

دور الاتفاقيات الدولية في تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

أقنوش مولود - جامعة المدية

الملخص:

إن التغيرات الاقتصادية التي طرأت على العالم منذ أواخر الثمانينات ولا سيما الاتجاه نحو تحرير التجارة الدولية، وقيام منظمة التجارة العالمية، يجعل من غير الممكن إغفال دور الاستثمار الأجنبي في تفعيل النشاط الاقتصادي، والجزائر كغيرها من البلدان السائرة في طريق النمو، تقف على أهمية الاستثمارات (الاستثمار الأجنبي المباشر) كأداة جديدة تساهم في اندماج البلد في الاقتصاد العالمي، ومن أجل هذا اتخذت التدابير التحفيزية لتنفيذ هذه السياسة جديدة، فهذه الدراسة تتناول دور الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مع الإشارة إلى الاتفاقيات التي وقعتها الجزائر إلى غاية تاريخ إنجاز البحث.

الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي، الاتفاقيات الدولية، الاستثمار، الاستثمار الأجنبي المباشر.

Abstract:

Depuis la fin des années 80, des faits économiques marquants, surtout l'évolution du commerce internationale recommandé par l'OMC, et, ont donné l'importance au rôle des investissements étrangers, dans l'activité économique, L'Algérie comme les autres pays sous-développés, se distingue l'importance de ces investissements (IED) comme un instrument nouveau contribuant à l'intégration du pays dans l'économie mondiale. C'est pour cela, on constate des mesures d'encouragement ont été prises, afin de concrétiser sa nouvelle politique.

La présente étude préconise le rôle des conventions internationales visant à éviter la double imposition pour encourager les investissements directs étrangers en Algérie, en référence aux accords signés par l'Algérie jusqu'à la date de fin de la recherche.

Mots-clés : la double imposition, conventions internationales, L'investissement, IED

مقدمة

في ظل تذبذبات أسعار المحروقات في السوق الدولي يحتم على الجزائر البحث عن تنويع مصادر تمويل الاستثمارات، والبحث عن الحوافز التي يمكن أن تساهم في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وفي هذا الإطار على الجزائر تفعيل الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الضريبي التي أبرمتها مع العديد من الدول، نظرا لدور الذي يمكن أن تؤديه الاتفاقيات في تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك عن طريق تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر الأجنبي، فضلا عن تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك الدول، من خلال الإجراءات والطرق التي توفرها المعاهدات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي.

أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي

إن قاعد العدالة الضريبية تقض بأن يسهم كل مكلف في تأمين نفقات الدولة حسب مقدرته التكليفية، وتحقيقاً لهذه القاعدة فإن المشرّع يسعى الى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً يتوافق مع قدرته على الأداء تجنب دفعه للضريبة أكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه وتتحقق العدالة الضريبية عند عدم خضوع المكلف ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه.

1- تعريف الازدواج الضريبي:

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بما يأتي¹: هو فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة"

2- أركان الازدواج الضريبي:

يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر الشروط الأربعة الآتية²:

1-2. أن تكون الضريبتان من نوع واحدة (وحدة الضريبة): أي أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض على المكلف في المرة الثانية، أي أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة على مطرح أو وعاء المال نفسه الخاضع للضريبة على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط، أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة وتكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة أيضاً، فإن الأمر لن يتعلق بازدواج ضريبي، حيث أنه من المنطق أن يخضع المكلف للضريبة بعدد المرات

التي قام بها بالفعل المنشئ لها، ومثال ذلك بالنسبة للضرائب الجمركية، فهي تفرض عند عبور البضاعة حدود الدولة الواحدة، فإذا عبرت البضاعة نفسها حدود ثلاث أو أربع دول فرضت الضريبة الجمركية عليها في كل دولة من هذه الدول، ولا يمكن القول: أننا في هذه الحالة أمام ازدواج ضريبي على الرغم من وحدة المال الخاضع للضريبة ووحدة الضريبة نفسها كون الواقعة المنشئة للضريبة والتي هي عبارة عن أعمال قانونية أو مادية معينة مختلفة، وقد تكررت هنا بعبور البضاعة حدود أكثر من دولة.

