الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح– ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

استمارة المشاركة

الاسم: سـعاد **اللقب**: مـالـح

تاريخ الميلاد: 1990/03/11.

الرتبة العلمية: أستاذة **التخصص**: قانون المنازعات

الجامعة الذي يعمل بها المشارك: كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليابس– سيدي بلعباس.

العنوان الالكتروني: s.malah1990@gmail.com

الهاتف المحمول: 07.75.43.81.15

عنوان البحث: المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الأجنبي

الموضوع والمحور الذي تشارك فيه: الضوابط والآليات القانونية لتشجيع الاستثمار الأجنبي

الملخص:

يهدف المستثمر الأجنبي من مشروعه الاستثماري في دولة ما إلى تعظيم العوائد التي يأمل تحقيقها، وذلك من خلال تدنية التكاليف والأعباء إلى أقصى حد ممكن، ويقع ضمن خانة التكاليف بطبيعة الحال الضرائب والرسوم، لذا فإن ثقل العبء الجبائي والتمييز الضريبي وما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي والتي تشكل آثارا سلبية للسياسة الضريبية تعتبر من أهم العوائق الجبائية التي تعترض

سبيل المستثمر الأجنبي للاستثمار في دولة ما، الأمر الذي يجب العمل على الحد منها أو على الأقل التخفيف من حدتها لجذب الاستثمارات الأجنبية.

مقدمة:

لقد كان لتدفق رؤوس الأموال الأجنبية الدولية المظهر البالغ الأهمية في بروز العولمة على وجه أوسع وأشمل، وأهم ما يميز ذلك هو التنافس المشتد بين الدول لسيما الدول النامية لاستقطاب أكبر قدر ممكن من التدفقات، ويعتبر الاستثمار الأجنبي أحد أشكال هذه التدفقات لما له من أهمية كبرى في تضييق الفجوة الضخمة المترتبة على نقص المدخرات المحلية في مواجهة البرامج الاستثمارية الطموحة، ويساهم في خلق اقتصاد صناعي متطور كما يوفر في نفس الوقت التدريب الفني والإداري لمواطني الدولة المضيفة، علاوة على أنه يساهم في نقل التقنية الحديثة ...الخ.

إن جذب الاستثمارات الأجنبية إلى الجزائر ليس بالأمر السهل، لأن المستثمر الأجنبي يعتمد في قراره للاستثمار على الموازنة بين العوائد المحتملة وبين المخاطر والأعباء التي يتحملها، فبالرغم من أن الضرائب تبدو في الوهلة الأولى أحد أهم مكونات الإيرادات العامة، ولكن المتفحص يرى أن زيادتها وثقلها هي من أهم محددات ومعوقات الاستثمار والتنمية، لذا لابد من جعل الضريبة أداة فعالة في خلق بيئة استثمارية.

ومن المعلوم أنه لا توجد وصفة ضريبية محددة لجميع التشريعات الوطنية فيما يخص تشجيع الاستثمار الأجنبي ، إنما تتعدد وتختلف أنماط المعاملة من دولة إلى أخرى وبحسب نظمها الجبائية، والعلة تكمن في تفاوت حاجة الدول إلى الموارد الخارجية وتباين أوضاعها وظروفها الداخلية، إذ أن هناك عاملين اثنين يمكن أن يحددا طبيعة المعاملة الجبائية للاستثمار الأجنبي بصفة عامة وهما:

- حاجة الدولة إلى إشباع حاجات ومتطلبات التنمية ومن ثم تغطية أوجه الإنفاق العام، وهذا يفترض توفير إيرادات عامة منها في المقام الأول الضرائب.

– حاجة الدول إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار والمساهمة في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتي تلعب الإعفاءات والتيسيرات الضريبية دورا هاما في تحقيقها.[1]

وبقدر تغليب الدولة لأحد هذين العاملين على الآخر، يتحدد نطاق المعاملة الجبائية للاستثمار الأجنبي الوافد. وأيا كان الأمر، فإن المشترك في تلك المعاملات المختلفة هو التخفيف من العبء الجبائي الواقع على عاتق المستثمر الأجنبي والذي يكون عن طريق الحد من العوائق الجبائية التي تعترض سبيل المستثمر الأجنبي وتقديم له الحوافز والامتيازات الجبائية.

من هنا نحاول تسليط الضوء على سبل سياسة تخفيف العبء الجبائي على عاتق المستثمر الأجنبي في سبيل جذب الاستثمارات الأجنبية ومعرفة ما هي الامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل المشرع الجزائري في سبيل تشجيع الاستثمار الأجنبي ؟

للإجابة عن هذه الإشكالية، قد آثرنا أن نتناول هذا الموضوع من خلال ما يلي:

المبحث الأول: مواجهة المعوقات الجبائية للاستثمار الأجنبي

المبحث الثاني: جهود الدولة الجزائرية الجبائية المحفزة للاستثمار الأجنبي

المبحث الأول: مواجهة المعوقات الجبائية للاستثمار الأجنبي

لما كانت السياسة الضريبية في الدول بصفة عامة من أهم السياسات المالية، لما لها من دور في توجيه الاقتصاد الوطني والمساهمة في تمويل المشاريع الاقتصادية والاجتماعية وأداة هامة في تفعيل المناخ الاستثماري وتشجيع المستثمرين الأجانب، إلا أنها قد تكون في بعض الأحيان عائقا أمام تدفق المال الأجنبي وسببا في تخوف المستثمر الأجنبي من استثمار أمواله في هذه الدول، إذا ما وجد نفسه أمام ما يسمى بالازدواج الضريبي الدولي، ووقع أيضا ضمن خانة التمييز الضريبي وكان العبء الجبائي

[1] محمود نمو توفيق مهاني، أثر الحواجز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2010، ص 18.

ثقيلا، فهذه كلها تعتبر عوائق جبائية أمام انسياب الاستثمارات الأجنبية، وهو ما يجب العمل على تجنبها باعتبارها عوامل يتخذ من خلالها قرار الاستثمار من عدمه. كل هذا نحاول معالجته من خلال هذا المبحث في مطلبين، نتناول في المطلب الأول تجنب الازدواج الضريبي الدولي لنعكف في المطلب الثاني الحديث على تجنب التمييز في المعاملة الضريبية وتخفيف العبء الضريبي.

المطلب الأول: تجنب الازدواج الضريبي الدولي

تعد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من أخطر المشاكل التي تواجه الاستثمارات الأجنبية ومن أبرز الظواهر الاقتصادية الحديثة التي أثارت الكثير من المناقشات بين رجال الاقتصاد والمال والقانون للوقوف عند هذه الظاهرة ومحاولة تجنبها، وكمحاولة منا في سبيل تبيان كيفية تفادي هذه الظاهرة، كان ولا بد الوقوف أولا عند مفهوم الازدواج الضريبي الدولي وأثره على الاستثمارات الأجنبية (الفرع الأول) لنعكف بعدها على سبل معالجة هذه الظاهرة في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي وأثره على الاستثمارات الأجنبية

بداءة، يعرف الازدواج الضريبي بأنه خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة.[1] ويعرف أيضا بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية.[2]

تبعا لما سبق، يفهم بأنه نكون أمام حالة ازدواج ضريبي إذا توافرت مجموعة من الشروط يمكن تعدادها كما يلي:

[1] زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 180.

[2] Bernard CASTAGNEDE, Précis de fiscalité international, 1e éd, presse. Univ. de France, Paris, 2002, p.12.

– وحدة الشخص الخاضع للضريبة: أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر.

– وحدة الضرائب المفروضة: أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة على الأقل.

– وحدة المادة الخاضعة للضريبة: بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي.

– وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة: أي أن تكون المدة التي يدفع عنها الضريبة نفسها.

ويتخذ الازدواج الضريبي أحد الشكلين: ازدواج ضريبي داخلي[1] وازدواج ضريبي دولي.

