنة مناقشة المذكرة المكونة من الأساتذة:

الإســـــم واللقـــــب	الرتبـــــة العلميـــــة	الصفـــــــــة
رفيق يوسفي	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيـــــــــا
محمد العيفة	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفا ومقـــــررا
حنان حفيظ	أستاذ مساعد قسم "أ"	عضوا مناقشـــــــا

السنة الجامعية: 2017/ 2018

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

فهرس المحتويات

	الموضوع	الصفحة
	البسملة	
	فهرس المحتويات	VI-I
	فهرس الجداول	VIII
	فهرس الأشكال	X
	المقدمة العامة	أ – د
الفصل الأول	**التأصيل النظري للجباية**	01
	مقدمة الفصل	02
المبحث الأول	**الإطار النظري للضرائب**	03
المطلب الأول	**مفهوم الضرائب**	03
أولا	تعريف الضريبة	03
ثانيا	خصائص الضرائب	04
ثالثا	الفرق بين الضريبة والرسم	04
المطلب الثاني	**قواعد فرض الضريبة**	04
أولا	قاعدة العدالة	05
ثانيا	قاعدة اليقين	05
ثالثا	قاعدة الملائمة في الدفع	05
رابعا	قاعدة الاقتصاد في التحصيل	05
المطلب الثالث	**تصنيفات الضريبة**	06
أولا	التصنيف التقني	06
ثانيا	التصنيف الاقتصادي	07
المبحث الثاني	**التنظيم الفني للضرائب**	08
المطلب الأول	**ربط الضريبة**	08
أولا	تحديد المادة الخاضعة للضريبة	08
ثانيا	تحديد الحادثة المنشئة للضريبة	09
المطلب الثاني	**تصفية الضريبة**	10
أولا	الضرائب النسبية	10
ثانيا	الضرائب التصاعدية	11

المطلب الثالث	**تحصيل الضريبة**	12
أولا	توقيت تحصيل الضريبة	12
ثانيا	طرق تحصيل الضريبة	13
المبحث الثالث	**ماهية النظام الضريبي**	13
المطلب الأول	**مفهوم النظام الضريبي**	14
أولا	تعريف النظام الضريبي	14
ثانيا	خصائص النظام الضريبي	14
المطلب الثاني	**محددات النظام الضريبي**	15
أولا	علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي	15
ثانيا	علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي	15
المطلب الثالث	**الضغط الضريبي**	16
أولا	تعريف الضغط الضريبي	16
ثانيا	معدل الضغط الضريبي	16
ثالثا	معدل الضغط الضريبي الأمثل ومنحنى لافر	17
المطلب الرابع	**مشاكل النظام الضريبي**	18
أولا	التهرب الضريبي	19
ثانيا	الازدواج الضريبي	19
المبحث الرابع	**الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية**	20
المطلب الأول	**مفهوم الإصلاح الجبائي**	20
أولا	تعريف الإصلاح الجبائي	21
ثانيا	أهداف الإصلاح الجبائي	21
المطلب الثاني	**أسباب الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية**	21
أولا	جمود الأنظمة الضريبية	22
ثانيا	انتشار أنشطة الاقتصاد غير المنظم	22
ثالثا	ضعف الجهد الضريبي	22
المطلب الثالث	**مجالات الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية**	22
أولا	ترشيد معدل الضريبة	23

ثانيا	توسيع الأوعية الضريبية	23
ثالثا	إصلاح الجهاز الإداري	23
	خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني	**تشجيع الاستثمار وعلاقته بالضرائب**	26
	مقدمة الفصل	27
المبحث الأول	**ماهية الاستثمار**	28
المطلب الأول	**مفهوم الاستثمار**	28
أولا	تعريف الاستثمار	28
ثانيا	أهمية الاستثمار	29
ثالثا	أهداف الاستثمار	29
المطلب الثاني	**أشكال الاستثمار ومحدداته**	30
أولا	أشكال الاستثمار	30
ثانيا	محددات الاستثمار	32
المطلب الثالث	**المخاطر المتعلقة بالاستثمار وعوائده**	32
أولا	مخاطر الإستثمار	32
ثانيا	عوائد الاستثمار	34
ثالثا	علاقة العائد بالمخاطرة	35
المبحث الثاني	**مناخ الاستثمار وسياساته**	36
المطلب الأول	**مفهوم مناخ الاستثمار**	36
أولا	تعريف مناخ الاستثمار	36
ثانيا	مقومات المناخ الاستثماري الجيد	37
المطلب الثاني	**مؤشرات تقييم مناخ الاستثمار**	37
أولا	مؤشرات الخطر	38
ثانيا	مؤشر استقرار الاقتصاد الكلي	38
ثالثا	مؤشر الموارد البشرية والطبيعية	38
رابعا	مؤشر سهولة أداء الأعمال	38
المطلب الثالث	**سياسات الاستثمار**	39
أولا	سياسة توزيع الاستثمار بين القطاع العام والخاص	39

ثانيا	سياسة تحديد أولويات اختيار المشاريع الاستثمارية	39
ثالثا	سياسة الاستثمار الخاصة بالتعامل مع العالم الخارجي	39
رابعا	سياسة الاستثمار طبقا لمصادر التمويل	40
المبحث الثالث	**العوامل الجاذبة للاستثمار وعلاقتها بالإصلاحات الجبائية**	40
المطلب الأول	**علاقة الضرائب بالاستثمار**	40
أولا	معدل الأرباح	41
ثانيا	السلع النهائية	41
ثالثا	معدل رأس المال	41
المطلب الثاني	**سياسة التحريض الضريبي**	41
أولا	تعريف التحريض الضريبي	42
ثانيا	العوامل المؤثرة على فعالية سياسة التحريض الضريبي	42
ثالثا	أهداف سياسة التحريض الضريبي	44
المطلب الثالث	**سياسة التنسيق الضريبي**	44
أولا	تعريف التنسيق الضريبي	44
ثانيا	أهداف التنسيق الضريبي	45
ثالثا	نطاق التنسيق الضريبي	46
	خلاصة الفصل	47
الفصل الثالث	**مساهمة الإصلاحات الجبائية في ترقيى وتشجيع الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016**	48
	مقدمة الفصل	49
المبحث الأول	**الإصلاح الجبائي في الجزائر**	50
المطلب الأول	**دوافع الإصلاح الجبائي في الجزائر**	50
أولا	تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي	50
ثانيا	ضعف الإدارة الضريبية	50
ثالثا	ثقل العبء الضريبي	51
رابعا	ضعف العدالة الضريبية	51
خامسا	تفشي الغش والتهرب الضريبي	52
المطلب الثاني	**أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر**	52
أولا	أهداف متعلقة بالنظام الضريبي	52

ثانيا	أهداف متعلقة بالمكلفين بالضريبة	52
ثالثا	أهداف متعلقة بالمردودية المالية والاقتصادية	53
المطلب الثالث	**تقييم فعالية الإصلاح الجبائي في الجزائر**	53
أولا	تطور حصيلة الجباية في الجزائر	54
ثانيا	تطور معدلات الضغط الضريبي في الجزائر	54
المبحث الثاني	**جوهر الإصلاح الجبائي في الجزائر**	56
المطلب الأول	**الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح**	56
أولا	الضريبة على الدخل الإجمالي	56
ثانيا	الضريبة على أرباح الشركات	59
المطلب الثاني	**الضرائب والرسوم على النشاط**	60
أولا	الرسم على النشاط المهني	61
ثانيا	الضريبة الجزافية الوحيدة	62
المطلب الثالث	**الرسم على القيمة المضافة**	63
أولا	مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة	63
ثانيا	معدلات الرسم على القيمة المضافة	64
ثالثا	الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة	64
المبحث الثالث	**أثر الإصلاح الجبائي على تطور حجم الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016**	65
المطلب الأول	**واقع الاستثمار المحلي في الجزائر خلال الفترة 2006-2016**	65
المطلب الثاني	**واقع الاستثمار الأجنبي في الجزائر خلال الفترة 2006-2016**	67
المطلب الثالث	**المزايا الجبائية في قوانين الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016**	69
أولا	المزايا الممنوحة في إطار الأمر رقم 06-08	69
ثانيا	المزايا الممنوحة في إطار القانون رقم 16-09	71
	خلاصة الفصل	73
	الخاتمة العامة	75
	اختبار الفرضيات	75
	نتائج الدراسة	76
	التوصيات	77

	آفاق البحث	77
	قائمة المراجع	88-79

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الفصل	رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	01	سلم الضريبة التصاعدية بالطبقات	11
01	02	سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح	12
03	03	تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2006-2016	54
03	04	تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 2006-2016	55
03	05	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	57
03	06	عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2006-2016	66
03	07	تطور عدد المؤسسات الصغيرة المتوسطة حسب الجهات	67
03	08	الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر خلال الفترة 2006-2016	68
03	09	أهم الدول المستثمرة في الجزائر بين جانفي 2011 وديسمبر 2015	68

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الفصل	رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	01	منحنى لافر	18

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تعد الضرائب الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية في أغلب دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية نظرا للأهمية التي تكتسيها، كونها تشكل نسبة مهمة من الإيرادات العامة لمعظم الدول، كما أن التطور الاقتصادي الحاصل في العالم منح للضرائب أهمية كبيرة أكثر من السابق خاصة بعد تحول العديد من الدول من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي؛ حيث لجأت أغلب الدول النامية لإصلاح أنظمتها الضريبية باعتبار الضرائب تشكل أداة يمكن تفعيلها لرفع الإيرادات خاصة بالنسبة للباحثين عن اقتصاد بديل للنفط، فنظرا لعدم استقرار أسعار النفط من فترة لأخرى أصبح من الضروري اللجوء لطرق أكثر فعالية لزيادة الدخل الوطني كتفعيل الاستثمار وتشجيعه، إذ يعتبر هذا الأخير من أهم أوجه النشاط التجاري لكونه يعد قناة رئيسية لتدفق رؤوس الأموال والخبرات العلمية والفنية، كما أنه حاجة ملحّة للاقتصاديات النامية والمتقدمة فنجاح الدول في استقطاب الاستثمارات يتوقف على مدى توفيرها للمناخ الملائم للمستثمر المحلي أو الأجنبي.

لقد شهدت الجزائر كبقية الدول الأخرى تحولات في نظامها الاقتصادي، ولعلّ تبنيها للإصلاح الجبائي سنة 1992 كان خطوة مكملة للعديد من الإصلاحات في نظامها الاقتصادي، فقد سعت بذلك لتطوير الإدارة الضريبية ومحاولة الخروج من التبعية النفطية من خلال سعيها المستمر لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما تعمل الجزائر جاهدة للبحث عن سبل تنشيط الاستثمار وتحسين المناخ الاستثماري والسعي لتكون سياسة التحريض الضريبي أكثر فعالية في جذب المستثمرين مستعملة في ذلك الامتيازات الجبائية التي تضعها القوانين المتعلقة بترقية الاستثمار وأيضا الامتيازات الممنوحة من طرف الأجهزة الداعمة لإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1 الإشكالية

- **التساؤل الرئيسي**

من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى تأثير الإصلاحات الجبائية على الاستثمار في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)؟

- **التساؤلات الفرعية**

إلى جانب التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالضريبة؟ وما هي خصائصها؟
- ما المقصود بالإصلاحات الجبائية؟ وما هي أسبابها؟
- ما مفهوم الاستثمار؟ وما هي أهم العوامل المساعدة على جذبه؟

- ما مدى فعالية الإصلاح الجبائي في تشجيع وجذب الاستثمار في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)؟

2 الفرضيات

- **الفرضية الرئيسية**

تساهم الإصلاحات الجبائية بشكل فعال في تشجيع وجذب الاستثمار إلى الجزائر خلال الفترة (2006-2016).

- **الفرضيات الفرعية**

- تشجيع الاستثمار المحلي وجذب الاستثمار الأجنبي مرهون بتوفير مناخ استثماري جيد؛
- تعتبر سياسة التحريض الضريبي المدخل الوحيد والأساسي لتشجيع الاستثمار؛
- تمكنت الإصلاحات الجبائية في الجزائر من توجيه النظام الضريبي إلى الأفضل من خلال تحسين الإدارة الجبائية وتطويرها.

3 أهمية الدراسة

تتضح جليا الأهمية الكبيرة للإصلاحات الجبائية من خلال الدور الفعال الذي تلعبه في التأثير على الاستثمارات الناشطة في الجزائر، وذلك من خلال سعي السياسة الضريبية والنظام الضريبي للتأثير على قرارات المستثمرين وإغرائهم من خلال مختلف الامتيازات الجبائية التي توفرها.

4 أهداف الدراسة

- إظهار مدى أهمية الضريبة والنظام الضريبي كأداة من أدوات السياسة الضريبية في الجزائر.
- معرفة دور الإصلاحات الجبائية في تشجيع الاستثمار في الجزائر خلال الفترة (2006-2016).
- إبراز مدى انعكاسات الإصلاح الجبائي على الاستثمار في الجزائر خلال الفترة (2006-2016).

5 حدود الدراسة

يتمحور هذا البحث حول دراسة مدى تأثير الإصلاحات الجبائية على الاستثمار، وذلك بأخذ الجزائر كنموذج، كما تنحصر هذه الدراسة في الفترة الممتدة مابين سنة 2006 وسنة 2016، وتركز هذه الدراسة على استخدام الضرائب كوسيلة فعالة لجذب وتشجيع الاستثمارات مع إهمال الدور الذي تلعبه الأدوات الأخرى للسياسة المالية، وهذا لا يعني أنه ليس لبقية الأدوات تأثير أو دور في تشجيع واستقطاب الاستثمار وإنما تم التركيز على الضرائب وأخذها نموذجا للدراسة.

6 منهج الدراسة

نظرا لتشعب موضوع الإصلاحات الجبائية والاستثمار، ولمحاولة الإلمام بجميع حيثياته تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستعانة ببعض الجداول والإحصائيات المرتبطة بالحصيلة الضريبية وحجم الاستثمارات المحلية والأجنبية في الجزائر خلال الفترة (2006 - 2016).

7 تقسيمات البحث

سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول كالآتي:

- **الفصل الأول:** يتضمن أربعة مباحث، تتناول التأصيل النظري للجباية وتنظيمها الفني، بالإضافة إلى ماهية كل من النظام الضريبي والإصلاح الضريبي.
- **الفصل الثاني:** ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، تتناول ماهية الاستثمار ومفهوم مناخ الاستثمار وسياساته وأيضا أهم العوامل التي تساهم في جذبه.
- **الفصل الثالث:** يتناول من خلال مباحثه الثلاثة الإصلاح الجبائي في الجزائر، جوهر الإصلاح الجبائي في الجزائر وأهم الإضافات التي قدمها للنظام الضريبي الجزائري، إضافة إلى تحليل انعكاسات هذا الإصلاح على الاستثمار في الجزائر خلال الفترة (2006-2016).

8 صعوبات وعوائق الدراسة

- قلة المراجع التي تناولت موضوع الإصلاح الجبائي؛
- عدم توفر الإحصائيات المرتبطة بمعدل الضغط الضريبي بشكل واضح.

9 الدراسات السابقة

- بوفركاس صفية وجبري أمينة، مذكرة ماستر، بعنوان" السياسة الضريبية ودورها في استقطاب وتوجيه الاستثمار دراسة حالة الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية التجاري وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015، تتمحور هذه الدراسة حول الإشكالية التالية: كيف تعمل السياسة الضريبية على استقطاب وتوجيه الاستثمار في الاتجاه المرغوب فيه؟ وما واقع هذا التأثير في إطار السياسة الضريبية الجزائرية؟ وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
  - ✓ تعتبر السياسة الضريبية الإطار العام الذي يعمل ضمنه النظام الضريبي، وهذا الأخير يعتبر الأداة التطبيقية للسياسة الضريبية من أجل تحقيق مختلف الأهداف الموضوعة لها، ولا يتم ذلك إلا من خلال الاعتماد على العديد من الآليات والأدوات والتي يشكل التحفيز الضريبي الموجه للاستثمار إحدى صورها؛
  - ✓ إن اقتناع المستثمر بإقامة المشروع الاستثماري مبني على قدرة البيئة الاستثمارية على توفير عوامل الجذب لهذه الاستثمارات، وذلك من أجل تحقيق الأهداف النهائية المتمثلة في الحصول على عوائد مستقرة ومقبولة مقارنة بالمخاطرة المحتملة.
- هند وقنون، أطروحة دكتوراه، بعنوان" سياسة تشجيع وجذب الاستثمار في الجزائر"، جامعة باريس 3- السوربون الجديدة، 2015، تتمحور هذه الدراسة حول الإشكالية التالية: ما الذي يحدد اختيار الشركات متعددة الجنسيات لمواقع استثماراتها؟ وما هي المحددات المسبقة للاستثمار الأجنبي المباشر؟ أيضا ما هي الأدوات الرئيسية للسياسة الاقتصادية والمالية أو

الوسائل التي تستخدمها الحكومات لجذب واستقطاب الاستثمار الأجنبي، وما هي آثار هذه السياسة والنظام القانوني المعمول به، وهل يكفي هذا الجهاز لجذب المستثمرين الأجانب؟ وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ لا يزال بإمكان الجزائر الاستفادة من الوضع السياسي في بلدان جنوب البحر الأبيض المتوسط والأزمة في بلدان اليورو لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي من خلال تقديم منافع أكثر جاذبية؛
- ✓ للجزائر فرص استثمارية كبيرة في مختلف القطاعات إلا أنها غير مستغلة.

- شعباني زوليخة، مذكرة ماستر، بعنوان" دور الامتيازات الجبائية في جذب الاستثمار في الجزائر دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب فرع بسكرة خلال الفترة (2010-2015)"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016، تتمحور هذه الدراسة حول الإشكالية التالية: ما هو دور الامتيازات الجبائية في جذب الاستثمار في الجزائر؟ وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
  - ✓ يهدف كل مستثمر إلى الاستفادة من المنح التي تقدمها الدولة من أجل تخفيض تكلفة الاستثمار، وتعد الامتيازات الجبائية إحدى تلك العوامل التي ساعدت في ذلك؛
  - ✓ من خلال الامتيازات الجبائية يتمكن المستثمر من تخفيض فترة استرداد الأموال المستثمرة.

الفصل الأول

التأصيل النظري للجباية

الفصل الأول: التأصيل النظري للجباية

مقدمة الفصل

تحتل الضرائب مركزا هاما ضمن السياسة الضريبية والسياسة الاقتصادية العامة للدولة، وذلك لكونها أداة مالية تلجأ لها الدولة لرفع إيراداتها المالية قصد تغطية الإنفاق العام إضافة لكونها أداة لتوجيه وضبط الاقتصاد الوطني ، وقد تطورت أهداف الضرائب مع تطور المجتمعات والأنظمة الاقتصادية والسياسة والتي تشكل بنية النظام الضريبي الذي يعد أحد الركائز الاقتصادية والمالية التي تحدد معالم النظام المالي والاقتصادي للدولة. غير أن هذا الأخير قد يتعرض لبعض المعيقات والنقائص التي من شأنها أن تحد من فعاليته وجعله أقل تأثيرا، وذلك نتيجة للتغيرات الاقتصادية والسياسية التي من غير المعقول عدم تكيف النظام الضريبي معها ومواكبتها.

لقد زاد الاهتمام بإصلاح الأنظمة الضريبية تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية، وذلك كون المشرع الضريبي يسعى لتدارك الثغرات والجوانب السلبية للنظام الضريبي وجعله مرنا قدر الإمكان دون المساس بدرجة استقراره وجعله قادرا على تحقيق أهداف السياسة الضريبية بشكل متوازن.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كالآتي:

- **الإطار النظري للضرائب؛**
- **التنظيم الفني للضرائب؛**
- **ماهية النظام الضريبي؛**
- **الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية.**

المبحث الأول: الإطار النظري للضرائب

تمثل الضرائب والرسوم أبرز أدوات الأنظمة الضريبية التي تسعى لتحقيق أهداف السياسة المالية، وفي الآونة الأخيرة زاد الاهتمام بالدراسات المتعلقة بالمجالات الضريبية؛ وذلك لجعل كل من السياسة الضريبية والنظام الضريبي يتكيفان مع متغيرات الوضع الاقتصادي.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب

تعتبر الضرائب والرسوم مرآة عاكسة للوضعية الاقتصادية والمالية لكل قطر، والضريبة أيضا هي فن معقد له تقنياته وأدواته الخاصة. ونظرا للأهمية البالغة لهذه الأخيرة فقد تم إعطاء العديد من التعاريف المختلفة للضريبة.

أولا: تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها:" أداء نقدي تفرضه السلطة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بطريقة نهائية ودون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، كما تعتبر أيضا فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها. وتعتبر أحد أهم المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين" [1]

كما عرفت الضريبة على أنها" تلك المدفوعات الإلزامية من طرف الأعوان الاقتصاديين إلى السلطات العامة[2].

بالإضافة إلى أنها " فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة. [3]

أيضا تعرف بأنها: " اقتطاع مالي إلزامي ونهائي، تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة".[4]

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول بأن الضريبة هي اقتطاع نقدي تقتطعه الدولة بشكل نهائي وبشكل إجباري ودون مقابل على عدد من المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو مؤسسات، وذلك حسب قدرة كل مكلف قصد مساهمته في تحقيق الأهداف العامة للدولة.

---

[1]– خالد أمين عبد الله وحامد داود الطلحة، **النظم الضريبية**، دار وائل، الأردن، 2015، ص:12.

[2] – Franck Waserman, **Les Finances Publiques** , 8eme edition,, La Documentation Française,Paris, 2016, p :33.

[3]– أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص ص: 126-127.

[4]– حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:8.

ثانيا: خصائص الضرائب

تتميز الضرائب بجملة من الخصائص تجعلها تتميز عن باقي الاقتطاعات، من بينها ما يلي:

1 -**الضريبة مبلغ من المال:** ويقصد بأنها اقتطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين . وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال.[1]

2 -**الضريبة تفرض بصورة جبرية:** أي أنها تفرض على المكلفين بحكم القانون، ولا يخيرون في أدائها ولا في كيفية دفعها وموعدها وإذا امتنعوا عن دفعها طواعية حصلت منهم بصورة جبرية.[2]

3 -**الضريبة فريضة تحددها الدولة:** وذلك بهدف المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، دون التقيد بكونها ثمنا أو مقابلا لمنفعة أو بكونها تكون وفقا لمقدرة المكلف بها.[3]

4 -**تدفع الضريبة دون مقابل:** أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة.[4]

ثالثا: الفرق بين الضريبة والرسم

يمكن التمييز بين الرسم والضريبة من خلال مايلي: [5]

1 -الضريبة فريضة إجبارية يلزم الفرد بدفعها، أما الرسم فيستطيع الفرد عدم دفعه إذا استغنى على الخدمة التي يفرض عليها الرسم.

2 -الضريبة تتكرر بصفة دورية مع وجود سببها، أما الرسم فيتكرر كلما طلبت الخدمة.

3 -النفع العام كامل في الضريبة ولا يعود على دافعها بنفع خاص، لكن الرسم يتخلله نوع من النفع الخاص.

المطلب الثاني: قواعد فرض الضريبة

إن فرض الضرائب تحكمه مجموعة من القواعد، تلتزم بها الدولة عند قيامها بفرض الضريبة بهدف التخفيف من حدة الضرائب وجعلها مستساغة ومقبولة من طرف المكلفين. والإخلال بها يعتبر تعسفا في استعمال الدولة لحقها في فرض الضرائب.

---

[1]- سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000، ص115.

[2]- جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل، الأردن، 2010، ص:84.

[3]- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 1993، ص: 86.

[4]- حميد بوزيدة، **مرجع سابق**، ص: 8.

[5]- عدلي البابلي، **المالية العامة والنظم الضريبية**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009، ص: 107.