2-2. وحدة المادة الخاضعة للتكليف: يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين، ومن ثم فاختلاف المال الخاضع لضريبة يؤدي إلى انتفاء الازدواج الضريبي، فلو فرضنا أن المكلف دفع الضريبة من دخله إلى السلطة المركزي، ومن ثم قام بدفع الضريبة عن الدخل ذاته إلى هيئة محلية، فنقول بوجود ازدواج ضريبي في هذه الحالة، أما لو قام هذا المكلف بدفع ضريبة عن عقار يملكه، ومرة أخرى عن دخله من تجارة، ومرة أخرى عن دخله كموظف، فنقول باختلاف المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا نكون أمام ازدواج ضريبي.

2-3. أن يكون المكلف القانوني بالضريبتين واحداً (وحدة المكلف بالضريبة): أي يجب أن يكون المكلف الذي حدده القانون واحداً في الضريبتين متى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، ويدعو ذلك إلى التمييز بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة الاقتصادية لدافع الضريبة القائم على الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، ففي حالة فرض الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصاً معنوياً متميزاً عن شخصية مساهميها ثم فرضت الضريبة على توزيعات هذه الشركة لمساهميها، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية -رغم وحدة المال الخاضع للضريبة وهي أرباح الشركة - إذ أن المكلف بدفع الضريبة على الأرباح هو الشركة، في حين نجد المكلفين بدفع الضريبة على التوزيعات هم المساهمون، وفي الوقت نفسه تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظراً لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق أرباح الشركات وعند توزيعها.

2-4. وحدة المدة الزمنية: أي أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة، وجرى هنا أن نشير إلى أن الازدواج الضريبي يتحقق إذا فرضت الضريبة لأكثر من مرة خلال الفترة

الزمنية المعنية والتي هي سنة عادة ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لأكثر من سنة لا يعنى حصول ازدواج ضريبي لأن فرض الضريبة ذاتها تم في فترتين زمنيتين مختلفتين ويتحقق الازدواج الضريبي عند خضوع المكلف في السنة المالية نفسها لأكثر من ضريبة من النوع نفسه ويشترط لتوفر الازدواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها المكلف عن نفس المدة وقد يحدث أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء وبفترات زمنية مختلفة فلا يعد ذلك ازدواجا ضريبيا.

ويعتبر شرط المدة شرطا مستقلا، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي الى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال³.

3- أنواع الازدواج الضريبي:

هناك عدة معايير معتمد في تقسيم أنواع الازدواج الضريبي ومن بينها معيار النطاق (داخلي ودولي)، وهو المعيار الذي يهتم دراستنا هذه، وعليه يقسم الازدواج الضريبي من حيث النطاق إلى:

3-1. الازدواج الضريبي الداخلي:

يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي اذا كان مجاله إقليم الدولة داخلي وتعود أسباب هذا الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية (أو الضريبة) داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت موحدة من خلال إعطاء الحق للسلطة المركزية بفرض ضريبة من الضرائب، ثم تفرض هذه الضريبة إحدى سلطات الحكم المحلي على الشخص نفسه والوعاء نفسه ويظهر بشكل أوضح في الدولة الاتحادية، حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الدول الداخلة في الاتحاد إذ تقوم الحكومة الفيدرالية بفرض ضريبة من الضرائب ، وتقوم إحدى الولايات بفرض الضريبة نفسها على المال نفسه العائد لشخص مقيم فيها، كما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي، حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامه على الدخل، ثم ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتحقق جميع عناصر الازدواج⁴، ومن بين الحلول الممكنة لتلافي هذا النوع من الازدواج الضريبي هو أن تعتمد السلطة المركزية ضرائب معينة تمنع السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو أن تحدد السلطة المركزية السعر الأقصى للضرائب المحلية على أن لا تتجاوز

الضرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية⁵.

3-2. الازدواج الضريبي الدولي:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي نتيجة تطبيق الدول تشريعاتها الضريبية مختلفة التي قد تتعدى نطاق إقليمها - وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة عدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب، ومن الحد من الميزات المالية التي تسعى الدول في تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقاتها الاقتصادية التجارية، وذلك عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة نفسها على الوعاء نفسه، وتكلف بها الشخص نفسه نتيجة لاختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في فرض الضريبة الواحدة⁶.