وما يهمنا في هذا الصدد هو النوع الثاني، أي الازدواج الضريبي الدولي الذي نحاول الوقوف عند مفهومه (أولا) لنتطرق بعدها إلى أثره على الاستثمار الأجنبي (ثانيا).

[1] يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أيا كان شكل ه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة.
وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية فتكون ضريبيتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الخال للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلا)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبة. كذلك هو الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى. أنظر محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الربعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 197.

أولا: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي

يتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة فرض ضرائب من نفس النوع من قبل دولتين أو أكثر على نفس المكلف ونفس المال وفي الوقت نفسه.[1] أي أن الشخص المكلف بالضريبة يقع ضحية لتحمل أعباء ضريبتين أو أكثر نتيجة لاختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في تحديد نظامها الضريبي، دون أن يكون لهذا الأخير –المكلف بالضريبة– الحق في الدفع بالامتناع عن تحمل تسديد نفس الضريبة على دخل واحد لأكثر من جهة مالية، طالما أن فرض الضريبة هو حق مستمد من السيادة التي تتمتع بها كل دولة على مواطنيها وعلى الرعايا الأجانب الذي يقيمون في إقليمها والأموال الموجودة في ترابها والدخول الناتجة من مصادر فيها وحريتها في سن القوانين التي تخدم اقتصادها الوطني.[2]

وتتعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:

1- اختلاف معايير الخضوع للضريبة: تختلف معايير الإخضاع الضريبي التي تستند إليها الدول عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي وهي:[3]

– معيار الجنسية: يتحقق عند إتباع الدول مبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها (كل من يحمل جنسيتها) بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ومداخلهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها.[4]

---

[1] حرية محمد عبد الله قزار، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضربي في تشجيع الاستثمار الأجنبي، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية، بغداد، العراق، 2011، ص 31.

[2] هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغيير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد 2013/35، ص 293، وانظر كذلك رفيقة قصوري، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانوني، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2011/2010، ص 66.

[3] أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 98.

[4] لقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي ترتكز عليه الدول في فرض الضريبة نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، باعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية، لكن تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة وضابط المصدر.

– معيار الإقامة أو الموطن: يتحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية، حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن هذه المداخيل.

– معيار المصدر: يكون عند إتباع الدولة مبدأ التبعية الاقتصادية، ويقر هذا المبدأ بحق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

وبالتالي، فإن الاختلاف في معايير الإخضاع الضريبي يؤدي إلى تزاحم قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص ونفس الأساس الضريبي.

2– تباين أسس التنظيم الفني لضرائب الدخل بين الدول: يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر عادة بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما 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.[1]

3– اختلاف تفسير المصطلحات التقنية في المجال الضريبي: ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة والموطن والمنشأة الدائمة، حيث تختلف العديد من القوانين الضريبية في تحديد الموطن، حيث يرتكز بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية، بينما يرجع البعض الآخر إلى فكرة المصالح الحيوية الرئيسية للمكلف بالضريبة أو حصوله على دخل من مصدر مقيم أو من مصدر موجود في تلك الدولة أو إلى الجمع مابين هذه المعايير. ويترتب على هذا التباين في مضمون هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد أو ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتين نظر مختلفتين.[2]

[1] أحمد يونس البطريق، المرجع السابق، ص 100.

[2] Bruno GOUTIERE, Les impôts dans les affaires internationales ,5e éd. Français Lefebvre, France 2001,p.28.

ثانيا: أثر الازدواج الضريبي الدولي على الاستثمار الأجنبي

على الرغم من أن الازدواج الضريبي الدولي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما أنه يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها و على الأجانب المقيمين في إقليمها و على الأموال و الدخول الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المستقبلة للاستثمار فيها، بل أنه يمثل عقبة نحو العلاقات الاقتصادية الدولية،[1] فهو يعيق انسياب الاستثمارات الأجنبية إلى الدول، لأن خضوع المستثمر لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته، وكذلك في البلد الذي يمارس فيه النشاط، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل و ثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل في تحقيقها، الأمر الذي يترتب عليه أحجام المستثمر عن الاستثمار.[2]

فضلا عن ذلك، فإن الازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعا غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولا خارج بلدانهم، و الممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة، و يحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة، الأمر الذي يجعل الازدواج الضريبي الدولي عائقا أمام انساب الاستثمارات الأجنبية.[3]

ذكره محمد عباس محرزي نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة الميل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية علوم التسيير، فرع النقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005/2004، ص 70.

[1] INTERNATIONAL MONETARY FUND, Fiscal Affairs Départements : « Guidelines For Fiscal Adjustment », Washington, D.C., p.28

ذكره محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 200.

[2] السيد عبد المولى، المعاملة التفصيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية في قوانين البلاد العربية، بحث منشور ضمن دراسات حول ضمانا الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة ، مصر، ص 15، ذكره عبد المؤمن بن صغير، المقاربة الثنائية لحماية و تشجيع الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي و العلاقات الدولية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة،2010/2009، ص 226. أنظر كذلك بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الماناجمنت، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية، 2010/2009، ص 23، أنظر هيثم علي محمد، المرجع السابق، ص 294.

[3] عبد المؤمن بن صغير، المرجع السابق، ص 226.

كما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال و نزوحها إلى الدول و الأقاليم التي تفرض ضرائب أقل، مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات رؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.[1]

غير أنه إذا كان الازدواج الضريبي الدولي يمثل في الغالب عقبة أمام انسياب الاستثمارات الأجنبية في جميع الحالات، فإن تفاديه لا يشكل حتما حافزا من شأنه تشجيع الاستثمارات الأجنبية في جميع الأحوال، ذلك أن وزن العوامل الضريبية و سياحة و سيادة ضرائب أخرى غير متشابهة، مثل رسوم الإنتاج و الضرائب على المبيعات أو على رقم الأعمال قد تشكل عوائق ضريبية ليس من السهل القضاء عليها بمجرد تجنب الازدواج الضريبي الدولي.[2]

على أية حال، فإن الازدواج الضريبي الدولي يغلب أن يكون عائقا لانسياب الاستثمارات الأجنبية إذا تبين للمستثمر الأجنبي أن أوجه النشاط التي يمارسها سوف يخضع عائده منها لازدواج ضريبي، حيث يقل الربح عن القدر الذي كان يبتغيه عند ممارسته لنشاطه، و من ثم يترتب على ذلك أن يحجم المستثمر الأجنبي عن استثمار أمواله خارج إقليم دولته.[3]

الفرع الثاني: سبل معالجة الازدواج الضريبي الدولي.

يكتسي تفادي الازدواج الضريبي الدولي أهمية مزدوجة، إحداها بالنسبة للدولة المصدرة لرأس المال، حيث يسمح لها بحماية مواطنيها الذين يريدون الاستثمار في الخارج ضد الخضوع للضريبة في الخارج هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يسمح للدولة المستوردة لرؤوس الأموال هاته بطمأنينة المستثمر الأجنبي بكونهم لن يقعوا ضحايا للازدواج الضريبي.[4]

---

[1] بوقرة إيمان، المرجع السابق، ص 24.
[2] عبد المؤمن بن صغير، المرجع السابق، ص 227.
[3] المرجع نفسه.
[4] بن شنتي حميد، الامتيازات المالية للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2011/2010، ص 56.

عموما يمكن تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريعات الوطنية أو بإبرام اتفاقيات دولية، فقد تلجأ الدولة إلى تضمين تشريعها نصا يقضي بعدم فرض الضريبة على نفس الاستثمار الذي سبق أن فرضت عليه ضريبة من قبل دولة أخرى.

