



جامعة قاصدي مرياح ورقلة.



كلية الحقوق و العلوم السياسية.

آليات مكافحة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه LMD في
الحقوق

تخصص: القانون الجنائي.

تحت إشراف:

أ.د. لعجال يسمينة.

من إعداد الطالب:

الضب طارق.

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
بن محمد محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيسا
لعجال يسمينة	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
خويدي السعيد	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا
الشريف فؤاد	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا
كرام محمد الأخضر	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
شول بن شهرة	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

الإهداء

أهدي عملي هذا ثمرة جهدي إلى أمي الغالية، ووالدي العزيز،

إلى جميع أفراد عائلتي كبيرا وصغيرا،

وإلى الغالية زوجتي شريكة دربي

جميع الأحباب والأصدقاء.

طارق الضب

تَشْكُرَات

الحمد والشكر لله على انجاز هذا العمل واتمامه، أما بعد:

فأنتقدم ببالغ الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة د. **لعجال ياسمينه** التي لم تبخل عني بتوجيهاتها ونصائحها القيمة لإتمام البحث،

كما أنتقدم أيضا بالشكر الجزيل إلى أساتذتي والطاقم الإداري بكلية الحقوق والعلوم السياسية على رأسهم عميد الكلية الأستاذ الدكتور **بوحنية قوي**،

وإلى كل ما ساعدني على اتمام هذا العمل،

شكرا.

طارق الضب.

قائمة المختصرات:

باللغة العربية:

ق.ض.م..... قانون الضرائب المباشرة.

ق.ض.غ.م..... قانون الضرائب غير المباشرة.

د.ت..... دون تاريخ نشر.

د.ط..... دون طبعة.

ب.د.ن..... بدون دار نشر.

ج.1..... الجزء الأول.

باللغة الأجنبية:

r.f..... référence.

مقدمة

مقدمة

إن الحديث عن موضوع الضريبة بشكل عام يقودنا قبل كل شيء إلى ذلك المورد السيادي الهام الذي يشكل أداة هامة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، تستخدمه الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية بما تقتضيه المصلحة الوطنية في نطاق احترام العدالة الضريبية، بل وأصبح للضريبة دور هام أيضا في تطور العلاقات الاقتصادية الدولية خاصة بعد ما شهده العالم خلال القرن العشرين من تحولات اقتصادية كبيرة، أدت إلى زيادة حجم التبادل التجاري بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى عام 1929م.

أين تطور الاهتمام بموضوع الضريبة على أنه أداة لخدمة المصلحة الوطنية فقط، ليكون بالإضافة إلى ذلك امتدادا للمصلحة الدولية من خلال التنافس الضريبي بين الدول قصد الاستفادة بأكبر قدر ممكن من تلك التطورات الاقتصادية الدولية. كل ذلك ساهم في تطور العلاقات التجارية الدولية وزيادة حجم الاستثمارات الأجنبية وظهر الشركات المتعددة الجنسيات، والتي انتشرت وتوسعت في الفترة الأخيرة في ظل المستجدات الاقتصادية المحلية والإقليمية والدولية في عالم الاقتصاد المفتوح، الأمر الذي ساهم في تسهيل انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال فيما بينها وبين الدول الأخرى، وتوفير الجو الملائم للمستثمرين مما يساعد في تشجيعهم وتحفيزهم على الاستثمار، بهدف زيادة الاستثمار ودعم القدرة التنافسية.

حيث عرف الاقتصاد العالمي خاصة في الآونة الأخيرة موجة من التغيرات، تمثلت أساسا في زيادة حجم المعاملات والمبادلات والخدمات العابرة للحدود، وتعاضم في تدفقات رؤوس الأموال الدولية في ظل سرعة انتشار تكنولوجيا الاتصال والمعلوماتية، مما زاد من أهمية ودور الضريبة وجعل منها الوسيلة الوحيدة في أيدي الدول لتحقيق الأهداف الاقتصادية الوطنية والدولية، سواء لحماية الإنتاج أو لتشجيعه. فأصبح للضريبة دور تنموي من خلال الإعفاءات الضريبية الممنوحة لبعض الاستثمارات، وكذا جلب رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق تقديم امتيازات ضريبية معينة لعدة سنوات.

مقدمة

كل ذلك أدى إلى تعاظم لدور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، إلا أنه وفي خضم كل تلك التطورات، لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع الواقع الذي عرفته علاقاتها الاقتصادية الدولية، بالإضافة إلى تمسكها بسيادتها الضريبية المطلقة ورغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية.

إن التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم في ظل نظام العولمة وما يترتب عليه ذلك من تحديات فعلية للتشريعات الوطنية، جعل من هذه الأخيرة في حاجة لتطويع حاد من قبل المشرع لمواجهة هذه التحديات، والتي قد يكون أهمها ظاهرة الازدواج الضريبي التي تطرح مفهوما مغايرا للتعاون الاقتصادي.

فبعد أن كانت العدالة الضريبية تخاطب الأشخاص إقليميا، طرح مفهوم مغاير للعدالة الضريبية بعدما تجاوزت حدوده حدود الدولة الواحدة، لتكتسب بعد ذلك العدالة الضريبية الطبيعة الدولية أين امتدت المصلحة الوطنية في فرض الضريبة إلى المصلحة الدولية، وما يطرحه كل ذلك من اشكالات فيما يتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها إذا ما تزامن ذلك وضعف التشريعات الوطنية من جهة، مع حجم التحديات التي يطرحها التحول الاقتصادي الذي يعرفه العالم من جهة أخرى.

إن كل ذلك ساهم في بروز ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي انطلاقا من رغبة الدولة في تحصيل الجباية اللازمة وفقا للضوابط القانونية الضريبية التي حددها المشرع والمستنبطة أساسا من سيادتها الضريبية، الأمر الذي يعتبر اختلالا واضحا للتوازن القانوني بين مصلحة الدولة في فرض الضريبة وبين الأشخاص المخاطبين بها، والذي تتضح معالمه من خلال ثقل العبئ الضريبي الواقع على المكلف نتيجة للازدواج الضريبي بعد تداخل وتضارب الاختصاصات الضريبية بين الدول، والذي قد يقود بدوره إلى الجريمة الضريبية الدولية (التهرب الضريبي الدولي)، إما استغلالا لذلك التضارب بين الاختصاصات الضريبية بالتحايل للتهرب الضريبي، وإما نتيجة لثقل العبئ الضريبي

مقدمة

المرتتب عن ازدواجية الضريبة الأمر الذي يقود المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة بالإضافة إلى آثار سلبية عديدة أخرى، بذلك فإن معالجة الازدواج الضريبي الدولي يجب أن تكون في نطاق احترام هذا التوازن القانوني الذي يجمع بين حق الدولة في فرض الضريبة وتحصيلها وبين حق المخاطبين بها بدفع الضريبة المستحقة فقط.

إن التوجه المتنامي للمجتمع الدولي نحو تشجيع الاستثمارات الأجنبية يترجمه الاهتمام والتطور الكبير الذي تعرفه حركة انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال من دولة إلى أخرى بقصد الاستثمار منذ بداية القرن العشرين، بالإضافة إلى ذلك يتضح أيضا اهتمام الدول بإراداتها الضريبية وهو ما يترجمه تمسك الدول بسيادتها في فرض الضريبة وتحصيلها وفقا لما تتضمنه نصوصها التشريعية والدستورية، الأمر الذي ساهم في استفحال ظواهر ضريبية عديدة ترتبت عنها آثار سلبية عديدة تحول في مجملها تطور العلاقات الاقتصادية الدولية بصفة عامة، وتقف عائقا أمام تطور انتقال رؤوس الأموال الأجنبية، وأهم تلك الإشكاليات مسألة المعاملة الضريبية أين يتم إخضاع المستثمر الأجنبي المكلف بدفع الضريبة للضريبة في كلتا الدولتين نتيجة للعوامل السالف ذكرها، مما يشكل عبئا عليهم نتيجة ازدواجية الضريبة المستحقة عليهم.

الأمر الذي جذب اهتمام أغلب الدول والمنظمات والهيئات الدولية، أين سعت في سبيل تسخير الوسائل والآليات الملائمة لتفاديه أو لضمان تسوية المنازعات الناشئة عن تحققه بما يضمن تحقيق التوازن القانوني أو الامتداد بين المصلحة الوطنية المتمثلة في المحافظة على إراداتها الضريبية، والمصلحة الدولية من خلال العمل على بناء أسس دقيقة محددة للاختصاصات الضريبية بين الدول بما يضمن حماية للاستثمارات الأجنبية ويساهم بشكل مباشر في تطور العلاقات الاقتصادية الدولية.

وإذا كنا قد سلمنا بدور الضريبة كمحرك رئيسي في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، والمساهمة في تطور العلاقات الاقتصادية الدولية، فإن البحث في مدى نجاعة أثر آليات مواجهة الازدواج الضريبي الدولي على الاستثمار الأجنبي، يقتضي إخضاعها

مقدمة

لمعيار يقوم على الموازنة بين تشجيع الاستثمار ومعالجة الازدواج الضريبي واحتواء آثاره، بذلك فتأثير هذه الآليات على الاستثمار الأجنبي يرتبط بنجاحاتها في التصدي للازدواج الضريبي وإلى مختلف التحديات الأخرى، مع ضمان التوازن بين مقتضيات المصلحة الوطنية والدولية.

أي أن التأثير الايجابي للآليات المنتهجة وطنيا ودوليا في مواجهة الازدواج الضريبي على الاستثمار الأجنبي يقتضي نجاعة هذه الآليات في معالجة الازدواج الضريبي والتصدي لآثاره السلبية، ومن خلال الكشف على مختلف الآليات المعتمدة في معالجة الازدواج الضريبي وتحليل مدى فعالية آثارها في تفادي هذه الظاهرة بما يشجع انتقال رؤوس الأموال الأجنبية بين الدول في نطاق احترام التوازن القانوني بين حق الدولة الضريبي وحق المخاطبين بها في العدالة الضريبية، مع محاولة الخروج بحلول تساهم إما في مواجهة هذه الظاهرة أو تفعيل دور الحلول المعتمدة.

ومن هنا تكمن أهمية الموضوع في محاولة إبراز هذه الظاهرة مع الوقوف على أهم العوامل التي تساهم في استفحالها وتعيق عملية تفاديها، مع تحليل أهم الإجراءات والحلول الموضوعية منها والإجرائية المعتمدة لمواجهة هذه الظاهرة والتخلص من آثارها السلبية التي تواجه واقع العلاقات الاقتصادية الدولية، والبحث في مدى قدرتها على تفادي هذه الظاهرة والتخلص من آثارها بما يضمن التوازن القانوني بين مصلحة الدولة والمكلف ويوفر المناخ الضريبي الملائم لتشجيع انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بهدف الاستثمار، كما تكمن أهمية الموضوع في الوقوف عند أهمية الحلول الوطنية المعتمدة في مواجهة هذه الظاهرة بالنسبة للسياسة الاقتصادية للدولة الجزائرية، مع محاولة التوصل لحلول أخرى قد تساهم في تفعيل دور الآليات المعتمدة في مواجهة استفحال الازدواج الضريبي الدولي.

وعن أهداف الدراسة، قد يكون الهدف الأساسي لموضوع البحث هو الوقوف عند دور الآليات الموضوعية والإجرائية في تفادي الازدواج الضريبي الدولي، وما لذلك من

مقدمة

أثر في تشجيع الاستثمار الأجنبي، لكن ذلك لا يغني عن مسألة التحديد الدقيق لظاهرة الازدواج الضريبي بإبراز هذه الظاهرة وتحديد أساليبها، مع التعرض إلى مختلف الآثار السلبية التي قد يخلفها الازدواج الضريبي الدولي على تطور العلاقات الاقتصادية الدولية عامة، وعلى مستقبل الاستثمارات الأجنبية خاصة، كما لا يغني من هدف تحليل مدى فعالية الآليات المعتمدة في مواجهة الازدواج الضريبي الدولي، مع تسليط الضوء على العلاقة بين الاستثمار والازدواج الضريبي، أي ما يطلبه النظام الضريبي ليستجيب ويتحول إلى نظام جاذب للاستثمارات خاصة الدولية منها، حتى يمكن الوقوف عند العوامل المساهمة في استفحال الازدواج الضريبي الدولي والتي تعيق الجهود الدولية والوطنية الساعية لتفاديها، مع تقييم مدى مساهمة آليات تجنب ومعالجة الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي بالموازاة مع مقتضيات التنمية الوطنية والمصلحة الدولية.

وقد يعود الدافع الأساسي لاختيار هذا الموضوع إلى الضعف الذي يعرفه التشريع الضريبي الجزائري، انطلاقاً من التعقيد والغموض وعدم الاستقرار الذي تعرفه المنظومة الضريبية الجزائرية، مما زاد من تحقق الازدواج الضريبي الدولي وكذا التهرب الضريبي الدولي في ظل الرغبة الكبيرة للدولة الجزائرية المتجهة نحو تنمية حجم الاستثمارات الأجنبية بما يخدم أبعاد التنمية الوطنية، بالإضافة إلى نقص الاهتمام بظاهرة الازدواج الضريبي الدولي في الجزائر وأغلب الدول العربية، خاصة فيما يتعلق بدراسة الجوانب القانونية لهذه الظاهرة، وتحليل أثر الحلول الوطنية المعتمدة على السياسة الاقتصادية الوطنية، بذلك محاولة تعزيز الدراسة بحلول قد تساهم في تفعيل دور الآليات المعتمدة لمواجهة الظاهرة بما يضمن تشجيع حركة الاستثمارات الأجنبية من جهة والحفاظ على مداخل الدولة الضريبية السيادية من جهة أخرى.

وعن الصعوبات التي واجهتنا في إطار إنجاز هذا البحث هو غياب إحصائيات حقيقية على المستوى الوطني توضح تطور حجم الاستثمارات الأجنبية والمنازعات

مقدمة

المرتتبة عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي، مما شكل صعوبة في تقييم مدى فعالية الآليات الوطنية المعتمدة في معالجة الظاهرة وأثرها في تشجيع الاستثمار الأجنبي. بالإضافة إلى نقص الدراسات والأبحاث العلمية القانونية التي تناولت هذا الموضوع وموضوع الجباية الدولية بشكل عام على الصعيد الوطني، واقتصار الأمر على عدد من الدراسات العلمية التي درست الموضوع من الناحية الاقتصادية فقط لا القانونية، والتي ركزت في جوهرها على الجانب الاتفاقي من خلال تحليل الاتفاقيات الضريبية الدولية المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي الدولي وإبراز عناصرها وسبل تنفيذها،¹ أين أجمعت في نتائجها على أن الازدواج الضريبي الدولي من أهم العقبات التي تقف أمام ازدهار التبادل التجاري الدولي وتدفق رؤوس الأموال بين مختلف أقطار العالم، وعلى فعالية الآليات الاتفاقية في تفادي الازدواج الضريبي الدولي مع الدعوة إلى ضرورة إصلاح الأنظمة القانونية الداخلية للدول بتضمينها وتعزيزها بما توصلت إليه في اتفاقاتها الضريبية الدولية، بعد أن تفتن المجتمع الدولي إلى أن تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي يقتضي التعاون المشترك بين الدول، برسم الاختصاصات الضريبية فيما بينها من خلال اتفاقاتها الجماعية والثنائية، و حاولت جاهدة إيجاد حلول مناسبة لها، إما من خلال تشريعاتها الضريبية و الذي يتطلب تضحية دولة ما بجزء من إيراداتها الضريبية لحساب دولة أخرى، أو عن طريق إبرام اتفاقيات جبائية خاصة منها الثنائية، و التي تسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين بشكل يقلل إلى أدنى حد ممكن تداخل اختصاصاتهما الضريبية، إلى جانب اعتمادها لطرق من أجل معالجة تلك الظاهرة كإعفاء الدخل الأجنبي من الضريبة الداخلية، كما تسمح تلك الاتفاقيات أيضا بتبني إجراءات من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

- يتعلق الأمر برسالة الماجستير الموسومة بـ " كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية" المقدمة بكلية العلوم الاقتصادية بجامعة سكيكدة سنة 2010م (إيمان بوقروة) - ورسالة الماجستير الموسومة " اشكالية الازدواج الضريبي الدولي وأثرها على أرباح الشركات"، رسالة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية بجامعة قسنطينة سنة 2008 (نعيم عاشوري).