أولا: قاعدة العدالة

مضمون هذه القاعدة أنه يجب على الدولة عند فرض الضرائب أن تراعي تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد، أي أن يساهم كل فرد في التكاليف والأعباء بما يتماشى مع قدرته على الدفع. وقد ذهب فقهاء المالية إلى القول بأن السعر النسبي هو الذي يضمن تحقيق العدالة بين المكلفين، حيث تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة واحدة بشكل دائم. أما في مرحلة لاحقة فقد نادى الفقهاء بفكرة التصاعد الضريبي، حيث تفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي.[1]

ثانيا: قاعدة اليقين

يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك المحددة بوضوح، أي أن تكون معينة وصريحة وغير مفروضة بصورة كيفية، فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح. وتعني هذه القاعدة أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزاماته ومن ثم تكون له القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة.[2]

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع

يقصد بهذه القاعدة أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للمكلف. وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبء الضريبة.[3] كما تعني هذه القاعدة أن تحصل الضريبة في الفترة وحسب النمط الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة.[4] تسعى قاعدة الملائمة في تخفيف وقع دفع الضريبة على المكلف، وعليه يجب أن تجنى الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل الخاضع لها كأن تجبى الضرائب المفروضة على الاستغلال الزراعي بعد جني وبيع المحصول مباشرة، وذلك حتى يسهل على المكلف دفع الضريبة في ظروف ملائمة وبأقل تضحية ممكنة في السيولة المتوفرة لديه.[5]

رابعا: قاعدة الاقتصاد في التحصيل

تعني هذه القاعدة عند آدم سميث الاقتصاد في تكلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد تكلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة. ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجابية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير محلها، وأن يتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل

---

[1]- زهير أحمد قدورة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته**، دار وائل، الأردن، 2012، ص:104.

[2]- عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، الأردن، 2007، ص ص: 96-97.

[3]- حميد بوزيدة، **مرجع سابق**، ص:10.

[4]- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 189.

[5]- محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 8.

خزانة الدولة. فكل زيادة في تكلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبئا لا تقابله زيادة في الإيرادات. وعليه فإن قاعدة الاقتصاد في التحصيل تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها وارتفاع وغزارة حصيلتها.[1]

إن كافة القواعد التي تبنى على أساسها الضريبة تهدف بشكل واضح إلى تحقيق كل من العدالة والمساواة الضريبية بين المكلفين وكذا الموازاة بين الأوعية الضريبية وطرق تحصيلها.

المطلب الثالث: تصنيفات الضريبة

إن اختلاف وتنوع مفهوم الضريبة بشكل عام أنتج تنوعا في مكونات الأنظمة الضريبية، لذا فقد أصبح من الضروري تصنيف الضرائب في مجموعات متجانسة وحسب معايير محددة وهذا التنويع بغرض تحقيق أهداف الأنظمة الضريبية.

أولا: التصنيف التقني

حسب هذا التصنيف يمكن تقسيم الضرائب حسب مجموعة من المعايير أهمها:[2]

1 - **من حيث نقل العبء الضريبي:** وحسب هذا المعيار يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب:

- **ضرائب مباشرة:** وهي ضرائب تورد إلى الخزينة العمومية من قبل المكلف بها، بمعنى أن العبء الضريبي يستقر على المكلف بها، ولا يستطيع تحميل عبئها على طرف آخر مهما كانت صفته؛
- **ضرائب غير مباشرة:** وفي هذا النوع ينتقل العبء الضريبي من المكلفين بها قانونيا إلى المستهلك الأخير، ويلعب المكلف قانونيا دور الوسيط بين الخزينة والمستهلك.

2 - **من حيث المادة الخاضعة للضريبة:** وتصنف الضرائب حسب هذا المعيار إلى مايلي:

- **الضرائب على الأموال:** إن أساس هذه الضرائب هو ما يملكه الشخص، وليس الشخص في حد ذاته وهذا الأخير قد يملك دخلا أو رأس مال أو كليهما، وبالتالي فإن أساس فرض هذا النوع من الضرائب هو الدخل أو رأس المال؛
- **الضرائب على الأشخاص:** وفي هذا النوع تفرض الضرائب على الأشخاص المقيمين في إقليم معين، كما تدفع حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص، ويطلق عليها في النظام الإسلامي الجزية.

3 - **من حيث المصدر:** وفق هذا المعيار نميز بين نوعين من الضرائب:

---

[1]- عبد الحميد عفيف، **دور السياسة الضريبية في تحسين بعض المؤشرات الاجتماعية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2000-2014)**، مجلة دراسات جبائية، العدد 5، 2015، ص: 238.

[2]- عبد الحميد عفيف، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2014، ص ص:9-10.

- **نظام الضرائب المتعددة:** هذا النظام يعتمد على تخصيص ضريبة لكل نشاط، ونتيجة لهذا النوع نجد أنواع مختلفة ومتعددة من الضرائب باختلاف وتعدد الأنشطة؛
- **نظام الضريبة الوحيدة:** وفق هذا النظام يتم تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها (تجارية أو صناعية أو زراعية...) وإخضاعها إلى ضريبة واحدة.

ثانيا: التصنيف الاقتصادي

حسب هذا التصنيف يمكن التمييز بين الضرائب التالية:

1 - **الضرائب على رأس المال :** إن الضرائب على رأس المال تستحق تحليلا خاصا، وذلك لكونها تمثل موضوعا واسعا جدا، لأن العديد من العناصر توضع تحت اسم رأس المال سواء كان ماديا كالآلات والمباني التي تستعمل في الإنتاج أو كان رأس مال مالي. وبالتالي فإن الضرائب المفروضة على رأس المال تنطوي في الواقع على الضرائب على الأسهم، الضرائب على الثروة، الضرائب على التركات وكذا ضرائب الأملاك.[1]

2 - **الضرائب على الدخل:** تعتبر الضريبة على الدخل بمثابة العمود الفقري للنظام الضريبي في العديد من البلدان لأنها تحقق معظم الإيرادات، كما أن عائداتها في البلدان المتقدمة تمثل نحو ربع العبء الضريبي.[2] فهي ضريبة تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على الدخل الإجمالي) وكذا دخل الأشخاص المعنويين (الضريبة على أرباح الشركات). [3] ونظرا لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة عليه ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا. كما قد يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي، ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الإجمالي، ومن مزايا هذه الضريبة البساطة والسهولة في تحديد السعر الضريبي، بالإضافة إلى قلة نفقاتها بالنسبة لإدارة الضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة.[4]

---

[1] – Bernard Salanié, **The Economics of Taxation**, translation by the Massachusetts institute of the technology, The MIT press, United States of America, 2003, p:132.

[2] – Ana Corbacho and others, **more than revenue –taxation as a developmant tool**, palagrave macmillan, United States of America, 2013, p:115.

[3]– عبد الكريم بريشي، **دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014، ص:80.

[4]– مبروكة حجار، **أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص:17.

3 - **الضرائب على الاستهلاك:** تختلف الأنظمة الضريبية فيما بينها من حيث اختيار أنواع الضرائب التي تفرض على الاستهلاك، والأمر يتوقف على مدى حاجة الدولة إلى المال أو كونها تسعى لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من خلال فرض الضريبة على الاستهلاك .[1]

4 - **الضرائب على التداول:** يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة على انتقال الأموال بين الأفراد ويطلق عليها اسم الضرائب على التداول، ومن أمثلة هذه الضرائب نجد ضريبة الطابع والضريبة على التسجيل، ويطلق عليهما بصورة خاطئة رسوم، وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه دون قصد، فهي لا تعد رسوما لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له بل تفرض على واقعة تداول الأموال .[2]

إن الضريبة هي من أهم الأدوات التي تستخدمها الدول لرفع إيراداتها المالية، فهي تلجأ إليها لضبط وتوجيه الأوضاع الاقتصادية سعيا منها لتحقيق أهداف السياسة الضريبية ومن ثم أهداف السياسة المالية. فالضرائب وإن كانت تفرض على أوعية مختلفة وبمعدلات متباينة إلا أنها تساهم بشكل كبير في تعبئة الموارد العامة للدولة.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب

إن عملية فرض الضرائب تخضع لمجموعة من المبادئ العامة التي تحكم وتنظم كافة الإجراءات والوضعيات المتعلقة بسلوك الدولة وسلطتها في فرض الضرائب وأساليب جبايتها، إذ أن المشرع يكون مجبرا أولا على تحديد المال الذي ستفرض عليه الضريبة، الأمر الذي يسهل عليه تحديد معدل لهذه الأخيرة. وقد تنجر على هذه الخطوات مجموعة من المشاكل من شأنها أن تؤثر في أسلوب فرض أو تحصيل الضرائب.

المطلب الأول: ربط الضريبة

يتضمن ربط الضريبة تحديد وتقدير وعاء الضريبة، وذلك حتى تتضح قيمة المبلغ الذي يلتزم المكلف بدفعه. وحتى يتم ربط الضريبة لابد أيضا من توفر الواقعة المنشئة لها، ووضع معدل يتناسب معها بالإضافة لوضع طرق مختلفة لتحصيل الضرائب حسب ما يتوافق مع قواعد فرضها.

أولا: تحديد المادة الخاضعة للضريبة

إن أساس تحديد القاعدة الضريبية هو تحديد المواد الخاضعة للضريبة وتقييمها وهذا ما يتطلب تحديد الحدث المنشئ للضريبة، كما تمثل المادة الخاضعة للضريبة العنصر الاقتصادي الذي يعتبر مصدر الضريبة، ويتيح تقييمه إنشاء القاعدة الخاضعة للضريبة وهي المبلغ الذي سيطبق عليه معدل الضريبة، على

[1] – زهير أحمد قدورة، **مرجع سابق**، ص:118.

[2] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، **مرجع سابق**، ص: 288.

سبيل المثال قد يكون صافي الدخل هو المادة الخاضعة للضريبة التي يطبق عليها المعدل. كما يحدد التشريع الضريبي في كثير من الأحيان أساليب تحديد المادة الخاضعة للضريبة. [1] كما أن تحديد المادة الخاضعة للضريبة يشمل أسلوبين هما التحديد الكيفي والتحديد الكمي لوعاء الضريبة، أما الأول فيتمثل في تحديد المادة التي تخضع لها أو المحل الذي تفترض عليه، وقد يكون الوعاء شخصا أو مالا. [2] أما فيما يتعلق بالتحديد الكمي لوعاء الضريبة فيقصد به تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وقد يكون ذلك حسب الطرق التالية:[3]

1 -**طريقة التقدير الجزافي:** تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض المؤشرات مثل رقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر أو القيمة الإيجارية التي تعد مؤشرا لتحديد دخل صاحب العقار.

2 -**طريقة المظاهر الخارجية:** حسب هذه الطريقة تعتمد الإدارة الضريبية على بعض المظاهر التي تتعلق بالمكلف، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله، وعدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخرى.

3 -**طريقة التقدير المباشر:** تمثل هذه الطريقة أكثر الطرق التي بإمكانها أن تحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق الأخرى إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة وذلك إما بواسطة تصريح المكلف أو تصريح الغير أو بواسطة الإدارة الضريبية.

ثانيا: تحديد الحادثة المنشئة للضريبة

إن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص ما لمجرد صدور قانون الضريبة وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالحادثة المنشئة للضريبة، والتي تتمثل في الحصول على الدخل في نهاية السنة المالية بالنسبة للضريبة على الدخل، وتملك رأس المال الخاضع للضريبة بالنسبة للضريبة على رأس المال، وعبور السلعة للحدود بالنسبة للضريبة الجمركية. كما أن تحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الناحية القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي يبدأ فيها تحقق الحادثة المنشئة، كما أن الدولة تستمر بتخصيص دين الضريبة على أساس السعر الذي كان سائدا وقت تحقق الحادثة المنشئة.[4]

[1] – Emmanuel Disle et Jacques Saraf, **Droit Fiscal**, dunod, France, 2006, p :7.

[2]– زهير أحمد قدورة، **مرجع سابق**، ص:105.

[3]– محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، **مرجع سابق**، ص ص: 297–300.

[4]– عادل فليح العلي، **مرجع سابق**، ص: 119.

المطلب الثاني: تصفية الضريبة

إن مرحلة تصفية الضريبة تأتي مباشرة بعد مرحلة ربطها، وذلك لبيان نسبة أو مقدار المبلغ الذي سيفرض على المكلف بالضريبة ويكون مجبرا على دفعه. إذ في هذه المرحلة يتم احتساب الدين الضريبي بتطبيق نسبة معينة على المادة الخاضعة للضريبة.

يمثل سعر الضريبة المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي. وهذا يعني أن سعر الضريبة يرتبط بالمادة الخاضعة لها إما بنسبة محددة من قيمة الوعاء الضريبي أو بسعر ثابت.[1] كما أن المشرع يقوم بتحديد سعر الضريبة سلفا فهو إما أن يفرض السعر بشكل نسبي وإما أن يفرضه بأسلوب تصاعدي.[2] وهذا يجعلنا نميز بين نظامين وهما :

أولا: الضرائب النسبية

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، كأن تفرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 30 بالمائة وأن يفرض الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 بالمائة.[3] ويعتبر هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق بالنسبة لإدارة الضرائب، أو بالنسبة للمؤسسات في حساب ضرائبها. كما أنه يعامل جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع، فمثلا إذا فرضنا أن المعدل الضريبي ثابت وقدره 10 بالمائة، وأن دخل الشخص الأول يساوي 10.000 وحدة نقدية ودخل الشخص الثاني 20.000 وحدة نقدية. وبالتالي فإن مبلغ الضريبة الذي سيدفعه الخص الأول يساوي:

(10.000*10%) =1000 وحدة نقدية، ومبلغ الضريبة الذي سيدفعه الشخص الثاني يساوي:

(20.000*10%)= 2000 وحدة نقدية

نلاحظ أن أسلوب الضريبة النسبية لم يفرق بين الشخصين، بل عاملهما معاملة واحدة ولهذا السبب وجهت العديد من الانتقادات لهذا الأسلوب لكونه يحقق عدالة ظاهرية فقط حيث أن العدالة الضريبية تتحقق عندما يتساوى المكلفون في التضحية وبناء على هذا الانتقادات ظهر أسلوب الضريبة التصاعدية.[4]

[1]- رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص: 40.

[2]- زهير أحمد قدورة، **مرجع سابق**، ص:106.

[3]- نصيرة بوعون يحياوي، **الضرائب الوطنية والدولية**، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص: 21.

[4]- مبروكة حجار، **مرجع سابق**، ص:14.

ثانيا: الضرائب التصاعدية

يقصد بالضريبة التصاعدية تلك الضريبة التي تفرض بمعدلات متصاعدة تبعا لتصاعد المادة الخاضعة للضريبة، فمثلا تفرض ضريبة بمعدل 10 بالمئة على دخل يقدر بـ 70.000 وحدة نقدية، بينما تفرض بمعدل 15 بالمئة على دخل بقدر بـ 100.000 وحدة نقدية ويستند تبرير الضريبة التصاعدية على وفرتها المالية وعدالتها في توزيع العبء الضريبي وآثارها الاقتصادية الإيجابية.[1] وتأخذ الضريبة التصاعدية الشكلين التاليين:

1 -**التصاعد بالطبقات** : وتعني أن يقسم وعاء الضريبة على عدة طبقات ويحدد لكل طبقة سعر ضريبة معين.[2] كما في المثال التالي:

الجدول رقم01 : سلم الضريبة التصاعدية بالطبقات

الطبقات	حجم الوعاء الخاضع للضريبة (الدخل)	سعر الضريبة
الطبقة الأولى	أقل أو تساوي 1000 وحدة نقدية	5 بالمئة
الطبقة الثانية	أقل أو تساوي 2000 وحدة نقدية	15 بالمئة
الطبقة الثالثة	أقل أو تساوي 3000 وحدة نقدية	25 بالمئة
الطبقة الرابعة	أكثر من 3000 وحدة نقدية	40 بالمئة

المصدر: عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير، الأردن، 2011، ص: 55.

تبعا لهذا المنطلق يجد كل مكلف بالضريبة أن دخله ينتمي لإحدى الطبقات، وبالتالي سيدفع النصيب المقدر لهذه الطبقة، كما يعاب على هذا الشكل أنه لا ينسجم مع فكرة العدالة الضريبية إذ أن الدخول المتدنية مهما كان حجمها غير معفاة من الضريبة.[3]

2 -**التصاعد بالشرائح:** في هذه الحالة ينقسم الدخل إلى عدة شرائح، ويطبق المعدل بنسب مختلفة حيث تتغير هذه الأخيرة عند التحول من فئة إلى أخرى. [4] و قد تكون الشرائح متساوية أو غير متساوية ويطبق على كل قسم منها سعر خاص يزداد بازدياد الأموال، ومثل هذا التقسيم يؤدي إلى أن مجموع الدخل لا يخضع لسعر واحد فقط وإنما لأسعار متعددة تبعا لتعدد الأقسام التي شملها الدخل ويلاحظ أن سعر الضريبة على الشريحة الأخيرة لا يصل إلى 100 بالمئة مهما بلغت الأموال الخاضعة للضريبة.[5] ومثال ذلك كأن يتم فرض الضريبة على الدخل كما يلي:

---

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 142.

[2]- سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة، العراق، 2011، ص: 143.

[3] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير، الأردن، 2011، ص: 55

[4] -Raymond Muzellec, **Finances Publiques**, dalloz, 15eme édition, 2009, p :576.

[5]- فتحي أحمد ذياب، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الرضوان، الأردن، 2013، ص: 149.

الجدول رقم 02: سلم الضريبة التصاعدية بالشرائح

ترتيب الشريحة	الدخل	معدل الضريبة
الشريحة الأولى	من 0 إلى 10.000وحدة نقدية	5 بالمئة
الشريحة الثانية	من 10.001إلى 20.000وحدة نقدية	10 بالمئة
الشريحة الثالثة	من 20.001إلى 50.000 وحدة نقدية	20 بالمئة
الشريحة الرابعة	من 50.001إلى 69.500 وحدة نقدية	30 بالمئة

المصدر: محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص:85.

في هذه الطريقة يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين ويرتفع المعدل بارتفاع الشرائح، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي بل يقسم إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة.[1]

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

إن آخر مرحلة يمر بها التنظيم الفني للضرائب هي مرحلة تحصيل أو جباية الضريبة من المكلفين بها حيث أن هذه المرحلة تعد من أهم المراحل، وذلك لكونها تمثل مجموع الإجراءات التي بمقتضاها تنتقل الضريبة من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة، وقد يأخذ تحصيل الضريبة أشكالا مختلفة حسب طبيعة الضريبة والمادة التي تخضع لها.

أولا: توقيت تحصيل الضريبة

يستلزم على الدولة على مدار السنة أن تضع تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات، وإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة، فإن الأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعمليات تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة وما يستلزمه من إقرارات ومراجعات. هذه الضرائب تحدد لها فترة زمنية معينة من السنة تحصل فيها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة، فتزيد عن الحاجة في بعض الفترات وتقل في فترات أخرى. من أجل هذا وجب تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تفادي التقلبات في الإيرادات وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإنفاق على مدار السنة كما يستحسن أن تحصل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف.[2]

[1]– محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص:85

[2]– عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق**، ص: 16-17.

ثانيا: طرق تحصيل الضريبة

قد يتغير أسلوب تحصيل الضريبة بتغير طبيعتها أو بتغير النظام الضريبي، ومن أهم طرق تحصيل الضريبة ما يلي:

1 -**التوريد المباشر:** بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة المالية من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته، كما هو الحال بالنسبة لبعض الضرائب المباشرة.[1]

2 -**الأقساط المقدمة:** تقوم هذه الطريقة على أن يدفع المكلف أقساطا دورية قد تكون شهرية أو فصلية، وتكون هذه الأقساط بحسب تقدير المكلف لما ستكون عليه قيمة الضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار ما دفعه في السنوات السابقة. وفي نهاية السنة وبعد تحديد القيمة الدقيقة لمقدار الضريبة تجرى عملية المقاصة بين إدارة الضرائب والمكلف، ليقوم باستكمال ما عليه من دين أو يسترجع المبالغ الزائدة أو يحول رصيدها للسنة اللاحقة.[2]

3 -**الحجز عند المنبع:** وفقا لهذا الأسلوب يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معينا خلاف المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى خزانة الدولة. ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب في جميع أنواع الضرائب، بل لا بد وأن يكون بين الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف بالضريبة علاقة ما بحيث يترتب عليها أن يصبح المكلف دائنا لهذا الشخص.[3]

إن وضع الأوعية والمعدلات الضريبية لابد أن يخضع لقواعد العدالة الضريبية، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين بالضريبة. ويتجلى ذلك من خلال التشريع الضريبي وطبيعة الضرائب وحجم الأوعية التي تفرض عليها الضريبة.

المبحث الثالث: ماهية النظام الضريبي

إن تجمع العناصر القانونية، الاقتصادية والفنية يؤدي إلى قيام نظام ضريبي يسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية وأهداف السلطات العامة. فلا يمكن وضع نظام ضريبي بصورة عشوائية، بل يتم ذلك بعد إجراء دراسات للواقع الاجتماعي والاقتصادي وذلك لجعل النظام الضريبي يتكيف مع الأحوال السائدة في المجتمع.

[1] – محمد طاقة وهدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2010، ص: 113.

[2] – فاتح الكفيف، **أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، العدد 12، ديسمبر 2015،ص:117.

[3] – حامد عبد المجيد وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 114

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

يتميز النظام الضريبي بتنوع في المفاهيم، فمنها ما يرتبط بالمفهوم الضيق المتعلق بجملة القواعد الفنية للضريبة أو ما يرتبط بالمفهوم الواسع المتعلق بمجموع العناصر الاقتصادية والإيديولوجية فالنظام الضريبي يعبر عن كافة الآليات والأدوات التي من شأنها تطبيق السياسة الضريبية.

أولا: تعريف النظام الضريبي

يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقق أهداف السياسة الضريبية* التي ارتضاها ذلك المجتمع، كما أنه يمثل مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها. [1]

وقد يعرف النظام الضريبي بأنه مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تركيبها معا إلى كيان ضريبي، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية . [2]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف النظام الضريبي كما يلي: النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المفروضة في مجتمع معين، والتي تشكل أحد أوجه النظام الاقتصادي السائد وأحد أهم أدوات السياسة الضريبية المرتبطة بالواقع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

ثانيا: خصائص النظام الضريبي

للنظام الضريبي جملة من الخصائص من بينها:[3]

1 -أن يتميز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي؛
2 -أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وأسعارها المرتفعة؛
3 -أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة، وذلك بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته؛

*السياسة الضريبية: هي كل القوانين والتعليمات والإجراءات التي تعتمدها الدولة لتنظيم النشاط الضريبي وجعله منسجما مع توجهات السياسة الاقتصادية.

[1] – بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد12، 2012، ص:137.

[2] – لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص: 28.

[3] – رحمة نابتي، **مرجع سابق**، ص:07.

4- أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها؛

5- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف تحقيق المصلحة العامة.

المطلب الثاني: محددات النظام الضريبي

إن النظام الضريبي ما هو إلا جزء من النظام الاقتصادي، حيث يمكن لهذا الأخير التأثير على قرار اختيار النظام الضريبي ومكوناته وبالتالي فهو يتأثر بكافة الأنظمة السائدة، سواء السياسية والاجتماعية وغيرها من الأنظمة.

أولا: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي

إن علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء بالكل، أي أن النظام الضريبي لا ينشأ في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي معين، ويقتضي هذا الأمر أن يكون النظام الضريبي انعكاسا للنظام الاقتصادي لكونه يختلف من دولة لأخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة الواحدة. ويترتب على كون النظام الضريبي جزء من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتوافق السياسة الضريبية مع مختلف أشكال السياسة الضريبية، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للضبط الاقتصادي.[1]

ثانيا: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي

يتأثر النظام الضريبي بالواقع السياسي وذلك لكون النظام السياسي بإمكانه التأثير على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي لتحقيقها، كما أن العبء الضريبي يختلف في دولة ديمقراطية متعددة الأحزاب عن العبء الضريبي في دولة غير ديمقراطية لا يسمح فيها بتبادل السلطة. فقد تضطر بعض الدول وفي بعض الأحيان إلى زيادة الموارد المالية لتغطية برامج الإنفاق الحكومية غير الرشيدة، وبقدر ما يتأثر النظام الضريبي بالواقع السياسي فإنه يتأثر كذلك بتطبيق العلاقات السياسية بين الدول، إذ أن وجود علاقات سياسية متميزة بين مجموعة من الدول تجعلها تتعامل فيما بينها بمعاملة ضريبية تتسم بالفعالية كتوحيد السياسة الضريبية كما هو الحال في دول الاتحاد الأوروبي.[2]

[1]- ناصر مراد، **مرجع سابق**، ص:39.

[2]- بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص:15.