غير أن الوسيلة الأكثر فعالية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي هي إبرام الاتفاقيات الدولية التي قد تكون اتفاقية جماعية أو ثنائية، فإبرام هذه الاتفاقيات يؤدي إلى تشجيع التجارة الخارجية عموما والاستثمار الأجنبي بوجه خاص، من خلال تحاشي الازدواج الضريبي الذي يكلف المستثمر الأجنبي أموال زائدة عن اللزوم، وبالتالي تشجيعه على استثمار أمواله في الدول المستقطبة الأطراف في هذه الاتفاقيات.[1]

و لقد اقترحت أولى الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي و التي يمكن إيجازها في ما يلي:

– **طريقة الإعفاء:** تقتضي هذه الطريقة بأن تتنازل إحدى الدولتين المتعاقدتين عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى، ويمكن أن تكون تلك الدولة دولة إقامة المكلف أو دولة مصدر الدخل.[2]و لقد اعتمدت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذه الطريقة في اتفاقيتها النموذجية من خلال المادة 23 الفقرة "أ" واقترحت بأن يمنح الإعفاء من طرف دولة إقامة المكلف.[3]

---

[1] لعماري وليد، الحوافز والحواجز القانونية للاستثمار الأجنبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2011/2010، ص 66.
قد زاد عدد هذه الاتفاقيات في الوقت الحاضر أمام اتساع نطاق العلاقات الاقتصادية الدولية و عادة ما تأخذ هذه الاتفاقيات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة و أهمها:
- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار- أن يكون فرض الضرائب على فوائد السندات و أرباح الأسهم الضريبية في الدولة التي يوجد بها موطن المدين- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية في الدولة التي يوجد بها موطن الدائن- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات في الدولة التي يوجد بها المركز الرئيسي للمؤسسة. أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام في الدولة موطن المكلف بالضريبة: انظر في هذا نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 232، انظر أيضا محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 201.

[2] Bruno Gouthière, op.cit p.113.

ذكرته بوقرة إيمان، المرجع السابق، ص 81.

[3] Ibid

– **طريقة الخصم**: وبمقتضى هذه الطريقة، تخصم دولة الإقامة جميع الضرائب التي يتحملها المكلف عن الدخول الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة التي تطالبه بها.[1]

– **طريقة اقتسام الإيراد**: تتمثل هذه الطريقة في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقدتين وفقا لما تحدده الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، على أن تقوم هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلتها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.[2]

– **طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة**: تقتضي هذه الطريقة، بأن تقوم الدولتين المتعاقدتين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف حسب فئة الدخل المحقق بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين في فرض الضريبة على أرباح الأسهم وأن تقتضي الدولة المتعاقدة الأخرى في فرض الضريبة على فئة المعاشات.[3]

إن كلا من طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة قد تم التخلي عن العمل بهما، لأن كلتاهما تتطلب تنسيقا وتعاونا كبيرا بين الإدارات الضريبة للدول المتعاقدة، أما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها إلى غاية اليوم خاصة وأنهما الطريقتان المعتمدتان في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية لهيئة الأمم المتحدة.[4]

المطلب الثاني: تجنب التمييز في المعاملة الضريبية وتخفيف العبء الضريبي

يعد التمييز الضريبي في المعاملة الضريبية من الآثار السلبية للسياسة الضريبية على الاستثمارات الأجنبية، حيث يحول دون انسياب الاستثمارات إلى هذه الدول حيث يكون التمييز بين الأجنبي والوطني وهو ما يجب العمل على تفاديه (الفرع الأول) كما أن الأعباء الضريبية المبالغ فيها قد تشكل

[1] أحمد يونس البطريق، المرجع السابق، ص 155.
[2] بوقرة إيمان، المرجع السابق، ص 81.
[3] المرجع نفسه.
[4] المرجع نفسه.

عائقا يمنع أو يقلص من استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدولة، وهو الأمر كذلك الذي يجب أيضا تجنبه وذلك بالتخفيف منه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تجنب التمييز في المعاملة الضريبية

اكتسبت الدول التي تتمتع بالسيادة لا سيما الدول النامية منها حق وحرية واسعة في فرض الضرائب بأنواعها المختلفة وبالمعدلات التي تراها مناسبة على الوطنيين و الأجانب وعلى أموالهم ودخولهم وذلك بما يسهم في تنميتها الاقتصادية وتعزيز مكانتها الدولية الاقتصادية، بل أنها تملك الحق في فرض ضرائب عامة وموحدة على الأجانب تفوق تلك المفروضة على الوطنيين. بيد أن التمييز في فرض الضرائب بين الوطنيين والأجانب وإن كان عملا مشروعا من وجهة النظر القانونية، إلا أنه قد يعيق تدفق الاستثمار الأجنبي إلى الدول المستقبلة لرأس المال التي تتضمن تشريعاتها الضريبية مثل هذا التمييز، وذلك خشية تحمل أعباء مالية كبيرة قد ترتبها تلك الضرائب.[1]

وعموما تظهر صور التمييز في فرض الضريبة على الأجانب في عدة مجالات كأن تلجأ الدولة على الضرائب التصاعدية وفرضها على أرباح المشروعات مما قد يؤدي على فترات طويلة إلى اعتراض المنتجين عن زيادة إنتاجهم حتى لا تخضع هذه الزيادة لضريبة تصاعدية مرتفعة، وهو ما سيؤدي إلى انخفاض أرباحهم.[2] كما قد تظهر صورة التمييز في فرض الضرائب بين الأجانب و الوطنيين ولكن بطريقة مستترة وغير ظاهرة، كقيام الدولة العاجزة عن تمويل المشروعات الضخمة ولا تملك رأس المال القادر على تأسيسها إلا لدى العناصر الأجنبية لندرة رأس المال المتوافر لدى العناصر الوطنية، ومع ذلك تقوم بفرض ضرائب مرتفعة على الاستثمارات الأجنبية في هذه المجالات رغم علمها بظروف حاجتها لها، فتعتمد سياسة لتمييز المستتر، أين تبدو الضريبة في مظهرها عامة وموحدة على الوطنيين

[1] دريد محمود السامرائي، الاستثمار الأجنبي، المعوقات والضمانات القانونية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات الوحدة العربية، 2006، ص 128.
[2] دريد محمود السامرائي ، المرجع السابق، ص 115.

والأجانب، إلا أن حقيقة الأمر تكون غير عادلة مما يحمل الأجانب المستثمرين وحدهم دون المواطنين أعباء ضريبية مرتفعة على استثماراتهم في هذه المجالات.[1]

وقد يكون التمييز في المعاملة الضريبية صريحا وذلك من خلال:

- استخدام ضرائب الصادرات والواردات ورسوم الإنتاج.
- فرض ضرائب الدخل بسعر أعلى على الأجانب.
- عدم استفادة الأجانب من الإعفاءات.
- اعتماد سعر الصرف عند القيام بتحويل الإيرادات.[2]

يعد التمييز الضريبي عائقا أمام حركة انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى البلد المستقبل، كون هذا التمييز يتولد عنه نقص تنافسية المؤسسات الأجنبية أمام المؤسسات المحلية، ومن الضروري إدخال المعاملة الضريبية كعنصر فعال في تحسين مناخ الاستثمار على أساس من العدالة بين المستثمر الأجنبي والمستثمر الوطني.

فمن الأصول المستقرة في القانون الدولي أن تلتزم الدولة في معاملتها مع الأجانب احترام مبدأ المساواة، وعدم التمييز،[3] أو بما يعرف بمبدأ المعاملة الوطنية أو كما يصطلح عليه بمبدأ تشبيه الأجانب بالوطنيين والذي يضمن للمستثمر الأجنبي تشبيهه بالوطني عند ممارسة نشاطه، تحت شكل المساواة أمام القانون وأمام التنظيمات المحلية.[4]

---

[1] عصام الدين مصطفى بسيم، النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول الآخذة في النمو، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين الشمس، القاهرة ، مصر، 1972، ذكرته رفيقة قصوري، المرجع السابق، ص 69.