مقدمة

وعن المنهج المعتمد في دراسة هذا الموضوع، فإن طبيعة الموضوع تقتضي الاعتماد على المنهج المركب، والذي يقوم على مزيج من المنهجين الوصفي والتحليلي، المنهج الوصفي من خلال وصف ظاهرة الازدواج الضريبي وتحديد طبيعتها، وقراءة لمختلف الآليات الوطنية والدولية المعتمدة لتفادي الازدواج الضريبي، في حين الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل الآثار السلبية للازدواج الضريبي وأبعادها على الاقتصاد الوطني والعلاقات الاقتصادية الدولية، مع تحليل العوامل المختلفة التي تساهم في استفحالها وتعيق الجهود الدولية والوطنية الساعية لتفادي هذه الظاهرة، بالإضافة إلى تحليل مدى قدرة الحلول المنتهجة في مواجهة الظاهرة ومدى مساهمتها في تحفيز الاستثمار الأجنبي بما يتناسب والتوازن القانوني بين المصلحة الوطنية والمصلحة الدولية.

تأسيسا لما سبق ونظرا لما يسببه الازدواج الضريبي الدولي من آثار سلبية خطيرة تمس بالتوازن القانوني بين حق الدولة الضريبي والمخاطبين بالضريبة، يجدر البحث في سبل علاجه وتسويته ومدى تأثيرها على تطور الاستثمارات الأجنبية، مما قد يدفعنا لطرح التساؤل الآتي:

هل تمكنت الحلول المنتهجة بموجب التشريعات الوطنية والاتفاقية من معالجة ظاهرة الازدواج الضريبي بما يوفر المناخ الملائم لتشجيع الاستثمار الأجنبي؟، أم أنها لازالت تستدعي مراجعات بما يتلائم وطبيعتها المستجدة بفعل التحديات المستحدثة في العلاقات الاقتصادية الدولية؟

وهو ما يقودنا إلى طرح التساؤلات التالية:

- 1_ كيف واجهت النصوص التشريعية الوطنية ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي؟
- 2_ كيف عالجت النصوص والاتفاقية البعد الدولي لظاهرة الازدواج الضريبي؟
- 3_ ما مدى فعالية الآليات المعتمدة لمواجهة الازدواج الضريبي الدولي وما أثر ذلك على تشجيع الاستثمارات الأجنبية؟

مقدمة

وانطلاقاً من الأهداف المرجوة من البحث والمنهجية المتبعة للدراسة، وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، سيم معالجة هذا الموضوع انطلاقاً من طبيعة الآليات المنتهجة لتفادي هذه الظاهرة، أين سيتم تقسيم البحث إلى بابين، جاء الباب الأول تحت عنوان الآليات الموضوعية لمواجهة الازدواج الضريبي وأثرها على الاستثمار الأجنبي، أين نتعرض من خلاله إلى تحديد هذه الظاهرة وتحليل آثارها، والتعرض إلى مختلف الإجراءات الوطنية والاتفاقية الموضوعية المنتهجة لتفادي الازدواج الضريبي، ومدى فعالية آثارها في تحفيز الاستثمار الأجنبي، في حين جاء الباب الثاني تحت عنوان الآليات الاجرائية وأثرها على الأجنبي، ويتضمن الوقوف عند العوامل التي تساهم في استفحال هذه الظاهرة، وأهم الحلول الاجرائية لتسوية المنازعات المترتبة عنها وما لها من أثر في تطور الاستثمار الأجنبي، مع اقتراح حلول تساهم في تفعيل دور الآليات المنتهجة بما يضمن مناخاً مشجعاً للاستقطاب الاستثمار الأجنبي، هذا التقسيم جاء انطلاقاً من طبيعة الآليات المنتهجة المتضمنة أساساً حلولاً قبلية موضوعية (وطنية واتفاقية) تجنب حدوث الظاهرة، من خلال القيام بإصلاحات داخلية على المنظومة الضريبية للدولة واعتماد حلول اتفاقية، وأخرى بعدية إجرائية تتعلق بتسوية النزاع المترتب عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي من خلال تحديد إجراءات وأسس التسوية الودية والقضائية للمنازعة الضريبية الناجمة عن تحقق الازدواج الضريبي.

نتناول في الباب الأول تحديد طبيعة الظاهرة وكشف أبعادها وآثارها من خلال تحليل قدرة النصوص التشريعية في احتواء الطبيعة الخاصة التي تميز ظاهرة الازدواج الضريبي من فشلها (الفصل الأول)، بالإضافة إلى الوقوف عند دور الجهود الدولية الاتفاقية في تبني حلول موضوعية لاحتواء الطبيعة الخاصة لظاهرة الازدواج الضريبي (الفصل الثاني). في حين الباب الثاني، نتعرض إلى العلاقة الجدلية بين تطور السياسات الاستثمارية وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، مع تسليط الضوء على مختلف الحلول الاجرائية ذات الطابع التوفيقى التي طرحها القانون الدولي الاتفاقي، والمتمثلة خاصة في إجراء التسوية الودية أو ما يعرف بإجراءات التراضي، بالإضافة إلى إجراء

مقدمة

التحكيم الضريبي الدولي والذي يجمع الإدارة الضريبية للدولتين بالمكلف المستثمر، بذلك تسعى الآليات التوفيقية في مجملها إلى فض المنازعة الضريبية المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي واحتواء الآثار المترتبة عليها (الفصل الأول). أما الجزء الثاني للوقوف عند دور الاجراءات القضائية المتعلقة بتسوية المنازعة الضريبية ودور القاضي الفاصل في موضوع المنازعة الضريبية، حتى يمكن الوصول إلى ما يتطلبه الأمر لتحقيق التنسيق الضريبي بين الأنظمة الضريبية المختلفة بما يساهم في تفعيل دور الحلول المنتهجة لمعالجة الازدواج الضريبي خاصة الموضوعية منها، ويضمن التناسب والتوازن الضريبي بين المصلحة الدولية والوطنية (الفصل الثاني)

الباب الأول

الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لقد طرحت زيادة حجم المعاملات والمبادلات والخدمات العابرة للحدود التي يعرفها الاقتصاد العالمي منذ بداية القرن العشرين، مفهوما مغايرا للضريبة بصفة عامة وللسيادة الضريبية بصفة خاصة، فبعد أن كانت الضريبة تقتصر على مصلحة أو حدود الدولة الواحدة تعدتها لتصبح امتدادا للمصلحة الدولية، كل ذلك في ظل عدم مسايرة التشريعات الوطنية للتحديات الاقتصادية الجديدة المفروضة، مما ساهم بشكل كبير في تداخل الاختصاصات الضريبية بين الدول، وبرز الإشكاليات الضريبية ذات الطابع الدولي ولعل أبرزها ما يعرف بظاهرة الازدواج الضريبي.

أين سعت الدول إلى تبني حلول موضوعية وطنية واتفاقية قصد تفادي ظاهرة الازدواج الضريبي، تجسدت الحلول الوطنية في جوهرها في سعي المشرع الوطني للمحافظة على استقرار النظام الضريبي، الصفة التي افتقدها النظام الضريبي بما جعله عرضة للتحديات الاقتصادية الدولية، من خلال إصلاح المنظومة الضريبية الذي قام به المشروع الجزائري قصد بعث صفة الوضوح والاستقرار التي غابت عن النظام الضريبي الجزائري، مع إقرار نظام لمنح الحوافز الضريبية للمستثمرين قصد تفادي الازدواج الضريبي، هذا بالإضافة إلى إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وتنظيم مهامها حتى تتكيف والتحديات الاقتصادية الجديدة.

حيث ارتكزت استراتيجية المشرع في تفادي الإشكاليات الضريبية على تبسيط النظام الضريبي والمحافظة على استقراره، الصفة التي لم يحافظ عليها المشرع الجزائري بعد التعديلات المتلاحقة التي ألحقها بالتشريع الضريبي، بالإضافة إلى إقرار نظام منح الامتيازات الجبائية لتشجيع الاستثمارات الأجنبية، والذي يعتبره الكثير من الجدل على أساس المغالاة في منح هذه الامتيازات مقارنة وحجم تطور الاستثمارات في الجزائر خاصة خارج قطاع المحروقات (الفصل الأول)، بذلك قصور الحلول الوطنية وعجزها عن تبني حلول واضحة لتفادي الظاهرة.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

في حين تتعلق الآليات الاتفاقية بما جاء به القانون الضريبي الدولي من أحكام وحلول مضمنة في الاتفاقيات الضريبية الدولية خاصة منها الاتفاقيات النموذجية المطروحة من قبل منظمات وهيئات دولية متخصصة في هذا المجال، حيث سعت من خلال أحكامها إلى إعادة تنظيم وتوزيع الاختصاصات الضريبية بين الدول قصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي وفتح المجال أمام انتقال الاستثمارات الأجنبية، وإن كانت الطبيعة الخاصة لظاهرة الازدواج الضريبي تقتضي التعاون المشترك بين الدول والتنسيق بين الحلول الوطنية والاتفاقية، أين ترتبط فعالية الحلول الاتفاقية بضرورة تجسيد ما تم الاتفاق عليه في التشريع الوطني للدولتين أو الدول المتعاقدة، كما لا نتصور أهمية للحلول الموضوعية المقترحة بموجب الاتفاقيات الضريبية المبرمة إذا ما تناقضت والتشريعات الوطنية المتعلقة بالضريبة أو الاستثمار (الفصل الثاني).

الفصل الأول:

مواجهة النصوص التشريعية للطبيعة الخاصة للازدواج الضريبي

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لقد واجهت الدول صعوبات فعلية في تحديد الازدواج الضريبي أثناء سعيها لتفادي هذه الظاهرة، نظرا للطبيعة الخاصة التي تميزها انطلاقا من أساس هذه الظاهرة التي تعود في حقيقتها إلى حق مشروع للدول، وهو تمسك الدولة بسيادتها الضريبية في فرض وتحصيل الضريبة، مما قد يطرح اشكاليات فعلية فيما يتعلق بإثبات وجود الازدواج الضريبي الذي يتطلب تعاوننا كبيرا بين الدول، نظرا للطابع الدولي للظاهرة والذي يقتضي الموازنة بين المصلحة الوطنية والدولية في فرض الضريبة، بعد بروز الآثار السلبية الخطيرة التي يترتبها تحقق الازدواج الضريبي، ليس على الاستثمار الأجنبي فحسب بل تتعداها إلى مجالات أخرى عديدة تهدد الاقتصاد الوطني، إذا ما تطور الأمر إلى بروز الجرائم الضريبية كالتهرب الضريبي الدولي نتيجة لثقل العبئ الضريبي، أو نتيجة لاستغلال ذلك التشابك في العلاقات الاقتصادية الدولية للتهرب من دفع الضريبة.

فبالرغم من مشروعية ظاهرة الازدواج الضريبي أين يتخذ فيها المكلف بالضريبة موضع الضحية بالتالي لا مجال للحديث عن المسؤولية الجنائية للمكلف، إلا أن تحقق هذه الظاهرة وما ترتبه من آثار سلبية وثقل ضريبي مضاعف واقع على عاتق المكلف المستثمر يساهم بطريقة مباشرة وغير مباشرة في بروز العديدة من الجرائم الضريبية، باستثناء حالات معينة أين يعتمد فيها المكلف المستثمر الوقوع في الازدواج الضريبي قصد التهرب من دفع الضريبة، وحتى هذه الحالة فإن القوانين الضريبية قد اعتبرت من حالات التهرب الضريبي (المبحث الأول).

وأمام هذا الوضع كان لزاما على الدول أن تعيد النظر في سياساتها الداخلية المتعلقة بالاستثمار والضريبة بوجه عامة لارتباط هذه الظاهرة بالضريبة أساسا، مما استدعى على المشرع الجزائري القيام بإصلاحات وطنية جذرية على الترسانة الضريبية باعتماد إجراءات جديدة في المنظومة الضريبية وقوانين الاستثمار، قصد ضبط قواعد الاختصاص وفرض الضريبة وتحصيلها، وتبني نظام الامتيازات الضريبية قصد توفير

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المناخ الملائم لتشجيع الاستثمارات الأجنبية، الخطوة التي كانت لتكون محسوبة للمشرع الجزائري لو تمكن من الحفاظ على استقرار المنظومة الضريبية مع وضوح رؤيته اتجاه الامتيازات الضريبية، الأمر الذي قد يطرح تساؤلا حول أثر هذه الإصلاحات والاجراءات في تفادي الظاهرة، وأهميتها في ضمان الموازنة بين أطراف العلاقة القانونية والأهداف العامة لفرض وتحصيل الضريبية؟ (المبحث الثاني).

المبحث الأول: معالم الازدواج الضريبي في ظل غموض تحديد مفهوم للظاهرة

يعتبر تحديد وجود ظاهرة الازدواج الضريبي من المسائل التي تتسم بالصعوبة، وتشكل تحدياً فعلياً للتشريع الوطني وذلك بسبب مسألتين، تتمثل الأولى في عدم القدرة على وضع مفهوم ثابت وواضح لها، وذلك بسبب الطبيعة الخاصة التي تتسم بها ظاهرة الازدواج الضريبي، وهو ما تطلب تدخل القانون الاتفاقي في هذا الشأن، ومع ذلك ظل مفهوم هذه الظاهرة يتسم بالنسبية (المطلب الأول)، وتظهر المسألة الثانية من خلال الطبيعة القانونية للظاهرة الماثلة التي تختلف عن غيرها من الإشكالات القانونية، من حيث مشروعية أسبابها وخطورة الآثار المترتبة عليها، حيث يضعنا ذلك أمام مواجهة المشروعية في حد ذاتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: نسبية مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي

بالرغم من المحاولات التشريعية لوضع مفهوم محدد للظاهرة يمكن من خلاله تحديد طبيعتها ومعالجتها، إلا أن هذا المفهوم أتم بالنسبية والتباين بسبب الطبيعة الخاصة للظاهرة، وامتداد نطاقها خارج حدود سلطة الدولة التشريعية، واختلاف الرؤية التشريعية من دولة إلى أخرى، الأمر الذي أظهر فشل التحديد التشريعي للظاهرة والاعتماد على التحديد الاتفاقي (الفرع الأول)، والذي يعد الآلية الأساسية لتحديد جوهر هذا المشكل وشروطه وتحديد خصائصه (الفرع الثاني)

الفرع الأول: التحول من المفهوم الوطني للظاهرة إلى إقرار المفهوم الدولي

في هذا المقام تظهر جلياً آثار الصفة الدولية على قدرة المشرع الوطني في تحديد مفهوم للظاهرة، بما يتماشى مع الدور الوظيفي المأمول للنصوص التشريعية وقدرتها على معالجة الظاهرة، حيث تظهر عدم قدرة المشرع على احتواء الظاهرة إلا في العلاقات القانونية الوطنية البحتة، فلم تحدد التشريعات الوطنية مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي سواء كانت العلاقة القانونية بين الدولة والمكلف أو يتخللها عنصر أجنبي

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

(أولاً)، والاكتفاء بالتحديد الاتفاقي الذي جاء من خلال الاتفاقيات الجبائية الثنائية (ثانياً).

أولاً: المفهوم الوطني وعدم التحديد التشريعي

إن عدم التحديد التشريعي للازدواج الضريبي أبرز خلافاً فقهيًا حول تحديد مفهوم هذه الظاهرة، فظهرت عدة تعاريف من ذلك الذي يعرف الظاهرة على أنها " فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعلى نفس المال وفي نفس المدة".¹ كما عرف الازدواج الضريبي على أنه " خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها، أي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها".² كما تعرف على أنها "ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت نفس الضريبة أو ضريبة أخرى شبيهة على جهة ضريبية واحدة، أو من سلطتين ماليتين مختلفتين".³

تتعدد تعاريف الازدواج الضريبي إلا أنها في مجملها تجمع على أنه ذلك "العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف بالضريبة شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً من جراء فرض نوع محدد (واحد) من الضرائب، خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء من قبل أكثر من سلطة مالية".⁴

كما تجدر الإشارة إلى أن اصطلاح "ازدواج الضريبة" غير مقصور على دفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من التفسير الحرفي لكلمة ازدواج، وإنما يقصد بهذا الاصطلاح دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاث مرات أو

¹ - ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - د.ط. ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2011 - ص 129 .

² - حرية محمد عبد الله قزاز - دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية - معهد الدراسات والبحوث العربية - العراق - 2011 - ص 23 .

³ - حميد بوزيدة - جباية المؤسسات ، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - ط.2. ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر . 2007 - ص 55 .