المطلب الثالث: الضغط الضريبي

إن عملية فرض الضرائب ينتج عنها تأثير واضح على بعض المتغيرات الكلية، كالادخار والإنتاج والاستهلاك. لذا يعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية التي تستخدم في تحديد مقدار تأثير الاقتطاعات الضريبية على بعض المقادير الاقتصادية الكلية وأيضا لتقييم مردودية النظام الضريبي.

أولا: تعريف الضغط الضريبي

يعرف الضغط الضريبي بأنه" مقياس لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والناتج الداخلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (O.E.C.D)* والبعض مستوى الجباية وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري. والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني" [1] كما يعرف الضغط الضريبي بأنه" العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدول في حد ذاتها"[2]

من خلال ما سبق يمكن تعريف الضغط الضريبي بأنه نسبة الاقتطاع الضريبي إلى بعض المتغيرات الكلية التي تتمثل عادة في الدخل، وهو يعبر عن مدى مشاركة المجتمع في تحمل العبء الضريبي. كما قد يكون الضغط الضريبي كليا أو فرديا.

ثانيا: معدل الضغط الضريبي

يمكن التعبير عن الضغط الضريبي من خلال العلاقة بين المتغير الضريبي والمجمعات الاقتصادية الكلية التي ترتبط به، وتتخذ هذه العلاقة عدة أشكال حسب طبيعة الهيكل الضريبي من جهة وطريقة حساب المجمع الكلي من جهة أخرى.[3] ويتم حساب معدل الضغط الضريبي و تحديد دلالاته كما يلي: [4]

معدل الضغط الضريبي= مجموع الاقتطاعات الضريبية / الناتج المحلي الخام

ويمكن استبدال الناتج المحلي الخام بالناتج الوطني الخام حسب الحالة، كما يستخدم معدل الضغط الضريبي في مجموعة من القراءات والتحليلات الاقتصادية أبرزها:

---

[1]- حميد بوزيدة، **الضغط الضريبي في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 4، جوان 2006، ص: 282.

[2]- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، **مرجع سابق**، ص:325.

[3]- علي عزوز، **الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص: 50.

[4]- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، **مرجع سابق**، ص ص:82-84.

*OECD :Organisation for Economic Co-operation and Development.

1 يعبر عن حجم الثقل الذي تحدثه الاقتطاعات الإجبارية على الأفراد، الأعوان الاقتصاديين والاقتصاد ككل؛

2 يعبر عن طريقة توزيع الثروة المستحدثة في الاقتصاد بين الدولة وبين باقي الأعوان الاقتصاديين إلا أن المعدل لا يمكنه أن يعكس حجم القيود الضريبية التي تمارسها السلطات العمومية على الأفراد؛

3 يعبر عن حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد، وذلك لأن أسلوب التمويل الأساسي والمفضل لدى الحكومات هو التمويل الضريبي.

ثالثا: معدل الضغط الضريبي الأمثل ومنحنى لافر

إن معدل الضغط الضريبي الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها حيث أن التغير الذي يطرأ على حصيلة الضرائب نتيجة لفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القديمة ينتج عنه زيادة في معدل الضغط الضريبي السائد، فإذا ترتب عن ذلك زيادة في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه يعني ذلك بأن الضغط الضريبي لم يصل إلى حده الأقصى، وأنه بمقدور المؤسسات والأفراد تحمل المزيد من الأعباء الضريبية. أما إذا حدث العكس أي أنه ترتب عن رفع معدل الضغط الضريبي انخفاض في قيمة الحصيلة الكلية للضرائب، فإن ذلك مؤشر على أن معدل الضغط الضريبي قد تجاوز حده الأمثل.[1] وقد حدد الأسترالي كولن كلارك (Colin Clarek) مستوى الضغط الضريبي الأمثل بـ 25 بالمئة، في حين نادى اقتصاديون آخرون بألا تتجاوز نسبته 10 بالمئة.[2]

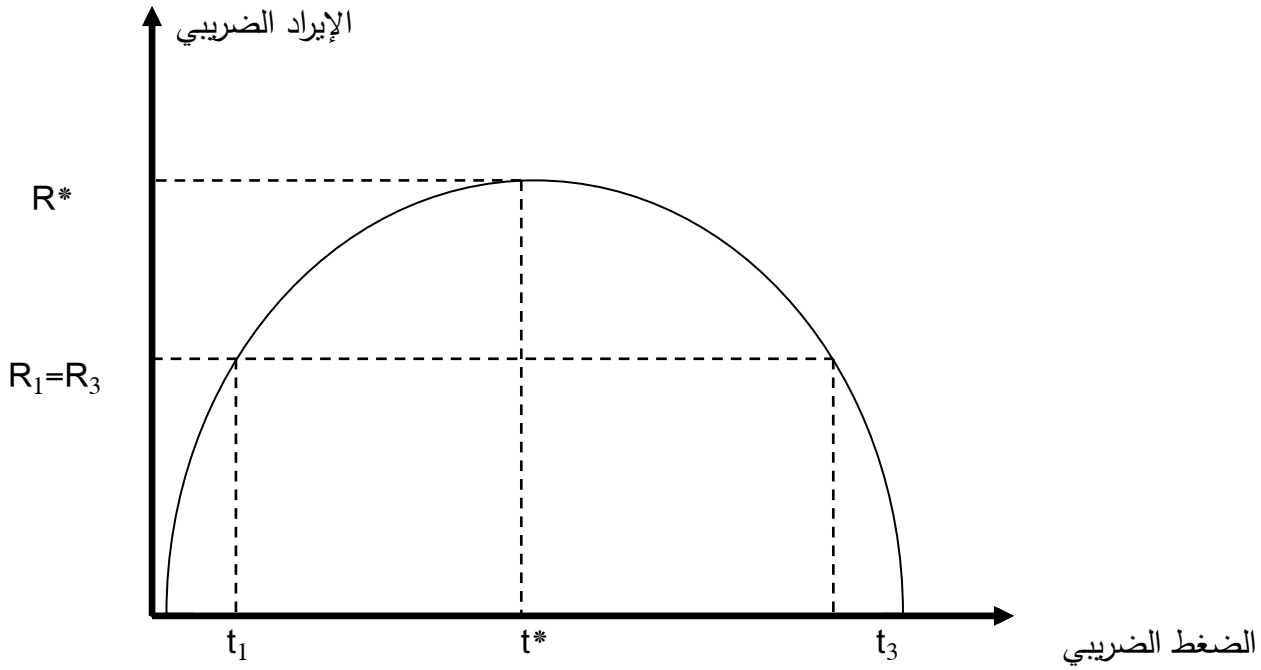
لقد أدرك ابن خلدون منذ القديم، أن التوسع في الضريبة يمكن أن يدفع إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية وهو ما يغري الحكام برفع معدلات الاقتطاع لجبر ما نقص من الحصيلة، وقد تنبه بعده الاقتصادي آرثر لافر (Arthur Laffer) إلى ذلك فحاول إبرازه عن طريق المنحنى الذي عرف بإسمه ومفاده أن كثرة الضريبة تقتل الضريبة.[3]

[1]- علي عزوز، **مرجع سابق**، ص ص:59-60.

[2]- شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010، ص ص: 65-66.

[3]- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، **مرجع سابق**، ص:86.

الشكل رقم 01: منحنى لافر



المصدر: عبد الكريم قندوز وبن علي بلعزوز، **مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون و لافر**، مجلة دراسات اقتصادية إسلامية، المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب، العدد 2، 2006، ص:147.

نلاحظ من خلال الشكل أنه في النقطة t* والتي تمثل معدل الضغط الضريبي الأمثل يكون الإيراد الضريبي في أقصى حدوده أي عند النقطة R*، إلا أن الزيادة في معدل الضغط الضريبي إلى النقطة t_3 ينتج عنه انخفاض في الايراد الضريبي إلى النقطة R_3. ولقد كان هذا المنحنى حجة كافية لدى اقتصاديي العرض* في دعوتهم إلى تخفيض الضرائب، كما يوضح أن هناك حدودا مثلى للضغط الضريبي يؤدي تجاوزها إلى انخفاض الحصيلة الضريبية.[1]

المطلب الرابع: مشاكل النظام الضريبي

يواجه النظام الضريبي مجموعة من المشاكل والمعيقات التي من شأنها أن تحد من فعاليته. حيث أن هذه المعيقات قد تقلص أهمية ودور النظام الضريبي وتهدد وجوده، ومن بين هذه المعيقات نجد كلا من التهرب والازدواج الضريبي واللذان قد يكونان على المستوى المحلي أو الدولي.

[1]- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، **مرجع سابق**، ص:87.

*اقتصاديو العرض: وهم رواد مدرسة الاقتصاد الكلي التي ترى بأن النمو الاقتصادي يمكن أن يتحقق بشكل أكثر فعالية عن طريق خفض الحواجز بين الأفراد و الإنتاج (العرض).

أولا: التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بأنه" تلك الحالة التي يقوم فيها الشخص بالغش في دفعه للضرائب، أي دفع من ما هو مكلف به، ويعتبر التهرب من دفع الضرائب جريمة يعاقب عليها القانون وذلك عند ارتكاب عمل علني يفضي إلى التهرب من الضريبة" [1] كما يعرف التهرب الضريبي بأنه" كل ما يخالف قانون الضرائب فهو جريمة ضد القانون من أجل الهرب من دفع الضريبة أو تقليل مبلغها"[2]

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه" تخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا أو جزئيا وأنه محاولة للتخلص من الضريبة وعدم الالتزام بها"[3]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه محاولة المكلف بالضريبة التخلص من دفع مستحقاته الجبائية إما بالغش، وذلك عن طريق تخفيض هذه المستحقات بطرق غير شرعية أو عن طريق التجنب الضريبي.

ثانيا: الازدواج الضريبي

يعرف علماء المالية الازدواج الضريبي بأنه "عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد."[4] كما يعرف الازدواج الضريبي بأنه "خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه وعن المدة نفسها."[5]

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه فرض ضريبة من نفس النوع وعلى المكلف ذاته وخلال فترة زمنية واحدة، أي أنه عملية فرض الضرائب التي تتحقق فيها وحدة الشخص الخاضع للضريبة و وحدة الضريبة المفروضة و وحدة الوعاء الخاضع لها.

كما أن للازدواج الضريبي جملة من الشروط الواجب استيفاءها حتى يتحقق الازدواج وهي كما يلي:[6]

---

[1] –Joel Slemrod, **The economics of tax evasion**, journal of economics perspectives, American economic association, number 01, 2007,p:26, is available on: darp.lse.ac.uk/papersdb/slemrod_%28jep07%29.pdf,on 26/11/2017,17:30.

[2] – Kamel kharroubi, **Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister, faculté des sciences économiques, gestion et sciences commerciales, université d'oran,2011, p :16.

[3]– عبد القادر مهداوي، **الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، العدد 12، جانفي2015، ص:3.

[4]– نصيرة بوعون يحياوي، **مرجع سابق**، ص:208.

[5]– عادل فليح العلي، **مرجع سابق**، ص: 128.

[6]– محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص ص: 192–196.

1 - **وحدة المكلف بالضريبة:** ويعني أن يكون المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة؛
2 - **وحدة الضريبة المفروضة:** ويقصد بها أن يدفع المكلف نفس الضريبة أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة؛
3 - **وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:** إضافة إلى الشروط السابقة، حتى يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلا للضريبة أكثر من مرة واحدة، أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا؛
4 - **وحدة الفترة المفروضة عليها الضريبة:** إن الشرط الأخير لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة الفترة التي تفرض عليها الضريبة، ويعتبر هذا الشرط شرطا مستقلا حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

من خلال ما سبق يتضح أن النظام الضريبي يسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي تضعها الدولة ضمن سياستها المالية. وحتى تتحقق هذه الأهداف تسعى أغلب الحكومات للتنسيق بين أنظمتها الضريبية وبقية الأنظمة القائمة فيها، على غرار النظام السياسي، الاقتصادي والاجتماعي. إذ أن عدم الانسجام بين هذه الأنظمة يؤدي إلى عدم قناعة المكلفين بالنظام الضريبي ومن ثم لجوئهم لتجنب الضرائب عن طريق الغش أو التهرب الضريبي.

المبحث الرابع: الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية

إن التحولات الجوهرية في الأنظمة الاقتصادية للدول النامية تؤدي إلى ضرورة إصلاح العديد من الجزئيات والتي من بينها إصلاح الأنظمة الضريبية كفرض ضرائب جديدة أو إلغاء أخرى. والإصلاحات الضريبية ما هي إلا نتيجة لتطور وتغير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فالإصلاح الضريبي يستهدف تطوير فعالية النظام الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي

أصبح الإصلاح الضريبي ضرورة أساسية لمواكبة التغيرات الاقتصادية، فهو يمثل أحد أهم الآليات التي تجعل السياسة الضريبية تنسجم مع مجمل السياسات العامة في دولة ما، وذلك عن طريق البحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية في إعادة توزيع الدخل والثروة.

أولا: تعريف الإصلاح الجبائي

يعرف الإصلاح الجبائي بأنه" التغير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الجبائي الحقيقي لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بكل بلد."[1]

كما يعرف أيضا بأنه:" إصلاح النظام الضريبي بشكل يجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة فيها ومع حاجة الاقتصاد، وذلك من خلال إدخال ضرائب أكثر تطورا والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة، وإلغاء أنواع الضرائب التي تشوه الاقتصاد واختيار كادر الجهاز الضريبي من الأشخاص المؤهلين علميا وفنيا وأخلاقيا"[2]

يمكن تعريف الإصلاح الجبائي بأنه جملة من التعديلات والتغييرات التي تمس هيكل النظام الضريبي وغالبا ما يكون الغرض منه هو تدارك النقائص وأوجه القصور في النظام الضريبي، ويتم تطبيق الإصلاحات الضريبية عن طريق فرض أنواع جديدة من الضرائب أو إلغاء بعض الضرائب الأخرى.

ثانيا: أهداف الإصلاح الجبائي

ترتبط أهداف الإصلاح الجبائي بالدوافع التي قادت إليه، إلا أن أهداف الإصلاح الضريبي عموما هي: [3]

1 -السعي إلى زيادة الإيرادات؛
2 -السعي إلى تقليص الدعم الخارجي بطريقة هيكلية؛
3 -زيادة الاستثمارات العمومية؛
4 -زيادة كفاءة وشفافية الإدارة العمومية خاصة الإدارة الضريبية؛
5 -السعي إلى زيادة حيادية النظم الضريبية؛
6 -العمل على رفع قدرات الإنتاج عن طريق زيادة حوافز العمل والاستثمار.

المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية

إن إصلاح الأنظمة الضريبية يرتبط بالأوضاع الاقتصادية بشكل عام ومدى تأثرها بالظروف المحيطة بها. حيث أن الإصلاح الضريبي يمثل كل استجابات النظام الضريبي للأحداث والمستجدات على مستوى

[1]- عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق**، ص:104.
[2]- عمار السيد عبد الباسط، **الإصلاح الضريبي**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2013، ص 27.
[3]- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، **مرجع سابق**، ص ص:252-253.

البيئة الضريبية. وأهم أسباب الإصلاح الضريبي تتمثل فيما يلي :[1]

أولا: جمود الأنظمة الضريبية

لا بد وأن يتمتع النظام الضريبي عموما بدرجة معينة من الاستقرار والتي تقتضيها ضرورة المحافظة على استقرار الأنشطة والمعاملات الاقتصادية في المجتمع. إلا أن ذلك لا يعني جمود النظام الضريبي وتحجره وعدم قابليته للتطوير والتحديث، وعليه فإن تطوير النظم الضريبية منوط بمدى ما تتميز به من مرونة عالية تجعلها تعكس الواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي. ويمكن تفسير ظاهرة الجمود الضريبي التي تجعل الضرائب القديمة أفضل من الجديدة على نحو يتعذر معه إصلاح النظم الضريبية القائمة باستقرار المعاملات والعلاقات الاقتصادية.

ثانيا: انتشار أنشطة الاقتصاد غير المنظم

بالإضافة إلى الأسباب السابقة التي تدعوا وبشكل مستمر إلى إصلاح النظام الضريبي، يأتي انتشار أنشطة الاقتصاد غير المنظم ليلعب دورا رئيسيا في إصلاح منظومة النظام الضريبي في دول العالم بشكل عام، فلا توجد دولة في العالم يخلوا اقتصادها من ظاهرة الاقتصاد غير المنظم التي تتمثل أساسا في الأنشطة الاقتصادية غير المسجلة في حسابات الدخل الوطني ولا تعرف عنها السلطات الضريبية شيئا.

ثالثا: ضعف الجهد الضريبي

إن معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفا في جهدها الضريبي، وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية*عن الطاقة الضريبية المحتملة** ومن ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الاختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.[2]

المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الجبائي في الاقتصاديات النامية

إن ندرة الإيرادات الضريبية في الدول النامية تعبر بشكل أو بآخر عن مجموعة من السياسات المتبعة والأنظمة المعقدة التي يتم الاعتماد عليها في هذه الدول، فهذه الندرة ما هي إلا نتيجة لتعقيد الأنظمة الضريبية وعدم كفاءة الجهاز الإداري الضريبي. لذلك فقد وضع صندوق النقد الدولي بعض القضايا التي لابد من معالجتها والتي ترتبط بتحقيق إصلاح ضريبي.

---

[1]- عمار السيد عبد الباسط، **مرجع سابق**، ص ص: 71-84.

* الطاقة الضريبية الفعلية: يقصد بها الحصيلة الضريبية الحقيقية أي التي تحققها الدول في ضوء ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة.

** الطاقة الضريبية المحتملة: هي الحصيلة الضريبية المتوقع تحقيقها.

[2]- حميد بوزيدة، ا **لنظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة(1992-2004)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص:62.

أولا: ترشيد معدل الضريبة

إن من مظاهر ترشيد الضريبة أن يتحقق أفضل توسيع للوعاء الجبائي بما يحقق الحجم الأمثل من التحصيل، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال عملية الترشيد في المعدلات الضريبية، وذلك بتقليل فوارق المعدلات في الهيكل الضريبي. وتتطلب هذه العملية معلومات دقيقة ومسحا دقيقا للمجتمع الضريبي قصد التمييز بين الأوعية المختلفة ويلاحظ أن الدول النامية تشهد نقصا في هذه المعلومات وهذا ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها.[1]

ثانيا: توسيع الأوعية الضريبية

إن توسيع الوعاء الضريبي يتحقق من خلال طريقتين الأولى هي زيادة كفاءة النظام بما يسمح للوصول إلى شرائح لم تكن تغطى في السابق، والثانية هي خلق أدوات جديدة لتشمل أنواعا جديدة من الضرائب البيئية التي يكون الغرض منها هو حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم أو أنواعا جديدة من الضرائب على الدخول والسلع الاستهلاكية. [2] ففي كثير من البلدان النامية كثيرا ما تكون ضرائب الدخل تعادل ضرائب الاستهلاك وفي نفس الوقت فإن ضرائب الدخل والاستهلاك غالبا ما تفرض في الواقع بمعدلات هامشية[3].

ثالثا: إصلاح الجهاز الإداري

تضع السياسة الضريبية كافة قوانين الضريبة وتعمل الإدارة الضريبية على تطبيقها وتنفيذها، أي أن إدارة الضرائب تقوم بترجمة القوانين الضريبية إلى إيرادات ضريبية ويتحقق ذلك من خلال التعليم والتدريب والتأقلم مع المتغيرات البيئية، بإعداد الوصف الوظيفي للعاملين وتوظيف الكفاءات. كما يلعب التقدم التكنولوجي في مجال الإعلام والاتصال دورا مهما في تسهيل انجاز أعمال الجهاز الإداري للضريبة وفعاليته. [4]

إن إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي وفشل النظام الاشتراكي واستمرار أزمة التنمية في الدول النامية، أدت إلى ضرورة توجهها لاقتصاد السوق. وكل هذه التحولات ساهمت في دفع دول العالم الثالث نحو إصلاح أنظمتها الاقتصادية، ومن أهم هذه الإصلاحات كان إصلاح الأنظمة الضريبية وذلك من خلال توسيع

---

[1]- عبد الغني كحلة، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص: 8.

[2]- عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق**، ص: 107.

[3]- Richard M.bird, **tax challenges facing developing countries**, working paper, lecture series of the national institute of public finance and policy, paper N°:9, joseph L.Rotman school of management, university of Toronto,2008,pp:7-8.

[4]- عبد الغني كحلة، **مرجع سابق**، ص:9.

الأوعية الضريبية وخفض أسعارها إضافة إلى تحسين جودة الإدارات الضريبية. كل هذا تفاديا للوقوع في المشاكل المرتبطة بالأنظمة الضريبية.

خلاصة الفصل

لقد تطور مفهوم الضريبة بتطور مفهوم الدولة وبتطور نظامها الاقتصادي وذلك نظرا لكونها أحد أهم الأدوات الأساسية المعتمدة لتغطية النفقات العامة للدولة. والأساس العام لبناء نظام ضريبي، إضافة إلى أنها تفرض طبقا لجملة من القواعد التي وضعها الاقتصادي آدم سميث والتي تجعل من الضرائب أداة لتحقيق أهداف النظام الضريبي والتي هي نفسها أهداف السياسة الضريبية.

يرتبط النظام الضريبي ارتباطا وثيقا بالأنظمة السائدة في بلد ما على غرار النظام الاقتصادي، الاجتماعي والنظام السياسي إذ يعمل على زيادة مستوى التحصيل الضريبي وغزارته وسعيه لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين، كما أن آلية عمل النظام الضريبي تجعله عرضة لأن يتأثر بكافة المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الأمر الذي يجعله يتصف بالمرونة، إلا أن أغلب الحكومات تلجأ في بعض الأحيان لإعادة هيكلة أنظمتها الضريبية وإصلاحها لتدارك النقائص التي تعاني منها هذا الأخيرة وكذا تحديثها بما يتوافق والأوضاع المحيطة بها.

يأتي الإصلاح الضريبي لمعالجة أوجه القصور في الأنظمة الضريبية ولجعلها أكثر فعالية، وأكثر تكيفا مع الأنظمة السائدة في المجتمع دون المساس بدرجة استقرار النظام الضريبي؛ لأن استقرار هذا الأخير يدل بدرجة معينة على استقرار الأوضاع الاقتصادية خلال فترة معينة من الزمن.

الفصل الثاني

تشجيع الاستثمار وعلاقته

بالضرائب

الفصل الثاني: تشجيع الاستثمار وعلاقته بالضرائب

مقدمة الفصل

لقد أصبح يُنظر إلى الاستثمار على أنه أداة للنمو الاقتصادي وعنصر فعال للنهوض بالاقتصاد نظرا لما يحققه من زيادة في الطاقة الإنتاجية واستغلال للموارد، إلا أن إدارة وتوجيه الاستثمارات للوجهة الضرورية تعد العنصر الأهم. إن ارتباط الاستثمار بجملة من الظروف من شأنه أن يجعل من بيئة معينة محفزة أو طاردة للاستثمار فالاستثمار يمثل أداة فعالة لتحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك نتيجة لارتباطه وتأثره بعدة محددات ومتغيرات اقتصادية، سياسة واجتماعية. حيث يمكن للمستثمرين توظيف أموالهم بالشكل المناسب لهم، راجين منها أن تدر عليهم عوائد لا بأس بها خلال العمر الإنتاجي للاستثمار، على أن يأخذ المستثمر بعين الاعتبار عنصر المخاطرة لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري.

إن الضرائب هي من أبرز المتغيرات المؤثرة على الاستثمار وسياساته، وأيضا فهي تساهم في رسم الخطوط العريضة للمناخ الاستثماري، فهي تشكل الأداة التي تتحكم بواسطتها الحكومات في تحديد حجم وطبيعة الاستثمارات المراد جذبها وكذلك القطاعات الموجه إليها الاستثمار.

قد تضطر بعض الحكومات لإصلاح أنظمتها الضريبية إصلاحات جذرية فقط لجعلها أكثر تحفيزا للاستثمار في بعض القطاعات أو لهدف تحقيق نوع من التنسيق بين نظامها الضريبي والأنظمة الضريبية في دول أخرى.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- **ماهية الاستثمار؛**
- **مناخ الاستثمار وسياساته؛**
- **العوامل الجاذبة للاستثمار وعلاقتها بالإصلاحات الجبائية.**

المبحث الأول: ماهية الاستثمار

يمثل الاستثمار أحد أهم الأدوات التي تسعى لتحقيق التنمية الاقتصادية بشتى الأدوات، كما أن لكل استثمار وجهان يتمثل أحدهما في العوائد المتوقعة منه والآخر في المخاطر التي سيتحملها المستثمر. حيث أن القرار الاستثماري يتخذ على أساس التوافق بين عوائد الاستثمار ومخاطره إذ يمكن أن يأخذ عدة أشكال فقد يكون حقيقيا أو ماليا.