ومثال ذلك، قد يقيم شخص في الجزائر ويمتلك أسهماً وسندات في تونس، فتقوم مديرية الضرائب في الجزائر بفرض الضريبة على هذه الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن (التبعية الإجتماعية والسياسية)، وكذلك تقوم تونس بصفتها دولة مصدر الدخل (التبعية الاقتصادية) بفرض الضريبة على الأسهم والسندات نفسها، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي، ويظهر جلياً في الشركات المتعددة الجنسيات التي تمتد نشاطها إلى أكثر من دولة. وتعدد الأسباب التي يكفي توافر أحدها لنشوء الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن حصرها بما يأتي⁷:

أ . اختلف ضوابط الإخضاع الضريبي:

يمكن إرجاع تطبيق القانون الضريبي إلى ثلاثة مبادئ هي :

- مبدأ التبعية السياسية؛
- مبدأ التبعية الاقتصادية؛
- مبدأ التبعية الاجتماعية.

بحيث ينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصر فالنظر عن محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها ومصدرها (ضابط الجنسية) بينما ينطوي مبدأ التبعية الاقتصادية على إقرار حق الدولة

في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين يؤول إليهم (ضابط المصدر)، ويقرر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تتوول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنًا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (ضابط الموطن)، ومما لا شك فيه أن اختلاف الضوابط المحددة للاحتصاص الضريبي يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة بالنسبة للشخص نفسه أو المال نفسه.

ب. تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:

قد ينشأ الازدواج الضريبي في حالة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي التي تقرها دولتان أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيللة ممكنة وعلى سبيل المثال، تفرض ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمة بالنسبة لمجموع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تحقق في أقاليم الدولة، وعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة إلى بعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير الدولة نتيجة خضوعها في الوقت نفسه لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر بالنسبة للشخص المقيم في أي من الدولتين.

ج. اختلاف التنظيم الفني للضرائب:

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل في تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي إذ يؤخذ بضابط المصدر بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، في حين يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة أو الموحدة ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي.

د. اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في أحكام القوانين الضريبية في الدول المختلفة:

أن اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال الاختصاص الضريبي يعد عاملاً أساسياً في أحداث الازدواج الضريبي، فقد يكون تشابه الاصطلاحات هو من قبيل التمثل الخادع الذي يحول دون تسوية فعلية لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي والتي تتحقق بقبول أغلب الدول لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية ودوائر القضاء.

4- وسائل معالجة الازدواج الضريبي الدولي:

4-1. تفادي الازدواج الضريبي الدول بواسطة التشريع الداخلى:

ويكون ذلك بأن تقيّد الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليه الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة وإتباع نظام الإعفاء الذي. بموجبه يتمتع الإيراد الخارج لرأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط.

وأيضاً الإعفاء بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم ونظام الإعفاء التصاعدي، فالإيرادات الخارجية وإن كانت تعفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم فإن تلك الإيرادات تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخل في بلد الأصل.

4-2. تفادي الازدواج بواسطة الاتفاقيات الجبائية الدولية:

الاتفاقيات الجبائية الدولية فهي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني⁸، فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاماً وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع⁹

و يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية هما اتفاقيات جبائية ثنائية وأخرى متعددة الأطراف، حيث يتمثل النوع الأول في تلك المعاهدات الجبائية التي تبرم بين دولتين فقط، وهو الشكل الأكثر شيوعاً، وما يميزها هو سهولة التوصل إلى اتفاق حول الإجراءات والأساليب التي يمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقبتين وتجنب حدوث مشكلة ازدواج ضريبي بالنسبة للمكلفين الذين تربطهم علاقات اجتماعية (الإقامة) واقتصادية (ممارسة نشاط اقتصادي) بالبلدين معاً، إذ تعد أكثر فعالية لحل تلك المشكلة، إلا أن مجال تطبيقها يبقى محدوداً بالدولتين طرفي المعاهدة فقط أي على نطاق ضيق.

أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية متعددة الأطراف فتبرم بين أكثر من دولتين، و نادرا ما يتم اللجوء إلى عقد مثل هذه المعاهدات، لأن الوصول إلى حلول للمشاكل الضريبية بين مجموعة من الدول يعتبر عملية صعبة ومعقدة وتتطلب جهودا كبيرة للتنسيق من أجل إرضاء جميع الأطراف، خاصة في ظل اختلاف الأنظمة الضريبية لكل منها، غير أن هذا الشكل من الاتفاقيات له قدرة أكبر على حل مشكلة التعدد الضريبي و بالأخص الحالة الثلاثية في فرض الضريبة على المكلف¹⁰.