⁴ - محمد خير العكام - دور السياسات الضريبية العربية في إتحار السوق العربية المشتركة - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - مصر - 2003 - ص 31

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أربع. وقد سميت هذه الحالة بازدواج الضرائب بالنظر إلى الحالة الغالبة، إذ يغلب أن تتعدد الضريبة مرتين، من ذلك ما يتعلق بالضريبة على التركة، فقد يتوفى شخص في دولة أ ويترك تركته في الدولة ب بينما يقيم الورثة في دولة ج، فتطالب الدولة أ بضريبة التركات على أساس أنها موطن المورث، وتطالب الدولة ب بالضريبة باعتبارها موطن وجود التركة، في حين تطالب الدولة ج بنفس الضريبة باعتبارها موطن إقامة الورثة. بذلك تدفع ضريبة التركة ثلاث مرات على نفس التركة وربما أكثر في حالة تعدد الدول التي يقيم فيها الورثة.....إلى ما سوى ذلك. كما ينقسم الازدواج الضريبي إلى ازدواج ضريبي داخلي وآخر دولي:

الازدواج الضريبي الداخلي ينشأ عندما تتوافر أركانه داخل الحدود الإقليمية للدولة، وتعود أسباب هذا الازدواج إلى تعدد السلطات المالية 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 ذاته والوعاء نفسه، ويظهر بشكل أوضح في الدول الاتحادية.¹ كما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي، حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامة على الدخل، ثم ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتتحقق جميع عناصر الازدواج الضريبي، وهي الحالة التي تنطبق على أغلب دول العالم من بينها الجزائر.

كما قد يعود السبب إلى تحقيق أهداف معينة من قبل المشرع كزيادة النفقات العامة للدولة لازدياد حجم الخدمات التي تقدمها الدولة، الشيء الذي يدفعه إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهة هذه النفقات،² أو محاولة المشرع لإخفاء رفع سعر أو معدل الضريبة كي لا يتذمر الممول أو المكلف منها، واللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر مخفض، أو رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية

¹ - سالم الشوابكة . الازدواج الضريبي والضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية . المجلد 21 . العدد 02 . سوريا . 2005 . ص 61 .

² - محمد عباس محرزى - المدخل إلى الجباية والضرائب - د.ط - دار إتكيس (ITCS) - الجزائر - 2010 - ص 147.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المتزايدة، الأمر الذي قد يدفعه إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة واحدة،¹ أو لضعف المشرع أو عدم قدرته على وضع وصياغة قواعد جبائية دقيقة ومحكمة وفقا لمعايير دولية موضوعية لفرض الضرائب.²

في حين الازدواج الضريبي الدولي يتحقق بتحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية، على نفس الشخص ونفس الوعاء في نفس المدة كما بينا سابقا³، أي أن الازدواج الضريبي الدولي يحدث نتيجة تطبيق الدول لتشريعاتها الضريبية المختلفة التي قد تتعدى نطاق إقليمها، وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية، بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة إخضاع الدخل أو المال عدة مرات للضرائب، ومن الحد من الميزات المالية⁴ التي تسعى الدول من وراء تحقيقها إلى تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقاتها الاقتصادية والتجارية الدولية.

ولقد ظهرت تعاريف فقهية عديدة للازدواج الضريبي الدولي وإن ركزت في مفهومها على شروطه، بمعنى تحقق أركانه وشروطه في أكثر من دولة، وذلك عندما يخضع الشخص المكلف لأكثر من نظام ضريبي على الرغم من وحدة الواقعة المنشئة للضريبة.⁵ كما عرف أيضا بأنه "تمتع كل دولة بحرية تقرير نظامها الضريبي الخاص بها،

¹ - نصيرة بوعون يحيوي - الضرائب الوطنية والدولية - د.ط - دار بلوز الدولية للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر - 2010 - ص 212.

² - كما يرجعه بعض الكتاب كذلك إلى رغبة الدولة في التمييز بين الفئات المختلفة للمكلفين بالضريبة من حيث المعاملة المالية عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم غالبا تكون فئة أصحاب المشاريع الكبرى فضلا عن الضريبة العامة التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة جميعا، لمزيد من التفصيل راجع نصيرة بوعون يحيوي - مرجع سابق - ص 214.

³ - Bernard Ccstagnede - Précis de fiscalité internationale - 1^e éd, presse - Univ. de France - Paris - 2002 - p.12.

⁴ - نصيرة بوعون يحيوي - مرجع سابق - ص 213.

⁵ - يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد - النظم الضريبية - د.ط - دار الجامعة الإسكندرية - مصر - 1995 - ص 324

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وممارستها لحقوق سيادتها الضريبية والتي قد تتجاوز نطاق إقليمها، الأمر الذي يحقق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي".¹

مما سبق يمكن أن نخلص إلى أن الازدواج الضريبي الدولي يتمثل في فرض ضريبتين أو أكثر من نوع واحد على نفس الوعاء خلال فترة زمنية واحدة من قبل دولتين أو أكثر، أي خضوع نفس المكلف لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس الوعاء لأكثر من مرة. ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة تمسك الدول بتطبيق تشريعات الضريبية المختلفة، وممارسة حقوقها وسيادتها في فرض الضريبة والتي قد تتجاوز نطاق إقليمها من جهة، ومن جهة ثانية تمسكها بسيادتها في وضع نظامها الضريبي وفقا لحاجاتها الوطنية بصرف النظر عن ما تفرضه مستجدات ومتطلبات التحولات الاقتصادية الدولية، مما ينطوي عليه زيادة العبء الضريبي والحد من المميزات المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها.

ثانيا: المفهوم الاتفاقي وشمولية التحديد

على خلاف التشريعات الوطنية فقد تعرضت الاتفاقيات الجبائية الدولية النموذجية والجماعية والثنائية إلى تحديد مفهوم لظاهرة الازدواج الضريبي، هذا المفهوم جاء انطلاقا من تحديد أنواعه أين تم تقسيم الازدواج الضريبي وفق معيارين اثنين، الأول من حيث الاعتراف به أو وجوب تلافيه إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود، والثاني انطلاقا من طبيعته أين يمكن تقسيمه إلى ازدواج قانوني وآخر اقتصادي.

ويتخذ معيار الاعتراف به من اعتراف المشرع بالازدواج الضريبي من عدمه كأساس له، حيث يقسم بذلك الازدواج الضريبي الدولي إلى مقصود وغير مقصود، حيث يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصودا إذا ما لم تتجه نية المشرع وإرادته إلى إحداثه، ويوجد هذا النوع مسرحه بالدول الاتحادية خاصة، فقد يجد المكلف بالضريبة نفسه مطالبا بدفع الضريبة من قبل السلطة المركزية من جهة، ومن قبل سلطة الولاية من جهة

¹ - حرية محمد عبد الله قزاز . مرجع سابق . ص 31 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ثانية،¹ كما هو الحال في سويسرا التي تتشكل من حكومة مركزية تدعى كونفدرالية ومن 26 دولة عضو ممثلة في مقاطعات، هذه الأخيرة تتمتع بكامل سيادتها الضريبية في وضع تشريعها الضريبي وفي التصرف في إيراداتها الضريبية على حد سواء، ونفس الأمر بالنسبة للحكومة المركزية، بذلك تمتلك سويسرا 27 تشريعا ضريبيا تختلف مضامينها في كثير من الأحيان، مما يساعد على حدوث الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود ما بين المقاطعات فيما بينها من جهة، وبين الحكومة المركزية والمقاطعات من جهة أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن ذلك لا يعني اقتصار الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود على الدول الاتحادية فقط، فقد يحدث أيضا في دول أخرى نتيجة عدم تناسق الأنظمة الضريبية لعدة دول أو لاختلاف مضامينها.²

ويكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا إذا ما اتجهت نية المشرع إلى تحقيقه، فقد يعمد المشرع إلى الازدواج الضريبي الدولي بغية تحقيق جملة من الأهداف³، كالحرص على تحقيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب بين المواطن والأجنبي، أو الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية فقط، كما قد يعمد إليه المشرع منعا لهجرة رؤوس الأموال الوطنية لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية والمساهمة في التنمية الوطنية.⁴

بذلك، فإن الازدواج الضريبي الداخلي غالبا ما يكون مقصودا، بعكس الازدواج الضريبي الدولي الذي يكون غالبا غير مقصود، نتيجة السيادة المطلقة التي تتمتع بها كل دولة في تكييف نظامها الضريبي وفي اختيار ضوابط الإخضاع الضريبي التي تتفق

¹ - يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد - مرجع سابق - ص 326.

² - Alex Belgian - Double Tax Treaty - Editeur Larcier - Angles - 2009 - p 197.

³ - Bernard Castagnede - Référence . p 16

⁴ - نصيرة بوعون يحيوي - مرجع سابق - ص 214.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ومصالحها الاقتصادية والسياسية، دون مراعاة لما قد ينشأ نتيجة لذلك من تنازع ضريبي دولي لافتقار الأنظمة الضريبية المختلفة للتجانس.¹

أما من حيث طبيعته، فينقسم الازدواج الضريبي الدولي إلى ازدواج ضريبي قانوني وآخر اقتصادي ولكل منهما مفهومه الخاص وحالات حدوثه، حيث تناولت الاتفاقيات الجبائية النموذجية والثنائية مفهوم كل منهما، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.S.D.E) فإن الازدواج الضريبي القانوني " يحدث عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر ، عن نفس الشخص المكلف بالضريبة وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية".

كما عرفته اللجنة الضريبية لدى هيئة الأمم المتحدة على أنه " تعدد ضريبي ذو طابع دولي، وذلك عندما تلتقي أو تتقاطع ضرائب دولتين أو عدة دول بطريقة تجعل الأشخاص الخاضعين للضريبة في أكثر من دولة يتحملون العبء الضريبي الذي يكون مرتفع مما هو عليه في حالة إذا ما تم الخضوع لتشريع ضريبي واحد".²

وانطلاقاً مما تقدم نخلص إلى أن الازدواج الضريبي الدولي القانوني يحدث عند قيام دولتين أو أكثر بفرض نفس الضريبة أو ضرائب مشابهة مرتين أو أكثر وفقاً لتشريعاتها الضريبية، على نفس المكلف وبالنسبة لنفس الوعاء خلال نفس الفترة.

أما فيما يتعلق بحالات حدوث الازدواج الضريبي القانوني، ففي جميع الحالات لا يمكن أن يخرج الازدواج الضريبي القانوني على الحالتين التاليتين:-

¹ - عبد الباسط علي جاسم - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - ط 01 - دار الحامد للنشر والتوزيع - الأردن - 2008 - ص 33.

² - إيمان بوقرة - كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة - الجزائر - 2010/2009 - ص 18.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الحالة الأولى هي حالة ما إذا اعتبر الشخص مقيماً في دولتين، فإذا ما اعتبر مقيماً في الدولتين يحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة، ليس فقط على المداخيل المحققة بها أو الثروة التي يملكها هناك، بل يتعدى الأمر إلى كافة المداخيل أو الثروة المحققة في الدولة الأخرى¹. وعندها يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية مرتين وفي كلتا الدولتين. في حين تتمثل الحالة الثانية، في حالة إقامة شخص ما في دولة ويتحصل على دخل في دولة أخرى: أين يخضع الشخص للضريبة في الدولة التي يقيم فيها وفي الدولة التي يحقق فيها دخلاً أو يملك فيها ثروة (دولة المصدر)، مقابل استخدامه للهياكل القاعدية للدولة وخدماتها العامة المقدمة.²

في حين الازدواج الضريبي الاقتصادي الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هو " حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة ".³

أي أن الازدواج الضريبي الاقتصادي على المستوى الدولي يحدث عندما يخضع شخصين مختلفين إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ومن طرف أكثر من دولة.⁴

وحسب القانون الجبائي الدولي، فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي يحدث عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي، فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم أي اعتباره من الاستردادات من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخيل في المادة الخاضعة للضريبة على

¹ - نعيم عاشوري - مرجع سابق - ص 07 .

² - قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي - ط 01 - دار ابن الأثير للطباعة والنشر - جامعة الموصل - 2010 -

ص 117.

³ - المرجع السابق - ص 119 .

⁴ - إيمان بوقرة - مرجع سابق - ص 20 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مستوى الشركة الأم، ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة على نفس الجزء من الدخل في آن واحد.¹

ونلاحظ أنه على عكس الازدواج الضريبي الدولي القانوني، فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي، ويجدر التنويه هنا إلى أن الازدواج الضريبي الدولي بنوعيه القانوني والاقتصادي عادة ما يكون غير مقصود، لأن سببه يعود في الغالب إلى وضع وتطبيق الدول لتشريعاتها الضريبية انطلاقاً من سيادتها الضريبية دون مراعاة لما قد ينتج عن ذلك من مشاكل ضريبية دولية. لكن ذلك لا ينفى تعمد بعض الدول إحداث ازدواج ضريبي دولي مقصود من أجل تحقيق أهداف معينة، كتطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على المكلفين من دول أجنبية معينة، أو الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية لأراضيها كما وضعنا سلفاً.

الفرع الثاني: أثر نسبية المفهوم في تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي

مما سبق تظهر قدرة المشرع الاتفاقي الدولي على احتواء مفهوم الظاهرة وما تضمنته من طبيعة خاصة، وهو ما يساعد في تحديد الشروط الواجبة لتحقيق الظاهرة (أولاً)، كما أخذ بعين الاعتبار أيضاً الطبيعة الخاصة لهذه الظاهرة والتي تؤدي إلى عرقلة آليات المواجهة، بسبب ارتباطها بالسيادة الضريبية من خلال الطبيعة الدولية للظاهرة (ثانياً).

أولاً: الشروط الاتفاقية تنسيق للمصالح المشتركة

إن مسألة الشروط الواجب توافرها قد تكون يسيرة في حالة الازدواج الضريبي الداخلي انطلاقاً من أن المشرع يفرض سيطرته التشريعية والقضائية، إلا أنها ليست كذلك فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي، أين تتطلب طابع إلزامي حتى تتمكن من الامتداد لمواجهة العنصر الأجنبي الدولي الذي يطرح نفسه في الازدواج الضريبي الدولي، وهو ما جعل دور القانون الاتفاقي بارزاً وأساسياً ليس فقط لتحديد المفهوم، بل

¹ - قيس حسن عوادة - مرجع سابق - ص 139.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لوضع جملة من الضوابط التي يمكن إعمالها من قبل الدول المتعاقدة، دون أن تمس بالمصالح المشتركة للدول أو بالآلية التي يمكن من خلالها احتواء آثار هذه الظاهرة، حيث حدد القانون الاتفاقي الشروط الواجبة لتحقيق الظاهرة من خلال أربعة (4) شروط أساسية، مع الزامية توافرها مجتمعة لأن انتفاء شرط من هذه الشروط ينفي تحقق الظاهرة.

أول هذه الشروط أن تكون الضريبتان من نوع واحد، بمعنى أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض عليه في المرة الثانية،¹ أي أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة على الوعاء نفسه الخاضع للضريبة على الرغم من أن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط، أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة ويتكرر تبعا لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة أيضا، فإن الأمر لا يتعلق بازدواج ضريبي.

أما الشرط الثاني يتضمن وحدة الضريبة المفروضة، والمقصود بوحدة الضريبة المفروضة لقيام الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة، أو أن يدفع ضريبتان متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، وقد يوجد غموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب.² ومما هو جدير بالذكر أن تحديد الضرائب المتشابهة من وجهة النظر القانونية والتي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني، من ذلك نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تقعان على الدخل، إحداها تفرض عليه مباشرة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، والأخرى تفرض على رأس المال ولكن معدلها منخفض، فيقوم المكلف بالضريبة بدفع الأخيرة من دخله دون

¹ - ناصر مراد - مرجع سابق - ص 130.