المطلب الأول: مفهوم الاستثمار

يشغل موضوع الاستثمار حيزا هاما في كتابات الكثير من الاقتصاديين لما له من أهمية في الواقع الاقتصادي والمالي، حيث يتمثل أساسا في التضحية بالأموال الحاضرة على أمل الحصول على تدفقات نقدية مستقبلية آخذا بعين الاعتبار عنصري الزمن والمخاطر.

أولا: تعريف الاستثمار

يعرف الاستثمار بأنه:" التخلي عن أموال يمتلكها الفرد في لحظة معينة ولفترة معينة من الزمن قد تطول أو تقصر وربطها بأصل أو أكثر من الأصول التي يحتفظ بها لتلك الفترة الزمنية بقصد الحصول على تدفقات مالية مستقبلية تعوضه عن القيمة الحالية لتلك الأموال والنقص المتوقع في قوة تلك الأموال الشرائية بفعل التضخم و المخاطر الناشئة عن احتمال عدم حصول التدفقات المالية المرغوب فيها."[1]

كما يعرف الاستثمار بأنه:" التضحية بإنفاق مالي معين في مقابل عائد متوقع حدوثه في المستقبل وبذلك يصبح هذا العائد المتوقع ممثلا بثمن التضحية والحرمان والانتظار طيلة فترة الاستثمار." [2] وقد يكون الاستثمار إما في المنشآت والمعدات أو في الأسهم والسندات والسلع والعقارات حيث أن المستثمر قد يكون فردا أو حكومة أو شركة.[3]

يعرف الاستثمار أيضا بأنه:"حيازة بعض الأصول التي تشكل جزءا من إنشاء أنشطة جديدة، والتي من المتوقع منها توسيع الطاقة الإنتاجية أو تعيد تأهيلها."[4]

---

[1]- زياد رمضان، **مبادئ الاستثمار المالي والحقيقي**، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2002، ص: 13.

[2]- الزين منصوري، **تشجيع الاستثمار وأثره على التنمية الاقتصادية**، دار الراية، الأردن، 2012، ص:16.

[3] -Frank K. Reilly and Keith C. Brown, **investment analysis and portfolio management**, cengage learning, tenth edition, United States of America, 2012, p:4.

[4] -Hind Ouguenoune, **la politique de promotion et d'attraction de l'investissement direct etranger en algerie**, thèse de doctorat, université paris3- sorbonne nouvelle, France, 2015, p :153.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف الاستثمار بأنه استخدام الأموال الحاضرة وتوظيفها لفترة معينة من الزمن لأغراض مختلفة من بينها إشباع بعض الحاجات الاقتصادية وتحقيق عوائد مستقبلية متوقعة تعود على المستمر بزيادة في رأس المال وزيادة في الأرباح والتدفقات النقدية .

ثانيا: أهمية الاستثمار

تتمثل أهمية الاستثمار على المستوى الوطني فيما يلي:[1]

- زيادة الدخل الوطني للبلاد؛
- خلق فرص عمل جديدة في الاقتصاد الوطني؛
- دعم عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- زيادة الإنتاج ودعم الميزان التجاري وميزان المدفوعات.

ثالثا: أهداف الاستثمار

يعتبر الاستثمار بشكل عام من أكفء طرق توظيف الأموال، ذلك أنه يسعى بالدرجة الأولى لتحقيق غايات وأهداف المستثمر ومن بين أهم أهداف الاستثمار مايلي:[2]

1 **تحقيق تنمية مستمرة في الثروة:** يكون هدف المستثمر تحقيق عائد جاري مقبول مع نسبة زيادة مقبولة في قيمة رأس المال المستثمر، حيث أن المكاسب الرأسمالية التي يمكن الحصول عليها تعتبر هدف المستثمر مضافا إليها العائد المحصل.

2 **حماية الأموال من انخفاض قدرتها الشرائية بسبب التضخم** : يسعى المستثمر إلى تحقيق مكاسب رأسمالية وعوائد جارية تحقق المحافظة على القدرة الشرائية لنقوده المستثمرة.

3 **حماية الدخول من الضرائب:** يكون هدف المستثمر في هذه الحالة الاستفادة من خلال استثماره من المزايا الضريبية التي تمنحا التشريعات والتنظيمات المعمول بها، حيث أنه إذا قام بتوظيفها في غير هذا النوع سيتم إخضاعه لمعدلات ضريبية عالية.

كما يهدف الاستثمار أيضا لتحقيق الأهداف التالية:[3]

[1]– قاسم نايف علوان، **إدارة الاستثمار**، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 33.

[2]– ماجد أحمد عطا الله، **إدارة الاستثمار**، دار أسامة، الأردن، 2011، ص ص:12-13.

[3]– عمر عبو، **الأسواق المالية ودورها في تعزيز أداء صناديق الاستثمار** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016، ص: 4.

4 -**تأمين المستقبل:** عادة ما يقوم الأشخاص الذين بلغوا سنا معينا وهم على أبواب التقاعد لاستثمار ما لديهم من أموال في الأوراق المالية ذات العائد المتوسط المضمون دوريا مع درجة ضعيفة من المخاطر وذلك قصد تأمين مستقبلهم.

5 -**تحقيق أكبر دخل جاري:** يركز المستثمر كل اهتمامه على الاستثمارات التي تحقق أكبر عائد حالي ممكن بغض النظر عن الاعتبارات الأخرى.

6 -**تحقيق تنمية مستمرة في الثروة مع عائد مقبول:** يكون هدف المستثمر هو تحقيق عائد جاري مقبول مع نسبة زيادة مقبولة في قيمة رأس المال المستثمر على الدوام، حيث أن المكاسب الرأسمالية التي يمكن الحصول عليها تعتبر هدف المستثمر مضافا إليها العائد المحصل.

المطلب الثاني: أشكال الاستثمار ومحدداته

تصنف الاستثمارات حسب مجموعة من المعايير المختلفة وذلك نظرا لتعدد أشكال وأنواع الطرق التي يمكن للمستثمر أن يوظف أمواله بواسطتها، والتي يمكن أن تختلف حسب القائم بعملية الاستثمار كما أن له مجموعة من المحددات التي قد تؤثر في اتخاذ القرارات الاستثمارية وفي الاستثمار بشكل عام.

أولا: أشكال الاستثمار

للاستثمار أشكال مختلفة تصنف وفق جملة من المعايير منها:

1 -**حسب معيار الملكية:** يقصد بمعيار الملكية إن كان الاستثمار ملكا للدولة فقط أو لفرد أو لمجموعة من الأفراد ويقسم حسب هذا النوع إلى نوعين:[1]

أ -**الاستثمار الخاص:** هو الذي يقوم به شخص أو مجموعة من الأشخاص تحت أي شكل قانوني من أشكال الشركات الخاصة.

ب **الاستثمار العمومي:** هو الذي تقوم به مؤسسة أو مجمعة من المؤسسات المملوكة للدولة تحت أي شكل قانوني من أشكال الشركات العمومية.

2 - **حسب معيار الجنسية:** يصنف الاستثمار حسب هذا المعيار إلى نوعين هما كما يلي:

أ -**الاستثمار الأجنبي:** يعبر هذا النوع من الاستثمار عن جميع الإجراءات التي تسمح بالرقابة الفعالة على إدارة شركة تقع في الخارج، وغالبا ما تتمثل هذه الإجراءات في شراء أسهم في رأس مال شركة يكون مقرها في بلد أجنبي.[2] وينقسم إلى نوعين هما:

---

[1]- عبد الكريم بعداش، **الاستثمار الأجنبي المباشر وآثاره على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1996-2005**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص:38.

[2] -Inés Thaalbi, **déterminants et impacts des IDE sur la croissance économique en Tunisie**, thèse de doctorat, école doctorale augustin cournot, université de strasbourg,2013,p :41.

- **الاستثمار الأجنبي المباشر:** هو نشاط يحصل فيه المستثمر المقيم في بلد ما على مصلحة دائمة وتأثير كبير في إدارة منشأة في بلد آخر.[1] كما يشير هذا النوع إلى سيطرة شركة على شركة أخرى مقيمة في البلد المضيف وتكون هذه السيطرة بالتحديد تتعلق بالمشاركة في القرارات التشغيلية والإدارية والإستراتيجية.[2] فهو يشمل نية الاحتفاظ بأصل معين لبضع سنوات والرغبة في التأثير على إدارة هذا الأصل.[3]
- **الاستثمار الأجنبي غير المباشر:** هو عبارة عن تلك الاستثمارات الموجهة لشراء الأوراق المالية والتي تصدرها الهيئات العامة أو الخاصة في الدول النامية على ألا يكون للأجانب حق إدارة المشروع أو اتخاذ القرارات.[4]

ب **الاستثمار الوطني:** ويقصد به كافة الاستثمارات المالية والمادية التي يقوم بها المواطنون داخل وخارج الحدود الجغرافية لوطنهم الأصلي، أي استثمارات المواطنين داخل وطنهم (الاستثمار المحلي) واستثماراتهم في بلدان أخرى.[5]

3 -**حسب أداة الاستثمار:** يقسم الاستثمار حسب هذا المعيار كما يلي:

أ -**الاستثمار المالي:** وهو اقتناء الأوراق المالية للشركات المدرجة عموما في البورصة [6] كما أنه يشير إلى شراء حصة في رأس مال عن طريق الأسهم أو شراء حصة في قرض عن طريق السندات وشهادات الإيداع، وهذه الحصص تعطي مالكها حق المطالبة بالأرباح أو الفوائد.[7]

ب **الاستثمار الحقيقي :** وهو عملية استخدام السلع والخدمات في تكوين طاقات إنتاجية جديدة أو المحافظة على الطاقات الإنتاجية الموجودة أو, تحديثها.[8]

---

[1] -Zahia Haid, **la politique d'attractivité des IDE en Algérie**, mémoire de magistère, faculté des sciences économiques commerciales et sciences de gestion, université de Tlemcen,2012,p :26.

[2] -Noomen Lahimer, **la contribution des investissements directs étrangers a la reduction de la pauvrete en Afrique subsaharienne**, thèse de doctorat, faculté des sciences économiques et de gestion, université Tunis el manar ,2009,p :22.

[3] -Hafid Ilias, **investissement direct étranger en Algérie attractivité et opportunités**, revue maghrébine d'économie et management, université de Mascara, N° 2, 2015, p :2.

[4]- علا عادل علي عبد العال، **دور الاستثمار الأجنبي غير المباشر في تنشيط البورصة المصرية** ، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، العدد المزدوج63-64، 2013، ص:80.

[5]- عبد الكريم بعداش، **مرجع سابق**، ص:39.

[6] -Abderrezak Zouiten, **l'investissement en droit Algerien**, thèse de doctorat, faculté de droit, université de constantine, 2015, p :55.

[7]- عبد الكريم بعداش، **مرجع سابق**، ص:36.

[8]- علي لطفي، **الاستثمارات العربية ومستقبل التعاون الاقتصادي العربي**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر،2009، ص:8.

ثانيا: محددات الاستثمار

تتمثل محددات الاستثمار على المستوى الكلي فيما يلي:[1]

1. **السياسة النقدية:** إن سعر الفائدة الحقيق يعتبر أحد المكونات الرئيسية لتكلفة الاستثمار، وبالتالي فإن إتباع سياسات نقدية تعمل على تخفيض معدلات الفائدة فإنه وفي ظل ظروف معينة يمكن أن تشجع على زيادة الاستثمار .
2. **السياسة الضريبية:** يمكن من خلال سياسات ضريبية ملائمة تحفيز وزيادة وتشجيع الاستثمارات ويحدث العكس في حالة اختيار سياسات ضريبية تضيف أعباء كبيرة على المستثمرين.
3. **السياسة الاجتماعية:** يمكن من خلال السياسة الاجتماعية العامة للدولة والتي تسعى أساسا لتحقيق التوافق والتوازن بين مصالح المجموعات المختلفة في المجتمع خاصة فيما يتعلق بتوزيع الدخل الوطني أن تؤثر على معدل الاستثمار الكلي .

المطلب الثالث:المخاطر المتعلقة بالاستثمار وعوائده

تختلف الاستثمارات وتتنوع حسب عدة معايير وكذلك تختلف وتتنوع طبيعة المخاطر التي تتعرض لها فالمخاطر تمثل إمكانية تحقق بعض الخسائر المرتبطة بالاستثمار والتي عادة ما تكون نتيجة بعض التغيرات التي تمس البيئة الكلية للاستثمار.

أولا: مخاطر الاستثمار

تنشأ المخاطر بسبب عدم اليقين من النتائج المستقبلية [2] ، كما أنها انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة والذي من شأنه أن يؤدي إلى حدوث تقلبات محتملة في الدخل [3] فهي تلك الأحداث التي تتسبب في خسارة غير متوقعة وعادة ما تكون هذه الأحداث غير مقصودة. [4] ويواجه المشروع الاستثماري جملة من المخاطر من بينها مايلي:

[1] – أحمد رمضان نعمة الله وآخرون، **مبادئ الاقتصاد الكلي**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص: 113-114.

[2] – Colin White and Miao Fan, **risk and foreign direct investment**, palgrave macmillan, Great Britain, 2006, p:28.

[3] – Gerhard Schroeck**, risk management and value in financial institutions**, john wiley and sons, United States of America, 2002, pp:24-25.

[4] – Frank J. Fabozzi and Pamela Peterson Drake, **finance – capital markets**,**financial management and investment management**–, john wiley, United States of America, 2009, p:557.

1 -**المخاطر التشغيلية:** تعرف بأنها المخاطر المرتبطة بالأخطاء البشرية الناجمة عن أوجه القصور في التكنولوجيا وتعطل النظم الداخلية [1]؛ فهي خطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية أو فشل العمليات الداخلية أو الأشخاص أو الأنظمة، وتشمل مخاطر التسوية ومخاطر تكنولوجيا المعلومات. [2] كما يستخدم بعض الخبراء تعريفا قائما على السببية للمخاطر التشغيلية، فهي تعتبر الخسائر التي تنجم عن حدث تشغيلي وهو بدوره يكون بسبب أربعة عوامل مختلفة إما العمليات، الأشخاص، النظم أو الأحداث الخارجية. [3] وبالتالي فإن مخاطر التشغيل تشمل النتائج غير المرغوب فيها، كما أنها تتضمن المخاطر القانونية كالتعرض للغرامات والعقوبات والأضرار العقابية. [4]

2 -**مخاطر السوق:** إن مخاطر السوق تحاول قياس الخسائر الناجمة عن التغيرات في متغيرات السوق المالية التي تشمل أسعار صرف العملات الأجنبية وأسعار الأسهم والسلع [5]، فهي تنتج عند تذبذب أسعار الاستثمارات أثناء تداولها في الأسواق العالمية كما أنها تشير إلى احتمال تعرض المستثمرين لخسائر بسبب بعض العوامل التي تؤثر على الأداء العام للأسواق المالية. [6] وهذه المخاطر بشكل عام تشير إلى الخسارة الناجمة عن تحركات أسعار الأصول المتداولة [7] والخسائر المرتبطة بالتحركات غير المتوقعة في أسعار السوق، كما أنه لا يمكن فصل مخاطر السوق عن الأنواع الأخرى من المخاطر [8] فالتحركات الكبيرة في أسعار الأسهم وأسعار صرف العملات الأجنبية وأسعار الفائدة هي المصادر التقليدية لمخاطر السوق. [9]

3 -**المخاطر السياسية:** تشير المخاطر إلى التباين في الأداء الذي يؤثر في المؤسسة سواء بالسلب أو الإيجاب، وكما هو الحال في الأنواع الأخرى من المخاطر يمكن أن يؤدي الخطر السياسي إما إلى تحقيق مكاسب أو خسائر، فالخطر السياسي هو احتمال وقوع أحداث سياسية من شأنها التأثير في

---

[1] – Harry H.Panjer, **operational risk –modeling analytics**–, john wiley and sons, United States of America, 2006, p:5.

[2] – Yen Yee chong, **investment risk management**, john wiley and sons, England, 2004, p:16.

[3] – Jurgen H.M Van Grinsven, **improving operational risk management**, second edition, ios press, The Netherlands, 2009, p:24.

[4] – Ron Kenett and Yossi Raanan, **operational risk management**, john wiley and sons, United Kingdom, 2011, p:20.

[5] – Philipe Jorion, **financial risk manager handbook**, second edition, john wiley and sons, United States of America, 2003, p: 243.

[6] – H.kent Baker and Greg Filbeck, **investment risk management**, oxford university press, United States of America, 2015, p:81.

[7] – David Murphy, **understanding risk –the theory and practice of financial risk management** –, chapman and hall, united kingdom, 2008, p:39.

[8] – Kevin Dowd, **measuring market risk**, john wiley and sons, second edition, England, 2005, p:15.

[9] – Tony Van Gestel and Bart Baesens, **credit risk management**, oxford university press, United States of America, 2009, p:29.

ربحية الاستثمار أو تحقيق نتيجة سلبية تقلل من العائد المتوقع، كما أن المخاطر السياسة موجودة بغض النظر عن مستوى التنمية الاقتصادية للبلد المعني بالاستثمار [1]؛ فالمخاطر السياسية ناتجة عن عدم الاستقرار الجيوسياسي كالصراعات بين الحكومات القائمة وحركات المعارضة التي قد تؤدي إلى أعمال عنف تعرقل التنمية الاقتصادية، فالمستثمرون ولاسيما الأجانب منهم يعتمدون في المقام الأول على استقرار بيئة الأعمال. [2] وقد تشمل المخاطر القانونية والتي تتمثل في الخسائر الناتجة عن نزاعات العقود غير القانونية.[3]

4 -**مخاطر أسعار الفائدة:** إن مخاطر أسعار الفائدة من أهم المخاطر التي تواجهها المنظمات، حيث توجد عدة طرق يمكن أن تؤثر بها التغيرات في أسعار الفائدة على النشاط الاستثماري [4] فهذه المخاطر تنتج عن تحركات أسعار الفائدة، فإذا ما ارتفعت أسعار الفائدة في السوق بعد تنفيذ الاقتراح الاستثماري فسيرتفع الحد الأدنى لمعدل العائد المطلوب على الاستثمار عما كان عليه قبل اتخاذ قرار قبول الاقتراح الاستثماري، كما أن درجة تأثير أسعار الفائدة تختلف باختلاف الفترة الزمنية، فالأوراق المالية طويلة الأجل تتأثر بتغير أسعار الفائدة أكثر من الأوراق المالية التي يكون موعد استحقاقها لفترات زمنية أقصر.[5]

5 -**مخاطر التضخم:** يقصد بها تعرض الأموال المستثمرة لانخفاض في قيمتها الحقيقية أي في قوتها الشرائية، فحتى لو ارتفعت القيمة النقدية للاستثمار فقد يكون ذلك نوع من الوهم إذا كانت مستويات الأسعار قد ارتفعت بمعدلات أكبر.[6]

ثانيا: عوائد الاستثمار

يعرف العائد على الاستثمار بأنه النسبة المئوية للتغير في قيمة الأصل وتوزيعات الأرباح على مدى فترة زمنية محددة[7] فهو مبلغ أو نسبة الأرباح المحققة من الاستثمار، وهذا العائد هو عائد متوقع لتقدير التدفقات

[1] – Michel Henry Bouchet and others, **country risk assessment**, john wiley and sons, England, 2003, pp : 10-12.

[2] – Olivier Hassid, **la gestion des risques**, dunod, deuxième édition, France, 2008, p :7.

[3] – Bob Litterman, **modern investment management**, john wiley and sons, United States of America, 2003, p:25.

[4] –Christine Helliar and others, **interest risk management**, Elsevier, Great Britain, 2005, p:18.

[5]– قاسم نايف علوان، **مرجع سابق**، ص:63.

[6]– سميرة محسن، **المشتقات المالية ودورها في تغطية مخاطر السوق المالية** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006، ص:34.

[7]– Steven P.Peterson, **investment theory and risk management**, john wiley and sons, United States of America, 2012, p: 1.

النقدية المتوقعة من الاستثمار، في حين يعد العائد المحقق فعلا هو حصيلة الإيرادات الناتجة عن عملية الاستثمار.[1] وقد يأخذ العائد على الاستثمار عدة أشكال أهمها:[2]

1 **العائد الفعلي:** هو العائد الذي يحققه المستثمر جراء اقتنائه أو بيعه لأداة استثمارية، وبذلك فهي قد تكون عوائد إيرادية أو عوائد رأس مالية، أو مزيجا بينهما ويطلق عليهما العائد التاريخي.

2 **العائد المتوقع:** هو احتمال غير أكيد لحدوث عائد معين، إذ يستحيل التأكد من وقوع ذلك العائد فيتم تقديره عن طريق نسب احتمالية، وعليه لا يستطيع المستثمر معرفة معدل العائد الذي سيدره الاستثمار، وبالتالي فإنه يستطيع صياغة توزيع احتمالي بمعدلات العائد المحتملة.

3 **العائد المطلوب:** هو ذلك العائد الذي يرغب المستثمر في الحصول عليه كنتيجة لتضحية بأمواله الحالية، وعادة ما يكون هذا العائد ملائما لمستوى المخاطر المقابلة له، أو التي يتعرض لها المشروع أو أداة الاستثمار. ويتكون هذا العائد من جزأين هما العائد الخالي من المخاطرة وعلاوة المخاطرة.

أ –**العائد الخالي من المخاطرة:** هو العائد الذي يمكن أن يحققه المستثمر لو أنه وجه أمواله لمجالات لا تتعرض للمخاطر نهائيا، أي مجالات خالية من المخاطر.

ب **علاوة المخاطرة:** هي معدل العائد الذي يكفي لتعويض المستثمر عن الخطر الذي ينطوي عليه الاستثمار في الأوراق المالية.

ثالثا: علاقة العائد بالمخاطرة

يرتبط عنصر العائد والمخاطرة معا في علاقة طردية، بمعنى أنه كلما ارتفع طموح المستثمر لتحقيق عائد على استثماراته يجب عليه تحمل درجة أعلى من المخاطر والعكس صحيح، وبغض النظر عن اتجاهات المستثمرين اتجاه المخاطرة، فأي مستثمر عندما يتخذ قرار الاستثمار في الأصول المالية إنما يسعى إلى المقارنة بين العائد والمخاطرة، ويتخذ القرار الاستثماري الذي يضمن له تحقيق أعلى عائد عند مستوى ثابت من المخاطرة أو تحقيق أقل مخاطرة عند مستوى عائد ثابت.[3]

من هنا يتضح أن للاستثمار دور أساسي في تحقيق التنمية الاقتصادية مهما اختلف شكل الاستثمار أو طريقة تنفيذه، إضافة إلى ارتباطه بجملة من المخاطر التي على المستثمر سواء كان محليا أو أجنبيا أخذها بعين الاعتبار لما لها من تأثير جلي وفعال على العوائد المتوقعة من كل استثمار.

[1]– بداح محسن السبيعي، **العلاقة بين الرفع المالي والعائد على الاستثمار في الشركات المساهمة العامة الكويتية**، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص: 28.

[2]– جمال معتوق، **إدارة المخاطر المالية في ظل منتجات الهندسة المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص: 203–204.

[3]– بن أعمر بن حاسين، **فعالية الأسواق المالية في الدول النامية**، أطروحة دكتوراه، كلي العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013، ص: 121.

المبحث الثاني: مناخ الاستثمار وسياساته

يمثل مناخ الاستثمار توليفة مركبة تجمع بين العديد من المتغيرات والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي من شأنها التأثير في الاستثمار مهما كان نوعه. وتسعى العديد من الدول لجعل مناخها الاستثماري أكثر جذبا واستقطابا للاستثمارات وذلك عن طريق السياسات الاستثمارية التي تنتهجها والتي في الغالب تسعى لتحقيق التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم المناخ الاستثماري

يعبر المناخ الاستثماري عن مجمل العوامل والمؤثرات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية التي تشكل في مجملها مجموعة من المحفزات وآليات لجذب الاستثمار في دولة ما. فالدول التي تسعى أن تكون قطبا استثماريا فعالا تعمل قدر المستطاع على تطوير مناخها الاستثماري وجعله ملائما لكل أنواع الاستثمار.