[2] عثمان سعيد عبد العزيز، العشماوي شكري رجب، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007، ص 307. ذكره مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010/2009، ص 157.

[3] هشام على صادق، الحماية الدولية للمال الأجنبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، بدون سنة.

[4] كمال سمية، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية، 2003/2002، ص 72.

ويتم النص على شرط المعاملة الوطنية في التشريعات الداخلية للدولة كما هو الحال عند المشرع الجزائري إذ نص بموجب الفقرة الأولى من المادة 14 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار[1] بأنه يعامل الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الأجانب بمثل ما يعامل به الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الجزائريون في مجال الحقوق والواجبات ذات الصلة بالاستثمار. كما ينص على ذلك أيضا في الاتفاقيات المبرمة بين الدول المصدرة والدول المستوردة لرؤوس الأموال، وهو ما يمثل شرطا ثابتا فيها[2] يضمن للمستثمر الأجنبي نفس الحماية المقررة للوطنيين.

لكن تجدر الإشارة إلى أن مبدأ المعاملة الوطنية رغم ما يحمله من امتيازات ظاهرية للمستثمر الأجنبي، إلى أنه لا يقدم بحسب ذلك الحماية القانونية الكافية المرجوة والمنتظرة، كونها حماية مرتبطة بإرادة المشرع الوطني وما يقرر من تعديلات تتراوح بين الزيادة والنقصان تمس تلك الضمانات والمزايا المقررة للوطنيين، وهو الأمر الذي ربما دفع بعض الدول الطرف في الاتفاقيات الثنائية إلى أن تشترط أن تكون المعاملة أفضل وأكثر امتيازا وهذا ما يعرف بشرط الدولة الأولى بالرعاية، الذي مؤداه عموما أن تتعهد الدولة الطرف في المعاهدة والملتزمة بأداء الشرط بمعاملة الاستثمارات التابعة للدولة الطرف الثاني في المعاهدة أفضل معاملة لا تقل رعاية عن تلك التي تتلقاها استثمارات أجنبية في نفس الظروف.[3]

ونشير إلى أن تعهد الدولة بعدم ممارسة التمييز اتجاه المستثمرين الأجانب عن طريق اتفاقيات دولية مع الدولة المصدرة هو التزام دولي يترتب عن الإخلال به المسؤولية الدولية للدولة، أي التعويض عن الأضرار التي تلحق بالمستثمر الأجنبي نتيجة لذلك الإخلال.[4]

---

[1] الأمر رقم 01-03، المؤرخ في 20 أوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار، المعدل والمتمم، ج.ر عدد 47، الصادرة في 22 أوت 2001، ص 04.

[2] Dominique CARREAU, Investissement, répertoire de droit international, Tome 2, Encyclopédie juridique, Dalloz, Paris 1999, p 17.

[3] عبد الحكيم مصطفى عبد الرحمن، المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في السودان بين القانون الداخلي والقانون الدولي، دار النهضة العربية، 1990، ص 95.

يعرف أيضا شرط الدولة الأولى بالرعاية، بأنه شرط تعتمد بموجبه حكومتان بتنظيم مشاركتهما المتبادلة في أي نظام قانوني بشكل أفضل من التنظيم الذي كان يربطهما بحكومات أخرى. أنظر في هذا رفيقة قصوري، المرجع السابق، ص 129.

[4] قادري عبد العزيز، الاستثمارات الدولية، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 127.

الفرع الثاني: تخفيف العبء الجبائي

لا شك أن ثقل العبء الجبائي يشكل عائقا أمام استقطاب الاستمارات الأجنبية ، ذلك أن المستثمر الأجنبي يهدف من خلال مشروعه الاستثماري تعظيم العوائد وهذا لا يكون إلا إذا تواجدت في الدولة المضيفة سياسة تعمل على تخفيف العبء الجبائي على عاتق المستثمر الأجنبي وذلك بالتخفيض في عدد ونسب الضرائب والرسوم المفروضة وإتباع أسلوب الإعفاء الضربي اتجاه المستثمرين الأجانب، إضافة إلى امتيازات جبائية أخرى تعد حوافز لهم للاستثمار والتي يمكن إيجازها في ما يلي:

- **الإعفاء الضريبي**: يعرف الإعفاء الضريبي بأنه إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضريبة الواجب السداد و مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين وفي ظروف معينة[1]وذلك حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه. وقد يكون الإعفاء الضريبي إعفاء دائما أو مؤقتا.

فالإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما، ويتم منح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط و مدى تأثيره على الحياة الاقتصادية،[2] وعادة لا يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا النوع من الإعفاء إلا في حالات نادرة منها:[3]

- حالة الاستثمارات التي يحجم عنها المستثمرون نظرا لارتفاع تكاليفها الاستثمارية أو لانخفاض العائد الذي يتحقق منها أو لكلا السببين.

- حالة الاستثمارات التي يصعب تحديد الأرباح التي تتحقق منها بصورة فعلية، وتعتبر هذه الحالة نادر نظرا لتعدد وتقدم الأساليب المحاسبية لقياس ربحية المشروعات.

[1] عبد المجيد قدي، المدخل إلى السلبيات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 173.
[2] المرجع نفسه.
[3] محمود نمو توفيق مهاني، المرجع السابق، ص 22.

أما الإعفاء المؤقت (الإجازة الضريبية) هو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع وعادة ما يكون في بداية النشاط[1]. ويتوقف طول هذه الفترة على حجم المشروع وأهميته للاقتصاد الوطني ومجال الاستثمار وغيرها من الاعتبارات.[2] وبعد انقضاء هذه المدة المعينة، يتقرر بعده انقضاء فترة الإعفاء الضريبي للنشاط المستهدف ويعود خضوعه للتشريع الضريبي.

ويرى البعض[3] أن مدة الإعفاء الضريبي الزمني قد تتفاوت وفق أولويات معينة تتمثل في الآتي:

– بالنسبة للمشروعات التي تتعرض لمخاطر محدودة ولا تحتاج إلى أساليب متقدمة تكنولوجيا، وتتعين بانخفاض حجم الأصول الرأسمالية المستثمرة فيها يكون إعفاؤها ضريبيا لفترة أقل.

– بالنسبة للمشروعات الإنتاجية التي تحتاج إلى أصول رأسمالية متقدمة وعادة ما تحقق أرباحا ضئيلة في السنوات الأولى من عمرها تكون فترة الإعفاء الضريبي بالنسبة لها أطول.

– المشروعات التي تتميز بارتفاع درجة المخاطرة فيها وتحتاج إلى استثمارات رؤوس الأموال ضخمة ونسبة تحقيق الأرباح فيها ضعيفة في السنوات الأولى، فهذه المشروعات تمتع بفترة إعفاء ضريبي أطول.

– بالنسبة لبعض المشروعات الحيوية التي تحقق أهدافا اقتصادية و اجتماعية مثل مشروعات الإسكان الاقتصادي و المتوسط تكون فترة الإعفاء الضريبي بالنسبة لها أطول من غيرها.

وقد يكون الإعفاء كليا أو جزئيا، ويقصد بالإعفاء الكلي بأنه تصريح المشرع الضريبي بإعفاء المكلف من كافة الضرائب طول فترة الإعفاء الضريبي وهو الأصل في الإعفاء. أما الإعفاء الجزئي

[1] عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 173.
[2] محمود نمو توفيق مهاني، المرجع السابق، ص 23.
[3] المرجع نفسه.