² - محمد عباس محرز - مرجع سابق - ص 146 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المساس بأصل رأس المال، فمن وجهة النظر القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن كليهما يختلفان من حيث التنظيم التقني والقانوني، فأولها ضريبة على الدخل والأخرى على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء بها من نفس الوعاء أي الدخل.¹ لكن من الناحية الاقتصادية التي تضطلع بالنتيجة النهائية فالأمر يختلف، أي يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم في نفس الوعاء، فهما يشكلان عبئا على الدخل، وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليها،² كما تجدر الإشارة أيضا إلى ضرورة عدم الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها، فكما رأينا من قبل أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية، إلا أنها لا تشكل ازدواجا ضريبيا، ذلك لأن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء، ومن ثم فلا يوجد ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي على حد سواء.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها، فقيام الشخص بنفس الواقعة المنشئة لفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي، لأن الواقعة المنشئة للضريبة تكررت أكثر من مرة، مما يعني تكرار الضريبة المفروضة عليها،

في حين يقضي الشرط الثالث بأن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحد بمعنى وحدة المادة الخاضعة للضريبة، بالتالي فاختلاف هذه المادة يؤدي إلى انتفاء الازدواج الضريبي، فلو أن شخصا دفع الضريبة أكثر من مرة على نفس الدخل الذي يحققه أو رأس المال الذي يملكه على نفس المدة أو المناسبة، فإنه يكون خاضعا لازدواج ضريبي، أما إذا اختلفت ماهية الدخل أو رأس المال الذي يخضع للضريبة أكثر من مرة كأن يدفع أ الضريبة عن دخله الناتج على ثروته العقارية، ومرة أخرى عن دخله

¹ - محمد خير العكام - مرجع سابق - ص 34.

² - محمد عباس محرز - المرجع السابق - ص 147 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الناتج عن عمله كموظف، ومرة ثالثة عن دخله الناتج عن عمله أو مهنته الحرة، هنا لا يمكن القول بوجود ظاهرة الازدواج الضريبي، لأن الدخل الذي يخضع للضريبة في كل حالة ليس واحدا وإنما يختلف باختلاف كل حالة.¹

بالإضافة إلى شرط وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة، والمقصود هنا أن تكون المدة التي تدفع من أجلها الضرائب واحدة، فيتحقق الازدواج الضريبي إذا فرضت الضريبة لأكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المعينة والتي هي سنة عادة.² أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية، فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة،³ مع الإشارة إلى أن شرط المدة يمكننا اعتباره شرطا مستقلا، ذلك لأن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

ثانيا: ارتباط مبدأ السيادة بالصفة الدولية للظاهرة

إن ارتباط ظاهرة الازدواج الضريبي بالعديد من مبادئ الضريبة، وتعلقها بالعديد من المجالات كالاستثمار يطرح مسألة الخصائص التي تتميز بها هذه الظاهرة، ومن خلال ما سبق تتضح الرؤية حول الخصائص التي تتميز بها هذه الظاهرة، هذا من خلال ارتباط ظاهرة الازدواج الضريبي بموضوع الضريبة، هذه الأخيرة تشكل مبدأ دستوريا دوليا لا يجوز التنازل عنه، فبموجب السيادة الضريبية للدول في فرض الضريبة، تتمتع الدولة بالاختصاص الضريبي الحصري والمطلق داخل حدود إقليمها دون أن تكون موضع تقييد إلا ما كان نابعاً من ذات الدولة، أي تمثل سلطة الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول الناشئة للأفراد والشركات والهيئات التي تمارس نشاطات تدر أرباحاً،

¹ - نعيم عاشور - إشكالية الازدواج الضريبي وأثرها على أرباح الشركات في الجزائر - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة منتوري، قسنطينة - الجزائر - 2008/2007 - ص 08 .

² - حرية محمد عبد الله قزاز - مرجع سابق - ص 26.

³ - حسن فليح - المالية العامة - د.ط - عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع - الأردن - 2008 - ص 193

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

والتي تستفيد من خدمات تقدمها الدولة كاستخدام المطارات وسكك الحديد وشبكات الماء وغيرها، حيث يخضع جميع مواطنو الدولة ورعاياها والشركات الأجنبية العاملة فيها إلى القانون الضريبي للدولة،¹ وهذه السيادة هي سيادة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة، حيث تمارسها الدولة داخل إقليمها دون أن يمتد ذلك إلى دولة أخرى، وفي هذا الصدد نص المشرع الدستوري الجزائري على مبدأ السيادة الضريبية من خلال نص المادة 78 من الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل والمتمم،² على أن كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، كما أكد على أنه لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون، كما نص على عدم جواز أو احداث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أيّ حق كيفما كان نوعه، كما أكد في الفقرة الثانية من نفس المادة على أن كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون، كما يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال.

بذلك يعد مبدأ السيادة الضريبية من أهم المبادئ الأساسية لفرض الضريبة، مما يجعل من ظاهرة الازدواج الضريبي ذات طابع سيادي، فهي تعكس مظهر من مظاهر تمسك الدولة بحقها واختصاصها في فرض الضرائب، على الدخول والأرباح التي تستفيد من خدمات تقدمها الدولة.

¹ - Yazid ADD . L'évasion fiscale internationale . Thèse de doctorat . Université Panthéon . Paris . 2002 . p 15.

² - الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 والمنظمة دستور الجمهورية الجزائرية والمعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 03-02 المؤرخ في 10 أبريل 2002 الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14 أبريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نوفمبر 2008، القانون رقم 01-16 المؤرخ في 06 مارس 2016 الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

والى جانب خاصية السيادة تكتسب ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي الطابع الدولي لاعتبارات عديدة، حيث أن الظاهرة تتجسد عندما تلتقي أو تتقاطع ضرائب دولتين أو عدة دول بطريقة تجعل الأشخاص الخاضعين للضريبة في أكثر من دولة، يتحملون العبء الضريبي الذي يكون مرتفع مما هو عليه في حالة إذا ما تم الخضوع لتشريع ضريبي واحد،¹ بذلك اقتران ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي بوجود العنصر الأجنبي كأحد أطرافها والمتمثل في المستثمر الأجنبي المكلف بدفع الضريبة، مما يكسب الظاهرة طابعها الدولي هذا من جهة، من جهة أخرى، طبيعة الظاهرة التي تقتضي تعاوننا وتكافلا وطنيا ودوليا للجهود من أجل تفاديها والحد من آثارها² كما تعرضنا سلفا، كل ذلك يبرز الطابع الدولي الذي تتميز به ظاهرة الازدواج الضريبي.

المطلب الثاني: الآثار السلبية المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي

تعتبر الآثار المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي محددا هاما وجوهريا لوجودها، والذي يستند إلى أسس مشروعية انطلاقا من حق السيادة، فعلى الرغم من مشروعية ظاهرة الازدواج الضريبي خاصة من حيث أسبابها، والتي تستمد هذه المشروعية انطلاقا من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها، وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها والأموال والدخول الناتجة عن مصادر منها، إلا أن ذلك لا يخفي ما ترتبه ظاهرة الازدواج الضريبي من آثار سلبية حقيقية ومحتملة، تؤدي إلى الإخلال بفاعلية النظام الجبائي، حيث يمكن أن تترتب عنه آثار سلبية مباشرة (فرع أول) وأخرى غير مباشرة محتملة (فرع ثان).

الفرع الأول: الآثار السلبية المباشرة

يترتب عن ظاهرة الازدواج الضريبي آثار سلبية مباشرة، نظرا للأضرار المباشرة التي تلحقها بالاقتصاد الوطني، من خلال عرقلة حركة رؤوس الأموال الأجنبية (أولا) أي

¹ بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 18.

² حرية محمد عبد الله قزاز - مرجع سابق - ص 27.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المساس بأهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الأنظمة الجبائية ألا وهو استقطاب أكبر حجم من الاستثمارات الأجنبية، من جهة ثانية، تحقق الازدواج الضريبي يؤدي إلى المساس بأحد أهم مبادئ فرض الضريبة، وهو المبدأ الذي يثار عند إقرار أي نظام جبائي و مبدأ العدالة في فرض وتحصيل الضريبة (ثانيا).

أولا: عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية

يلعب الاستثمار الأجنبي كأحد مصادر التمويل الخارجية دورا هاما وحيويا نظرا لما يقدمه من خدمات للتنمية الاقتصادية وتخفيف أعبائها والمساهمة في توظيف العمالة، بالتالي فإن عرقلة حرية انتقال رؤوس الأموال الأجنبية يشكل خطورة كبيرة.

حيث تسعى الدول التي ترغب في جذب الاستثمارات الأجنبية إلى توفير أدوات مختلفة في سياستها الضريبية، يمكن الاختيار بينها وفق ظروف مناخ الاستثمار الدولي وأغراضها التنموية، وتحاول الدول في سبيل تطوير منظومتها الضريبية باتجاه الاستثمار، صياغة مناهج مختلفة لجذب الاستثمار الأجنبي.¹ والجدير بالذكر أن نجاح تطوير المنظومة الضريبية اتجاه الاستثمار الدولي لا يعتمد فقط على التشريعات والاتفاقيات، ولكن أيضا على أساليب تشغيل وتطبيق القانون الضريبي في الواقع العملي.²

يتضح مما سبق دور الضريبة في توجيه رؤوس الأموال الأجنبية والتأثير في توطین الشركات من خلال الحوافز الضريبية الممنوحة كإغراءات لاستقطاب الاستثمارات، فجل القوانين الضريبية والاتفاقيات الضريبية تتخذ من الضريبة سبيلا أساسيا من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، مما يجعلها تتخذ مكانة هامة في تشجيع انتقال رؤوس الأموال والتحكم في التوطين الجغرافي للشركات الاستثمارية. بذلك فلاشك في أن

¹ - عبد الباسط علي جاسم - مرجع سابق - ص 35.

² - الحاج فريد باسعيد - دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر 03 - 2004/2005 - ص 25 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الازدواج الضريبي يشكل عائقاً أمام الاستثمارات الأجنبية،¹ ذلك لأن خضوع المكلف لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته والبلد الذي يمارس فيه نشاطه، سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل وتقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، ما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل تحقيقها من خلال استثماره، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم بشأن إعادة استثمار تلك العوائد، مما يجعل من الازدواج الضريبي الدولي عائقاً أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

كما يؤدي الازدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال إلى الدول التي تفرض ضرائب أقل أو تنعدم فيها الضرائب، مما يساهم في التوزيع غير المتوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة، الأمر الذي ينعكس سلباً على الدول الأخرى ويجعلها في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية.

ثانياً: النيل من مبدأ العدالة الضريبية

يتعين على الدولة أثناء شروعاتها في فرض الضرائب أن تتبنى نسفاً من القواعد قصد التوفيق بين مصلحة الدولة والمكلفين بالضريبة، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة الضريبية.

ويقوم هذا المبدأ على مساهمة كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء الضريبية كل حسب قدرته التكاليفية،² ومن القواعد الأساسية التي استقر عليها الفقه القانوني بشأن توزيع العبء الضريبي، هو أن الأفراد الذين يعيشون في ظروف متساوية لا بد من معاملتهم معاملة متساوية. ويستمد هذا المبدأ في أساسه على مبدأ مساواة الأفراد أمام القانون، ففرض الضريبة لا يكون إلا في شكل قانون بالتالي فمن المنطق تطبيق المبدأ

¹ - Bernard Castagned . Référence . p31.

² - محمد شريف - السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - 2010/2009 - ص 11.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

نفسه عليها، بالإضافة إلى أنه مبدأ دستوري في جميع دساتير الدول بالرغم من تعدد أنظمتها وتوجهاتها السياسية والاقتصادية.¹

ولقد اختلف الفقه في تحديد مفهوم العدالة الضريبية، لأنه مصطلح مثالي لا يمكن ربطه بمعيار موضوعي، فهو ذا مدلول غامض نسبي ومرن، حيث يرى الدكتور رياض الشيخ أن العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي، يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية،² ويرتبط بظواهر محددة من بينها ظاهرة توزيع الدخل وتوزيع الثروات وظاهرة الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم توافر أو عدم توافر العدالة يرتبط بتوافر أو عدم توافر العدالة في توزيع الدخل أو الثروات أو الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

كما يعرف الدكتور حمدي أحمد العناني العدالة الضريبية على أنها "أحد الأهداف التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات، ويخضع هذا المبدأ لما جرى عليه العرف في المجتمع، بذلك لا يمكن أن يقدم علم الاقتصاد أو القانون على حد سواء مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم"³

بذلك فإن مبدأ العدالة الضريبية يقتضي أن يدفع المكلفون بالضريبة ذوي القدرة المتساوية نفس القدر من الضرائب، بينما يدفع المكلفون الذين لهم قدرة أكبر مقدارا أكبر، ويعتبر هذا المبدأ أحد أهم الأركان التي يجب مراعاتها في وضع النظم الضريبية. بمفهوم آخر فإن العدالة الضريبية هي أن يتحمل كل فرد أو ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، بالتالي العمل على إعادة توزيع الدخل والثروات.⁴

¹ - فراس عطا الله الشهبان - الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق - ط02 - المكتبة الوطنية - عمان الأردن - 2003 -

² - زياد أحمد علي عرباسي - العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية - أطروحة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية - كلية الدراسات العليا - جامعة نابلس - فلسطين - 2008 - ص 18، 19 .

³ - أحمد العناني حمدي - اقتصاديات المالية العامة - الدار المصرية للطباعة والنشر - القاهرة، مصر - 1998 - ص 265

⁴ - محمد شريف - مرجع سابق - ص 12 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ العدالة الضريبية تحكمه أربع قواعد رئيسية تتمثل في:

أ - المساواة أمام الضرائب: يقصد به تحمل الأفراد للأعباء الضريبية بتساوٍ، وتأخذ هذه القاعدة عدالتها على أساس كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع توجب أن يتحمل عبئا ضريبيا. وقد تمخضت عن هذه القاعدة نظريات عدة، أهمها نظرية المساواة في التضحية وأساسها أن تكون التضحية ناشئة عن دفع ضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد، ونظرية الحد الأدنى للتضحية وتستند في أساسها إلى أن توزيع العبء الضريبي على الفرد يجب أن يتم في شكل تصبح فيه التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم أقل ما يمكن.

ب - عمومية الضريبة: ويقصد بها أن تفرض الضريبة على الأشخاص والأموال في مجتمع من المجتمعات، فلا يعفى الأفراد من دفعها دون مسوغ، كما لا تفرض على أموال دون أخرى.¹

ج - شخصية الضريبة: مضمونها ضرورة أن يراعي القانون الضريبي ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي، وتختلف هذه النظرية بذلك عن النظرية العينية التي ينحصر اهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة بعيدا عن الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، لذا فإن هذه النظرية تنافي مبدأ العدالة.²

ت - عدم ازدواجية الضريبة: فحواها عدم خضوع المكلف نفسه لأكثر من ضريبة على المال نفسه والفترة ذاتها، ويستوي الأمر إن كان هذا الازدواج قانونيا أم اقتصاديا أشرنا سابقا.

بذلك يتضح أن مفهوم العدالة يعترضه الكثير من الجدل والخلاف، إلا أن الفقه يتفق على أن العدالة الضريبية تشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة ومعاملة الممول وفق

¹ - حسام فايز أحمد - العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية - أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية - كلية الدراسات العليا - جامعة نابلس، فلسطين - د ت - ص 67 إلى 71 .

² - Jean Marie Monnier - La justice fiscale entre tensions et d'ebats - Magazine HAL - Submitted on 10 Jan 2013 - P 54. 55.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مقدرته وعدم ازدواجية فرض الضريبة، بالتالي فحدوث الازدواج الضريبي يعني خضوع مكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على المال نفسه وفي الفترة نفسها دون غيره، مما يؤدي إلى عدم المساواة في فرض الضرائب بذلك المساس بمبدأ العدالة الضريبية وافتقار النظام الضريبي إلى ركن أساسي من أركانه.¹ 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.

الفرع الثاني: الآثار السلبية غير المباشرة

يترتب عن الازدواج الضريبي آثار سلبية غير مباشرة لا تقل أبعادها وخطورتها عن الآثار المباشرة المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي، من خلال تشجيع المكلفين في سياق محاولتهم للتخفيف من حدة العبء الضريبي الناجم عن الازدواج الضريبي الدولي، أو استغلالا للتعقيد الذي تعرفه المنظومة الضريبية نتيجة للإجراءات غير الاعتيادية التي يقوم بها المشرع في سبيل تفادي الازدواج الضريبي، باللجوء إلى ما يعرف بالتهرب الضريبي الدولي (أولا)، بالإضافة إلى ظهور ما يعرف بالمنافسة الجبائية المضرة بين الدول في سبيل سعيها نحو تشجيع الاستثمار الأجنبي (ثانيا).