وفي هذا الصدد لقد بذلت المنظمات الدولية خاصة الاقتصادية كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، والتي كانت تدعى سابقا بمنظمة التعاون الأوربي، جهودا جد معتبرة في سبيل القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، التي تعيق نمو التجارة الدولية، وتؤثر سلبا على انتشار الاستثمار الأجنبي في مختلف دول العالم، حيث أدت تلك الجهود إلى اعتماد طرق لمعالجة تلك المشكلة في إطار اتفاقية جبائية ثنائية نموذجية، والمعتمدة من طرف معظم دول العالم حاليا عند إبرامها لاتفاقيات جبائية.

ثانيا: واقع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

الاستثمار بمفهومه العام هو تخصيص رأس المال للحصول على وسائل إنتاجية جديدة أو تطوير إنتاجية جديدة أو تطوير وسائل إنتاجية قائمة للحصول على المزيد من السلع والخدمات، ومن بين أنواع الاستثمارات نجد الاستثمار الوطني والاستثمار الأجنبي بنوعيه المباشر وغير المباشر.

1- تعريف الاستثمار الأجنبي المباشر:

يمكن أن يعرف على " أنه الاستثمار الذي يتبع بالمراقبة لمؤسسة ويأخذ شكل تأسيس مؤسسة من طرف المستثمر وحده أو من طرف شركة متعادلة الحصص - joint venture- أو إعادة شراء كليا أو جزئيا لمؤسسة في الدولة المضيفة"¹¹.

إذن حسب هذا التعريف فإن الاستثمار الأجنبي لا يزود بالمال فقط، بل يفترض أن المنشأة الأجنبية تكون مسؤولة على إدارة عمليات المشروع وأن ينفذ عن طريق الشركات بدل من المستثمرين الأفراد¹².

2- الملامح العامة للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر:

يبين الجدول التالي رقم 01 تطور تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الواردة إلى الجزائر من أكبر 20 دولة مستثمرة، والتي تبين بأن فرنسا من بين أهم دول الإتحاد الأوروبي المصدرة لرؤوس الأموال إلى الجزائر، إضافة إلى اسبانيا التي تحتل المرتبة الأولى، و من الدول خارج الإتحاد الأوروبي نجد الولايات المتحدة الأمريكية التي تأتي على رأس قائمة الدول المتقدمة، أما بالنسبة للدول النامية فتعتبر مصر من أكبر المصدرين لرؤوس الأموال إلى الجزائر. الوحدة (مليون دولار)

الجدول رقم(01): تطور تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الواردة إلى

الجزائر من أكبر 20 دولة مستثمرة

الترتيب	الدولة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	الإجمالي
1	و.م.أ	313	311	252	286	301	314	293	323	476	618	3.487
2	فرنسا	43	115	51	80	121	293	233	303	308	196	1.743
3	اسبانيا	153	143	87	43	117	210	164	325	198	91	1.531
4	مصر	363	97	63	22	108	157	102	261	88	47	1.308
5	ايطاليا	34	98	24	24	39	115	67	247	116	189	953
6	المملكة المتحدة	23	59	35	95	49	64	165	159	125	119	893
7	بلجيكا	12	16	5	5	4	31	101	230	241	212	857
8	الكويت	-	1	-	210	105	57	97	34	139	1	644
9	الصين	1	5	3	27	50	91	37	86	63	125	488
10	المانيا	38	65	16	23	23	54	92	37	54	57	459
11	هولندا	72	26	18	4	4	10	6	185	31	82	438
12	الامارات	1	12	1	1	7	38	67	55	205	35	422
13	لبنان	-	1	1	-	5	24	48	61	109	16	265
14	سلطنة عمان	-	-	-	-	-	-	-	60	35	168	263
15	الاردن	-	9	10	10	16	6	14	3	167	27	262
16	البحرين	13	-	5	10	7	66	10	-	76	3	190
17	السعودية	1	-	10	2	20	8	13	52	29	22	157
18	اليابان	9	78	2-	17	2	8	11	8	17	3	151
19	قطر	2	-	1	7	7	12	11	46	41	-	127
20	تونس	-	1	2	1	5	11	14	7	70	4	115
	إجمالي	1.078	1.037	582	867	990	1.569	1.545	2.482	2.588	2.015	14.753

المصدر: العدد الخاص، الاستثمار الاجنبي في الدول العربية حسب التوزيع

الجغرافي والشركات العاملة، المؤسسة العربية لضمان الاستثمارات واتتمان

الصادرات، العدد الفصلي الأول (جانفي-مارس 2014)، ص:14.