أولا: تعريف مناخ الاستثمار

يعرف المناخ الاستثماري بأنه: كل من البيئة السياسية والمؤسسية والسلوكية الحالية والمستقبلية التي تؤثر على العوائد والمخاطر المرتبطة بالاستثمار، لذلك فمفهوم مناخ الاستثمار يشير إلى مدى استقرار الاقتصاد الكلي ونوعية البنية التحتية."[1]

كما يعرف أيضا بأنه:" مجموع العوامل التي تحفز الشركات على الاستثمار في موقع معين، كما يعبر عن الفرص المتاحة للاستثمار والنمو وخلق فرص العمل. وهذه العوامل تختلف من بلد إلى آخر من خلال الظروف الاقتصادية والسياسية الداخلية والخارجية المحيطة بهذا البلد."[2]

من خلال ما سبق يمكن تعريف مناخ الاستثمار بأنه مجموعة العوامل والمتغيرات السياسية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية، التي تجعل من بيئة معينة قطبا مستقطبا للاستثمارات، كما أن هذه العوامل من شأنها التأثير إيجابا أو سلبا في المشاريع الاستثمارية وفي كفاءتها. ويعبر المناخ الاستثماري على مجمل الظروف المكونة للبيئة التي تتم على مستواها العملية الاستثمارية.

[1] –Tarik el Malki, **environnement des entreprises,responsabilite sociale et performance :analyse empirique dans le cas du maroc**, thèse de doctorat, faculté des sciences économique et de gestion, aix–marseille universite,2010, p :66.

[2] –Mohamed brahim madi, **The attractiveness of the investment climate in Algeria** ,revue nouvelle économie, université, khmis miliana,N°10, 2014, p:28.

ثانيا: مقومات المناخ الاستثماري الجيد

تستند مقومات المناخ الاستثماري الجيد إلى مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي:[1]

1 **سياسة الاستثمار:** تؤثر نوعية السياسات الاستثمارية تأثيرا مباشرا على قرارات جميع المستثمرين، سواء كانوا كبارا أو مستثمرين صغار، محليين أو أجانب. فالشفافية وعدم التمييز هي من خصائص ومبادئ السياسة الاستثمارية التي تسعى لتهيئة مناخ استثماري سليم وملائم للجميع.

2 **السياسة الضريبية:** إن مستوى العبء الضريبي وتصميم السياسة الضريبية بما في ذلك كيفية تطبيقها لهما تأثير مباشر على تكاليف الأعمال وعوائد الاستثمارات، حيث تمكن السياسة الضريبية السليمة الحكومات من تحقيق أهدافها العامة وتهيئة الظروف الملائمة للاستثمار.

3 **تنمية البنية التحتية والقطاع المالي:** تضمن البنية التحتية السليمة تخصيص الموارد الشحيحة للمشاريع الواعدة والأكثر كفاءة، بالإضافة إلى معالجة الاختناقات التي تحد من الاستثمار الخاص كما أن سياسات القطاع المالي الفعالة تسمح للمستثمرين بانجاز مشاريعهم بنجاح وفي ظل محيط محفز ومستقر.

4 **تسهيل وتشجيع الاستثمار:** قد ينتج عن آليات تشجيع الاستثمار وتحفيزه أدوات فعالة لجذب الاستثمارات شريطة أن تهدف إلى تصحيح أوجه القصور في السوق لتعزيز نقاط القوة في المناخ الاستثماري لبلد ما.

إن من أبرز مقومات المناخ الاستثماري الجيد الاستقرار السياسي والأمني، فمما لا شك فيه أن التغيرات السياسية العميقة والمتسارعة تؤثر على أداء الاقتصاد ولاسيما مناخ الاستثمار وتدفقاته سواء تعلق الأمر باستثمار محلي أو أجنبي. بالإضافة لاستقرار الاقتصاد الكلي، فوجود بيئة اقتصادية مستقرة وثابتة من شأنه تشجيع الاستثمار بشكل عام والاستثمار الأجنبي بشكل خاص. كما أن التشريع يعد أداة هامة لتحسين بيئة الاستثمار وذلك من خلال وضوح القوانين المنظمة للاستثمار واستقرارها.[2]

المطلب الثاني: مؤشرات تقييم مناخ الاستثمار

يمكن تقدير مدى سوء أو حسن المناخ الاستثماري في بلد ما وخلال فترة زمنية معينة بواسطة مجموعة من المؤشرات التي تضعها الهيئات المنظمات الإقليمية والدولية، بغرض الحكم على قدرة المناخ الاستثماري على جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع المستثمرين المحليين أيضا.

[1] – Organisation de coopération et de développement économique, **initiative de l'OCDE pour un investissement au service du développement**, réunion du conseil de l'OCDE au niveau ministériel,2006, p p : 15-23.

[2] – الشريف ريحان وهوام لمياء، **تحليل واقع مناخ الاستثمار في الجزائر وتقويمه** ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، العدد 1، 2014، ص ص: 344-345.

أولا: مؤشرات الخطر

توجد العديد من مؤشرات الخطر منها مؤشر بيئة الأعمال، مؤشر الخطر السياسي، مؤشر التجارة الدولية وغيرها، ولعل من بين أهم هذه المعايير معيار جغاثيسون (Jegatheson) حيث وضع جغاثيسون عشرة عوامل لخلق محيط مثالي للاستثمار وهي: الاستقرار السياسي، صلابة الاقتصاد، المواقف العامة تجاه المستثمرين الأجانب، السياسات الحكومية، البنية التحتية، اليد العاملة، النظام المالي والمصرفي، الإدارة العمومية، محيط الأعمال المحلي، ومستوى المعيشة. حيث أن هذه العوامل تمثل في الحقيقة المحددات وعناصر الجذب التي ينشدها المستثمر الأجنبي والتي تسعى جميع الدول إلى تحقيقها.[1]

ثانيا: مؤشر استقرار الاقتصاد الكلي

يعد استقرار الاقتصاد الكلي عنصرا مهما لجذب الاستثمار، حيث يتم قياس هذا الاستقرار ودرجته وفق بعض المتغيرات الأساسية والتي تتمثل في مدى تقلب معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي، معدل التضخم، تقلب سعر الصرف الحقيقي الفعال، عدد أزمات سعر الصرف خلال السنوات العشر الأخيرة، نسبة الميزانية العمومية إلى الناتج المحلي الإجمالي ونسبة الدين العام إلى الناتج المحلي الإجمالي.[2]

ثالثا: مؤشر الموارد البشرية والطبيعية

هناك العديد من أنماط الاستثمار في العالم تستهدف الموارد الطبيعية أو تعطي أولوية لتواجد العنصر البشري الكفء والمدرب في البلد المستهدف بالاستثمار، وفي هذا السياق تم إدراج مؤشر خاص بالموارد البشرية والطبيعية يقيس تلك المقومات وفق عدة متغيرات نوعية وكمية تتمثل في نصيب عوائد الموارد الطبيعية من إجمالي الناتج المحلي، متوسط نمو إنتاجية العمل، وكذلك مؤشر التنمية البشرية.[3]

رابعا: مؤشر سهولة أداء الأعمال

تم وضع مؤشر سهولة أداء الأعمال في قاعدة بيانات بيئة أداء الأعمال التي تصدر سنويا عن البنك الدولي ومؤسسة التمويل الدولية منذ عام 2004، وهو مؤشر مركب يتكون من المؤشرات العشر الفرعية التي تتكون منها قاعدة بيانات أداء الأعمال وهي: تأسيس المشروع، استخراج التراخيص، توظيف العاملين، تسجيل الممتلكات، الحصول على الائتمان، حماية المستثمر، دفع الضرائب، التجارة عبر الحدود، تنفيذ العقود وإغلاق المشروع. حيث يقيس مؤشر أداء الأعمال مدى تأثير القوانين والإجراءات الحكومية على

[1]– لبيبة جوامع، **أثر سياسات الاستثمار في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص:37.

[2]– المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، **مناخ الاستثمار في الدول العربية**، الكويت، 2017، ص:32.

[3]– **نفس المرجع**، ص:37.

الأوضاع الاقتصادية مع التركيز على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف وضع أسس للقياس والمقارنة بين أوضاع بيئة الأعمال في الدول المتقدمة والدول النامية.[1]

المطلب الثالث: سياسات الاستثمار

ينظر إلى سياسات الاستثمار على المستوى الوطني بأنها تلك المبادئ والقواعد العامة والتوجهات التي تحكم العملية الاستثمارية داخل الاقتصاد الوطني، من حيث حجم الاستثمار وأولوياته وتوزيع الاستثمار القطاعي. لأن هذه الجوانب تكشف من الناحية التحليلية عن وجود أنواع مختلفة لسياسات الاستثمار.

أولا: سياسة توزيع الاستثمار بين القطاع العام والخاص

في هذا المجال يتجه صانعوا السياسة الاستثمارية إلى التدابير والإجراءات الأدوات التي تعطي وزنا أكبر للاستثمار إما من خلال القطاع العام أو القطاع الخاص، وتحدد معالم سياسة الاستثمار لهذا المدخل حسب النظام الاقتصادي للدولة فقد يكون اقتصادا يقوم على الملكية العامة أو قد يكون قائما على الملكية الخاصة أو مختلطا. والمهم في هذا المجال هو وضع الأوزان النسبية الملائمة للاقتصاد الوطني لكل من القطاعين الخاص والعام والتي تؤدي في النهاية إلى تحقيق أكبر درجة من الكفاءة الاقتصادية الممكنة.[2]

ثانيا: سياسة تحديد أولويات اختيار المشاريع الاستثمارية

في هذه الحالة يتم تحديد أولويات معينة للبدائل الاستثمارية من منطلق محدودية الموارد المتاحة، وبالتالي لابد من العمل على استخدام تلك الموارد أحسن استخدام ممكن في مرحلة التطور الاقتصادي للاقتصاد الوطني ومن خلال تحديد الأهداف الاستثمارية مع الاستناد إلى معايير الاستثمار الملائمة، وقد اتُفق في هذا المجال على أن معيار تعظيم القيمة المضافة معيار مناسب لتحديد أولويات المشاريع الاستثمارية، كما أن الهدف الرئيسي لسياسات الاستثمار هو تحقيق أكبر معدل نمو اقتصادي وزيادة الدخل الوطني.[3]

ثالثا: سياسة الاستثمار الخاصة بالتعامل مع العالم الخارجي

في هذه الحالة تتم المفاضلة بين سياسة الإحلال محل الواردات وسياسة الاستثمار من أجل التصدير فالأولى ذات توجه داخلي وتحل فيها المنتجات المحلية محل المنتجات المستوردة ولا تشجع على المنافسة والثانية ذات توجه خارجي، وتنتج منتجات من أجل التصدير وتعظيم العائد من النقد الأجنبي في شكل

[1]- لبيبة جوامع، **مرجع سابق**، ص: 39.

[2]- عبد الحميد عبد المطلب، **مبادئ وسياسات الاستثمار**، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص:218.

[3]- **نفس المرجع**، ص ص:206-207.

صادرات وتشجع على المنافسة والتطوير في المنتجات والتكنولوجيا، وتتجه معظم دول العالم في الوقت الحاضر إلى سياسة الاستثمار من أجل التصدير.[1]

رابعا: سياسة الاستثمار طبقا لمصادر التمويل

تعتمد هذه السياسة على وضع خريطة استثمارية حسب مصادر التمويل من حيث درجة كفاية المصادر الخارجية، وعلى مدى توفر مدخرات محلية كافية لتحقيق الأهداف الاستثمارية أو أنه لا بد من الاستثمارات بالمصادر الخارجية وتتوقف التوليفة المثلى على تكلفة كل مصدر من مصادر التمويل ومدى توفره، ومن خلال وضع هذه الخريطة الاستثمارية يمكن رسم سياسة الاستثمار المتوجهة أكثر نحو المخرجات المحلية أو رسم سياسة الاستثمار المتوجهة أكثر نحو الاستفادة من مصادر التمويل الخارجي بدرجة أكبر من المصادر المحلية، ويتوقف الاختيار على ظروف كل دولة وعلى العديد من العوامل الأخرى.[2]

إن مناخ وسياسات الاستثمار هو من أهم المتغيرات التي من شأنها جذب أو طرد الاستثمار، سواء كان استثمارا عقاريا، ماليا أو عينيا، فباعتبار المناخ يمثل البيئة التي تحتضن أعمال المستثمرين فهو بطبيعة الحال له تأثير كبير في نجاح أو فشل هذه الأعمال. وحتى يتمكن المستثمر من تنفيذ استثماراته في المكان والوقت المناسبين فقد تم وضع جملة من المؤشرات التي يمكن من خلالها تقييم المناخ الاستثماري في بلد ما ورسم أهم السياسات التي تتلاءم وهذا المناخ.

المبحث الثالث: العوامل الجاذبة للاستثمار وعلاقتها بالإصلاحات الجبائية

تسعى الدول جاهدة لاستقطاب وجذب أكبر قدر من الاستثمارات الأجنبية وتشجيع الاستثمارات المحلية وذلك بهدف تسريع عملية التنمية الاقتصادية من خلال إقرار العديد من السياسات المساعدة على تشجيع الاستثمار وخاصة تلك التي بالسياسة الضريبية كسياسة التحريض والتنسيق الضريبي.

المطلب الأول: علاقة الضرائب بالاستثمار

قد يكون النظام الضريبي أحد العوامل المؤثرة في الاستثمار؛ فطبيعة النظام الضريبي وهيكله في دولة معينة له علاقة بنوع وطبيعة الاستثمارات الواردة لهذه الدولة. كما أن أي إصلاح أو تغيير يطرأ على النظام الضريبي قد يغير في نفس الوقت من حجم وعدد الاستثمارات على اختلاف آجالها وأنواعها وأدوات تنفيذها.

للضرائب دور مهم في تهيئة البيئة الاستثمارية وذلك من خلال تأثيرها على مايلي: [3]

[1]– **نفس المرجع**، ص ص: 209–210.

[2]– عبد الحميد عبد المطلب، **نفس المرجع**، ص: 210.

[3]– مبروكة حجار، **مرجع سابق**، ص ص: 40–41.

أولا- معدل الأرباح: يزداد الميل للاستثمار كما زادت فرص الحصول على الأرباح، ويكمن التأثير السلبي للضرائب على الأرباح بتخفيض معدلاتها مما يؤدي إلى خفض الاستثمارات ويظهر هذا الأثر جليا بالنسبة للاستثمارات الحديثة حيث تحول الضريبة دون استخدام أكثر الأساليب الفنية حداثة.

ثانيا- السلع النهائية: تؤثر الضرائب على السلع النهائية بدورها في الرغبة في الاستثمار في تلك السلع مقارنة بغيرها، حيث يحاول المستثمرون الابتعاد عن السلع ذات العبء الضريبي الأكبر إلى السلع الأخرى الأقل عبئا. حيث يمكن القول أن الضرائب تشكل عبئا على المستثمرين، فزيادتها تؤدي إلى كبح الاستثمارات وتخفيضها أو الإعفاء منها يقلل من تكلفة الاستثمار وبالتالي زيادتها، لذلك يمكن اعتبار الإعفاء أو التخفيض من الضرائب من أهم مغريات الاستثمار سواء الداخلي أو الأجنبي .

ثالثا- معدل رأس المال: من بين المشاكل التي تواجه الاستثمار في الدول النامية هو ضعف وعدم كمال أسواق رأس المال بها والقصور في الوسائط المالية التي تحول الأموال من المدخرين إلى المستثمرين.

تعتبر الضرائب موجها هاما لمسار الاستثمارات؛ فالاستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائد في السوق، ومن ناحية أخرى على الكفاية الحدية لرأس المال، فالضرائب تؤثر على الميول للاستثمار من خلال تأثيرها على معدل الأرباح. وبالتالي يزيد الميل للاستثمار مع زيادة فرص الأرباح وينخفض الميل للاستثمار كلما انخفض معدل الربح. كما أن كينز ينادي بضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية كمنظم وموجه لعملية تراكم رأس المال وذلك من خلال فكرة التوازن التي تتحقق من خلال تساوي الاستثمار والادخار، وحتى يتم ذلك يجب على الدولة انتهاج سياسة ضريبية تمكنها من التأثير على كتلة الادخار وعلى حجم الاستثمار، فحسب كينز فإنه بفرض الضريبة على الاستهلاك فإنه يتم التأثير على حجم الاستهلاك للأفراد ومن ثم الميل للادخار أكثر. فإذا كان العائد المرجو من الادخار أكبر من العائد المرجو من الاستهلاك فإن ذلك يؤدي إلى زيادة حجم الادخار ومنه زيادة حجم الاستثمار، ويحدث العكس إذا كان التوجه للاستهلاك أكثر.[1]

المطلب الثاني: سياسة التحريض الضريبي

تستخدم الدولة أسلوب التحريض الضريبي لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية عن طريق ما تمنحه من تسهيلات وامتيازات ضريبية للمستثمرين والتي تحمل الطابع التحفيزي لهم، فالتحريض الضريبي يشكل حوافز للمكلفين بالضرائب و في نفس الوقت يشكل تضحية مالية من طرف الدولة.

[1]- نصيرة بوعون يحياوي، **مرجع سابق**، ص ص:76-79.

أولا: تعريف التحريض الضريبي

يعرف التحريض الضريبي بأنه" تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية، التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس فهو مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات طابع تحفيزي تتخذها الدولة لصالح فئات معينة لغرض توجيه نشاطهم"[1]

كما يعرف أيضا بأنه:" أسلوب تتخذه الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية وذلك من خلال المزايا والتحفيزات الضريبية الممنوحة للأعوان الاقتصاديين لخلق مناخ مشجع ومحفز للاستثمار"[2]

من خلال ما سبق يمكن تعريف التحريض الضريبي بأنه آلية تتخذها الدولة لأغراض تشجيع الاستثمار من خلال تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، وقد يأخذ التحريض الضريبي عدة أشكال، فإما أن يكون عبارة عن إعفاءات دائمة أو مؤقتة أو يكون في شكل تخفيضات خاصة بفئة معينة يستفيد منها المكلفون في إطار المزايا الجبائية.

ثانيا: العوامل المؤثرة على فعالية سياسة التحريض الضريبي

تتأثر سياسة التحريض الضريبي بمجموعة من العوامل منها ما يحمل الطابع الضريبي وأخرى ذات طابع غير ضريبي وأهم هذه العوامل هي كما يلي:[3]

1 -**عوامل ذات طابع ضريبي:** هي تلك العوامل التي تؤثر على فعالية سياسة التحريض الضريبي سواء بالإيجاب أو السلب، كما أنها ترتبط مباشرة بالتقنيات المستعملة في إطار سياسة التحريض الضريبي، وهي تتمثل في العناصر التالية:

أ -**طبيعة الضريبة محل التحريض:** يحتوي النظام الضريبي على مجموعة من الضرائب تندرج ضمن نوعين هما كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، كما أن تأثير هذه الضرائب على المؤسسة يختلف حسب طبيعة الضريبة وبالتالي فإن تحديد نوع الضريبة التي سوف تكون محل التحريض الضريبي له أهمية بالغة على مستوى فعالية ذلك التحريض.

ب -**شكل التحريض:** يأخذ التحريض الضريبي عدة أشكال، كالتخفيف والإعفاء، كما أن هذه الأشكال لها تأثير متفاوت على نشاط المؤسسة إلا أن الدول لا تكتفي بشكل واحد بل تستعمل عدة أشكال، وفي هذا المجال نجد أن الإعفاء الضريبي واسع الانتشار في معظم السياسات التحريضية، حيث أن له تأثير مباشر في تخفيض تكلفة المشروع ومن ثم التأثير على نشاط المؤسسة.

---

[1]- خديجة إسحاق، **دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص:31.

[2]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر،2003، ص: 119.

[3]- **نفس المرجع**، ص ص:120-122.

ج -**زمن وضع التحريض:** يجب مراعاة الزمن عند وضع الإجراءات التحريضية حيث يجب تطبيق هذه الإجراءات في الوقت المناسب، كما يجب أن تبقى طيلة المدة الكافية والضرورية للاستثمار من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

د – **مجال تطبيق التحريض:** عند وضع إجراء التحريض الضريبي يجب اختيار المشاريع التي سوف تستفيد من التحريض لذا توضع بعض المعايير والشروط المحددة ضمن قوانين الاستثمار قصد تحديد طبيعة الاستثمارات، وعموما يجب أن تطبق سياسة التحريض الضريبي على الاستثمارات المنتجة على المدى القصير والمتوسط حتى تكون لها نتائج إيجابية وتساهم في تحقيق الأهداف المسطرة.

2 -**عوامل ذات طابع غير ضريبي:** تتطلب فعالية سياسة التحريض الضريبي محيطا ملائما للاستثمار ويتجسد ذلك في الترتيبات التنظيمية والقانونية المتلائمة، بالإضافة إلى الاستقرار السياسي والوضع الاقتصادي المتجاوب مع التطورات الحاصلة في ظل الاقتصاد العالمي وتتمثل أهم العناصر ذات الطابع غير الضريبي في مايلي:

أ -**العنصر الإداري:** تتوقف فعالية المزايا الضريبية بعملية تفسير القوانين التي تنظمها وكيفية تطبيقها، وذلك بإتباع إجراءات إدارية معينة قصد تحديد المشاريع التي تستفيد من التحريض ومتابعة تنفيذها.

ب -**العنصر التقني:** تعتبر البنية الاقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع استثماري، حيث تساهم بقسط كبير في خلق بيئة ملائمة للاستثمار ومن ثم المساهمة في إنجاح سياسة التحريض الضريبي فالبلدان التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة لها الحظ الكبير في جذب المستثمرين الخواص أما إذا كانت المناطق لا تتوفر على هياكل قاعدية تكون فرص نجاح سياسة التحريض الضريبي ضعيفة لذلك قبل وضع أي إجراء تحريضي يجب توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية للاستثمار.

ج -**العنصر السياسي:** يعتبر العنصر السياسي للدولة من أهم انشغالات المستثمر، إذ يعمل الاستقرار السياسي على تشجيع الاستثمار ومن ثم إنجاح سياسة التحريض الضريبي أما عدم الاستقرار السياسي فإنه لا يشجع الاستثمار وبالتالي يخفض فعالية التحريض الضريبي.

د -**العنصر الاقتصادي:** بالإضافة إلى العناصر السابقة يوجد عنصر آخر لا يقل أهمية عن سابقيه يتمثل في العنصر الاقتصادي، أي الوضعية الاقتصادية السائدة في البلد الذي يسعى إلى ترقية الاستثمار من خلال سياسة التحريض الضريبي، وفي هذا المجال يبحث المستثمر عن الوضع الاقتصادي المشجع، ويتجسد ذلك بتوفير أسواق كافية وتوفير اليد العاملة المؤهلة بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الاقتصادية والمالية مع الخارج وكذا استقرار العملة ووجود سياسة مرنة بالنسبة للأسعار والائتمان.

ثالثا: أهداف سياسة التحريض الضريبي

لسياسة التحريض الضريبي جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:[1]

1. **جذب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية:** ويتم ذلك خلال التأثير على سلوك أصحاب رؤوس الأموال المحليين والأجانب قصد توظيفها في إنشاء المشاريع الاستثمارية الجديدة أو في توسيع وترقية المشايع القائمة، والهدف من ذلك هو تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق توسيع وتيرة تحويل رؤوس الأموال النقدية إلى رؤوس أموال إنتاجية.
2. **توجيه الاستثمارات وترشيدها:** تهدف سياسة التحريض الضريبي إلى التأثير على قرارات أصحاب رؤوس الأموال، وذلك قصد توجيه استثماراتهم إلى القطاعات والمناطق المستهدفة بتشجيع الاستثمار فيها، وعادة يستهدف التحريض الضريبي توجيه رؤوس الأموال نحو المشاريع الصناعية والزراعية وبعض مجالات الخدمات الهامة وتوزيعها إقليميا بما يحقق التنمية المتوازنة.
3. **تحسين المردود المالي للنظام الضريبي:** يهدف التحريض الضريبي إلى التوسيع الأفقي للوعاء الضريبي عن طريق زيادة عدد الخاضعين للضريبة مستقبلا، وبالتالي خلق فوائض اقتصادية للقطاع الضريبي ومصادر جديدة لتمويل الميزانية العامة بدلا من رفع معدلات الضرائب والرسوم أو ما يعرف بالزيادة العمودية التي تؤدي إلى زيادة معدل الضغط الضريبي ومن ثم إلى أهداف تناقض أهداف السياسة الضريبية.
4. **-تخفيف العبء الضريبي على المشاريع الاستثمارية:** إن إحداث التأثير على قرارات المستثمرين يتم من خلال قدرة التحريض الضريبي على تخفيف العبء الضريبي على المشاريع، بفعل الوفر الضريبي المترتب عنه، وحجم هذا الوفر هو الذي يحدد قدرة سياسة التحريض الضريبي على جذب المشاريع الاستثمارية ومدى إسهامها في إنعاشها وتطويرها.