فينصب على جزء من الضريبة أو على ضرائب معينة دون الأخرى أو على جزء من الدخل الخاضع للضريبة.[1]

ويمثل الإعفاء الضريبي حافزا قويا للاستثمار الأجنبي، بحيث يقلل من المخاطر التي يتحملها المستثمر بالنسبة للاستثمارات الجديدة وتزيد من العائد الصافي المتوقع الحصول عليه من طرف المستثمر وتحقق سيولة ذاتية للمشروعات التي تتمتع بها وخاصة المشروعات التي تحقق أرباحا في بداية حياتها الإنتاجية تعادل مقدار الوفر الضريبي مما يكون له الأثر الايجابي على الهيكل التمويلي والذي يتغير في صالح التمويل الذاتي للمشروعات.[2]

– **نظام الاهتلاك المعجل**: يقصد بالاهتلاك المعجل السماح للممول بخصم أو استهلاك تكلفة الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية المتوقعة أو المفترضة.[3] ويعتبر هذا النظام ميزة للمستثمر الأجنبي، لأنه يهدف إلى تقليل ما يدفعه المستثمر في بداية عمر المشروع قدر الإمكان. ويصور البعض[4] هذه الميزة بالقرض دون فائدة متمثلا في مبالغ الضريبة التي ينخفض التزامه في السنوات الأولى من عمر الأصل. ويكون القصد من هذا الامتياز دعم المشاريع في بداية عمرها الإنتاجي، لأن هذه الفترة تكون حرجة للمشاريع وتكون تكلفة الإنتاج فيها عالية، فلابد إذن من هذا الدعم حتى تستطيع النهوض والاستمرار ولإعطائها دفعة قوية في التوسع والتحديث وزيادة الاستثمار، مما يعود بالنفع على اقتصاد البلد بزيادة الطاقة الإنتاجية الكلية ويبرر النقض بحصيلة الضريبة.[5]

---

[1] رفيقة قصوري، المرجع السابق ص 86.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 93.

[3] عيد عبد الحفيظ عبد الله، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، الطبعة الثانية، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر، 1986، ص 16، ذكره حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الإسلامي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 2012/27، ص 161

[4] سمير مرقص، استخدام الهندسة الضريبية في تخطيط وتقييم سياسة الإعفاءات الضريبية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث، سلسلة إصدارات البحوث الإدارية، الجزء الأول، 1999، ص 43، ذكره حيدر عبد المطلب البكاء، المرجع السابق، ص 161.

[5] محمود نمو توفيق مهاني، المرجع السابق، ص 20 و21.

– **إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات:** تقوم هذه الطريقة على فكرة مساهمة الدول في خسائر الممول كما تساهم في أرباحه، إذ تسمح هذه السياسة بالخصم الكامل للخسائر المحققة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة التي حققتها المنشأة في السنوات السابقة أو التي حققتها في السنوات اللاحقة، باعتبار أن هذه الخسارة تدخل ضمن مصاريف المنشأة عن سنوات سابقة أو لاحقة. ويأخذ هذا النظام اتجاهين أحدهما إلى الخلف والآخر الأمام.[1]

فالسماح بترحيل الخسائر إلى الخلف وإلى أي عدد من السنوات يتضمن ضرورة قيام الخزينة العامة في السنة التي حققت فيها المؤسسة الخسائر برد ما حصلته كضريبة على ما يعادل مقدار الخسارة في السنوات السابقة، وفي حالة ترحيل الخسائر إلى الأمام، فتكتفي الخزينة العامة بتحمل مقدار الإيرادات المفقودة، ويعتبر هذا الحافز أكثر ملائمة من الناحية التطبيقية لظروف الدول النامية بالمقارنة بترحيل الخسائر إلى الخلف كونها تملك خزينة عامة تكاد تكون خاوية من الإيرادات، كما يحفز ترحيل الخسائر إلى الأمام دخول منشآت جديدة إلى دائرة النشاط الإنتاجي ويشجع الوحدات القائمة على التوسع في بناء طاقات إنتاجية جديدة.[2]

– **نظام الائتمان الضريبي (الخصم الضريبي):** يقصد به ذلك النظام الذي يسمح للمستثمر بخصم من مبلغ الضريبة الواجبة بنسبة معينة من التكلفة التي يتحملها في شراء أصول قابلة للاهتلاك، فهو بمنزلة إعفاء جزئي من الضريبة ويمثل خصما يؤثر على العبء الضريبي فينقصه. وقد يغطي الخصم كل أو بعض الأصول القابلة للإهلاك.[3]

ويتمتع هذا النظام بعدة مزايا، كونه يؤدي إلى زيادة العائد بعد الضريبة بالمقدار الذي تم فيه تخفيض معدل الضريبة الفعلي، مما يجعله حافزا مهما للمستثمرين الأجانب، الذين يستثمرون أموالهم في المجالات المستهدفة أو وفق الحجم المطلوب، كما يشجع هذا النظام الاستثمارات طويلة الأجل

[1] المرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، مصر، 2001، ص 287، ذكره قدوري نور الدين، المرجع السابق، ص 74.
[2] عثمان سعيد عبد العزيز، المرجع السابق، ص 93-97.
[3] المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 295، ذكره حيدر عبد المطلب البكاء، المرجع السابق، ص 162.

ويفيد المشروعات بطريقة مباشرة، كما يمنع هذا النظام من صور التحايل التي تلجأ إليه المشروعات في ظل نظام الإجازات الضريبية، كتلك المقترنة بإنشاء فرع جديد يتمتع بفترات سماح جديدة أو بتصفية الشركات وإنشاء شركات جديدة تتمتع بفترات سماح جديدة.[1]

المبحث الثاني: جهود الدولة الجزائرية الجبائية المحفزة للاستثمار الأجنبي

باعتبار أن النظام الجبائي أحد العناصر التي تدخل في اهتمامات المستثمرين الأجانب عند اتخاذ القرار بالاستثمار في بلد دون الآخر وسعيا من المشرع الجزائري لتحفيز المستثمرين وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، فقد لجأ إلى وضع مجموعة من الامتيازات ذات الطبيعة الضريبية في التشريعات الداخلية كالأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم وقوانين أخرى كقانون المالية والقانون الجبائي العام. كما أبرمت الجزائر العديد من الاتفاقيات الدولية الثنائية منها والمتعددة الأطراف لتفادي الازدواج الضريبي الدولي الذي كثيرا ما كان عائقا في وجه الاستثمار الأجنبي .

من هنا يمكن تقسيم هذه الحوافز إلى صنفين حسب مصدرهما وهما: حوافز منصوص عليها في قانون الاستثمار والقوانين المكملة له (حوافز ضريبية داخلية) (المطلب الأول) وحوافز منصوص عليها في الاتفاقيات الدولية (حوافز ضريبية دولية) (المطلب الثاني).

[1] وفا عبد الباسط، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر، مجلة كلية الحقوق، جامعة حلوان، العددان 5و6، يناير و يونيو، 2001، ص 92، ذكره حيدر عبد المطلب البكاء، المرجع السابق، ص 163.

المطلب الأول: الحوافز الضريبية الداخلية

يقصد بالحوافز الضريبية الداخلية عموما مختلف التشجيعات ذات الطبيعة الجبائية والجمركية التي نص عليها التشريع الداخلي لسيما الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم والتي تستفيد منها الاستثمارات المذكورة في المادتين الأولى والثانية منه،[1] بالإضافة إلى حوافز أخرى من نفس الطبيعة مذكورة في قوانين أخرى مثل قانون المالية والقانون الجبائي العام. إلا أننا سنقتصر البحث على الامتيازات أو الحوافز المذكورة في الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار التي وضعت خصيصا لتشجيع الاستثمار بصفة عامة والاستثمار الأجنبي بصفة خاصة.