أولا: تشجيع التهرب الضريبي الدولي

بالإضافة إلى الآثار السلبية للازدواج الضريبي الدولي التي سبق ذكرها، يخلق الازدواج الضريبي الدولي إشكاليات خطيرة أخرى لا تقل خطورتها عن الآثار المباشرة، قد يكون أهمها التهرب والغش الضريبي الدولي، إذ يمكن أن يلجأ المكلفون بالضريبة

¹ - مالح سعاد - المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الأجنبي - مداخلة في إطار الملتقى الوطني الموسوم بالنظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة - بتاريخ 19/18 نوفمبر 2015 - ص 08.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

عند تحملهم لعبء ضريبي أثقل ناتج عن الازدواج الضريبي الدولي إلى التخلص من كل الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة منها وغير المشروعة،¹ أو نتيجة لاستغلالهم لذلك التضارب في القوانين الضريبية للدول جراء الاجراءات غير الاعتيادية المتخذة من قبل الدول أثناء سعيها لتفادي الظاهرة وتطويقها كما أشرنا أنفا، مما ينجر عنه آثار سلبية خطيرة.

ويعرف التهرب الضريبي على أنه تمكن المكلف بالضريبة من عدم دفعها بطريقة أو بأخرى دون أن يلقي عبئها على شخص آخر،² أو هو ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف بالضريبة قانونا عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة وهو ما يعرف بالتهرب المشروع أو غير مشروعة والمتمثل في الغش الضريبي.³

وهناك من يراه على أنه التحايل على عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا بوسائل ايجابية كالغش الضريبي، أو بوسائل سلبية سواء عن طريق خرق النصوص القانونية أو بمجرد الاستفادة مما فيها من ثغرات قانونية، أو بدون التعرض إليها وهذا ما يعرف بالتجنب الضريبي أو التهرب الضريبي المشروع.⁴

مما تقدم يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها، عن طريق التهرب من دفع الضريبة على المداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم، أو هو التهرب الخارجي الذي يرتكب خارج حدود الدولة

¹ - زهرة حبو - التهرب الضريبي الدولي - مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27 - ط1 - 01 - 2011 - ص 418.

² - مهدي عبد القادر - الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي - دفاتر السياسة والقانون - جامعة قاصدي مرياح ورقلة - عدد جانفي 2015 - ص 63.

³ ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - دط - دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر - 2003 - ص 153 .

⁴ جمال العربي - دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في القانون الدولي للأعمال - كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة مولود معمري تيزي وزو - الجزائر - 2013 - ص 51 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف، ويتم إما بطرق مشروعة عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في ترسانة القوانين الضريبية دون استعمال طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى بالتهرب المشروع. أو عن طريق استخدام طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى الغش الضريبي.¹ بذلك تشكل الضريبة أهمية كبيرة في اقتصاديات الدول نظرا لاعتماد أغلب الدول خاصة النامية منها ومن بينها الجزائر بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها العامة على الإيرادات الضريبية والرسوم، خاصة في ظل تذبذب أسعار النفط وتدني قيمة العملات الأجنبية. بذلك يشكل التهرب الضريبي الدولي لضخامة قيمته خطورة مالية واقتصادية للدول، فانتشار هذه الظاهرة يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من جزء كبير من الأموال، بالتالي تكون الدولة قد انحرفت على هدفها الأساسي الذي تصبوا إليه من خلال إلزام الأفراد بدفع الضرائب وهو هدف تحقيق المنفعة والمصلحة العامة.

كما يدفع بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل مادية فيها مخاطرة كبيرة لمعالجة العجز المالي،² كاللجوء إلى الإصدار النقدي أو طلب القروض الخارجية، والأخطر من ذلك اللجوء إلى رفع معدلات الضرائب ومن أنواعها، الأمر الذي يزيد من العبء الضريبي بذلك زيادة حدة الازدواج الدولي، ما ينجر عنه آثار اجتماعية كثيرة من بينها الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية والتأثير على نفسية المكلفين النزهاء لشعورهم بتمركز العبء الضريبي عليهم، وانعدام ثقة الأفراد في الدولة وفي هيئاتها وقوانينها نتيجة تأكدهم من عدم فعالية جهود الدولة في محاربة هذه الظاهرة والقضاء عليها..... إلى ما سوى ذلك.

¹ – Jonathan Burger – Les Délits Pénaux Fiscaux Internationaux – Thèse de doctorat – Université NANCY 2 – France – 2011 – p 62.

² محمد قریش - دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة - مذكرة مقدمة لاستكمال الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان - الجزائر 2009/2008 - ص من 181 إلى 186 .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ثانياً: ظهور التنافسية الجبائية الدولية المضرة (الغير مشروعة)

لقد ظهرت التنافسية الجبائية الدولية كنتيجة حتمية لحركية رؤوس الأموال ما بين الدول، إذ أدى ذلك إلى تسابق هذه الدول فيما بينها من أجل جذب أكبر حجم من التدفقات المالية في شكل رؤوس أموال واستثمارات مادية وخدمية، فالتنافسية الجبائية الدولية بصفة عامة هي "إجراء ضريبي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو لتوسيع الوعاء الضريبي ذلك من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو عن طريق منح الإعفاءات الضريبية".¹

لكن بالمقابل قد تتمخض عن التنافسية الجبائية الدولية ما يعرف بالتنافسية الضريبية المضرة نتيجة محاولة الدول لتخفيف العبء الضريبي الناجم عن الازدواج الضريبي الدولي، وتعرف على أنها "الانحرافات والفوارق الموجودة بين الأنظمة الجبائية للدول الراغبة في تنامي ظاهرة التنافسية الجبائية من أجل السيطرة على مورد عالمي هام والمتمثل في تدفق المال الأجنبي لأي دولة، مما يخلق تبايناً في أداء هذه الدول من الجانب الجبائي وفقاً للتنافس الجبائي الحاصل بينها ما يؤدي إلى الصراع من أجل البقاء"²، بالمقابل تشكل تهديد بالنسبة للدول الأخرى التي لا تملك مؤهلات وإمكانيات للبقاء فتضمحل و تنطمس ثم تنسحب من السوق.

مما سبق تسعى الدول جاهدة إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية من خلال اللجوء إلى التنافسية الجبائية الدولية قصد تخفيف العبء الضريبي، هذا الأخير يشكل الازدواج الضريبي الدولي أهم مسبباته. لكن يجدر التفرقة بين التنافسية الجبائية المشروعة ونظيرتها الغير مشروعة، فالتنافسية الجبائية المشروعة تستمد مشروعيتها من انعدام الضرر فيها للدول المعنية بها، سواء كانت دولاً مستقبلية للاستثمار أو دولاً مستثمرة،

¹ محمد صديق رمضان - نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية - مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية . المجلد 05 - العدد الأول - المعهد العربي للتخطيط - الكويت - 2002 - ص 16.

² دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة - التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية - مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس - جامعة قاصدي مرباح ورقلة - جوان 2011 - ص 284، 285.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

فهي تسعى إلى تحقيق المنافع الجبائية لكل الأطراف المعنية،¹ وتتمثل هذه المنافع التي تحققها التنافسية الجبائية غير المضرة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر وإقامة الشراكة في مجالات الاستثمار وغيرها، وما يترتب عنها من خلق مناصب شغل..... إلى ما سوى ذلك.

إلا أن الدول ومن خلال سعيها للتخفيف من حدة الازدواج الضريبي الدولي قد تلجأ إلى التنافسية الجبائية غير المشروعة، وتستمد هذه التسمية نتيجة للضرر الذي تلحقه بالدول المعنية بها سواء أكانت دولا مضيعة للاستثمار أو دولا مشاركة في السوق، حيث تضحي الأولى بجزء من مواردها السيادية قصد جذب الاستثمار الأجنبي دونما أي اهتمام بحجم المخاطر المحتملة عن تلك التضحية.² أما بالنسبة للصنف الثاني من الدول المعنية وهي المستقطبة للاستثمار، فإن عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي يسبب لها أضرارا معتبرة، منها ضياع فرصة الاحتكاك بالتكنولوجيا الحديثة المتأتية من الاستثمارات الأجنبية، ومن جهة أخرى تتسبب لتلك الدول في ضياع التدفقات المالية من العملة الصعبة وتحرمها من تغطية نفقاتها، كما تتسبب لها في ضياع مناصب الشغل وانتشار البطالة بشكل خطير، الأمر الذي يؤثر سلبا على البنية الاجتماعية لتلك الدول كانتشار الآفات الاجتماعية، أي عكس ما تحققه التنافسية الجبائية الدولية غير المضرة من منافع، وهو غالبا الأثر الذي يلحق باقتصاديات الدول النامية.

المبحث الثاني: دور الآليات الوطنية في معالجة الازدواج الضريبي

لقد ساهم عدم الاستقرار والغموض الذي كان يشهده النظام الضريبي الجزائري قبل سنة 1991 في بروز ظاهرة الازدواج الضريبي بدرجة كبيرة، مما فرض على المشرع الجزائري القيام بإصلاحات جذرية على المنظومة الضريبية، حتى يعيد صفة الاستقرار والوضوح للمنظومة الضريبية، بما يساعد على الكشف عن ظاهرة الازدواج الضريبي

¹ - المرجع السابق - ص 286.

² - حربة محمد عبد الله قزاز - مرجع سابق - ص 28.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وتفاديها أو التخفيف من ثقل عبئها (المطلب الأول)، ولكن بالرغم من محاولات المشرع الوطني لتبني جملة من السياسات الجبائية الإصلاحية، وسعيه المتواصل لإيجاد حلول وطنية موضوعية تهدف للقضاء على هذه الظاهرة واحتواء أبعادها، إلا أن هذه السياسة الجبائية تمت بشكل متوازي أو صاحبته سياسات إصلاحية أخرى للقانون الجبائي بهدف تشجيع الاستثمار، ولكن بالشكل الذي يؤدي إلى إعادة إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: فاعلية النصوص التشريعية في التصدي للازدواج الضريبي

تظهر إعادة إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي من خلال الطبيعة الإصلاحية العامة للمنظومة الضريبية بشكل عام، والتي تركزت على جذب الاستثمارات الدولية دون التركيز على ظاهرة الازدواج الضريبي، سواء فيما يتعلق بإصلاح المنظومة الضريبية والمؤسسية (الفرع الأول) بما يساعد المستثمر على اتخاذ قرار الاستثمار، أو من خلال توسيع مجال منح الامتيازات الضريبية للمستثمرين بهدف تشجيعهم على الاستثمار (الفرع الثاني)، أي أن هذه الإصلاحات ركزت أساساً على تشجيع الاستثمار دون أن تراعي الآثار المترتبة على ذلك، والتي قد تكون مجالا لاستفحال الازدواج الضريبي نفسه بذلك معاكسة للأهداف التي سعى إليها المشرع من خلال هذه الإصلاحات.

الفرع الأول: النصوص التشريعية وعمومية المعالجة

لقد شهد النظام الضريبي الساري المفعول قبل سنة 1991م نقائص في بعض النصوص، وتناقضات في البعض الآخر، الأمر الذي يمكن إرجاعه إلى كثرة النصوص الناتجة عن التعديلات الظرفية التي يقوم بها المشرع من حين لآخر، بهدف مواجهة المستجدات الاقتصادية التي طرأت على الصعيدين الوطني والدولي، حيث شهدت هذا الفترة انهياراً للنظام الاقتصادي الاشتراكي والتحول لنظام اقتصاد السوق، وما ترتب عن كل ذلك من تسارع في حركة رؤوس الأموال الأجنبية و تطور للتجارة الدولية وظهور التجارة الالكترونية....إلى ما سوى ذلك. كل ذلك كان سبباً مباشراً في ظهور الازدواج

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي، بذلك هروب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية من الجزائر، الأمر الذي تفتنت له الدولة الجزائرية خاصة في ظل المرحلة الحرجة التي كان يعيشها الاقتصاد الجزائري، من عجز وتهديد بانهيائه بعد انهيار أسعار البترول سنة 1986م، هذا الأخير يعتبر المورد الأساسي لتمويل ميزانية الدولة، فكان لزاما الانتقال نحو تشجيع الاستثمار الأجنبي كبديل أمثل عن الموارد البترولية بغرض الحصول على العملة الصعبة، فعمد المشرع الجزائري إلى إصلاح جذري لترسانة القوانين الضريبية إيمانا منه بوجود اتخاذ تدابير حاسمة بغرض تهيئة المناخ الملائم للاستثمار الأجنبي خاصة، وبما يخدم مطالب وأهداف التنمية الوطنية بصفة عامة.

لقد تبنت السياسة الضريبية الجزائرية بموجب الإصلاح الضريبي الجذري لسنة 1991م¹ عدة تشريعات في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مستندة في ذلك على خطط ودراسات وتصورات جديدة وفق معايير استراتيجية تركزت على جملة من المبادئ، حيث عمد المشرع إلى القيام بإصلاحات عامة على المنظومة الضريبية، إلا أنه لم يستخدم آليات محددة وواضحة لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي كما أشرنا سلفا، أين جاء الإصلاح الجذري للمنظومة الضريبية مضمنا لجانبين، أولهما يتضمن إصلاحا ضريبية جذريا للقوانين الضريبية (أولا) قصد مواكبة المستجدات والمعطيات الدولية، أما الثاني يتضمن عصنة للإدارة الضريبية لتكون أكثر فعالية في التعامل مع الملفات الجبائية للمستثمرين (ثانيا).

أولا: الإصلاح الضريبي واحتمالات الازدواج الضريبي

سمحت الإصلاحات الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 1991م بالتمييز بين الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية، بعدما كان ذلك منعذما في النظام السابق، حيث قسمت الضريبة إلى نوعين، ضريبة مباشرة (أ) تتضمن نوعين من الضرائب وأخرى غير مباشرة تتضمن أساسا الرسم على القيمة المضافة (ب).

¹ - القانون 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 - الجريدة الرسمية - العدد 57.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أ - في مجال الضريبة المباشرة: تتضمن الضريبة المباشرة كلا من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، هذا الفصل يشكل خطوة إيجابية موضوعية نحو تكييف النظام الضريبي الجزائري مع الواقع الاقتصادي الدولي المفروض.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: لقد نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة¹.

لقد تم استحداث الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب الإصلاح الضريبي لسنة 1991 لتحل محل مختلف أنواع الضرائب التي كانت مفروضة سابقا على المداخيل والمسمأة بالضرائب النوعية والتي تشمل الضرائب على الأجور والرواتب (I.T.S) والضرائب على الربح الصناعي والتجاري (I.B.I.S) والضريبة على الأرباح غير التجارية (I.B.N.S)، الضريبة على مداخيل الديون والودائع والكفالات (I.R.C.D.C)، الرسم العقاري على الملكيات المبنية (T.F) والضريبة التكميلية على الدخل (I.C.R). حيث تميزت هذه الضريبة بجملة من الخصائص انطلقا من كونها ضريبة سنوية، إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة مما يساعد من إمكانية ضبطها وتحديدها من قبل المصالح الجبائية².

كما أنها ضريبة إجمالية حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون، بالإضافة إلى كونها ضريبة تصاعدية حيث تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسما إلى فئات مداخيل

¹ - بن عمارة منصور - الضريبة على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010. - دط - دار هومة - الجزائر . 2010 - ص31.

² - ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - مرجع سابق - ص 155.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية، مما يجعل منها أكثر قربا من تحقيق العدالة الضريبية.¹

قد يثار خلاف بشأن إمكانية تحديد وضبط الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، باعتبار الدخل الإجمالي يضم مجموعة كبيرة من الأنشطة مما قد يصعب من مهمة المصالح الجبائية في إطار تحديدها للدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، إلى أننا في هذا الصدد نرى أن المشرع الجزائري قد خص هذه الضريبة في إطار حسابها بآلية أساسية، من شأنها أن تسهل من عمل الإدارة الضريبية في هذا الصدد. حيث تعتمد هذه الآلية على العمليات التالية:

العملية 01: الدخل الخام الإجمالي في شكل الارادات الصافية القانونية المتأتية من خلال المداخل التي تدخل في إطار هذه الضريبة، كما أن تحديد الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة يحصل عليه عن طريق خصم الأعباء المحددة قانونا من الدخل الخام الإجمالي.