المطلب الثالث: سياسة التنسيق الضريبي

يتطلب التنسيق الضريبي توفر بيئة اقتصادية وتشريعية تتميز بنوع من الاستقرار خاصة فيما يتعلق بالمجال الضريبي، وذلك قصد الوصول لنوع من التوحيد والتجانس بين النظم والتشريعات الضريبية بين مجموعة من الدول.

أولا: تعريف التنسيق الضريبي

أعطي للتنسيق الضريبي جملة من التعريفات من بينها: أنه" مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة

[1]– زواق الحواس، **الكفاءة الاستخدامية لسياسة التحفيز الضريبي في تنمية وتوجيه الاستثمار** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 16، 2016، ص ص: 436-437.

الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة."[1]

ويعرف أيضا بأنه:" عملية تعديل النظم الضريبية، وهذا التنسيق يتضمن تدابير يتم من خلالها تكييف النظام الضريبي لدولة معينة مع النظام الضريبي في دولة أخرى."[2]

فالتنسيق الضريبي" يتحقق عندما يواجه المكلفون بالضرائب معدلات ضريبية مماثلة أو متطابقة، ويمكن تحقيقه بطريقتين مختلفتين، الأولى أن التنسيق الضريبي يحدث عندما توافق الدول على تحديد معدلات ضريبية دنيا أو تقرر فرض الضريبة بنفس المعدل، فعلى سبيل المثال يقتضي الاتحاد الأوروبي أن تفرض الدول الأعضاء ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 بالمئة على الأقل وبهذا الشكل لا يستطيع المكلفون بالضرائب الاستفادة من سياسة ضريبية أفضل في دول أخرى."[3]

من التعريفات السابقة يمكن تعريف التنسيق الضريبي بأنه مجموعة الإجراءات والسياسات التي تبنيها بغرض إزالة التباينات بين النظم الضريبية لمجموعة من الدول أو التقليل منها، ويتم ذلك مثلا بتطبيق نفس المعدلات الضريبية أو تماثل الأوعية الخاضعة للضريبة.

ثانيا: أهداف التنسيق الضريبي

تسعى الدول التي تتبنى سياسة التنسيق الضريبي إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:[4]

1 -جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة؛
2 -استقرار المناخ الاستثماري؛
3 -المساهمة في تنسيق السياسات المالية والنقدية؛
4 -تحسين مردودية الاستثمار؛
5 -تحقيق التكامل الاقتصادي؛
6 -توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى.

[1]- علي عزوز، **آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد8، 2012، ص: 59.

[2] -Daniela Pirvu, **corporate income tax harminization in the european union**, palgrave macmillan, England, 2012,p :9.

[3] -Dan Mitchell, **tax competition and fiscal reform**, a liberal agenda for the new century: a global perspective, a conference cosponsored by the Cato institute, the institute of economic analysis and the Russian union of industrialists and entrepreneurs, Russian Federation, 8-9 April, 2004, p:3.

[4]- علي عزوز، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، **مرجع سابق**، ص:60.

ثالثا: نطاق التنسيق الضريبي

إن التنسيق الضريبي ليس حكرا على المجال الدولي فقط، بل يمكن أن يكون التنسيق مطلوبا على المستوى المحلي خاصة فيما يتعلق بالدول الفدرالية التي تمنح كلا من الحكومة الفدرالية وحكومات الأقاليم الأخرى الحق في فرض الضرائب، كما هو الحال بالنسبة للولايات المتحدة، كندا، سويسرا وغيرها، كما قد يضيق نطاق التنسيق الضريبي بحيث يقتصر على أنواع محددة من الضرائب وقد يتسع ليكون شاملا بما يتلاءم والسياسة المالية والنقدية للدولة.[1]

للسياسة الجبائية مجموعة من الأدوات تسعى من خلالها لتنمية الإيرادات العامة للدولة، ويتحقق ذلك من خلال تنوع أشكال التدخل الحكومي في سياسات الاستثمار، ويظهر تأثير التدخل الحكومي على الاستثمار من خلال بعض السياسات المنتهجة من طرف الحكومة، والتي قد تكون إما على المستوى المحلي كسياسة التحريض الضريبي أو على المستوى الدولي كسياسة التنسيق الضريبي التي تتحقق بين دولتين أو أكثر.

[1]– محمد عباس محرزي، **نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص:112.

خلاصة الفصل

إن الأسس النظرية للاستثمار تتمثل في كونه التضحية بمبلغ مالي في وقت حاضر على أمل الحصول على تدفقات نقدية مستقبلية تعمل على زيادة الطاقات الإنتاجية، كما أن الاستثمار على مستوى الاقتصاد الكلي على علاقة مباشرة بالادخار والاستهلاك وأيضا هو يرتبط بجملة من العوامل والمحددات و المخاطر، فباعتباره ركيزة من أهم ركائز التنمية الاقتصادية تسعى الدول والحكومات لتشجيع الداخلي منها وجذب الأجنبي، وذلك حسب ما تقتضيه الوضعيات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة من الدول. تعتبر الضرائب آلية مغرية ومحفزة ، فالأنظمة الضريبية ونتيجة لعلاقتها بالاستثمار تعتبر الأداة الأولى في يد الحكومة لإغراء المستثمرين بها عن طريق سياسات التحريض الضريبي التي تأخذ شكل الإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي تمس بعض القطاعات دون غيرها. كما أن لجوء بعض الدول لسياسة التنسيق الضريبي سواء المحلي، والذي غالبا ما تتبناه الدول الفدرالية أو الخارجي من شأنه خلق بيئة مشجعة للمستثمرين؛ كون التنسيق الضريبي يزيد فرص التعاون بين الدول.

إن جعل النظام الضريبي أداة محفزة للاستثمار لهو تحد بالغ الأهمية يواجه العديد من الدول، ما يجعلها تلجأ للإصلاحات الضريبية قصد تطوير أنظمتها الضريبية وجعلها متكيفة قدر الإمكان مع متطلبات جذب وتشجيع الاستثمار.

الفصل الثالث

مساهمة الإصلاحات الجبائية في ترقية و تشجيع الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

الفصل الثالث: مساهمة الإصلاحات الجبائية في ترقية وتشجيع الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

مقدمة الفصل

نتيجة لانخفاض أسعار البترول وفشل النظام الاشتراكي والتحولات الجوهرية التي مست النظام الاقتصادي العالمي بداية التسعينات لجأت الجزائر لسياسات بديلة حاولت من خلالها مواكبة التغيرات الاقتصادية العالمية الأمر الذي دفع بها لإدخال إصلاحات اقتصادية مست جوانب مختلفة من السياسة النقدية والمالية بشكل عام والسياسة الضريبية بشكل خاص، فقد كان الغرض من هذه التغييرات إعادة هيكلة النظام المالي والاقتصادي وإصلاح النظام الضريبي ومعالجته وأيضا خلق مناخ استثماري ملائم يدعم الاستثمار المحلي ويجذب الاستثمار الأجنبي، وذلك عن طريق سن قوانين لترقية الاستثمار تتخللها العديد من الامتيازات الجبائية.

كما أن فكرة انضمام الاقتصاد الجزائري للاقتصاد العالمي كانت تخلق العديد من السياسات والقرارات التي تعمل على تشجيع ودعم الانفتاح على التجارة الخارجية والاستثمار الأجنبي، حيث كان لزاما على الحكومة الجزائرية آنذاك وضع خطة تحقق هذه الأهداف على المدى الطويل، وكان بذلك إصلاح النظام الضريبي من أهم الخطط الموضوعة.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- **الإصلاح الجبائي في الجزائر؛**
- **جوهر الإصلاح الجبائي في الجزائر؛**
- **أثر الإصلاح الجبائي على تطور حجم الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016.**

المبحث الأول: الإصلاح الجبائي في الجزائر

منذ الاستقلال شهد النظام الضريبي الجزائري العديد من الإصلاحات، وكان أبرزها إصلاح عام 1992 فقد اعتبر هذا الإصلاح بمثابة الأداة الفاعلة التي تسعى لخلق التكامل والتجانس الاقتصادي وترشيد النظام الضريبي بما يتوافق مع متطلبات اقتصاد السوق، وقد لجأت الجزائر إلى إصلاح نظامها الضريبي تزامنا مع وضع برامج الإصلاحات الهيكلية للاقتصاد الجزائري.

المطلب الأول: دوافع الإصلاح الجبائي في الجزائر

إن انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق جعل من النظام الضريبي نظاما غير مرن ولا يتكيف مع متطلبات النظام الاقتصادي الحديث، إضافة إلى الوضع السائد في الجزائر خلال فترة التسعينات فكل هذه المعطيات شكلت أسبابا كافية لمعالجة أوجه القصور التي عانى منها النظام الضريبي.

أولا: تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

تميز النظام الضريبي السابق بتنوع الضرائب ومعدلاتها، وأيضا باختلاف مواعيد تحصيلها مما جعل منه نظاما يصعب تطبيقه والتحكم فيه، وترتب على ذلك أثر سلبي على المؤسسة وصعوبة في تسيير جبايتها وأيضا صعوبة مهمة إدارة الضرائب، الأمر الذي أدى إلى كثرة المنازعات بين المؤسسة وإدارة الضرائب. وقد تميز النظام الضريبي بكثرة التغيرات التي أدت إلى عدم استقراره، فعلى سبيل المثال نجد أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية شهد معدلها تغيرا ملحوظا، فقد كان معدلها 60 بالمئة قبل سنة 1985، 50 بالمئة منذ بداية سنة 1986 إلى غاية نهايتها، 55 بالمئة بين سنة 1987إلى غاية 1988 ثم 50 بالمئة مابين سنة 1989 إلى غاية 1991، إن تغير النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية، بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة الأمر الذي شكل عائقا بالنسبة للمؤسسات حيث كان من الصعب عليها اتخاذ قرارات مالية واستثمارية وإعداد ميزانيات تقديرية في ظل نظام ضريبي غير مستقر.[1]

ثانيا: ضعف الإدارة الضريبية

تشهد الدول النامية نقصا في المعلومات والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الإدارة الضريبية القائمة على تنظيم الضرائب وتحصيلها مما يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي [2] فمن بين مشاكل

---

[1]- ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2004، ص ص: 21-24.

[2]- حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص: 63.

الإدارة الضريبية الجزائرية هو النقص في الموارد البشرية وتدريبها، نقص المؤهلات، عدم الانضباط والفساد وأيضا الطريقة السيئة التي تدار بها الإدارة الضريبية [1] كما أن عدم كفاءة الإدارات الضريبية يعود لجملة من الأسباب فبالإضافة إلى عدم كفاية تدريب الموظفين الإداريين نجد الافتقار إلى المهارات المتخصصة لفك الأنظمة الضريبية وأيضا أوجه القصور في آليات تطبيق القانون. [2]

ثالثا: ثقل العبء الضريبي

يكون العبء الضريبي ثقيلا على المؤسسة نظرا لارتفاع معدلات الضريبة وتعددها، فهو يشكل ضغطا على خزينة المؤسسة ويعتبر من أهم مسببات عدم التوازن المالي للمؤسسات. فقد أجرى صندوق النقد الدولي دراسة سنة 1988 حول مختلف المعدلات الضريبية على أرباح الشركات وتوصل فيها وتوصل من خلالها إلى أن العبء الضريبي مرتفع جدا في الشركات الجزائرية. [3]

رابعا: ضعف العدالة الضريبية

لقد كان النظام الضريبي السابق يتميز بابتعاده عن العدالة الضريبية، وقد برز ذلك من خلال جملة من العناصر أهمها: [4]

1 -عملية الاقتطاع من المصدر كانت حكرا على بعض المداخيل دون غيرها، حيث أن هذا النوع من المداخيل تنعدم فيه فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى.

2 -إن تباين مواعيد تحصيل الضريبة يشكل إجحافا في حق بعض المكلفين، حيث نجد أن تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر بينما تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية يكون في نهاية كل سنة.

3 -إن الضرائب المباشرة تفرض بمعدل نسبي وليس تصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل.

4 -اختلاف المعاملة الضريبية، حيث أن المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة على عكس المؤسسات الخاصة.

---

[1] – Ali Bousnobra, **l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt**, revue el-tawassol, université d'Annaba, N°32, 2012, p :8.

[2] – Khemici Chiha, **la fiscalité comme levier de développent économique des les pays en développement :cas de l'Algérie**, revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N°03, laboratoire de mondialisation et politiques économiques, université d'Alger, 2012, p :34.

[3] – عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق** ، ص: 109.

[4] - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، **مرجع سابق**، ص ص:36-37.

إن النظام الضريبي السابق كان يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف وبالتالي فإن هذا الأسلوب لا يعبر عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف.

خامسا: تفشي الغش والتهرب الضريبي

لقد زاد انتشار الغش والتهرب الضريبي وذلك بسبب نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، ما جعلهم يعتقدون أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، الأمر الذي يدفعهم لتجنب الضريبة بشتى الوسائل الممكنة إضافة إلى وجود عدة ثغرات في التشريع الضريبي التي جعلت المكلفين يستغلون تلك النقائص للتهرب من الضريبة.[1]

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد سعت الجزائر من خلال الإصلاح الجبائي لعام 1992 إلى إعادة هيكلة نظامها الضريبي وهذه التعديلات مست كافة القطاعات الاقتصادية، وقد تم ذلك بواسطة إصلاح المعدلات والأوعية الضريبية قدر الإمكان بغرض تحقيق جملة من الأهداف على المدى الطويل.

أولا: أهداف متعلقة بالنظام الضريبي

ساهم الإصلاح الجبائي لسنة 1992 في تبسيط النظام الضريبي من خلال إلغاء بعض الضرائب غير الضرورية واستبدال المعقدة منها بأخرى أكثر بساطة، إضافة إلى تخفيضه للعبء الضريبي ، حيث أنه من أهم نقائص النظام الضريبي السابق كان ثقل عبئه على المؤسسة ، لذا أصبح من الضروري تخفيف هذا

العبء مما يحفز المؤسسة على مزاولة وتوسيع نشاطها، ضف إلى ذلك سعي الإصلاح الضريبي إلى محاربة التهرب الضريبي إذ أن هذا الأخير يعد أحد المشاكل الهامة التي يواجهها النظام الضريبي وتؤدي إلى إضعاف مردوده ونقص الحصيلة الضريبية.[2]

ثانيا: أهداف متعلقة بالمكلفين بالضريبة

جاء الإصلاح الضريبي حاملا في طياتها جملة من الغايات كان أهمها تحقيق العدالة الضريبية التي تشكل مبدأً أساسيا من مبادئ الضريبة، ومن خلالها يأخذ النظام الضريبي طابع المصداقية لدى المكلفين بالضريبة، ولقد سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق ذلك من خلال تمييزه بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل منهما لمعاملة خاصة وأيضا التوسع في تطبيق الضريبة التصاعدية التي تعتبر أكثر عدلا من الضريبة النسبية. وقد هدف الإصلاح الضريبي إلى استخدام الضرائب كأداة فعالة لتقليص الفوارق

[1]- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، **مرجع سابق**، ص: 38.

[2] - لابد لزرق، **مرجع سابق**، ص:86.

بين مختلف طبقات المجتمع وحماية القدرة الشرائية للمواطنين وذلك سعيا منه لإعادة توزيع المداخيل بشكل عادل.[1]

ثالثا: أهداف متعلقة بالمردودية المالية والاقتصادية

إن من أهم أهداف الإصلاح الجبائي سعيه إلى رفع المردودية المالية للجباية العادية، وذلك من خلال جعلها تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة ورفع نسبتها مقارنة بالجباية البترولية التي كانت تسيطر بشكل كبير على تمويل ميزانية الدولة. كما أن الإصلاح الجبائي اعتبر الضريبة أداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وألا يقتصر دورها على الوظيفة المالية فقط بل لابد من تخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج بهدف تشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار.[2] إضافة إلى مساهمته في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسة والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من التنمية بين مناطق وجهات البلاد.[3]

لقد قام الإصلاح الضريبي بإدراج ضريبة القيمة المضافة ضمن الهيكل الضريبي لما تتمتع به من مزايا، كاتساع وعائها ومساعدتها على تحصيل ضرائب أخرى، ونظرا لحيادها واعتمادها على الشفافية مما يعزز مصداقية النظام الضريبي، الأمر الذي يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويل والاستثمار على المدى الطويل.[4]

إن توفير الآليات والمتطلبات اللازمة لإنجاح الإصلاح الجبائي في الجزائر لهو كفيل بتحقيق كافة الغايات التي وضع لأجلها هذا الإصلاح ومعالجة أوجه القصور التي عانى منها النظام الضريبي السابق.

المطلب الثالث: تقييم فعالية الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد جاء الإصلاح الجبائي لسنة 1992 حاملا في طياته جملة من الأهداف التي يسعى لتحقيقها على المدى الطويل، منها ما يرتبط بعصرنة الإدارة الضريبية وتطويرها ومنها ما يرتبط بالنظام الضريبي، حيث تقاس فعالية الإصلاح الجبائي بمدى تحقيقه للأهداف التي وضع من أجلها وتأثيره على الحصيلة الضريبية.

---

[1]- عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبة في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق**، ص:110.

[2]- كمال رزيق وسمير عمور، **تقييم عملية إحلال الجباية المحلية محل الجباية البترولية في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد5، 2009، ص ص:326-327.

[3]- عبد المجيد قدي، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة** ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 20-21 ماي 2002، ص:1.

[4]- عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:155.

أولا: تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر

لقد تطورت كل من حصيلة الجباية العادية والبترولية في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2006 إلى 2016، حيث تميزت بنوع من التذبذب والتباين والجدول التالي يوضح تطورها:

الجدول رقم 03: تطور الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة مليار دينار جزائري

السنة	حصيلة الجباية العادية	حصيلة الجباية البترولية *	إجمالي الحصيلة الجبائية
2006	720.8	916.0	1636.8
2007	766.7	973.0	1739.7
2008	965.2	1715.4	2680.6
2009	1146.6	1927.0	3073.6
2010	1298.0	1501.7	2799.7
2011	1527.1	1529.4	3056.5
2012	1908.6	1519.0	3427.6
2013	2031.0	1615.9	3646.9
2014	2091.4	1577.7	3669.1
2015	2354.7	1722.9	4077.6
2016*	2482.2	1682.6	4164.8

المصدر: من التقارير السنوية لبنك الجزائر: 2010،2012،2015.

يتضح جليا من خلال الجدول الارتفاع في حصيلة الجباية العادية خلال فترة الدراسة إلا أن هذا الارتفاع هو ارتفاع متواضع إذا ما قورن بالزيادة في الجباية البترولية لنفس الفترة، حيث بقيت هذه الأخيرة تشكل أكثر من 55 بالمئة من إجمالي الجباية منذ سنة 2006 وصولا إلى سنة 2011 حيث ارتفعت نسبة الجباية العادية لإجمالي الجباية وبلغت 55.38 بالمئة، وهذا راجع للانخفاض في إيرادات الجباية البترولية التي ازدادت انخفاضا بعد سنة 2013 لتصل إلى 42.25 بالمئة بسبب انخفاض أسعار البترول ومحاولة الحكومة الجزائرية اللجوء لآليات بديلة.

ثانيا: تطور معدلات الضغط الضريبي في الجزائر

يعد الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المعبرة عن مردودية النظام الضريبي، فهو يعبر عن العلاقة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، [2] وحتى يمكن الحكم على فعالية النظام الضريبي

*Ministere des finances, www.mf.gov.dz, consulté le 07/02/2018, 13 :36.

[2]- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، **مرجع سابق**، ص: 111.

الجزائري بعد الإصلاح الضريبي لا بد من عرض تطور معدل الضغط الضريبي خلال الفترة (2006-2016).

الجدول رقم 04: تطور معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة مليار دينار جزائري

السنة	إجمالي الحصيلة الجبائية	الناتج المحلي الإجمالي	معدل الضغط الضريبي
2006	1636.8	8501.6	%19.25
2007	1739.7	9352.9	%18.60
2008	2680.6	11043.7	%24.27
2009	3073.6	9968.0	%30.83
2010	2799.7	11991.6	%23.34
2011	3056.5	14589.0	%20.95
2012	3427.6	16209.6	%21.14
2013	3646.9	16647.9	%21.90
2014	3669.1	17228.6	%21.29
2015	4077.6	16702.1	%24.41
2016	4164.8	17406.8	%23.92

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات وزارة المالية، www.mf.gov.dz

يتضح من الجدول تغير معدل الضغط الضريبي عدة مرات، حيث أن سنة 2006 شهدت أقل معدل خلال فترة الدراسة بنسبة 19.25 بالمئة، في حين شهد معدل الضغط الضريبي الإجمالي ارتفاعا واضحا بين سنتي 2007 و2009 لتكون بذلك سنة 2009 السنة التي بلغ فيها معد الضريبي حده الأقصى خلال فترة الدراسة، ليعود بعد ذلك للانخفاض، حيث لم يتجاوز معدل 24.41 بالمئة وكان ذلك سنة 2015. إلا أنه ونظرا لكون جزء كبير من الناتج المحلي الإجمالي هو عبارة عن نفط وأن الجباية البترولية عادة تشكل النسبة الأكبر من الحصيلة الضريبية، فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا إلى الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات يكون أكثر دلالة.[1]

لقد كانت الجزائر من بين الدول التي سعت لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال إصلاح نظامها الجبائي، وقد ركزت على تعديل الضرائب التي كانت موجودة وزيادة فعاليتها، خاصة ما تعلق منها بالجباية العادية محاولة بذلك إحلالها محل الجباية البترولية أو حتى الموازنة بينهما.

[1]- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، **مرجع سابق**، ص: 111.

المبحث الثاني: جوهر الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد وُضع الإصلاح الجبائي لسنة 1992 لتصحيح الإختلالات التي تضمنها النظام الضريبي السابق وأيضا حتى يكون نظاما أكثر تكيفا مع التغيرات المحيطة به، لذا فقد جاء هذا الإصلاح بأنواع من الضرائب لم تكن موجودة في النظام السابق أو وُجدت فيه ولكن ليس بالشكل المطلوب، كما أن ما يجبى من الأنواع المختلفة للضرائب توجه حصيلته إما لميزانية الدولة أو لميزانية الجماعات المحلية.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ثاني أنواع الضرائب المباشرة التي وضعها التشريع الجبائي لسنة 1992 بعد الضريبة على الدخل الإجمالي، إذ أن إحداث هذا النوع من الضرائب كان استجابة للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي يفصل ويميز بين الضرائب المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والأخرى المتعلقة بالشركات.

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي

جاءت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم بما يلي:" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة" [1]، وتطبيقا لقاعدة إقليمية الضريبة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المكلفون الذين يكون موطن تكليفهم في الجزائر والدخل الذي يكون مصدره جزائري المحقق من طرف أشخاص يكون موطن تكليفهم خارج الجزائر، وتحظى مسألة المكان أو الإقليم بأهمية خاصة، حيث أنه وبخلاف باقي الضرائب والرسوم التي تفرض بصفة عامة في مكان ممارسة النشاط فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض ويتم تحصيلها في موطن المكلف بالضريبة كقاعدة عامة.[2]

1 **الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي:** حسب المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتكون الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي مما يلي: [3]

- الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

---

[1]- المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018، ص:10.

[2]- خالد سناطور ومحمد حمر العين، **قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية غلى مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها**، مجلة الحقيقة، جامعة أدرار، العدد34،2015، ص:311.

[3]- رحمة نابتي، **مرجع سابق**، ص:156.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

2- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي مايلي:[1]

- كافة الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تتشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية؛
- الشركاء في شركات الأشخاص؛
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المهنية لأعضائها؛
- أعضاء شركات المساهمة.

3- معدل الضريبة على الدخل الإجمالي: لقد شهدت الضريبة على الدخل الإجمالي العديد من الإصلاحات، والإصلاح الأهم كان سنة 2008 والذي عدل جدول الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

الجدول رقم 05 : الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دينار جزائري)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز120.000	% 0
من120.001 إلى 360.000	% 20
من 360.001 إلى 1.440.000	% 30
أكثر من 1.440.000	% 35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، 2018، ص: 26.