ويمكن إدراج هذه الحوافز المذكورة في الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار ضمن نظامين هما النظام العام والنظام الاستثنائي (الخاص)، ذلك أنه إلى جانب استفادة المستثمر من الحوافز الجبائية والجمركية المنصوص عليها في إطار النظام العام، فإنه يستفيد في إطار النظام الاستثنائي من مزايا وإعفاءات خاصة، لا سيما عندما يستعمل تكنولوجيا خاصة من شأنها المحافظة على البيئة وحماية الموارد الطبيعية وإدخال الطاقة والمساعدة على تحقيق تنمية شاملة.

1- النظام العام: يخص هذا النظام جميع أنواع الاستثمارات الداخلة في مفهوم الأمر رقم 01-03 المتعلق بالاستثمار والمذكورة في المادة الأولى والثانية منه. غير أنه تقتصر المزايا المذكورة في المادة 09 من هذا الأمر المعدلة بموجب المادة 74 من القانون رقم 14-10[2] والممنوحة للمستثمرين في هذا النظام على المراحل الأولى لإنجاز المشروع و على مرحلة الاستغلال.

---

[1] المادة 01 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار: " 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" ونصت المادة 02 من نفس الأمر على أنه" يقصد بالاستثمار في مفهوم هذا الأمر ما يأتي:

1- اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة، أو توسيع قدرات الإنتاج، أو إعادة التأهيل، أو إعادة الهيكلة؛
2- المساهمة في رأسمال مؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية
3- استعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية؛"

[2] القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014، ص 03.

في مرحلة الانجاز:

– الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

– الشراء بالإعفاء 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.

– الإعفاء من دفع حق نقل الملكية لقاء عوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

– الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة بعنوان إنجاز المشاريع الاستثمارية.

ب/ في مرحلة الاستغلال:

تستفيد الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ولمدة 03 سنوات بعد معاينة المشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر مما يلي:

– الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.

– الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

وتمدد هذه المدة من 03 سنوات إلى 05 سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشأ أكثر من منصب شغل عند انطلاق النشاط.

لكن لا يطبق هذا الشرط المتعلق بإنشاء مناصب عمل على الاستثمارات المتواجدة في المناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص بالجنوب الهضاب العليا.

تستفيد الاستثمارات في القطاعات الإستراتيجية التي يحدد المجلس الوطني للاستثمار قائمتها من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني دون اشتراط إحداث مناصب شغل.

ويبدو الهدف من وراء وضع شرط خلق مناصب شغل جديدة هو التخفيض من البطالة، مما يسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية من وراء تشجيع الاستثمارات الأجنبية بدل منحها إعفاءات دون أي مقابل يسهم في التنمية.

إضافة لذلك، فقد تم إضافة مادتين جديدتين بموجب المادة 60 من الأمر رقم 09-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 [1] وهما المادة 09 مكرر و 09 مكرر 01:

- المادة 09 مكرر والتي أصبح بموجبها منح مزايا النظام العام يخضع لتعهد كتابي من المستفيد بإعطاء الأفضلية للمنتوجات والخدمات ذات المصدر الجزائري. وتقتصر الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فقط في الاقتناءات ذات مصدر جزائري، عدا في حالة التأكد من عدم وجود منتوج محلي مماثل.

في هذا الإطار، يلاحظ أنه تم حصر الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في الاقتناءات ذات مصدر جزائري، بعدما كانت كلها مهما كانت مصدرها (المستوردة أو المقتنية) تتمتع بهذا الامتياز (عدا المستثناة)، وهو الأمر الذي يعد تقييدا لحرية المستثمر الأجنبي في اقتناء المنتوجات التي يريدها وهو بدوره قد يشكل لربما عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية.

[1] الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر عدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 04

غير أنه من جهة أخرى، يعد هذا التعديل بمثابة دافع لتشجيع الإنتاج الوطني والنهوض به بعد اختلال التوازن الكبير بين الاستيراد والتصدير وركود الإنتاج الوطني بسبب الاستيراد، وبالتالي فإن إعطاء الأفضلية لهذا الأخير يساهم في تشجيعه وزيادته.[1]

– المادة 09 مكرر 1[2] والتي تقتضي بأن استفادة الاستثمارات التي يتجاوز مبلغها 1.500.000.000 دينار جزائري أو يساويه من مزايا النظام العام يتم بموجب قرار من المجلس الوطني للاستثمار وهذا بالنظر لمبلغها الكبير، إذ أن الامتيازات التي ستحصل عليها تعد بمثابة أعباء على الدولة وهو ما يتطلب أن تتولى أعلى هيئة فيها بمهمة السهر على منح هذه الإعفاءات يستحقها.

2– النظام الاستثنائي: يتعلق هذا بالاستثناءات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وكذلك الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني، لاسيما عندما تستعمل تكنولوجيا خاصة من شانها أن تحافظ على البيئة وتحمي الموارد الطبيعية، وتدخر الطاقة وتفضي إلى تنمية مستدامة، ومن هنا نميز بين هذين الصنفين:[3]

1.2 بالنسبة للاستثمارات المنجزة في المناطق التي تحتاج تنميتها مساهمة خاصة من الدولة:

تستفيد المشروعات الاستثمارية المنجزة في هذه المناطق والمتعلقة بالنشاطات غير المستثناة من المزايا على مرحلتين: [4]

أ/ مرحلة الإنجاز: تستفيد الاستثمارات في هذه المرحلة من المزايا التالية:

---

[1] المرجع السابق، ص 61.

[2] معدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 13-08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013، ص 03.

[3] في كلتا الحالتين، فإن المجلس الوطني للاستثمار هو الذي يحدد المناطق المذكورة أو أهمية الاستثمارات الخاصة، وباستثناء هذه الاستثمارات لا يمكن لاستثمارات أخرى الاستفادة من هذه المزايا بحسب نص المادة 3/10 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم.

[4] راجع المادة 11 من الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، المعدلة بموجب المادة 38 من الأمر رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر عدد 72، الصادر ة في 30 ديسمبر 2012، ص 03.

– الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.

– تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان في الألف 2‰ فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

– تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف، بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة التي 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 ةالتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

– الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية المنوحة الموجهة إنجاز المشاريع الاستثمارية.

ب/ مرحلة الاستغلال: بعد معاينة مباشرة الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، يستفيد هذا الأخير من الحوافز والامتيازات الجبائية التالية:

– الإعفاء لمدة عشر (10)سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ومن الرسم على النشاط المهني.

– الإعفاء لمدة عشر (10)سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

2.2 بالنسبة للاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني:

يترتب على هذه الاستثمارات إبرام اتفاقية متفاوض عليها بين المستثمر والوكالة، فهذه الأخيرة تبرم الاتفاقية لحساب الدولة بعد موافقة المجلس الوطني للاستثمار، وتنشر هذه الاتفاقية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وما يلاحظ بالنسبة لهذه الاستثمارات أن المزايا غير محددة على سبيل الحصر بموجب القانون، وإنما أعطى المشرع أمثلة فقط عن الامتيازات التي يمكن منحها وذلك عن طريق التفاوض بين المستثمر والوكالة الوطنية. وتتمثل هذه المزايا التي يمكن منحها في هذا المجال كلا أو جزء طبقا للمادة 12 مكرر 01 المضافة بموجب الأمر رقم 06-08،[1] المعدل والمتمم للأمر رقم 01- 03 والمعدلة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2014 [2] فيما يلي:

أ/ **في مرحلة الإنجاز**: ولمدة 05 سنوات:

- إعفاء و/أو خلوص الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الاقتناءات سواء عن طريق الاستيراد أو من السوق المحلية للسلع والخدمات الضرورية للإنجاز.

- إعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي 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.

[1] الأمر رقم 06-08، المؤرخ في 20 أوت 2006، يعدل ويتمم الأمر رقم 01-03، المتعلق بتطوير الاستثمار، ج.ر عدد 47، الصادرة في 19 يوليو 2006، ص 17.