كما يبين الجدول رقم 02 استثمارات أكبر 10 شركات حسب فرص العمل المستحدثة ورأس المال المستثمر في الجزائر بالمليون دولار من جانفي 2003 الى مارس 2014.

الجدول رقم(02): استثمارات أكبر 10 شركات حسب فرص العمل المستحدثة ورأس المال المستثمر في الجزائر بالمليون دولار من جانفي 2003 الى مارس 2014.

اسم المؤسسة	الدولة	عدد المشاريع	إجمالي فرص العمل	إجمالي الاستثمار
Jelmoli Holding AG	سويسرا	5	4.500	3.539
Orascom Group	مصر	6	4.481	2.814
Grupo Ortiz Construcccion	اسبانيا	4	2.344	2.049
Accor	فرنسا	5	1.095	649
Dalliah Albaraka Group	السعودية	6	187	98
Nissan	اليابان	7	252	70
Tunisie Leasing	تونس	6	114	66
BNP Paribas	فرنسا	6	202	66
HSBC	المملكة المتحدة	5	146	64
Société Générale (SocGen)	فرنسا	5	95	51

المصدر: العدد الخاص، الاستثمار الأجنبي في الدول العربية حسب التوزيع الجغرافي والشركات العاملة، المؤسسة العربية لضمان الاستثمارات وائتمان الصادرات، العدد الفصلي الأول (جانفي - مارس 2014)، ص:14.

ثالثا: دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي

أثبتت تجارب الدول النامية فشل الإعفاءات الضريبية كوسيلة لجذب المستثمرين ومن الأفضل عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتشجيع الاستثمار الأجنبي حيث إن الضرائب المرتفعة تمثل عائقا أمام الاستثمار الأجنبي لكونها تؤدي إلى تخفيف نسبة الأرباح وزيادة الكلفة.

1- المحافظة على الإيرادات الضريبية:

تعتبر الحصيلة الضريبية من أهم المصادر الرئيسية للإيرادات العامة للدولة وإنفاقها في جوانب اقتصادية مختلفة والتأثير على توجهات الاقتصاد العام للدولة وتوزيع الدخل القومي الحقيقي وأيضا تأثيرها على تدفق الاستثمارات الأجنبية وإن الإعفاءات الضريبية للاستثمار

الأجنبي يحدث حسارة في الإيرادات الضريبية وبالتالي تحويل الموازنة العامة للدولة وإن نقص الحصيلة الضريبية يؤدي إلى العجز المال وبالتالي زيادة الركود الاقتصادي وارتفاع أسعار الصرف والتضخم والاستيراد من الخارج إن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية يؤدي إلى نقص في الإيرادات الضريبية وعدم تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال سحب السيولة النقدية وتحقيق التوازن النقدي والمال، لذا يجب تقليص هذه الإعفاءات الضريبية لتوفير البنية اللازمة لتحقيق ونمو الاستثمارات وأيضاً إن منح الإعفاءات الضريبية تواجهها صعوبات في التطبيق في الدول النامية¹³.

إن المحافظة على الإيرادات الضريبية وجذب الاستثمارات الأجنبية يتم من خلال التوصل إلى اتفاقيات تتجنب الازدواج الضريبية وإن الإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدول النامية للمستثمرين الأجانب هو تنازل عن حقها في الضريبة لصالح دول المستثمر دون أن يستفيد منها المستثمر نفسه.

2- الحد من التمييز في فرض الضريبة:

إن الدولة لها الحق في فرض الضريبة على مواطنيها والأجانب المقيمين فيها من خلال حق السيادة التي تملكه على أراضيها، فضلاً عن أن للدولة حق في فرض ضرائب عامة وموحدة على الأجانب تفوق تلك المفروضة على مواطن البلد، وهذا هو ما عرّف بالتمييز في فرض الضريبة وهو واحد من معوقات جذب الاستثمارات الأجنبية للبلد¹⁴، لذا تعمل اتفاق تجنب الازدواج الضريبي على تجنب التمييز ضد المنتج المحل وكذلك المستثمر الأجنبي وتجعل الاثنان يخضعان لنفس المعاملة الضريبية.