العملية 02: الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة، يحصل عليه عن طريق خصم التخفيض الخاص المقدر بـ 10%.²

العملية 03: مبلغ الضريبة الإجمالي يحصل عليه بتطبيق جدول محدد مسبقا منصوص عليه قانونا لحساب الضريبة على الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

كما أن لكل نوع من هذه المداخل نظام خضوع خاص به سواء كان عن طريق الخضوع للنظام الحقيقي أو الجزافي أو الاقتطاع من المصدر.

فالنظام الحقيقي يستند إلى "التصريح الضريبي"¹ المقدم من طرف المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب ويطبق وجوبا في حالات منصوص عليها قانونا،² أما النظام الجزافي

¹ - خلاصي رضا - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين - الجزء الثاني - دار هومة - ط 02 - الجزائر - 2006 - ص69.

² - التخفيض الخاص المقدر بـ 10% هو تخفيض ممنوح في إطار تصريح بالضريبة لشركة. ويحسب هذا التخفيض من الدخل الصافي الإجمالي.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

فهو تقدير تقريبي لإدارة الضرائب، أين يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية. في حين أن الاقتطاع من المصدر يكون أو يشترك فيه ثلاثة أطراف هم الملف والممول والإدارة الجبائية، مما يقلل من إمكانية الخطأ في تقدير الضريبة،³ نفس الشأن فيما يتعلق بإمكانية حدوث الازدواج الضريبي غير المقصود، ذلك لأن كل الأطراف على دراية مسبقة بعملية تحديد الضريبة انطلاقاً من تحديد العناصر الخاضعة إلى غاية تحديد قيمة الضريبة المستحقة، بالتالي ضعف إمكانية حدوث الازدواج الضريبي الأمر الذي نستشف من خلاله نية ورغبة المشرع الحقيقية في تجنب حدوث الازدواج الضريبي الدولي.

2- الضريبة على أرباح الشركات: من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الضريبي هو إخضاع استثمارات المؤسسة والشركة لمنطق وقواعد السوق بما يتماشى والتطورات الاقتصادية الدولية، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م. جاءت هذه الضريبة لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) السابقة،⁴ حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".⁵ ومن خلال ذلك يتضح أن هذه الضريبة تتميز بجملة من المميزات هي

¹ - التصريح الضريبي هو الوسيلة التقنية التي أوجدها المشرع قصد منح المكلف بالضريبة لفرصة تسمح له بمحاولة تحديد أساسه الضريبي، باعتباره صاحب المصلحة والأدري بأساسه الضريبي، مما يجنب وقوع الازدواج الضريبي.

² - مولود ديدان - أبحاث في الإصلاح المالي - دار بلقيس للطباعة والنشر والتوزيع - دون طبعة - الجزائر - 2010 - ص 108 و 109.

³ - بوزيدة حميدة - النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي (في الفترة 1992-2004) - أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - 2006 - ص 192.

⁴ - ناصر مراد - تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الثاني - سوريا - 2009 - ص 184.

⁵ - المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الأخرى انطلاقاً من كونها ضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين، وعامة على اعتبار أنها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها، ونسبية هذه الضريبة لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس جدول تصاعدي، مما يسهل من مهمة المصالح الجبائية. بالإضافة إلى ذلك كونها ضريبة تصريحية تقوم على التصريح الإجمالي الذي يقدمه المكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من أبريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

ويخضع للضريبة الربح الصافي المحدد نتيجة العمليات أياً كانت طبيعتها والمحقة من طرف المؤسسة أو الشركة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته،¹ وتستحق سنوياً على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة 12 شهر التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية. كما تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي وليس على أساس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية من خلال طرح التكاليف من الإيرادات بذلك:

$$\text{"الربح الضريبي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاسترداد} - \text{التكاليف"}^2 .$$

إن الضريبة على أرباح الشركات تخضع إجبارياً للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق، ويندرج تأسيس هذه الضريبة في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرز الاختلاف الموجود بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، لذا فإن

¹ - بوعون نصيرة يحيوي - مرجع سابق - ص 97.

1- الاسترداد هي الأعباء غير القابلة للخصم لأنها مفروضة جبائياً، والتي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، قد ترفضها مصلحة الضرائب نهائياً لأنها لا تتصل بدورة الاستغلال، ولأنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد قانونياً، أو قد ترفضها مؤقتاً حتى يتم تسديدها. في حين التخفيضات هي الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها مصلحة الضرائب أعباء مقبولة جبائياً، هذه التخفيضات المسموح بها هي شكل من أشكال تخفيض العبئ الضريبي وتشجيع الاستثمارات.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبة على أرباح الشركات ثلاثم واقع الاقتصاد الدولي لأنها تعمل على عصنة جباية الشركات.

ب- في مجال الضريبة غير المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم أيضا من خلال قانون المالية لسنة 1991، والذي أدخل الرسم على القيمة المضافة (TVA) خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (T.U.G.P/S)، والرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P)، وتعرف الضريبة على القيمة المضافة على أنها ضريبة تفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتظهر قيمة الضريبة على القيمة المضافة على مستوى السعر النهائي للمستهلك،¹ بالتالي إن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تشبه في تأثيرها الضريبي، الضريبة على مبيعات التجزئة.

إن اتساع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ليشمل كلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، أدى إلى توسيع العمليات الخاضعة لهذا الرسم، ولا يجب أن ننسى أيضا العمليات الأخرى الخاضعة لهذا الرسم كتجارة الجملة..... إلى ما سوى ذلك، ويسمح هذا التوسع في مجال التطبيق بالتحكم أكثر في تحديد النشاط الاقتصادي. كما خصها المشرع بجملة من الإعفاءات بغية تحقيق أهداف معينة، الأمر الذي أورده نص المادة الثامنة (08) من قانون الرسم على رقم الأعمال بمنحها إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة تحدد بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية،² وهذا لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية، واعتبر هذه

¹ - بوخارة إسماعيل، دومي السمر - الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي - مداخلة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة البلدية - أيام 11، 12 ماي 2003 - ص195.

² الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09م يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال - الجريدة الرسمية - العدد 103 بتاريخ 1976/12/26م - المعدل والمتمم.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الإعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة لأنها إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية مجال معين من جهة¹، من جهة ثانية إدراك المشرع الضريبي للدور الهام الذي تلعبه هذه الضريبة في تخفيف ثقل العبئ الضريبي الواقع على المكلف بالضريبة، والذي يشكل الازدواج الضريبي أهم عوامل استفحاله. كما خصها المشرع بمعدلات ثابتة بموجب قانون المالية لسنة 1991م في المواد من 21 إلى 24 كآتي:

- المعدل المخفض الخاص (Le taux réduit spécial) بـ 07%.

- المعدل المخفض (Le taux réduit) بـ 13%.

- المعدل العادي (Le taux normal) بـ 21%.

- المعدل المرتفع (المضاعف) (Le taux majoré) بـ 40%.

ليعرف بعد ذلك هذا الرسم تعديلات متلاحقة في معدلاته، ونية المشرع في ذلك تنصب على رغبته في تخفيف العبء الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي، وذلك بموجب قوانين المالية للسنوات 1995، 1997، 2001م، ليصبح الرسم على القيمة المضافة في صورته الحالية يتضمن معدلين اثنين فقط، ويمكن تلخيص كل ذلك من خلال الجدول الآتي:²

قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية 1997	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1992	قوانين المالية المعدلات
ملغى	07%	07%	07%	المعدل الخاص المخفض
ملغى	14%	13%	13%	المعدل المخفض
17%	21%	21%	21%	المعدل العادي
ملغى	ملغى	ملغى	40%	المعدل المرتفع

¹ بوزيدة حميدة - مرجع سابق - ص 98.

² بوزيدة حميدة - جباية المؤسسات (الرسم على القيمة المضافة)، مرجع سابق - قوانين المالية (1992، 1995، 1997، 2001).

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لقد سعى المشرع الجزائري من خلال إصلاح النظام الضريبي المتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتجه في مجملها إلى إضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي حتى يتماشى والمستجدات الاقتصادية العالمية، فإصلاح الضرائب المباشرة بإقرار الضريبة على الدخل تمثل أساسا في المرور من نظام الضريبة المتعددة، والذي كان يتسم بالتعقيد والتشعب وارتفاع معدلاته وعدم الانسجام مع مبدأ الشخصية الضريبية مما يزيد من حدة الازدواج الضريبي، إلى نظام الضريبة الوحيدة كمحاولة من قبل المشرع لإضفاء البساطة والوضوح على هذه الضريبة وتسهيل مهمة الإدارة الضريبية في سياق تحديدها للأسس الخاضعة للضريبة،¹ ومسايرة لما تضمنته الأنظمة الضريبية العالمية، من خلال فرض ضريبة وحيدة على الدخل الإجمالي على خلاف ما تضمنه القانون الضريبي الجزائري قبل الإصلاح.

من جانب آخر إن فصل الضريبة المفروضة على الأشخاص الطبيعية عن نظيرتها المفروضة على الأشخاص المعنوية، يساهم في تسهيل المهمة على الإدارة الضريبية في إطار تحديدها للضريبة المفروضة على الأرباح التي تحققها الشركات.

أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فقد تنبه المشرع للدور الهام الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تحفيز الاستثمار وترقيته، حين عمد المشرع الجزائري إلى إلغاء النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات واستبداله بالرسم على القيمة المضافة،² فقد هدف بذلك إلى تصحيح الوضع السابق الذي امتاز بكثرة معدلاته والنسب المعمول بها، بالإضافة إلى تعدد إجراءات الإعفاء الممنوحة لبعض قطاعات النشاط الاقتصادي وذلك بإدخال

¹ - CHIHA Khemici - La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en Développement :Cas de l'Algérie. - Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques - N° 03 - Algérie - 2012 - p 33.

² - كمال رزيق - تقييم إصلاح النظام الضريبي - الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة - جامعة البليدة - 2003 - ص 163.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بعض المبادئ الجديدة، من ذلك تقليص عدد المعدلات إلى أربعة معدلات في بداية تطبيقه ثم إلى معدلين فقط في الوقت الحالي (17% و 07%). مما سهل على الإدارة الجبائية أمر تحديد الضريبة على القيمة المضافة على خلاف ما اتسم به النظام السابق، الأمر الذي يساعد على دعم وزيادة حجم الاستثمار وترقيته نتيجة المعدلات المنخفضة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة. بذلك فقد اقتضت الإصلاحات الضريبية التي قام بها المشرع الجزائري على تشجيع وتحفيز الاستثمار، من خلال تبسيط النظام الضريبي بما يساعد المستثمر على اتخاذ قرار الاستثمار بصفة عامة، لا على وضع آليات وحلول واضحة وصريحة لمعالجة الازدواج الضريبي مما يبقي المجال مفتوحا لتحقيق الازدواج الضريبي ومختلف الإشكاليات الضريبية الأخرى، بذلك الابتعاد عن الاهداف المرجوة من هذه الإصلاحات والتأثير على قرار الاستثمار.

ثانيا: الإصلاح المؤسسي

يعد إصلاح الإدارة الضريبية أحد الأهداف الرئيسية لمنظومة الإصلاح الضريبي الشامل، والقائم أساسا على إصلاح الضريبة في حد ذاتها من جهة، وتحديث الإدارات الضريبية من جهة أخرى. خاصة وأن الواقع العملي أثبت أن إصلاح التشريع الضريبي لا يمثل رغم أهميته سوى ركن واحد من أركان الإصلاح الضريبي، لذلك لا بد من تغييرات إدارية تتلاءم وطبيعة النظام القائم وهو ما عمدت إليه الدولة الجزائرية، حيث عرف التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب عدة تغييرات في إطار تحديث الإدارة الضريبية، من خلال تنظيم الإدارة الضريبية على المستوى المركزي (أ)، وتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب (ب).

أ- تنظيم الإدارة المركزية: لقد تم بموجب هذا الإصلاح إنشاء إدارة جبائية موحدة وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 190/90¹، وذلك

¹ المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد - الجريدة الرسمية - العدد 02 - بتاريخ - 1990/07/04 المعدل والمتمم.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على مستوى وزارة المالية، حيث تتكون من أربعة مديريات (مديرية الدراسات والتشريع الجبائي، مديرية الوسائل والتنظيم والتكوين، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات). وتتفرع هذه المديریات بدورها إلى مديريات فرعية حسب نص المادة 05 من نفس المرسوم، هذا وقد عدل هذا المرسوم سنة 2007م بموجب المرسوم التنفيذي 364/07 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية¹ ليزيد من عدد المديريات الفرعية إلى 08 مديريات، وذلك بهدف تسهيل مهمة المصالح الجبائية عن طريق تقسيم الاختصاصات بين المديریات.

وبالرجوع إلى نص المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي 364/07 السابق ذكره، فقد أسندت للمديرية العامة للضرائب مجموعة من المهام تهدف إلى تبسيط الإجراءات الضريبية بما يساير التطورات الاقتصادية الدولية، من ذلك السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيم وكذا التدابير الضرورية لإعادة وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيلها، والسهر تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات التي تحتوي على أحكام جبائية وشبه جبائية، بالإضافة توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، والسهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.²

ب- المصالح الخارجية لإدارة الضرائب: من جهة ثانية سعى المشرع الضريبي إلى تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وتسهيل الإجراءات الضريبية، الأمر الذي جسده حقيقتا بالمرسوم التنفيذي رقم 327/06 والمتضمن تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، هذا الأخير قد أعيد تنظيمه مؤخرا بموجب القرار الوزاري المشترك

¹ المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 2007/07/23م المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية - الجريدة الرسمية - العدد 18 - بتاريخ 2007/07/26م.

² - محمد حمو، منور أوسرير - محاضرات في جباية المؤسسات - المطبعة الجزائرية بودواو - ط1 - الجزائر - 2009 - ص

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المؤرخ في 21 فيفري 2009م¹. حيث نص المشرع في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 327/06 " تتكون المصالح الخارجية لإدارة الضرائب من مديرية كبيريات المؤسسات، المديريات الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعة، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديريات الولائية للضرائب، مراكز الضرائب، مراكز جهوية للضرائب" هذا بالإضافة إلى مصالح أخرى تقوم بنشاطات معينة كالمفتشيات المتخصصة لتسيير بعض الأنشطة كمفتشية التسجيل، ومفتشية الضمان....، بالإضافة إلى مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب والتي تحتفظ بصفة انتقالية بمهامها في انتظار إدماجها في مراكز الضرائب والمراكز الجهوية للضرائب.² حيث عمل المشرع من خلال ذلك إلى تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وتبسيط الإجراءات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة، خاصة بعد صدور القانون 02/ والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية³، أين عمل جاهدا إلى تبسيط الإجراءات قصد إضفاء البساطة والوضوح في سير عمل الإدارة الجبائية.

1- مديريات كبيريات المؤسسات: تعتبر من أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب والتي تبرز عصرنة الإدارة الجبائية، حيث تم إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 2002⁴، وهي تجسيد فعلي للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي أي تسيير الضريبة حسب فئة الزبون، وبدأت تمارس وظيفتها بصفة فعلية سنة 2006م وعددها 06 مديريات (الجزائر - البلدية - تيبازة - بومرداس - تيزي وزو - ورقلة).

¹ - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية - العدد 20 بتاريخ 2009/02/22.

² - عوادي مصطفى - الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري - مطبعة مزوار - ط1 - الجزائر - 2009 - ص 71.

³ - القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المعدل والمتمم - المتضمن قانون الإجراءات الجبائية - الجريدة الرسمية - العدد 72 - لسنة 2001.

⁴ - القانون 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 - الجريدة الرسمية - العدد 79 - بتاريخ 2001/12/24.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

حيث تتكفل هذه المديرية بتسيير المكلفين الكبار وهم: "المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 100 مليون دج، والمؤسسات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، مجمع المؤسسات"، أي تتكفل بالضريبة المفروضة على أكبر الاستثمارات الأجنبية، ففي مجال الوعاء تتكفل بتسيير الملف الجبائي للمكلف أو المؤسسة الخاضعة، أما مجال التحصيل فتتكفل بالجداول وسندات التحصيل وتراقب حساب التسيير، وفي مجال المنازعات تدرس التظلمات وتعالجها وتتابعها.¹

2- المديرية الجوارية للضرائب: تم النص عليها بموجب المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر بتاريخ 1991/02/12 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم بالقرار المؤرخ بـ 1994/04/30م، ليأتي بعد ذلك القرار المؤرخ في 2006/05/24 المحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب.