بما أن المتعارف عليه هو أن نظام الضرائب التصاعدية أكثر عدالة من نظام الضرائب النسبية نجد أن الإصلاح الجبائي قد قام بوضع هذا النظام في مجال الضريبة على الدخل، حيث نجد أن الحد الأدنى والذي يُعفى من الخضوع لهذه الضريبة يساوي 120.000 دينار جزائري سنويا، كما أن حساب الضريبة على الدخل الإجمالي يكون بتقسيم الدخل إلى شرائح وتطبق المعدلات حسب ما هو موضح في الجدول أعلاه.

4- الإعفاء من الضرائب على الدخل الإجمالي: يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي إعفاءً دائما مجموعة من المداخيل ومجموعة من المكلفين من أهمها ما ورد في المادة الخامسة والمادة الثالثة عشر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهم كالآتي:[2]

[1]- المادة 3 والمادة 7، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص ص: 10-11.

[2]- المادة 5 والمادة 13، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص ص: 10، 12.

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن 120.000 دينار جزائري؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين من جنسية أجنبية، ويتم ذلك عندما يعامل السفراء والأعوان الدبلوماسيين الجزائريين نفس المعاملة؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

أما الإعفاءات المؤقتة فهي كالآتي:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي لمدة ثلاث سنوات بدءًا من تاريخ الشروع في الاستغلال، كما تحدد مدة الإعفاء بـ ستّة سنوات إذا كانت الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد بسنتين إذا تعهّد المستثمر بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون وأولئك الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

5 دفع الضريبة على الدخل الإجمالي: يوجد نظامين لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي وهما كالآتي:[1]

أ -**النظام الحقيقي:** يقوم النظام الحقيقي على تصريح المكلف الذي يقدمه لإدارة الضرائب، والذي يوضح فيه مقدار الوعاء الضريبي بصورة مفصلة، كما يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وفق هذا النظام في شكل تسبيقين في المواعيد التالية:

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى غاية 15 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى غاية 15 جوان.

ويسدد رصيد التصفية خلال شهرين من تاريخ استلام التبليغ والذي عادة ترسله إدارة الضرائب في نهاية السنة الموالية لسنة الاستغلال، كما أن قيمة كل تسبيق تساوي 30 بالمئة من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المكلف والمتعلقة بالسنة الأخيرة التي فرضت عليها الضريبة.

ب -**الاقتطاع من المصدر:** حسب هذا النظام يجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال شهر محدد مدفوعة في العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب وفي هذه الحالة فإن الاقتطاع غير نهائي، أي انه منشئ لقرض ضريبي ولا بد من تسويةً في نهاية السنة، ويكون الاقتطاع من المصدر تحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي عندما

[1]- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، **مرجع سابق**، ص ص: 58-60.

تكون الضريبة المدفوعة نهائية ولا توجد تسوية في نهاية السنة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور.[1]

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات

تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريف الضريبة على أرباح الشركات وإظهار خصائصها كما يلي:[2]

1 تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات." وتتميز هذه الضرائب بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
- ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة؛
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس لجدول تصاعدي.

2 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:[3]

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة أسهم باستثناء تلك التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلبا الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

[1]- عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، **مرجع سابق**، ص: 118.

[2]- منصور بن اعماره، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص ص: 15-16 .

[3]- **نفس المرجع**، ص ص: 16-17.

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

– المؤسسات والهيئات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري؛

– الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

– الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 –معدلات الضريبة على أرباح الشركات: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:[1]

– 19 بالمائة بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

– 23 بالمائة بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات؛

– 26 بالمائة بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

وتحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر كما يلي:

– 10 بالمائة بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات؛

– 40 بالمائة بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية؛

– 20 بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير يخضع للاقتطاع من المصدر.

4 –الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات: تستفيد الأنشطة المعلن عن أولوياتها من البرامج والمخططات التنموية المحددة من طرف الحكومة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات بدءا من تاريخ دخولها حيز النشاط وتمتد المدة إلى خمس سنوات إذا كانت الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها، كما ترفع هذه المدة إلى عشر سنوات إذا كانت الأنشطة تمار في الجنوب.[2]

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم على النشاط

إن من أهم ما هدف له الإصلاح الجبائي في الجزائر هو التفرقة بين الموارد العائدة لميزانية الدولة والموارد العائدة لميزانيات الجماعات المحلية، فقد جاء الإصلاح الجبائي لسنة 1992 ببعض الضرائب والرسوم التي تعود حصيلتها للجماعات المحلية.

[1]– المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص ص: 39– 40.

[2]– منصور بن اعماره، الضريبة على أرباح الشركات، **مرجع سابق**، ص: 52.

أولا: الرسم على النشاط المهني

جاء الرسم على النشاط المهني بموجب أحكام المادة 21 من قانون المالية لعام 1996، ليحل محل الرسم على النشاط الصناعي والرسم على النشاط غير التجاري، ويفرض هذا الرسم على دافعي الضرائب الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا، وكذلك الذين يمارسون نشاطا غير تجاري.[1]

1 **مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:** يفرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، ورقم الأعمال يقصد به مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس.[2]

2 **معدل الرسم على النشاط المهني:** يطبق الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 بالمائة، ويشمل تطبيق هذا الرسم مجموعة من التخفيضات، وهي كالآتي:[3]

أ -**يستفيد من تخفيض قدره 30%**

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 بالمائة من الحقوق غير المباشرة.

ب -**يستفيد من تخفيض قدره 50%**

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 بالمائة من الحقوق غير المباشرة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية تبعا للشرطين:

- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، وهذا حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 96-31.
- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة محصور بين 10 و30 بالمائة.

ج- **يستفيد من تخفيض 75%**

- عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز، البنزين العادي والمازوت.

3 **خصائص الرسم على النشاط المهني:** يتميز الرسم على النشاط المهني بما يلي:[4]

---

[1] - Boukheddimi Kenza, **la structure et le rendement de la fiscalité locale**, revue Algérienne de finances publiques, numéro 2, université de Tlemcen, 2012, p :53.

[2]- المادة 217، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص: 55.

[3]- المادة 219، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص: 56.

[4]- مبروكة حجار، **مرجع سابق**، ص: 74.

- ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة، وتحسب على رقم الأعمال دون أخذ المبيعات الآجلة بعين الاعتبار؛
- رغم ضآلة معدله إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة؛
- لا يراعي هذا الرسم نتيجة المؤسسة، فهي مجبرة على الدفع سواء حققت ربحا أم خسارة؛
- يعتبر تكلفة نهائية تتحملها المؤسسة، أي أنه لا يمنح حق الخصم.

ثانيا: الضريبة الجزافية الوحيدة

تم إحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لعام 2007، والذي أدخل تعديلات على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت المادة 282 مكرر على أنه، تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتعوض زيادة على ذلك الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.[1]

1 **معدلات ومجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:** يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة: [2]

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)؛
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

كما يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة بـ 5 بالمائة بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع و 12 بالمائة بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2 **الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة:** تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة: [3]

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم؛
- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية المؤهلون للاستفادة من دعم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الوكالة الوطنية لتسيير

[1]- المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **مرجع سابق**، ص:74.

[2]- المادة 282 مكرر 1، **نفس المرجع**، ص ص: 74-75.

[3]- المادة 282 مكرر 6، **نفس المرجع**، ص: 75.

القرض المصغر من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدو ثلاث سنوات بدءا من تاريخ استغلالها.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

لقد تم استحداث الرسم على القيمة المضافة بموجب الإصلاح الضريبي لسنة 1992 ليحل محل الرسم الوحيد الإجمالي على السلع والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وكون هذا الرسم يمس مجالات واسعة من الصفقات فإن من شأنه الرفع من إيرادات خزينة الدولة.

أولا- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: يخضع للرسم على القيمة المضافة مايلي:[1]

- المنتجين؛
- تجار الجملة؛
- تجار التجزئة؛
- الشركات الفرعية؛
- الأشخاص الوسطاء؛
- العمليات الخاصة بتأدية الخدمات.

كما تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:[2]

1 -العمليات الخاضعة وجوبا: تخضع بصورة إجبارية للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

[1]- منصور بن اعماره، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 49.

[2]- المادة 2 والمادة 3، قانون الرسوم على رقم الأعمال، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018، ص ص: 4-5.

2 -**العمليات الخاضعة اختياريا:** يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- للتصدير؛
- للشركات البترولية؛
- للمكلفين بالرسم الآخرين؛
- لمؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 .

ثانيا- معدلات الرسم على القيمة المضافة: شهد معدل الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات عبر قوانين المالية لسنة 1995، 1997، 2011 حيث خفض عدد معدلاته بموجب هذا الأخير إلى معدلين، حيث بلغ المعدل العادي 17 بالمائة والمعدل المخفض 7 بالمائة.[1]

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم تعديل هاذين المعدلين بموجب قانون المالية لسنة 2017 حيث أصبح المعدل المخفض 9 بالمائة والمعدل العادي 19 بالمائة.

ثالثا- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة: تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة مجموعة من العمليات التي تتم في الداخل وتتم عند الاستيراد والتصدير من بين أهمها مايلي:[2]

1 -العمليات التي تتم في الداخل:

- المنتوجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة؛
- مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان؛
- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساويه؛
- عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الاختبار المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صناعة هذا الدقيق.

2 -**العمليات التي تتم عند الاستيراد :** تعفى من هذا الرسم جملة من العمليات التي تتم عند الاستيراد من أهمها:

- المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة؛
- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية؛
- المواد والمنتوجات الخام المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة؛

---

[1]- خديجة ثابتي، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص**، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص: 117.

[2]- المادة 9، المادة 10، والمادة 11، قانون الرسوم على رقم الأعمال، **مرجع سابق**، ص ص: 6-10.

- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.

3 -**العمليات التي تتم عند التصدير** : تعفى من الرسم على جملة من العمليات التي تتم عند التصدير من أهمها:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة؛
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا؛
- عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة والجواهر الصافية والحلي والمجوهرات والمصوغات وغيرها من المصوغات من المعادن الثمينة مالم ينص القانون على خلاف ذلك.

لقد جعل الإصلاح الجبائي لعام 1992 من النظام الجبائي في الجزائر نظاما متنوعا، يشمل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى أنه ميّز بين تلك العائدة لميزانية الدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية.

المبحث الثالث: أثر الإصلاح الجبائي على تطور حجم الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

لقد سعت الجزائر منذ إحداثها للإصلاح الجبائي لسنة 1992 لتشجيع وترقية الاستثمار نظرا لأهميته كونه أحد الركائز الرئيسية لتحقيق التنمية الاقتصادية، فقد عملت الحكومات الجزائرية على تعديل قوانين الاستثمار تزامنا مع تعديل النظام الضريبي، فقد سعت الجزائر ومنذ تحولها لاقتصاد السوق لتحديث الإطار التشريعي المنظم للاستثمار وربطها بالتشريع الضريبي.

المطلب الأول: واقع الاستثمار المحلي في الجزائر خلال الفترة 2006- 2016

يلعب الاستثمار المحلي في الجزائر دورا كبيرا في تحقيق التنمية المحلية وتقليص معدلات البطالة، فهو وإن كان يعود بالفائدة الكبيرة على الجماعات المحلية إلا أن له تأثير ملموس على المستوى الوطني، لذا فقد لجأت الجزائر لخلق بعض الهيئات التي من شأنها ترقية الاستثمار المحلي عن طريق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

لقد بلغ تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تطورا ملحوظا، حيث بلغت نسبته 7.92% سنة 2016؛ أي أنه تم إنشاء 194 88 مؤسسة صغيرة ومتوسطة جديدة، ليصل بذلك عدد هذه المؤسسات إلى 231 022 1 مؤسسة[1]، فهذا الارتفاع والتنوع في إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كان بفضل جهود الدولة المبذولة لترقية الاستثمار المحلي، حيث يمكن توضيح تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال الجدول التالي:

[1] – Ministère du L'industrie et des Mines, **Bulletins d'information statistique de la PME (2007, 2009, 2011, 2013, 2015, 2016)**, disponible sur le site: www.industrie.gov.dz , consulté le 21/02/2018.

الجدول رقم 06: عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2006- 2016

السنة	القطاع العام	القطاع الخاص	المجموع
2006	739	376 028	376 767
2007	666	410 293	410 959
2008	626	518 900	519 526
2009	591	624 478	625 069
2010	557	618 515	619 072
2011	572	658 737	659 309
2012	557	711 275	711 832
2013	557	777 259	777 816
2014	542	851 511	852 053
2015	438	1 013 637	1 014 075
2016	390	1 022 231	1 022 621

Source: Ministère du L'industrie et des Mines, Bulletins d'information statistiques de la PME (2007, 2009, 2011, 2013, 2015, 2016), disponible sur le site: www.industrie.gov.dz , consulté le 21/02/2018.

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر شهد تزايداً ملحوظا خلال فترة الدراسة الممتدة من 2006 إلى 2016، حيث انتقل عددها من 376 767 مؤسسة سنة 2006 إلى 1 022 621 مؤسسة سنة 2016 وذلك بين القطاع العام والخاص.

حيث سجلت الخمس سنوات الأخيرة من فترة الدراسة تزايدا كبيرا مقارنة بباقي السنوات، فقد سجلت سنة 2012 ما مجموعه 711 832 مؤسسة، كما أن سنتي 2015 و 2016 وصل فيهما عدد هذه المؤسسات إلى الذروة بتجاوزه المليون مؤسسة صغيرة ومتوسطة.

كما أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر توزع ضمن أربع جهات على المستوى الوطني كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 07: تطور عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الجهات

السنة	الشمال	الهضاب العليا	الجنوب	الجنوب الكبير
2006	163 492	80 072	20 803	5 439
2007	177 730	87 666	22 576	5 974
2008	193 483	96 354	25 033	6 517
2009	205 857	105 085	27 902	7 058
2010	219 270	112 335	30 153	7 564
2011	232 664	119 146	32 216	7 735
2012	288 259	94 383	29 228	8 247
2013	316 364	102 533	31 692	8 825
2014	344 405	110 925	34 428	9 244
2015(السداسي1)	361 160	114 116	35 788	9 811
2016	400 615	125 696	39 183	10 412

Source: Ministère du L'industrie et des Mines, Bulletins d'information statistiques de la PME (2007, 2009, 2011, 2013, 2015, 2016), disponible sur le site: www.industrie.gov.dz , consulté le 21/02/2018.

يتضح من الجدول أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتركز بشكل كبير في المناطق الشمالية، تليها منطقة الهضاب العليا باحتوائها نسبة مهمة من المؤسسات حيث شهدت هذه المنطقة تزايد أعداد المستثمرين بين 2006 و 2016، حيث سجلت سنة 2006 إنشاء 80 072 مؤسسة وهي بذلك تمثل العدد الأدنى خلال فترة الدراسة، أما المناطق الجنوبية وأقصى الجنوب فتحتل المرتبة الأخيرة من حيث إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالرغم من الامتيازات الممنوحة للمستثمرين خاصة في المجال الضريبي، وذلك بسبب الطابع الجغرافي للمنطقة وانخفاض معدلات التنمية ونقص المرافق.

إن الإقبال على إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إنما هو بفضل مجهودات الدولة من خلال برامج الإنعاش الاقتصادي للفترة 2001 -2014 ومجموعة الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر ضمن سياسة الانفتاح الاقتصادي.

المطلب الثاني: واقع الاستثمار الأجنبي في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

تسعى الجزائر لجذب الاستثمار الأجنبي في العديد من القطاعات من خلال الإصلاحات التي اعتمدتها ضمن إطار البرامج التنموية الهادفة إلى تحسين مناخ الاستثمار والتقليل من التعقيدات التي تواجه المستثمر الأجنبي، وقد تبنت الجزائر مثل هذه الإصلاحات لخلق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني وحتى تكون قطبا جاذبا لمختلف الاستثمارات الأجنبية.

الجدول رقم08: الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر خلال الفترة 2006-2016

الوحدة مليون دولار أمريكي

السنة	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
حجم الاستثمار	1888	1743	2632	2754	2301	2580	1499	1684	1507	-584	1546

Source: United Nations Conference on Trade and Development, available on: http://unctadstat.unctad.org, on 26/02/2018.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر خلال الفترة 2006-2016 قد تميزت بالتذبذب، حيث نلاحظ انخفاض حجم الاستثمارات سنة 2007 مقارنة بسنة 2006 ثم سجلت ارتفاعا ملحوظا خلال سنتي 2008 و2009 لتنخفض سنة 2010 انخفاضا طفيفا، كما كانت سنة 2011 آخر سنة خلال الفترة المدروسة التي تشهد فيها الاستثمارات الأجنبي الواردة إلى الجزائر قيمة تفوق 2500 دولار أمريكي، إذ أن السنوات الموالية لم يرتفع فيها حجم هذه الاستثمارات أكثر من 1500 دولار أمريكي.

أما سنة 2015 فقد كانت الفترة التي تجاوز فيها حجم الاستثمارات المسحوبة حجم الاستثمارات الواردة حيث قدر حجم الاستثمار الأجنبي المباشر السلبي بـ 584 مليون دولار أمريكي، أما السنوات التي شهدت فيها الجزائر تدفقا للاستثمار الأجنبي المباشر يفوق الـ 1500 دولار أمريكي إنما كان بسبب استحواذ البلدان النامية على الحصة الأكبر من الاستثمار على المستوى العالمي، كما يعتبر حجم الاستثمار الأجنبي المباشر منخفضا بصفة عامة في الجزائر وهذا راجع إلى انخفاض حجم الاتفاقيات الموقعة في هذا المجال.

أما عن الاستثمارات الأجنبية فهي تتدفق من مجموعة من الدول التي تربطها بالجزائر مجموعة من المصالح ضمن مجموعة من الاتفاقيات وأهم هذه الدول موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم09: أهم الدول المستثمرة في الجزائر بين جانفي 2011 و ديسمبر 2015

الدولة	فرنسا	المملكة المتحدة	ألمانيا	اسبانيا	سويسرا	تركيا	قطر	لوكسومبورغ	جنوب افريقيا	ميانمار
عدد الشركات	13	6	6	3	3	2	2	1	1	1

المصدر: تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الكويت، 2016، ص: 119.

خلال الخمس سنوات الأخيرة من الفترة المدروسة تصدرت كل من فرنسا والمملكة المتحدة وألمانيا الترتيب من حيث أهم الدول المستثمرة في الجزائر حسب عدد الشركات العاملة فيها، حيث كانت فرنسا في

الصدارة بمعدل 13 شركة، وكانت قطر الدولة العربية الوحيدة المصنفة ضمن أهم عشرة دول بمعدل شركتين حيث تأتي قطر للبترول في المرتبة الثانية بعد مجموعة أورتز الاسبانية وذلك من حيث تكلفة الاستثمار، إذ أن أغلب استثمارات الدول العربية والأجنبية في الجزائر تتركز في قطاعات المعادن والبناء ومواد البناء وذلك حسب ما ورد في تقرير المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات لسنة 2016.

المطلب الثالث: المزايا الجبائية في قوانين الاستثمار في الجزائر خلال الفترة 2006-2016

منذ تطبيق الإصلاح الجبائي سنة 1992 شهدت الجزائر تطورا في قوانين الاستثمار، كان أهمها سنة 1993 ومنذ ذلك الوقت سعت الجزائر لسن قوانين تهدف إلى ترقية الاستثمار تشجيع الاستثمار، حيث تتضمن هذه القوانين جملة من الامتيازات الجبائية التي من شأنها جذب المستثمرين لقطاع أو نشاط معين، إذ تطرأ على هذه الامتيازات تعديلات من حين لآخر تتزامن مع تعديلات قوانين الاستثمار.

أولا: المزايا الممنوحة في إطار الأمر رقم 06- 08

1 زيادة على الحوافز الجبائية وشبه الجبائية المنصوص عليها في القانون العام تستفيد الاستثمارات المحددة في المادتين الأولى* والثانية** من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار مما يأتي:[1]

أ -**بعنوان الإنجاز:**

- 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 عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

ب -**بعنوان الاستغلال:** تستفيد الاستثمارات ولمدة ثلاث سنوات بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر من:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

* المادة 01: يحدد هذا الأمر النظام الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز و/أو الرخصة.

** المادة 02: يقصد بالاستثمار في إطار هذا الأمر: - اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل أو إعادة الهيكلة - المساهمة في رأس مال مؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية - استعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية.

[1]- المادة 07، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 47، 2006، ص:18.

2 تستفيد الاستثمارات المتعلقة بالنشاطات غير المستثناة من المزايا والمنجزة في المناطق المذكورة في الفقرة 1 من المادة 10*من الأمر 01-03 من المزايا التالية:[1]

أ -بعنوان إنجاز الاستثمار:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان في الألف فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية؛
- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

ب -بعد معاينة مباشرة الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

- الإعفاء لمدة عشر سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ومن الرسم على النشاط المهني.

3 تستفيد الاستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني من مزايا تعد عن طريق التفاوض بين المستثمر والوكالة التي تتصرف بالسم الدولة تحت إشراف الوزير المكلف بترقية الاستثمار، [2] كما يمكن أن تخص المزايا التي يمكن منحها للاستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني كلا أو جزءا من المزايا التالية:

أ -في مرحلة الإنجاز: ولمدة خمس سنوات:

- إعفاء و/أو خلوص الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء عن طريق الاستيراد أو من السوق المحلية للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الاستثمار؛
- إعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق عليها؛
- إعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال؛
- إعفاء من الرسم العقاري فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.

* المادة 10: تستفيد من مزايا خاصة:1- الاستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة.

[1]- المادة 08، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد47، 2006، ص ص:18-19.

[2]- المادة 10، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 47، 2006، ص: 19.

ب -في مرحلة الاستغلال: ولمدة أقصاها عشر سنوات ابتداء من تاريخ معاينة الشروع في الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

ثانيا: المزايا الممنوحة في إطار القانون رقم 16-09

1 - زيادة على التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، تستفيد الاستثمارات المعنية بالمزايا والمحددة في المادة 2* من القانون رقم 16-09 والمتعلق بترقية الاستثمار مما يأتي:[1]

أ -بعنوان مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- 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 بنسبة 90% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء لمدة عشر سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداءً من تاريخ الاقتناء؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

ب -بعنوان مرحلة الاستغلال: بعد معاينة الشروع في مرحلة الاستغلال بناء على محضر تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر لمدة ثلاث سنوات من المزايا الآتية:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني؛
- تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

*المادة 2: يقصد بالاستثمار في مفهوم هذا القانون ما يأتي: اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة وتوسيع قدرات الإنتاج و/أو إعادة التأهيل. أو المساهمات في رأس مال شركة.

[1]- المادة 12، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016، ص ص: 19-20.

2 -تستفيد 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 مما يأتي:[1]

أ -بعنوان مرحلة الإنجاز:

- تتكفل الدولة كليا أو جزئيا بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار وذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة؛
- التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية وتكون كالآتي:

- بالدينار الرمزي للمتر مربع خلال فترة عشر سنوات وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التابعة للهضاب العليا، وكذا المناطق الأخرى التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة؛
- بالدينار الرمزي للمتر مربع لفترة خمسة عشر سنة، وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير.

ب -بعنوان مرحلة الاستغلال:

- الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، والإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في مرحلة الاستغلال والمحددة في محضر المعاينة الذي تعده المصالح الجبائية بناءً على طلب من المستثمر؛
- كما ترفع مدة مزايا الاستغلال الممنوحة لفائدة الاستثمارات المنجزة خارج المناطق المذكورة في المادة 13 من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات عندما تنشئ أكثر من مائة منصب شغل دائم خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسجيل الاستثمار إلى غاية نهاية السنة الأولى من مرحلة الاستغلال على الأكثر.[2]

3 -تستفيد من المزايا الاستثنائية الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني والمعدة على أساس اتفاقية متفاوض عليها بين المستثمر والوكالة التي تتصرف باسم الدولة، كما يمكن أن تتضمن المزايا الاستثنائية ما يأتي:[3]

- تمديد مدة مزايا الاستغلال المذكورة في المادة 12 يمكن أن تصل إلى عشر سنوات؛
- منح إعفاء أو تخفيض طبقا للتشريع المعمول به للحقوق الجمركية والجبائية والرسوم وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي والإعانات أو المساعدات أو الدعم المالي، وكذا كل التسهيلات التي قد تمنح بعنوان مرحلة الإنجاز للمدة المتفق عليها.