وليست الضرائب المميزة، وحدها التي تشكل عائقاً للاستثمار الأجنبي، بل إن الضرائب العامة قد تكون هي الأخرى ذات اثر سلبي على التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي وذلك عندما ترى الدولة انه من الضروري اللجوء إلى الضرائب التصاعدية التي تفرض على أرباح المشروعات عموماً، فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى إغراض المنتجين على زيادة إنتاجهم حتى لا تخضع زيادتهم للضرائب التصاعدية، وبالتالي انخفاض مستوى أرباحهم أو أنهم قد يغيروا إلى فروع إنتاج أخرى تكون الضرائب المفروضة اقل وطأة منها.

3- تفادي سلبات الإجراءات القانونية الفردية:

إن الاتفاق الدولية لتجنب الازدواج الضريبي التي تبرم بين الدولة المصدر والدولة المستقطبة تحقيق الاستبعاد الكلي أو الجزئي للازدواج الضريبي أما الإجراء القانوني المنفرد الذي تتخذه الدولة لمواجهة هذه الظاهرة فإنه يكون قليل الأهمية والاختلاف في تحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة للدولة المصدرة والدولة المتقبلة للاستثمار كما إن الدولة تملك حق التعديل في قوانينها متى ما تشاء¹⁵.

كما يمكن من خلال الاتفاقيات إضفاء فاعلية أكثر على الحوافز والمزايا الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار وذلك من خلال الدولة المصدرة بالالتزام بالاتفاق الدول بالعمل على تحاش الازدواج الضريبية، كما تؤدي إلى خلق مناخ منافسة ملائم للاستثمار في الدولة، وبالتالي فإنها تشجع المستثمرين الأجانب على استثمار رؤوس أموالهم في الدولة المستقبلة للاستثمار أطراف الاتفاقية.

رابعاً: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة من طرف الجزائر

سعت الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الضريبي مع العديد من الدول، نظراً لدور الذي يمكن أن تؤديه الاتفاقيات في تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك عن طريق تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر الأجنبي، فضلاً عن تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك الدول، من خلال الإجراءات والطرق التي توفرها المعاهدات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي.

و لقد كان التشريع الجبائي قبل سنوات التسعينات لا يحفز الاستثمارات الأجنبية نتيجة لغياب مقترحات لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وعدم توفر استقرار تشريعي لتلك الاستثمارات فجاءت الاتفاقيات الجبائية لإعطاء مرونة أكثر للتشريع الجبائي الداخلي، و إيجاد حلول لتلك المشكلة¹⁶.

ويمكن تقسيم الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر، إلى مجموعتين تتكون المجموعة الأولى من الاتفاقيات المصادق عليها والتي دخلت حيز التنفيذ، و تضم 26 اتفاقية ، أما المجموعة الثانية تضم الاتفاقيات المصادق عليها ولم تدخل حيز التنفيذ و تضم 07 اتفاقيات، وهذه الاتفاقيات البالغ عددها 33 موضحة في الجدول رقم 03 التالي:

الجدول رقم(03): الاتفاقيات الدولية المبرمة من طرف الجزائر.

اتفاقيات لم تدخل حيز التنفيذ	اتفاقيات دخلت حيز التنفيذ	
رومانيا، روسيا، أوكرانيا.	ألمانيا، النمسا، بلجيكا، بلغاريا، اسبانيا، فرنسا، إيطاليا، البرتغال، البوسنة، سويسرا، تركيا.	الاتفاقيات المبرمة مع الدول الأوروبية والبالغ عددها 14 اتفاقية
الكويت، سوريا، سلطنة عمان، اليمن.	العربية السعودية، البحرين، مصر، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، البحرين، قطر، لبنان.	الاتفاقيات المبرمة مع الدول العربية والبالغ عددها 12 اتفاقية
/	دول اتحاد المغرب العربي	الاتفاقيات المبرمة مع دول المغرب العربي
/	إيران، الصين، كوريا الجنوبية، اندونيسيا.	الاتفاقيات المبرمة مع الدول الآسيوية والبالغ عددها 04 اتفاقيات
/	إفريقيا الجنوبية	الاتفاقيات المبرمة مع الدول الإفريقية والبالغ عددها اتفاقية واحدة
/	كندا	الاتفاقيات المبرمة مع الدول أمريكا والبالغ عددها اتفاقية واحدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات متوفرة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة لضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz> / تاريخ الاطلاع 2016/01/31.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن اغلب الاتفاقيات تمت مع الدول الأوروبية والدول العربية وهذا راجع لطبيعة المعاملات الاقتصادية وارتفاع نسبة التبادل التجاري فضلا عن حركة رؤوس الأموال بين هذه الدول وحجم الاستثمارات كما تم توضيحه في الجدولين رقم 01 ورقم 02.