يعتبر المركز الجوارى للضرائب مصلحة عملية مستحدثة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة، والمتمثلة أساسا في فئة المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يهدف إنشاء المركز الجوارى للضرائب إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.² على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوارى للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم و التشغيل لهذه الأخيرة، المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد

¹ - مصطفى عوادي - الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري - مطبعة صخري - ط02 - الجزائر 2011 - ص 38.

² - بلعزوز بن علي، أوشان أحمد - الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، بالاشارة إلى الجزائر - الأكاديمية للدراسات القانونية والاجتماعية - العدد 17 - جانفي 2017 - 69

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

إن تبسيط عمل المصالح الجبائية وتسهيل إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها يلعب دورا أساسيا في اتخاذ المستثمر لقرار الاستثمار، بإزالة كل العوائل التي قد تعيق الوصول إلى الهدف المنشود والمتمثل في زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية، بذلك يمكن تثمين هذه الخطوة نظرا لدورها الهام في جذب وتشجيع الاستثمار من خلال توفير المناخ الملائم للاستثمارات الأجنبية. بذلك كل تلك المهام تدل على نية المشرع الحقيقية في تنظيم الهياكل المؤسسية المرتبطة بالضريبة، حيث عمل على تبسيط عمل المصالح الجبائية بتوزيع الاختصاصات بينها بما يسهل عملية فرض الضريبة وتحصيلها، الأمر الذي ينعكس إيجابا على تطور حجم الاستثمارات الأجنبية، بذلك تبرز نية المشرع الجزائري في تشجيع الاستثمار الأجنبي من خلال استحداث هياكل إدارية خاصة، إلا أنها في نفس الوقت لم تعزز بإجراءات وهياكل خاصة صريحة ومحددة للتعامل مع الازدواج الضريبي ومختلف الاشكاليات الضريبية.

الفرع الثاني: عواقب توسيع نظام الامتيازات الضريبية لتفادي الازدواج الضريبي

لقد اتفقت التشريعات الوطنية والنصوص الاتفاقية فيما يتعلق باعتماد تدابير من شأنها التخفيف من العبء الضريبي، باللجوء عند الاقتضاء إلى منح الامتيازات الضريبية من خلال طريقتي الإعفاء الضريبي والخصم الضريبي.

فمن جانب الاتفاقيات الدولية، أكدت النصوص الاتفاقية على غرار اتفاقية التعاون والتنمية الاقتصادية واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان متقدمة النمو والبلدان النامية¹، على اعتبار نظام الامتيازات آلية مناسبة بالدرجة الأولى

¹ - اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي والصادرة عن اللجنة الدولية للشؤون الاقتصادية والاجتماعية - نيويورك بتاريخ 2002.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

خاصة عندما تكون الولاية الضريبية على دخل بعينه تعود بموجب معاهدة إلى بلد المصدر¹.

أما من جانب التشريعات الوطنية فقد أكد المشرع الجزائري على أهمية الحوافز الضريبية في التخفيف من عبء الازدواج الضريبي من جهة، وعن دورها في تشجيع الاستثمارات الأجنبية من جهة أخرى، الأمر الذي يعكسه اعتماده لزمانة تشريعية كبيرة من الحوافز الضريبية، أين أعتمد المشرع الجزائري على صور عديدة من سياسات الإعفاء الضريبي صور التي (أولا)، كما قام المشرع بتوسيع نطاق منح هذه الامتيازات (ثانيا).

أولاً: صور سياسات الإعفاء الضريبي

إن سيادة حق الدولة في فرض ما تشاء من ضرائب ورسوم على الأشخاص والأموال الموجودة داخل إقليمها مهما كانت طبيعة الأموال، قد أصبح مسلماً به في القانون الدولي طالما لا يوجد ما يحد من حقها في هذا الشأن.

وعلى الرغم من أن الصورة الظاهرية لهذا الحق السيادي للدولة توحى للكثيرين أن تطبيق الدولة لهذه السياسة الضريبية على الاستثمارات الأجنبية يشكل في أغلب الأحيان عائقاً أمام وفود رأس المال الأجنبي إليها وسبباً في عزوف الاستثمارات الأجنبية،² لكن بالمقابل، إن الحوافز والمزايا التي تقررها هذه الدول تجاه الاستثمارات الأجنبية قد تجعل من هذه السياسة الضريبية حافزاً ومشجعاً للاستثمار الأجنبي، لكن هذا الأمر مرتبط بطبيعة المعيار الذي تتبعه الدولة في فرض الضريبة على النشاط الأجنبي، وبحسب

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - العدالة الضريبية "دراسة مقارنة" - د 01 - دار المكتب الجامعي الحديث للمكتب والوثائق القومية - مصر - 2015 - ص 105.

² صفوت عبد السلام عوض الله - الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمارات والتنمية في مصر - مجلة العلوم القانونية والاقتصادية - جامعة عين شمس - العدد الأول - مصر - جانفي 2003 - ص 04.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

تحديد نوع الضريبة المستحقة ومعدلها وطريقة تقديرها والأسس التي يقوم عليها الإعفاء.¹

وتعرف الحوافز الضريبية على أنها "نظام يصمم في إطار السياسة المالية بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدي إلى نمو الانتاجية القومية وزيادة المقدرة التكلفة للاقتصاد وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة"² أو أنها "تلك الحوافز التي تخفض الأعباء الضريبية عن المشروعات من أجل جعلها تستثمر في مشروعات محددة أو قطاعات معينة، وبمعنى آخر هي استثناء من نظام الضرائب العام"³.

وتختلف الحوافز الضريبية في تأثيرها باختلاف النشاط واختلاف الدول وحسب الأهداف المرجوة تحقيقها من وراء اعتماد سياسة التحفيز الضريبية، الأمر الذي يبرز الاختلاف الواضح للمعايير التي تعتمدها الدول في المعاملة الضريبية للاستثمار الوافد، ومرد ذلك تفاوت واختلاف حاجات الدول إلى الموارد الخارجية وتباين أوضاعها وظروفها الداخلية⁴. وبالرغم من هذا الاختلاف والتباين إلا أن مختلف الدول النامية منها على وجه الخصوص تتفق على أن أهم عائق تعمل على التخفيف من حدته هو عبئ الازدواج الضريبي الدولي لما له من أثر سلبي ومانع لتدفق رأس المال الأجنبي إلى الدولة، حيث تشكل سياسات الإعفاء الضريبي أحد أهم أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي لإحداث آثار مقصودة ومحددة، والحد من الآثار السلبية للسياسة الضريبية

¹ Guy Gest et Gilbert Texier . Droit fiscal international . PUF . 2 ème . édition . 1990 . p 34.

² عبد الواحد محمد الفار، الجوانب القانونية للاستثمارات العربية والأجنبية - د.ط - دار الاسكندرية - مصر - د.س.ن -

³ ريفقة قصوري - النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية - جامعة الحاج لخضر باتنة - 2010/2011 - ص 83

⁴ بذلك يظهر الاختلاف بين الحوافز الضريبية التي تقرها الدول النامية عن تلك المستخدمة في الدول الصناعية، حيث لوحظ استمرارية في زيادة الحوافز الضريبية في الدول النامية على خلاف الدول الصناعية التي تعرف إلغاء كلي لبعض الحوافز بهدف الحد من الإسراع في الإعفاءات .

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على غرار الازدواج الضريبي الدولي. ومن أهم صور التحفيزات الضريبية الإجازة الضريبية والتخفيضات الضريبية.

أ- الإجازة الضريبية: يشكل أحد صور الإعفاء الضريبي ويتخذ صور متعددة، فقد يكون دائما أو مؤقتا، كما قد يكون كليا أو جزئيا.

1- الإعفاء الدائم: هو إسقاط لحق الدولة في فرض الضريبة على المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما،¹ ويتم منح هذا الإعفاء لأهمية النشاط ودرجة تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، كما يقصد به الإعفاء الذي تتمتع به المنشأة طوال حياتها دون خضوعها للضريبة مادامت تزاوّل النشاط الذي ينص على إعفائه،² الأمر الذي يبرز الفرق الجوهرى بين الإعفاء الدائم وعدم الخضوع للضريبة. ويمنح الإعفاء الدائم لاعتبارات محددة أهمها الاعتبار الاجتماعى أو الاقتصادى أو لاعتبارات علمية وثقافية.³

2- الإعفاء المؤقت: هو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع، وعادة ما يكون في بداية النشاط. حيث يكون لمدة زمنية محددة تختلف من دولة لأخرى⁴، فهو إعفاء مرتبط بمدة زمنية معينة، يتقرر بعد انقضاء فترة الإعفاء الضريبي للمنشأة ثم يعود خضوعها للتشريع الضريبي، وهو ما تجري عليه أغلب التشريعات الضريبية حيث يتم الإعفاء للمنشآت التي تزاوّل أنشطة خفيفة لمدة أو

¹ - قدي عبد المجيد - مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - ط01 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - الجزائر - 2003 - ص 173.

² - فالإعفاء يمثل تجنب جزء خاضع أصلا للضريبة لتوفر شروطها فيه إلا أن المشرع رأى عدم إلزامه بالضريبة بنص خاص لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية مقبولة، أما عدم الخضوع للضريبة فيعني عدم جواز تحديد وتحصيل الضريبة على نشاط معين لعدم توافر الشروط المعتمدة قانونا لإلزام الشخص بالضريبة، وهنا يقع على عاتق المحاسبة الجبائية عبئ إثبات النشاط الخاضع للضريبة والنشاط المعفى من الضريبة وفقا للقوانين والتعليمات والتفسيرات الساري العمل بها.

³ - طالبى محمد - أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر - مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس - د.ت.ن - دمشق - ص 317.

⁴ - بن عبد العزيز فاطمة - الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مقابلة بين التحفيز والاعاقبة - الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة - جامعة البليدة - 11 و12 ماي 2003 - ص 39.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مدد معينة تبدأ في الغالب من أول سنة مالية تالية لبداية أو مزاولة النشاط حسب الأحوال.

3- الإعفاء الكلي أو الكامل: يعني إسقاط حق الدولة في الضريبة بصفة كلية، حيث يعفى المشروع بموجب الإعفاء الكامل من كتفة الضرائب طوال فترة الاجازة وهذا هو الأصل في الإعفاء. ويطبق هذا النوع في الجزائر من خلال إعفاء المؤسسات العاملة في الجنوب الكبير الجزائري (أدرار - تندوف - تمنراست - إليزي) وتنصب على الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم العقاري لمدة تصل إلى 10 سنوات.

4- الإعفاء الجزئي: إسقاط جزء من الحق لمدة معينة، حيث ينصب الإعفاء الجزئي من الضريبة على ضرائب معينة دون أخرى أو على جزء من الدخل الخاضع للضريبة. وتنصب تطبيقاته في الجزائر على إعفاء المؤسسات العاملة في الطوق الثاني من الجنوب (بشار - ورقلة - الوادي - البيض - بسكرة - النعامة - غرداية - الأغواط - الجلفة) أين يعفى جزئيا من الضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات بنسبة 25%.

ب- التخفيضات الضريبية: يقصد به إخضاع المكلف لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة، أو عن طريق تقليص وعاء الضريبة مقابل الالتزام ببعض الشروط، كالمعدل المفروض على الأرباح المحققة المعاد استثمارها والتخفيضات الممنوحة لتجار الجملة على الرسم على النشاط المهني نظير التزامهم بتقديم قائمة بالزبائن المتعامل معهم والعمليات التي تم إنجازها معهم لصالح مصلحة الضرائب، وسنحاول فيما يلي التعرض لأهم تطبيقات التخفيضات الضريبية.

1- إمكانية ترحيل الخسائر للسنوات اللاحقة: لقد استقرت القوانين الضريبية فكثر من الدول مع اختلاف طريقة التطبيق، إلى أن فرض الحكومات للضرائب على أرباح الممولين والمستثمرين يجعل منها شريكا في الربح، بالتالي عليها مشاركتهم ضرر

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الخسارة إذا ما اعتبرت الخسارة التي تحقق بأي منشأة من التكاليف التي يمكن خصمها أو استثناءها من وعاء الضريبة.¹

إن أول ما قد يلاحظ في هذا الصدد هو أن هذا الحافز يمثل خروجاً عن مبدأ استقلالية السنوات الضريبية، حيث أن هذه الطريقة تقوم على فكرة مساهمة الدول في خسائر الممول مثلما تساهم في أرباحه نظراً لتعرض بعض المنشآت أو الاستثمارات لخسائر في بداية حياتها، من هذا المنطلق يجب أن تسمح السياسات الضريبية بخصم هذه الخسائر من أرباح السنوات اللاحقة (التالية)، وكلما زادت السنوات التي يسمح بترحيل الخسائر في حدودها زاد الحافز لدى المستثمرين.²

2 - نظام الإهلاك: يعرف الإهلاك على أنه النقص الحاصل في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة استخدام أو مرور الزمن، ويهدف إلى التقليل من العبء الضريبي مقارنة بحجم الدخل الخاضع للضريبة قبل الإهلاك، ويعتبر نظام الإهلاك مسألة ضريبية بحتة بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية. بذلك يقصد بالإهلاك كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الانتاجية المقدرة ضريبياً.³

ثانياً: الامتيازات الضريبية المضمنة في النصوص التشريعية

إن الامتيازات الضريبية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية في مجال الاستثمار ليست بوليدة اليوم، فلقد عالجت الجزائر مسألة الاستثمار منذ الاستقلال عن طريق القوانين المتلاحقة بما يتلائم وطبيعة كل مرحلة. حيث خصته بإطار قانوني خاص، هذا الأخير

¹ لقد عالجت العدد من التعريفات الفقهية مفهوم الخسارة، على أنها كل نقص متحقق بشكل نهائي في عنصر من عناصر الموجودات وواقعة خلال السنة الضريبية للمشروع، وناجمة عن فعالية تتصل بنشاط المكلف.

² - صفوت عبد السلام عوض الله - مرجع سابق - ص 173.

³ - حجار مبروكة - أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة - مذكرة ماجستير - جامعة محمد بوضياف -

المسيلة - 2006 - ص 18.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

عرف جملة من التغييرات الحتمية من أجل إيجاد الصيغة القانونية الملائمة نتيجة للتحولات الاقتصادية الدولية والوطنية المفروضة، باعتبار أن النظام الجبائي أحد العناصر التي تدخل في اهتمامات المستثمرين الأجانب عند اتخاذ القرار بالاستثمار في بلد دون الآخر.¹ وسعياً من المشرع الجزائري لتحفيز المستثمرين وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، فقد لجأ إلى وضع مجموعة من الامتيازات ذات الطبيعة الضريبية في التشريعات الداخلية كالأمر رقم 03-01 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 كثيراً ما كان عائقاً في وجه الاستثمار الأجنبي.² من هنا يمكن تقسيم هذه الحوافز إلى صنفين حسب مصدرهما وهما حوافز منصوص عليها في قانون الاستثمار والقوانين المكمل له، وحوافز أخرى منصوص عليها في الاتفاقيات الدولية حوافز ضريبية دولية. يقصد بالحوافز الضريبية الداخلية عموماً مختلف التشجيعات ذات الطبيعة الجبائية والجمركية التي نص عليها التشريع الداخلي لاسيما الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم والتي تستفيد منها الاستثمارات المذكورة في المادتين الأولى والثانية منه،³ 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 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار التي وضعت

¹ - Beat burgen meier - finances publiques, droit fiscal - 5 édition - Ed Economisa - paris - 2002 - p86.

² - حجار مبروكة - مرجع سابق - ص 19 .

³ - المادة 01 من الأمر رقم 03-01 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:

- اقتناء أصول تدرج 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 - استعادة النشاطات في إطار حوصصة جزئية أو كلية.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

خصيصاً لتتفادي الازدواج الضريبي قصد تشجيع 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، 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.

أ- 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 14-10¹ والممنوحة للمستثمرين في هذا النظام على المراحل الأولى لإنجاز المشروع و على مرحلة الاستغلال.²

ففي مرحلة الانجاز تستفيد الاستثمارات من الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، والشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محلياً والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار، بالإضافة إلى الإعفاء من دفع حق نقل الملكية لقاء عوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني، والإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار

¹ - القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتنم قانون المالية لسنة 2015، ج.ر. عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014، ص 03.