---

[1]- المادة 13، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016، ص ص: 19-20.

[2]- المادة 16، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016، ص: 21.

[3]- المادة 17، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016، ص: 21.

خلاصة الفصل

جاء الإصلاح الجبائي في الجزائر تزامنا مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الاقتصادية الدولية كان أبرزها فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي على إدارة الاقتصاد العالمي، وقد جاء هذا الإصلاح لتحقيق العديد من الأهداف منها ما يرتبط بالنظام الضريبي ومنها ما يرتبط بالمكلفين بالضريبة والمردودية المالية للجباية، كما سعى الإصلاح الجبائي في الجزائر للفصل بين الضرائب على مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين عن طريق التفريق بين الأوعية الضريبية لكل منهما.

لقد عجزت الجزائر عن تحقيق التوازن في توزيع الاستثمارات على المستوى الوطني بالرغم من تطبيق سياسات التحريض الضريبي التي تشمل المستثمرين المحليين، كما أن قاعدة 49/51 والتي تفرض أن يمتلك الشريك الجزائري نسبة 51 بالمائة من أسهم الاستثمار المراد إقامته في الجزائر تقف حاجزا أمام استقطاب الاستثمارات الأجنبية. فبالرغم من الجهود المبذولة لترقية الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات الأجنبية في الجزائر إلا أن حجم الاستثمارات المسجلة في البلاد لم تكن تتناسب مع مستوى الطموحات وبالأخص الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي كانت بعيدة كل البعد عن ما كان متوقعا خاصة من خلال التوسع في منح الحوافز والتسهيلات للمستثمرين حيث سعت الجزائر قدر الإمكان إلى جعل الاستثمار أداة فاعلة في الاقتصاد الجزائري، فلجأت بذلك لخلق هيئات وسن قوانين تدعم إنشاء المشاريع الاستثمارية، وقامت بربطها ربطا مباشرا بالضرائب التي يحويها النظام الضريبي الجزائري، إذ يلاحظ خلال الفترة 2006-2016 أن الجزائر وسعت من دائرة الامتيازات الجبائية الممنوحة للمستثمرين، وطورت العديد من سياسات التحريض الضريبي لصالح المستثمرين.

الخاتمة

الخاتمة العامة

تمثل الضرائب الترجمة العملية للسياسة الضريبية رغم اختلاف أنواعها وأوعيتها ومعدلاتها، إذ تستهدف بالدرجة الأولى التأثير في حجم الإيرادات العامة للدولة ، حيث أضحت الضرائب تستقطب اهتماما واسعا نظرا للأدوار التي يمكن أن تلعبها سواء في تغطية الإنفاق العام أو تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك من خلال سياسات مختلفة كسياسة التحريض الضريبي وسياسة التنسيق الضريبي التي تمنح في إطار سياسة ضريبية تسعى لتحقيق جملة من الأهداف؛ الأمر الذي يستوجب على بلد ما وضع إصلاحات جبائية تضمن بذلك تغير النظام الضريبي السائد إلى الأحسن وتجعله قادرا على التكيف مع التغيرات المحيطة. كما يشغل موضوع الاستثمار حيزا هاما حيث تسعى جميع الدول مهما كانت درجة تطورها إلى خلق بيئة استثمارية جيدة كما أن الأهمية التي يحظى بها الاستثمار ترجع لما له من مكانة كبيرة على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي. فالإصلاحات الجبائية الأخيرة التي شهدها النظام الضريبي الجزائري عملت على توسيع الحقل الضريبي وتخفيض العبء الضريبي للمكلفين، فهي تعد خطوة هامة نحو ترشيد النظام الضريبي الجزائري خاصة بعد الضرائب التي أضافها الإصلاح الضريبي لسنة 1992 والتي تعد دليلا قاطعا على تكيف النظام الضريبي مع الواقع الاقتصادي.

رغم الجهود التي كرستها الجزائر لترقية الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات الأجنبية إلا أن مناخها الاستثماري لا يعد مناخا جاذبا للاستثمار، وذلك لأن حجم الاستثمارات المسجلة في الجزائر لم تتوافق مع ما هو مخطط له أو ما تطمح الحكومة الجزائرية لتحقيقه، ضف إلى ذلك أن أغلب الاستثمارات الأجنبية تنشط في قطاع المحروقات ما خلق نوعا من عدم التوازن في توزيع الاستثمارات حسب القطاعات، كل هذا يتحقق في وقت تمنح فيه الجزائر تسهيلات وحوافز تدعم المستثمرين قدر الإمكان لتنويع استثمارات في مختلف القطاعات ساعية بذلك للتخلص من التبعية للنفط وإيجاد موارد بديلة لتغطية الإنفاق العام، إلا أنه وفي ذات الوقت ومن وجهت نظر المستثمر فإن قاعدة 49/51 تعتبر أداة لطرد الاستثمار الأجنبي لا لجذبه.

1 اختبار الفرضيات

- **الفرضية الرئيسية**

تتمحور هذه الفرضية حول مساهمة الإصلاحات الجبائية بفعالية في تشجيع وجذب الاستثمارات في الجزائر خلال فترة الدراسة، ومن خلال دراسة الموضوع تم التوصل إلى أن الإصلاحات الجبائية في

الجزائر لم تثبت فعاليتها في جذب وتشجيع الاستثمار ذلك أن الاستثمار يتطلب توفير المناخ المناسب له قبل كل شيء.

- **اختبار الفرضيات الفرعية**

- يعتبر تشجيع الاستثمار المحلي وجذب الاستثمار الأجنبي مرهون بتوفير مناخ استثماري جيد، من خلال دراسة الموضوع تم التوصل إلى أن المناخ الاستثماري بمختلف متغيراته الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية هو جزء فعال ومكمل للدور الذي تلعبه مختلف الهيئات والأجهزة التي تدعم وتجذب المستثمرين، أي أن دور المناخ الاستثماري في زيادة حجم الاستثمارات هو دور نسبي يكتمل بالتوفيق بين مختلف السياسات الاقتصادية والمالية على مستوى الاقتصاد الكلي. وعليه يمكن القول بأن هذه الفرضية مثبتة.
- سياسة التحريض الضريبي تعتبر العنصر الأهم وأهم المداخل لخلق العديد من الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية، إذ أنها تعتبر السياسة الأفضل للوصول لهذا الهدف إلا أن هذه السياسة قد لا تتسم بالفعالية في ظل مناخ استثماري سيئ وبالتالي فهي ليست الوحيدة التي تعمل على تشجيع وجذب المستثمرين، بل يجب أن تطبق سياسة التحريض الضريبي على الأقل ضمن مناخ اقتصادي مستقر نوعا ما. وعليه فهذه الفرضية خاطئة.
- لقد استطاعت الإصلاحات الجبائية في الجزائر تطوير النظام الضريبي الجزائري من خلال تحسينها للإدارة الجبائية بالدرجة الأولى وعصرنتها وتسهيل الإجراءات المرتبطة بالمكلفين قدر الإمكان، بالإضافة إلى إجراء تكوين عالي المستوى للمستخدمين الأمر الذي من شأنه أن يضمن السير الحسن لعملية فرض وتحصيل الضرائب. وعليه فإن هذه الفرضية مثبتة هي الأخرى.

2 نتائج الدراسة

- سياسة التحريض الضريبي تمثل متغيرا استراتيجيا تعتمده الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال الحوافز الضريبية الممنوحة للأعوان الاقتصاديين ومساهمتها في زيادة تراكم رؤوس الأموال، إلا أن ثقل العبء الضريبي وتعقيد الإجراءات الإدارية في مجال الجباية يشكل عائقا بالنسبة للمستثمرين المحليين والأجانب؛
- جاءت الإصلاحات الجبائية في الجزائر تزامنا مع وضع تصحيحات هيكلية على مستوى الاقتصاد الوطني، حيث ساهمت في رفع المردودية المالية لمختلف الضرائب إلا أن عدم استقرار الوضع

الأمني والسياسي في تلك الفترة حال دون تحقيق الطموحات الجوهرية للإصلاحات الجبائية ألا وهي إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛

- لقد جاءت مختلف قوانين الاستثمار في الجزائر بجملة من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية للمستثمرين المحليين والأجانب ساعية بذلك لتوجيه الاستثمار قصد تحقيق الأهداف المسطرة ضمن السياسة التنموية المنتهجة إلا أن المناخ الاستثماري في الجزائر لم يساعد على جذب استثمارات متنوعة خاصة خارج قطاع المحروقات.
- لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من التخلص من تبعيته للجباية البترولية ذلك لكونها لا تزال تشكل نسبا معتبرة من الحصيلة الجبائية الإجمالية الأمر الذي يفقد النظام الضريبي قدرته على التأثير على عديد المتغيرات الاقتصادية الكلية على غرار الاستهلاك الادخار والاستثمار؛

3 التوصيات

من خلال العناصر التي تم الوقوف عندها، وبالنظر إلى النتائج المتوصل إليها، ندرج بعض الاقتراحات التي نرى أنه يمكن أن يكون لها ضرورة لتفعيل مساهمة الإصلاحات الجباية في جذب وتشجيع الاستثمار:

- متابعة إصلاح النظام الضريبي الجزائري باعتباره الركيزة الأساسية لتطبيق السياسة الضريبية؛
- متابعة الجهود المكرسة لتحسين مناخ الاستثمار في الجزائر ليس فقط بمنح التحفيزات الضريبية بل بتطوير الإدارة الجبائية وتسهيل إجراءاتها للمستثمرين المحليين والأجانب؛
- العمل على التنسيق بين الإدارة الجبائية وهيئات دعم الاستثمار وإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا في إطار السياسة العامة للدولة والحرص على تحقيق أهدافها.

4 آفاق البحث

رغم محاولة الإلمام بجميع نواحي وعناصر البحث إلا أن تشعبه لم يسمح بالتعرض لكل جوانبه بنوع من التدقيق والتفصيل، إلا أنه يمكن اعتباره خطوة مهمة تثري المواضيع السابقة ولعله يكون بداية أفكار جديدة تتمحور اشكالياتها في الآتي:

- تفعيل التنسيق الضريبي كآلية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر؛
- مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر؛
- فعالية سياسة التحريض الضريبي في ترقية الاستثمار المحلي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

I. الكتب

1. أحمد رمضان نعمة الله وآخرون، **مبادئ الاقتصاد الكلي**، الدار الجامعية، مصر 2004
2. أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، الأردن، 2008.
3. جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل، الأردن، 2010 .
4. حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 1993 .
5. حامد عبد المجيد وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، 2003،
6. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
7. خالد أمين عبد الله وحامد داود الطلحة، **النظم الضريبية**، دار وائل، الأردن، 2015.
8. زهير أحمد قدورة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته**، دار وائل، الأردن، 2012.
9. زياد رمضان، **مبادئ الاستثمار المالي والحقيقي**، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2002 .
10. الزين منصوري، **تشجيع الاستثمار وأثره على التنمية الاقتصادية**، دار الراية، الأردن، 2012 .
11. سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة، العراق، 2011.
12. سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000.
13. عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، الأردن، 2007.
14. عبد الحميد عبد المطلب، **مبادئ وسياسات الاستثمار**، الدار الجامعية، مصر، 2010.
15. عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
16. عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير، الأردن، 2011.
17. عدلي البابلي، **المالية العامة والنظم الضريبية**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009.
18. علي لطفي، **الاستثمارات العربية ومستقبل التعاون الاقتصادي العربي** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر،2009.
19. عمار السيد عبد الباسط، **الإصلاح الضريبي**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2013.
20. فتحي أحمد ذياب، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الرضوان، الأردن، 2013.
21. قاسم نايف علوان، **إدارة الاستثمار**، دار الثقافة، الأردن، 2009.
22. ماجد أحمد عطا الله، **إدارة الاستثمار**، دار أسامة، الأردن، 2011.

23.محمد طاقة وهدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2010.
24. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003.
25. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
26. منصور بن اعماره، **الرسم على القيمة المضافة**، دار هومة، الجزائر، 2010.
27. منصور بن اعماره، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار هومة، الجزائر، 2010.
28. ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2004.
29. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر،2003 .
30. نصيرة بوعون يحياوي، **الضرائب الوطنية والدولية**، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010.

II. المجلات والدوريات

1. بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد12، 2012.
2. حميد بوزيدة، **الضغط الضريبي في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 4، 2006.
3. الحواس زواق ، **الكفاءة الاستخدامية لسياسة التحفيز الضريبي في تنمية وتوجيه الاستثمار** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 16، 2016.
4. خالد سناطور ومحمد حمر العين، **قراءة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي وبوادر الرجوع إلى نظام الضرائب النوعية غلى مختلف أصناف الدخل حسب مصدرها** ، مجلة الحقيقة، جامعة أدرار، العدد 34، 2015.
5. الشريف ريحان وهوام لمياء، **تحليل واقع مناخ الاستثمار في الجزائر وتقويمه** ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، العدد 1، 2014.
6. عبد الحميد عفيف، **دور السياسة الضريبية في تحسين بعض المؤشرات الاجتماعية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2000-2014)**، مجلة دراسات جبائية، العدد 5، 2015.
7. عبد القادر مهداوي، **الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي** ، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة ورقلة، العدد 12، 2015.
8. علا عادل علي عبد العال، **دور الاستثمار الأجنبي غير المباشر في تنشيط البورصة المصرية** ، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية بالتعاون مع مركز دراسات الوحدة العربية، العدد المزدوج63-64، 2013.

9. علي عزوز، **آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي** ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد8، 2012.

10. فاتح الكفيف، **أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها** ، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، العدد 12، 2015.

11. كمال رزيق وسمير عمور، **تقييم عملية إحلال الجباية المحلية محل الجباية البترولية في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد5، 2009.

III. المذكرات والرسائل الجامعية

1. بداح محسن السبيعي، **العلاقة بين الرفع المالي والعائد على الاستثمار في الشركات المساهمة العامة الكويتية**، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

2. بن أعمر بن حاسين، **فعالية الأسواق المالية في الدول النامية** ، أطروحة دكتوراه، كلي العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013.

3. بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة** ، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

4. جمال معتوق، **إدارة المخاطر المالية في ظل منتجات الهندسة المالية** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016.

5. حميد بوزيدة، ا **لنظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة(1992-2004)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006،

6. حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

7. خديجة إسحاق، **دور الضرائب في دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012.

8. خديجة ثابتي، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص** ، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012.

9. رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.

10. سميرة محسن، **المشتقات المالية ودورها في تغطية مخاطر السوق المالية** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006.

11. شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010.

12. عبد الحميد عفيف، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2014.

13. عبد الغني كحلة، **تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012.

14. عبد الكريم بريشي، **دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم التجارية، جامعة، تلمسان، الجزائر، 2014.

15. عبد الكريم بعداش، **الاستثمار الأجنبي المباشر وآثاره على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1996-2005**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

16. علي عزوز، **الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007.

17. عمر عبو، **الأسواق المالية ودورها في تعزيز أداء صناديق الاستثمار** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016.

18. لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012.

19. لبيبة جوامع، **أثر سياسات الاستثمار في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.

20. مبروكة حجار، **أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006.

21. محمد عباس محرزي، **نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

22. محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

23. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

IV. المداخلات والملتقيات العلمية

1.عبد المجيد قدي، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة** ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 20-21 ماي، 2002.

V. التقارير

1.المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، **مناخ الاستثمار في الدول العربية** ، الكويت، 2017

VI. الأوامر والتعليمات والقوانين

1. المادة 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
2. المادة 3 والمادة 7، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
3. المادة 5 والمادة 13، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب** ، نشرة 2018.
4. المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
5. المادة 217، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
6. المادة 219، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
7. المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
8. المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018.
9. المادة 282 مكرر 6، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، **المديرية العامة للضرائب** ، نشرة 2018.
10. المادة 2 والمادة 3، قانون الرسوم على رقم الأعمال، **المديرية العامة للضرائب**، نشرة 2018،
11. المادة 9، المادة 10، والمادة 11، قانون الرسوم على رقم الأعمال، **المديرية العامة للضرائب** ، نشرة 2018.
12. المادة 07، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 47، 2006.
13. المادة 08، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 47، 2006.
14. المادة 10، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 47، 2006 .
15. المادة 12، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016.
16. المادة 13، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016.
17. المادة 16، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016.
18. المادة 17، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 46، 2016.

ثانيا: باللغة الأجنبية

I. الكتب

1. Ana Corbacho and others, **more than revenue –taxation as a development tool**, palagrave macmillan, United States of America, 2013.
2. Bernard Salanié, **The Economics of Taxation**, translation by the Massachusetts institute of the technology, The MIT press, United States of America, 2003.

3. Bob Litterman, **modern investment management**, john wiley and sons, United States of America, 2003.

4. Christine Helliar and others, **interest risk management**, Elsevier, Great Britain, 2005.

5. Colin White and Miao Fan, **risk and foreign direct investment**, palgrave macmillan, Great Britain, 2006.

6. Daniela Pirvu, **corporate income tax harmonization in the European union**, palgrave macmillan, England, 2012.

7. David Murphy, **understanding risk –the theory and practice of financial risk management** –, chapman and hall, united kingdom, 2008.

8. Emmanuel Disle et Jacques Saraf, **Droit Fiscal**, dunod, France, 2006.

9. Franck Waserman, **Les Finances Publiques** , 8eme edition,, La Documentation Française,Paris, 2016.

10. Frank J. Fabozzi and Pamela Peterson Drake, **finance – capital markets, financial management and investment management**–, john wiley, United States of America, 2009

11. Frank K. Reilly and Keith C. Brown, **investment analysis and portfolio management**, cengage learning, tenth edition, United States of America .

12. Gerhard Schroeck, **risk management and value in financial institutions**, john wiley and sons, United States of America, 2002.

13. H.kent Baker and Greg Filbeck, **investment risk management**, oxford university press, United States of America, 2015.

14. Harry H.Panjer, **operational risk –modeling analytics**–, john wiley and sons, United States of America, 2006.

15. Jurgen H.M Van Grinsven, **improving operational risk management**, second edition, ios press, The Netherlands, 2009.

16. Kevin Dowd, **measuring market risk**, john wiley and sons, second edition, England, 2005.

17. Michel Henry Bouchet and others, **country risk assessment**, john wiley and sons, England, 2003.

18. Olivier Hassid, **la gestion des risques**, dunod, deuxième édition, France, 2008

19. Philipe Jorion, **financial risk manager handbook**, second edition, john wiley and sons, United States of America, 2003.

20. Raymond Muzellec, **Finances Publiques**, dalloz, 15eme édition, France, 2009.

21. Ron Kenett and Yossi Raanan, **operational risk management**, john wiley and sons, United Kingdom, 2011.

22. Steven P.Peterson, **investment theory and risk management**, john wiley and sons, United States of America, 2012

23. Tony Van Gestel and Bart Baesens, **credit risk management**, oxford university press, United States of America, 2009.

24. Yen Yee chong, **investment risk management**, john wiley and sons, England, 2004.

II. الدوريات والمجلات

1. Ali Bousnobra, **l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt**, revue el-tawassol, université d'Annaba, N°32, 2012.

2. Boukheddimi Kenza, **la structure et le rendement de la fiscalité locale**, revue Algérienne de finances publiques, numéro 2, université de Tlemcen, 2012,

3. Hafid Ilias, **investissement direct étranger en Algérie attractivité et opportunités**, revue maghrébine d'économie et management, université de Mascara, N° 2, 2015

4. Joel Slemrod, **The economics of tax evasion**, journal of economics perspectives, American economic association, number 01, 2007

5. Khemici Chiha, **la fiscalité comme levier de développent économique des les pays en développement :cas de l'Algérie**, revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N°03, laboratoire de mondialisation et politiques économiques, université d'Alger, 2012.

6. Mohamed brahim madi, **The attractiveness of the investment climate in Algeria** ,revue nouvelle économie, université, khmis miliana,N°10, 2014.

III. المذكرات والرسائل الجامعية

1. Abderrezak Zouiten, **l'investissement en droit Algérien**, thèse de doctorat, faculté de droit, université de Constantine, 2015.
2. Hind Ouguenoune, **la politique de promotion et d'attraction de l'investissement direct étranger en Algérie**, thèse de doctorat, université paris3- sorbonne nouvelle, France, 2015.
3. Inés Thaalbi, **déterminants et impacts des IDE sur la croissance économique en Tunisie**, thèse de doctorat, école doctorale augustin cournot, université de Strasbourg, 2013.
4. Kamel kharroubi, **Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister, faculté des sciences économiques gestion et sciences commerciales, université d'Oran, 2011.
5. Noomen Lahimer, **la contribution des investissements directs étrangers a la réduction de la pauvrete en Afrique subsaharienne**, thèse de doctorat, faculté des sciences économiques et de gestion, université Tunis el manar, 2009.
6. Tarik el Malki, **environnement des entreprises, responsabilité sociale et performance :analyse empirique dans le cas du maroc**, thèse de doctorat, faculté des sciences économique et de gestion, Aix-Marseille université, 2010.
7. Zahia Haid, **la politique d'attractivité des IDE en Algérie**, mémoire de magistère, faculté des sciences économiques commerciales et sciences de gestion, université de Tlemcen, 2012.

IV. التقارير

1. Dan Mitchell, **tax competition and fiscal reform**, a liberal agenda for the new century: a global perspective, a conference cosponsored by the Cato institute, the institute of economic analysis and the Russian union of industrialists and entrepreneurs, Russian Federation, 8-9 April, 2004.

2. La banque d'Algérie, **Tableaux statistiques**, rapport 2010.
3. La banque d'Algérie, **Tableaux statistiques**, rapport 2012.
4. La banque d'Algérie, **Tableaux statistiques**, rapport 2015.
5. Organisation de coopération et de développement économique, **initiative de l'OCDE pour un investissement au service du développement**, réunion du conseil de l'OCDE au niveau ministérie l ,2006.
6. Richard M.bird, **tax challenges facing developing countries**, working paper, lecture series of the national institute of public finance and policy, paper N°:9, joseph L.Rotman school of management, university of Toronto, 2008.

V. النشرات

1. Ministère de la petite et Moyenne Enterprise et de l'Artisanat, **Bulletin d'information statistique N°12**, Algérie, 2007.
2. Ministère de la petite et Moyenne Enterprise et de l'Artisanat, **Bulletin d'information statistique N°16**, Algérie, 2009.
3. Ministère de l'industrie et de la petite et moyenne entreprises et de promotion de l'investissement, **Bulletin d'information statistique N° 20**, Algérie, 2011.
4. Ministère de l'industrie et des Mines, **Bulletin d'information statistique N° 24**, Algérie, 2013.
5. Ministère de l'industrie et des Mines, **Bulletin d'information statistique N° 27**, Algérie, 2015.
6. Ministère de l'industrie et des Mines, **Bulletin d'information statistique N° 29**, Algérie, 2016.

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. المديرية العامة للضرائب، http://www.mfdgi.gov.dz .
2. مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية http://www.unctadstat.unctad.org .

3. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، http://www.iaigc.net .
4. وزارة الصناعة والمناجم، http://www.industrie.gov.dz .
5. وزارة المالية، http://www.mf.gov.dz .
6. بنك الجزائر، http://www.bank-of-algeria.dz .

بسبب التطور الحاصل في الاقتصاد العالمي، أصبحت كل الدول تعمل على جعل بيئتها الاقتصادية والسياسية بيئة مشجعة وجاذبة للاستثمارات باختلاف أنواعها وذلك بإتباع جملة من السياسات الاقتصادية من ضمنها التركيز على السياسة الضريبية والنظام الضريبي وذلك عن طريق إصلاحه وتدارك النقائص فيه، حيث يساهم هذا الأخير في تشجيع الاستثمار عن طريق التحكم في مجموعة من المؤشرات، والجزائر واحدة من الدول التي تسعى لأن تكون قطبا استثماريا جيدا باستخدام الإصلاحات الجبائية المتكررة خاصة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992 الذي عمل على توسيع الأوعية الضريبية وترشيد معدل الضريبة .

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، الإصلاحات الجبائية، الاستثمار

Due to the developments in the global economy, the most countries are working to make their economic and political environment an encouraging and attractive environment for investment of various kinds by following a number of economic policies including the tax policy and the tax system by reforming and treatment it, as it contributes to encouraging investment , and Algeria is one of the countries that is working to be an investment pole using the repeated tax reforms especially after the tax reform in 1992 that it worked to expand tax funds and rationalize the tax rate.

Key words : Tax system, tax reforms, investments