بحيث توضح الدراسة الأولية للاتفاقيات الموقعة مؤخرا والاتفاقيات الموجودة في مرحلة التفاوض أو المصادقة، فتح مجال التعاون الضريبي المتبادل مع البلدان العربية وكذلك البلدان الآسيوية، مما يظهر اهتمام هذه الدول برغبتها في استثمار رؤوس أموالها في الجزائر¹⁷، فالإستراتيجية الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي تعمل على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، لهذا فالسلطات العمومية تمارس سياسة اتفاقيات جبائية دولية متفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر، كمنح معدل مخفض للاقتطاع من المنبع على أرباح أسهم " الشركة الأم- الفروع".

الخاتمة:

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية وفقا لما تفتضيه مصالحها وبذلك تنشأ هذه المشكلة وإن معيار الإقليمية حدد بموجبه فرض الضرائب على كافة الدخول التي تنشأ في إقليمها بغض النظر عن جنسية وموطن الأشخاص في حالة تعدد معايير فرض الضريبة التي تقرها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الضريبية والتي سترتب عنها الازدواج الضريبي الدولي، وهذا ما قد يشكل عائق أمام جلب الاستثمارات الأجنبية، ومن اجل حل هذا المشكل تلجأ الدول إلى عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتجنب الازدواج الضريبي.

بحيث هذه الاتفاقيات تسمح بتحدد الأموال ومصادر الدخول التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقيات وبذلك تعتبر من حوافز الاستثمار المهمة للبلد وتنشيط حركة رؤوس الأموال وتجنب العوائق أمام المستثمرين بين البلدين الموقعين على الاتفاقية.

وفي ظل تنافس الدولي في منح الحوافز وإجراءات ضريبية التي توفر الأرضية الملائمة للاستثمار الأجنبي في بلدانها، ومن اجل مواكبة هذه المنافسة عملة الجزائر على عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية التي من شأنها المساهمة في جلب الاستثمار الأجنبي، مع ضرورة تفعيل هذه اتفاقيات مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية بالشكل الذي يخدم الجزائر دون اللجوء إلى تقديم الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية. غير أن هذا النوع من الحوافز الضريبية لم تعد الحافز الرئيسي لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر ولكن هناك محددات وعوائق أخرى أعظم من الحوافز الضريبية كما تثبتت دراسات معاصرة جديدة.

الهوامش:

- 1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص: 192.
- 2- سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 21 - العدد الثاني، 2005، ص: 57-58.
- 3- محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 196
- 4- سالم الشوابكة، مرجع سبق ذكره، ص: 61.
- 5- حرية محمد عبد الله قراز، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، معهد الدراسات والبحوث العربية، بغداد، العراق، 2011، ص: 29-30، متوفر على الموقع الالكتروني للهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، العراق، <http://WWW.tax.mof.gov.iq>، تاريخ الاطلاع: 2016/02/10.
- 6- سالم الشوابكة، مرجع سبق ذكره، ص: 61
- 7- المرجع السابق، ص: 62-63.
- 8- Bruno Gouthière, **les impôts dans les affaires internationales** : trente études pratiques, édition, Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998, P 20.
- 9- بوقروة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، 2010/2009، ص: 39.
- 10- المرجع السابق، ص: 40.
- 11- Gilles y Bertin: que sais-je? L'investissement international, imprimerie I des presses universitaires de France janvier, 1983, page ; 10.

- 12- زغيب شهرزاد، الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر- واقع وآفاق-، مجلة العلوم الإنسانية -جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد رقم 08، ص: 05.
- 13- حرية محمد عبد الله قزاز، المرجع سبق ذكره، ص ص: 65-66.
- 14- ناجحة عباس علي، محمد عباس احمد، اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ودورها في الاستثمار الأجنبي، الندوة العلمية الضريبية الأولى، 2008/11/12، متوفر على الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، العراق، <http://WWW.tax.mof.gov.iq>، تاريخ الاطلاع: 2016/02/10.
- 15- المرجع السابق، ص: 14.
- 16- بوقرودة ايمان، مرجع سبق ذكره، ص: 116
- 17- محمد عباسي محرزوي، مرجع سبق ذكره، ص: 202.