[2] عدلت بموجب المادة 60 من القانون رقم 13-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

ب/ مرحلة الاستغلال: ولمدة أقصاها 10 سنوات ابتداء من تاريخ معاينة المشروع في الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

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

تجدر الإشارة بأن التعديل الذي جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وبموجب المادة 61 منه أضافت فقرة ثالثة (03) للمادة 12 مكرر 01 يؤهل المجلس للموافقة لفترة لا تتجاوز 05 سنوات على الإعفاء أو التخفيض في الحقوق أو الضرائب أو الرسوم بما فيها الرسم على القيمة المضافة التي تثقل أسعار السلع المنتجة عن طريق الاستثمار الذي يدخل في إطار النشاطات الصناعية الناشئة، وهذا يعد بمثابة امتياز إضافي للمستثمرين ومشجع على زيادة الإنتاج الوطني. ويحدد تطبيق هذه الفقرة بموجب مقرر من المجلس الوطني للاستثمار.

المطلب الثاني: الحوافز الضريبية الدولية

لم يكتف المشرع الجزائري بمجموعة المزايا الضريبية التي نص عليها قانون الاستثمار والقوانين المكملة له، وإنما كتكميل لذلك لجأ إلى منح حوافز ضريبية ذات صبغة دولية من خلال الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي بهدف تشجيع الاستثمار الدولي المتبادل سواء الثنائية منها أو المتعددة، والتي محور اهتمامها تفادي ومنع الازدواج الضريبي.

ولعل من أهم هذه الاتفاقيات الدولية الجماعية في هذا الصدد، الاتفاقية المبرمة بين دول اتحاد المغرب العربي الموقعة في الجزائر بتاريخ 23 جويلية 1990 لتفادي الازدواج الضريبي الدولي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول الاتحاد.[1]

[1] صادقة عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 90-420 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990، يتضمن المصادقة على الاتفاقية لتشجيع وضمان الاستثمار بين اتحاد المغرب العربي، الموقعة في الجزائر بتاريخ 23 يوليو 1990، ج.ر عدد 06، الصادرة في 06 فبراير 1991، ص 203.

وقد قامت هذه الاتفاقية على غرار باقي الاتفاقيات الدولية لتفادي الازدواج الضريبي لتحديد فئات الأشخاص المعنيين بها، وهم المقيمين بإحدى الدول المغاربية، كما حددت الضرائب المعنية بهذا الإجراء، وعرفت كل نوع منها، ومن بينها أرباح المؤسسات وأرباح الأسهم، وكذلك الأتاوى...إلى غير ذلك.

أما فيما يتعلق بتدابير تفادي الازدواج الضريبي الدولي، لقد نص الفصل 23 من هذه الاتفاقية على أنه "إذا تلقى مقيم بدولة متعاقدة مداخيل خاضعة للضريبة بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى طبقا للأحكام هذه الاتفاقية، فإن الدولة الأولى في الذكر تخصم من الضريبة التي ستحصلها على مداخيل المقيم المذكور مبلغا مساويا للضريبة على الدخل المدفوعة بالدولة المتعاقدة الأخرى... ".

بمعنى أن مداخيل أي مستثمر من دول الاتحاد التي تم فرض الضريبة عليها في إحدى هذه الدول لا يمكن بأي حال أن يتم فرض الضريبة عليها مرة أخرى، وإنما يتم خصم مبلغ الضريبة المتعلق بها الذي سبق دفعه، وهذا ما يحفز على انتقال رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمار الأجنبي بين الدول.[1]

ومن الاتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الجزائر أيضا، نذكر الاتفاقية المبرمة بينها وبين فرنسا قصد تفادي الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي من خلال تبادل المعلومات بين السلطات المختصة بين الدولتين والمساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الجبائية.

ولقد حددت هذه الاتفاقية كغيرها من الاتفاقيات المبرمة بهذا المجال الأشخاص المعنيين بذلك وكذلك الضرائب المعنية وعرفت كل منها وحددت أنواعها.

وفي إطار هذه الاتفاقية، تتبع كلا من الجزائر طرقا تهدف إلى تفادي حدوث ازدواج ضريبي أو على الأقل من حدته والتخفيض من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون بالضريبة. وتعتبر طريقة

[1] لعماري وليد، المرجع السابق، ص67.

الخصم هي الطريقة المعتمدة في إطار هذه الاتفاقية، وحددت هذه الأخيرة كيفية استخدامها. فإذا تعلق الأمر بالجزائر فإنه يتم تفادي الازدواج الضريبي بالطريقة الآتية:

عندما يحصل مقيم بالجزائر على مداخيل أو يملك ثورة تكون خاضعة للضريبة في فرنسا، فإن الجزائر تخصم من الضريبة المستحقة الدفع بها مبلغا مساويا للضريبة الذي يتم دفعه بفرنسا، غير أن المبلغ المخصوم لا يمكن أن يتجاوز قسط الضريبة على الدخل أو الضريبة على الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم حسب نص الفقرة الأولى من المادة 24 من الاتفاقية.[1]

أما إذا تعلق الأمر بفرنسا، فإن المداخيل التي تنشأ في الجزائر والتي تخضع للضريبة هناك، وتكون محققة من طرف مقيم في فرنسا أين تخضع أيضا للضريبة وفقا للتشريع الجبائي الفرنسي، وتكون غير قابلة للإعفاء منها، فإن هذه المداخيل تستفيد من قرض ضريبي يخصم من الضريبة الفرنسية، يكون مساويا لمبلغ الضريبة المدفوع في الجزائر، عندما يتعلق الأمر بالمداخيل الآتية:[2] :

- أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات.

- مداخيل المهن المستقلة عندما تخضع للضريبة في كلتا الدولتين المتعاقدتين، عندما يكون المستفيد مقيما في إحدى الدولتين ومارس نشاطه في الدولة المتعاقدة الأخرى، وقام بهذه الأخيرة لمدة تزيد عن 183 يوما.

- المكافئات المقبوضة مقابل ممارسة عمل مأجور على ظهر سفينة او طائرة تستخدم في النقل الدولي.

---

[1] تميزت هذه الاتفاقية بتطرقها لتفادي الازدواج الضريبي على التركات، إذ تمنح الجزائر خصما من الضريبة التي تفرضها على تركة مقيم بها يعادل مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا لعناصر من التركة الخاضعة للضريبة هناك، لكن لابد أن لا يتجاوز المبلغ المخصوم مبلغ الضريبة الجزائرية و المحسوبة قبل إجراء الخصم والمتعلقة بالأملاك التي يمنح الخصم بسببها.

[2] المادة 02/24 من المرسوم الرئاسي 02-121، المؤرخ في 07 أبريل 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تفادي الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر عدد 24، الصادرة في 10 أبريل 2002، ص 03.

- أتعاب الحضور.

- المداخيل التي يحصلها الفنانون والرياضيون المشار إليها في الفقرتين 01 و 02 من المادة 17 من هذه الاتفاقية.

غير أن القرض الضريبي الممنوح من طرف فرنسا لا يمكن أن يتجاوز الضريبة الفرنسية المتعلقة بالمداخيل السابقة، أما بالنسبة للمداخيل غير المذكورة، فإن القرض الضريبي الممنوح يكون مساو للضريبة المتعلقة بها عوضا عن الضريبة الجزائرية.

هناك عدة بنود في هذه الاتفاقية، إلا أن ما يهمنا هنا هو ما يتعلق بمنع الازدواج الضريبي على مداخيل المستثمر الأجنبي، لأن محور وأساس الاستثمار الأجنبي هو الحصول على المداخيل والأرباح، لذلك فإنه يتوجه حيث قدر من الضمان ضد الازدواج الضريبي كي يحقق أكبر قدر من الربح دون دفع ضرائب متكررة.

نذكر كذلك الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة، الموقعة بالجزائر في 24 أبريل 2001.[1]

حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة 25 من هذه الاتفاقية " يتم تفادي الازدواج الضريبي بالكيفية التالية: عندما يحصل مقيم بدولة متعاقدة على عناصر من مداخيل طبقا لمقتضيات هذه الاتفاقية تفرض عليها الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الدولة الأولى تمنح على الضرائب المحصلة من مداخيل المقيم خصما يعادل مبلغ الضريبة المؤداة من الدولة الأخرى ..."

[1] صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-164، المؤرخ في 07 أبريل 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومن التهرب من الضريبة، ج.ر عدد 26، الصادرة في 13 أبريل 2003، ص 04.

ومن بين هذه البنود التي جاءت فيها ما نصت عليه المادة 07: " تخضع أرباح مؤسسة دولة متعاقدة للضريبة فقط في هذه الدولة ما لم تباشر المؤسسة نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشاة دائمة بها، فإذا باشرت المؤسسة نشاطا كالمذكور، يجوز إخضاع أرباح المؤسسة للضريبة في الدولة الأخرى ولكن فقط بالقدر الذي يمكن أن ينسب منها إلى تلك المنشأة الدائمة..."

أما المادة 10 فنصت على أن: " أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع فقط للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى...".

تبعا لما سبق، يمكن القول بان جوهر هذه المواد هو تفادي فرض نفس الضريبة على أجزاء من المال تم فرض الضريبة عليها من قبل دولة أخرى، وبالتالي إعطاء الفرصة للمستثمر الأجنبي لاستثمار أمواله خارج بلده دون تحمل أعباء إضافية ترهقه.

خاتمة:

على ضوء ما تم دراسته، يمكن القول في الأخير، بأن السياسة الضريبة المنتهجة في دولة ما يمكن أن تكون عامل لطرد أو جذب الاستثمارات الأجنبية، لأن المستثمر الأجنبي قبل إقباله على الاستثمار في بلد معين يوازن بين العوائد المحتملة وبين المخاطر والأعباء التي يتحملها، ومن ثم فهي تساعده على اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه.

وبطبيعة الحال يمكن أن تكون هذه السياسة الضريبية عامل لجذب الاستثمارات الأجنبية وذلك من خلال منح هذه الاستثمارات العديد من الحوافز الضريبية التي في معظمها تهدف إلى تخفيف العبء الجبائي.

غير أنه ينبغي على الدولة حتى تحافظ على إرادتها الضريبية من الضياع وفي نفس الوقت الحفاظ على المشاريع المستثمرة أن تتوخى قدر المستطاع تحقيق التوقعات المشروعة للمستثمر الأجنبي، دون

بذل تضحيات من جانبها لا تتناسب مع المردود المتوقع من الاستثمار ودوره في تحقيق التنمية الاقتصادية، ويقتضي ذلك أن يكون منح هذه الحوافز على أساس من الدراسة الوافية والمقارنة بين منافع الحوافز الضريبية والتضحيات التي تتحملها الخزينة العامة مقابل منح هذه الحوافز.

كما أن تشجيع الاستثمار الأجنبي لا يتوقف على كثرة الحوافز الضريبية وتنوعها وإنما على مدى فاعليتها ودورها في إنجاح المشاريع الاستثمارية، بالإضافة إلى عوامل أقرب مكملة لها. إذ من المهم منح هذه الحوافز المختلفة للاستثمار في إطار سياسة متكاملة تلعب فيها الحوافز الضريبية دورا مهما وليس كل الأدوار، فمن الضروري الاستمرار في نهج الإصلاح السياسي من أجل الوصول إلى الاستقرار المطلوب، كما يجب تأهيل الإدارة من خلال التكوين الفعال للإداريين وإضفاء الشفافية على المعاملات وزيادة الوعي القانوني لدى المواطنين وغيرها، كذلك يجب العمل على تطبيق سياسة استهداف الاستثمار الأجنبي والذي من خلاله يتم منح هذه الحوافز الضريبية نحو الأنشطة المستهدفة بدلا من توجيهها للاستثمار بشكل عام، إذ أن ذلك يوفر أعظم الفوائد، مادام أن الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة تمثل تكلفة تتحملها الخزينة العامة، ومنه فإن توجيه هذه الحوافز ينعكس إيجابا على البيئة الاقتصادية.

قائمة المراجع:

الكتب:

1- أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2002.

2- دريد محمود السامرائي، الاستثمار الأجنبي، المعوقات والضمانات القانونية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات الوحدة العربية، 2006.

3- زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998

4- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.

5- عبد الحكيم مصطفى عبد الرحمن، المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في السودان بين القانون الداخلي والقانون الدولي، دار النهضة العربية، 1990.

6- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السلبيات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

7- قادري عبد العزيز، الاستثمارات الدولية، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2004.

8- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الربعة، دار هومة، الجزائر، 2008.

9- هشام على صادق، الحماية الدولية للمال الأجنبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، بدون سنة.

المذكرات والرسائل الجامعية:

1- بن شنتي حميد، الامتيازات المالية للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2011/2010.

2- بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المانا جمنت، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية، 2010/2009.

3- رفيقة قصوري، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانوني، تخصص قانون المالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2011/2010.

4- عبد المؤمن بن صغير، المقاربة الثنائية لحماية و تشجيع الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي و العلاقات الدولية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2010/2009.

5- كمال سمية، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية، 2003/2002.

6- لعماري وليد، الحوافز والحواجز القانونية للاستثمار الأجنبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2011/2010.

7- محمد عباس محرزي نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة الميل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية علوم التسيير، فرع النقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005/2004.

8- محمود نمو توفيق مهاني، أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.

9- مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010/2009.

المقلات:

1- حيدر عبد المطلب البكاء، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية الاقتصادية في الفكر الاقتصادي الإسلامي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 2012/27.

2- هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغيير في النظام الضريبي العراقي، بحث تطبيقي، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد 2013/35.
3- حرية محمد عبد الله قزار، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العربية، بغداد، العراق، 2011.

النصوص القانونية:

1- الأمر رقم 01-03، المؤرخ في 20 أوت 2001، المتعلق بتطوير الاستثمار، المعدل والمتمم، ج.ر عدد 47، الصادرة في 22 أوت 2001، ص 04.
2- الأمر رقم 06-08، المؤرخ في 20 أوت 2006، يعدل ويتمم الأمر رقم 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار، ج.ر عدد 47، الصادرة بتاريخ 19 يوليو2006، ص 17.
3- الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر عدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 04
4- القانون رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر عدد 72، الصادر ة في 30 ديسمبر 2012، ص 03.
5- القانون رقم 13-08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ح.ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013، ص 03.
6- القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014، ص 03.
7- المرسوم الرئاسي رقم 90-420 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990، يتضمن المصادقة على الاتفاقية لتشجيع وضمان الاستثمار بين اتحاد المغرب العربي، الموقعة في الجزائر بتاريخ 23 يوليو 1990، ج.ر عدد 06، الصادرة في 06 فبراير 1991، ص 203.
8- المرسوم الرئاسي 02-121، المؤرخ في 07 أبريل 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تفادي الازدواج الضريبي وتفادي التهرب

والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر عدد 24، الصادرة في 10 أبريل 2002، ص 03.

9- المرسوم الرئاسي رقم 03-164، المؤرخ في 07 أبريل 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومن التهرب من الضريبة، ج.ر عدد 26، الصادرة في 13 أبريل 2003، ص 04.

المراجع بالفرنسية:

1- Bernard CASTAGNEDE, Précis de fiscalité international, 1e éd, presse. Univ. de France, Paris, 2002, p.12.

2- Dominique CARREAU, Investissement, répertoire de droit international, Tome 2, Encyclopédie juridique, Dalloz, Paris 1999, p 17.