² - حجار مبروكة - مرجع سابق - ص 20.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة بعنوان إنجاز المشاريع الاستثمارية.¹

أما في مرحلة الاستغلال، تستفيد الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ولمدة 03 سنوات بعد معاينة المشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، والإعفاء 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.² لكن لا يطبق هذا الشرط المتعلق بإنشاء مناصب عمل على الاستثمارات المتواجدة في المناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص بالجنوب الهضاب العليا.³

تستفيد الاستثمارات في القطاعات الاستراتيجية التي يحدد المجلس الوطني للاستثمار قائمتها من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني دون اشتراط إحداث مناصب، 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.⁴

إضافة لذلك، فقد تم إضافة مادتين جديدتين بموجب المادة 60 من الأمر رقم 09-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009⁵ وهما المادة 09 مكرر و 09 مكرر :01

¹ - قويدري محمد - المزايا والحوافز المؤثرة في تكوين مناخ الاستثمار بالإشارة إلى بعض الاقتصاديات العربية (تونس والجزائر) - مجلت الباحث - العدد 35 - ص 94.

² - حجار مبروكة - مرجع سابق - ص 21.

³ - بريشي عبد الكريم - فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية - مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - 2007/2006 - ص 119.

⁴ - قويدري محمد - مرجع سابق - ص 95.

⁵ - 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.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

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 منتج محلي مماثل.

في هذا الإطار، يلاحظ أنه تم حصر الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في الاقتناءات ذات مصدر جزائري، بعدما كانت كلها كانت مصدرا تتمتع بهذا الامتياز (عدا المستثناة)¹، وهو الأمر الذي يعد تقييدا لحرية المستثمر الأجنبي في اقتناء المنتوجات التي يريدتها وهو بدوره قد يشكل لربما عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية. 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.² أما المادة 09 مكرر 1³ والتي تقتضي بأن الاستفادة 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 لمن يستحقها.

ب- 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 شأنها أن تحافظ على

¹ - بريشي عبد الكريم - مرجع سابق - ص 121.

² - المرجع نفسه - ص 122.

³ - معدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 08-13، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014،

ج.ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013، ص 03.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

البيئة وتحمي الموارد الطبيعية، وتذخر الطاقة وتفضي إلى تنمية مستدامة،¹ ويتعلق الأمر بالاستثمارات المنجزة في المناطق التي تحتاج تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، أين تستفيد المشروعات الاستثمارية المنجزة في هذه المناطق والمتعلقة بالنشاطات غير المستثناة من المزايا على مرحلتين:²

مرحلة الإنجاز أين تستفيد الاستثمارات في هذه المرحلة من الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار 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، والإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، كذلك الأمر فيما يتعلق بحقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. هذا مع تكفل الدولة جزئياً أو كلياً بالمصاريف، بعد تقييمها من الوكالة، فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، بالإضافة إلى تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان في الألف 2% فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال.

أما مرحلة الاستغلال فيستفيد المستثمر بعد معاينة مباشرة للاستغلال والذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات ومن الرسم على النشاط المهني، والإعفاء لمدة

¹ 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 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار المعدل والمتمم.

² راجع المادة 11 من الأمر رقم 03-01 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، الصادرة في 30 ديسمبر 2012، ص 03.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

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

بالإضافة إلى ذلك منح المشرع الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني، وهي الاستثمارات التي يترتب عنها 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 القانون¹، 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 طبقاً للمادة 12 مكرر 01 المضافة بموجب الأمر رقم 06-08²، المعدل والمتمم للأمر رقم 01-03 والمعدلة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2014³ فيما يلي:

فيما يتعلق بمرحلة الإنجاز تعفى ولمدة 05 سنوات 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، وحقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يطبق عليها والعقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال. إضافة إلى الإعفاء من الرسم العقاري، فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج⁴.

¹ - بريشي عبد الكريم - مرجع سابق - ص 124.

² - 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.

³ - عدلت بموجب المادة 60 من القانون رقم 08-13 - المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

⁴ - بريشي عبد الكريم - مرجع سابق - ص 125.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أما مرحلة الاستغلال فتستفيد ولمدة أقصاها 10 سنوات ابتداء من تاريخ معاينة المشروع في الاستغلال الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر، إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، ومن الرسم على النشاط المهني. وتجدر 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.¹

من جهة لم يكتف المشرع الجزائري بمجموعة المزايا الضريبية التي نص عليها قانون الاستثمار والقوانين المكمل له، وإنما لجأ كذلك 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.²

وقد قامت هذه الاتفاقية على غرار باقي الاتفاقيات الدولية لتفادي الازدواج الضريبي لتحديد فئات الأشخاص المعنيين بها، وهم المقيمين بإحدى الدول المغاربية،

¹ - قويدري محمد - مرجع سابق - ص 97.

² - 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.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كما حددت الضرائب المعنية بهذا الإجراء، وعرفت كل نوع منها، ومن بينها أرباح المؤسسات وأرباح الأسهم، وكذلك الأتاوى...إلى غير ذلك.

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 وفرنسا طرقا تهدف إلى تفادي حدوث ازدواج ضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، والتخفيض من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون بالضريبة، وتعتبر طريقة الخصم هي الطريقة المعتمدة في إطار هذه الاتفاقية.

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 مداخل طبقا لمقتضيات هذه الاتفاقية تفرض عليها الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى فإن الدولة الأولى تمنح على الضرائب المحصلة من مداخل 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 ومنع التهرب من الضريبة، ج.ر عدد 26، الصادرة في 13 أبريل 2003، ص 04.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لاشك أن فرض الضرائب أو زيادة معدلاتها من شأنه أن يؤثر تأثيرا مباشرا على قرار الاستثمار، وذلك من خلال التأثير على كل من معدل العائد المتوقع ودرجة المخاطرة وحجم السوق، والعديد من المعايير الأخرى المحددة لقرار الاستثمار، ويختلف الأثر النهائي للضرائب وفقا لما يتضمنه التشريع الضريبي من أنواع مختلفة للحوافز الضريبية.¹

وإذا كان المشرع يستهدف من وراء تقرير الحوافز الضريبية جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية والوطنية وتوجيه هذه الاستثمارات إلى المناطق والقطاعات ذات الأولوية² بعد إيمانه المطلق بالأثر السلبي الذي تخلفه المشاكل الضريبية الدولية خاصة الازدواج الضريبي الدولي، وبمدى فاعلية الحوافز الضريبية في معالجة هذه المشاكل الجبائية الدولية، فإنه يستهدف أيضا التأثير في قرار الاستثمار عن طريق زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية والوطنية وتخفيض المخاطر المحيطة به.³

لكن يبقى التساؤل، هل تلعب الحوافز الضريبية بصفة خاصة والسياسة الضريبية عامة الدور الرئيسي والجوهرى في التأثير على قرار الاستثمار هذا من جهة، كذلك في ظل التسليم بفاعليتها في تشجيع الاستثمار، فهل هذا يعني أن هذه الامتيازات والاعفاءات الممنوحة لا تؤثر سلبا على إيرادات الدولة الضريبية باعتبارها موردا سياديا ثابتا؟

¹ يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان - النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن - دار الجامعة الجديدة - الاسكندرية - 2002 - ص77.

² قويدري محمد - مرجع سابق - ص98

³ نزيه عبد المقصود محمد مبروك - الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة - دار الفكر الجامعي - الاسكندرية - 2013 - ص163.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المطلب الثاني: أهمية الحلول الوطنية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية

إن لجوء المشرع الجزائري إلى اتخاذ إجراءات وإصلاحات شاملة على المنظومة الضريبية لم يكن اعتباطا، بل كان يهدف إلى إعادة الاستقرار والبساطة والوضوح لهذا النظام، بما يساعد على تفدي الاشكاليات الضريبية ويساهم في توفير المناخ الملائم للاستثمارات الأجنبية، إلا أن ما يأخذ على المشرع الجزائري هو تركيزه من خلال هذه الإصلاحات على تشجيع الاستثمار لا على معالجة الازدواج الضريبي، فمن جهة لا يمكن أن ننكر دور هذه الحلول في تشجيع الاستثمارات الأجنبية، إلا أنها في نفس الوقت حلول قد تساهم ضمنا في تكريس ظاهرة الازدواج الضريبي أو تفتح المجال للإشكاليات الضريبية، هذا لعدم اعتماد حلول صريحة وواضحة للازدواج الضريبي بموجب الإصلاحات الضريبية كما بينا سابقا، خاصة إذا ما ارتبط ذلك مع عدم قدرة المشرع في المحافظة على استقرار المنظومة الضريبية ووضوحها، بمعنى المحافظة على أهداف الإصلاح الضريبي والمؤسسي (الفرع الأول).

من جهة أخرى فإن توسيع نطاق منح الامتيازات الضريبية للمستثمرين يساهم في تشجيعهم على الاستثمار، كما أن الاعفاء أو التخفيض الضريبي يساهم فعلا في تفادي أو تخفيف عبئ الازدواج الضريبي، إلا أنها في نفس الوقت قد تكون فضاء خصبا للتهرب من دفع الضريبة، إذا لم يكن منح هذه الامتيازات على أسس مدروسة قائمة على الموازنة بين متطلبات تشجيع الاستثمار ومدى استفادة الدولة من هذه الامتيازات، خلاف ذلك سيكون لسياسة الامتيازات الضريبية أثر عكسي لما ترتبه من إهدار وتبديد للإيرادات الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإصلاح الضريبي بين إعادة التكيف وتشجيع الاستثمار الأجنبي

لقد سارع المشرع الجزائري منذ التسعينيات إلى وضع حلول لمعالجة الازدواج الضريبي، بعد تفتنه بالدور الهام الذي تلعبه الضريبة في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وما قد يسببه الازدواج الضريبي الدولي من آثار سلبية تساهم في هروب رؤوس الأموال

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الأجنبية، تجسد ذلك كان من خلال اعتماد إصلاحات ضريبية جذرية سنة 1991م، هذه الإصلاحات كانت نتيجة حتمية بعد بروز عيوب ونقائص النظام الضريبي السابق، بعدما عرف عدم الاستقرار والغموض وعدم مسابرة للتطورات الدولية الحاصلة، أي أن استراتيجية المشرع قامت على إعادة الاستقرار والوضوح للنظام الضريبي بما يضمن تشجيع الاستثمارات الأجنبية، ويساهم ضمناً في تفادي الازدواج الضريبي.

حيث تركز الإصلاح الضريبي على استحداث ثلاث ضرائب جديدة تمثلت في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، بذلك قام المشرع بخطوة جهرية تمثلت في الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي الأمر الذي كان غائباً في النظام الضريبي قبل الإصلاح، الأمر الذي من شأنه حقيقة تسهيل فهم المستثمر الأجنبي للقوانين الضريبية بالتالي مساعدته على اتخاذ قرار الاستثمار من جهة، كما يسهل المهمة على المصالح الجبائية في إطار تحديدها للأسس الخاضعة للضريبة كإجراء احترازي لتجنب الوقوع في الازدواج الضريبي من جهة أخرى.

إلى أن المشرع الجزائري لم يكتفي بذلك بل صاحب الإصلاح الجذري بجملة من الإصلاحات الضريبية التي تضمنتها قوانين المالية السنوية وحتى التكميلية، فلا يكاد يخلو قانون مالية من تدابير تعديلية في المجال الضريبي، من ذلك قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبياً ما بين تعديل، إلغاء و/أو إتمام، قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبياً من نفس الطبيعة السابقة. و قانون المالية التكميلي لسنة 2001 تضمن بدوره 19 إجراء ضريبياً ما بين تعديل، إلغاء و/أو إتمام.¹ وقانون المالية لسنة 2007 تضمن 58 تعديلاً ضريبياً، وقانون المالية لسنة 2015 تضمن 52 تعديلاً ضريبياً، إضافة إلى ذلك صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002. هذا بالإضافة إلى التعديلات الهيكلية على الإدارة الضريبية بموجب مراسيم تنفيذية عادة.....الى ما سوى ذلك.

¹ - قويدري محمد - مرجع سابق - ص 99.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كما تجدر الإشارة إلى أن التدابير التعديلية التي أقرها المشرع بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1991 بموجب قوانين المالية تضمنت في مجملها تأسيس ضرائب جديدة أو إلغاء ضرائب، مع ظهور العديد من الضرائب الظرفية التي سرعان ما تلغى بعد ترسخها.¹ ومثل هذه الإضافات تعمل شيئاً فشيئاً على إثقال النظام الضريبي من ثم تعقيده. الأمر الذي يتعارض ورغبة المشرع الجزائري من الإصلاح الضريبي الجذري الهادف أساساً إلى تحقيق الوضوح البساطة على النظام الضريبي الجزائري، فعدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي يصعب على المصالح الجبائية من أمر تقدير الضريبة أو تحديد أساسها مما يساهم في استفحال الازدواج الضريبي، كما أن عدم الاستقرار الذي يشهده النظام الضريبي الجزائري يساهم في هروب الاستثمارات الأجنبية القائمة، كما يصعب المهمة على المستثمر بشأن اتخاذه لقرار الاستثمار خوفاً من عدم الثبات والاستقرار الذي تعرفه الترسانة الضريبية.

أولاً: عدم استقرار النظام الضريبي

يقصد بعدم استقرار النظام الضريبي إدخال تعديلات كثيرة على بين حين والآخر على التشريعات الضريبية التي تنظم فرض الضريبة، هذه التعديلات من شأنها أن تؤدي ولو بطريق غير مباشر إلى الانحراف عن العدالة، هذه الأخيرة تعتبر من القواعد الرئيسية التي يجب أن يركز عليها أي نظام ضريبي،² ذلك أن كثرة التعديلات تضع المكلفين بالضريبة في موقف عدم فهم القوانين الضريبية ذلك لعدم قدرتهم على ملاحقة التعديلات المتلاحقة لهذه القوانين، هذا قد يدفعهم إلى التهرب أو التفكير بالتهرب

¹ - قدي عبد المجيد - النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة - الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة - جامعة سعد دحلب، البليدة - يومي 20 و 21 ماي 2002 - ص 09.

² - محمد مبروك عبد المقصود - الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة - رسالة مقدمة في إطار استكمال متطلبات شهادة الدكتوراه - كلية الحقوق جامعة القاهرة - مصر - 2011 - ص 252.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي الدولي¹ إذا ما تعلق الأمر باستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية القائمة أساساً، كما لها أثر سلبي آخر ألا وهو احجام المستثمر الأجنبي على الاستثمار لعدم إمكانية إمامه بالقوانين الضريبية، فلا شك في أن التعديلات في التشريعات التي تنظم فرض الضريبة تجعل إمام المستثمر بها أمر عسير، فالمستثمر يهمل الوقوف على النظام الضريبي الذي تخضع له أرباحه، فإذا كان هذا النظام لا يتسم بالاستقرار فإن ذلك يجعله يفقد الثقة في هذا النظام، ومن ثم يفضل الابتعاد بأمواله لاستثمارها في بلد آخر يتسم نظامه الضريبي بالاستقرار على الأقل.

كذلك فإن كثرة التعديلات تجعل من مطبق الضريبة ومنفذها ألا وهي الإدارة الضريبية تضطر تحت ضغط عملها، ومحاولة إنهاءه بأي وسيلة حتى تتخلص من الأعباء الملقاة على عاتقها وحتى لا تقع في المحذور ألا وهو التقادم فتلجأ إلى عدم التدقيق في احتساب الضريبة وتحديد معايير فرضها،² مما قد يجعل من أمر تحقق الازدواج الضريبي الدولي أمراً محتملاً بدرجة كبيرة بذلك الرجوع إلى أصل الإشكالية،³ أي أهم الأسباب التي دفعت إلى اعتماد آلية الإصلاح الضريبي لمواجهة الازدواج الضريبي الدولي وتوفير المناخ الملائم للاستثمارات الأجنبية، كما أن ذلك يشكل مساساً لمبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، "وقاعدة هامة أخرى من قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين التي بموجبها تكون الضريبة معلومة ومحددة للمكلفين بها بشكل يقيني لا غموض ولا ابهام ولا مفاجآت مستقبلية فيه، فمن الأهمية أن يعرف مقدماً التزامه يقيناً وبصورة محددة وواضحة بالضريبة الواقعة على عاتقه"⁴، وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من حيث تحديد وعائها وسعرها وموعد الوفاء بها وطريقة دفعها.

¹ - رضا عبد السلام - محددات الاستثمار الأجنبي في عصر العولمة "دراسة مقارنة" - دط - دار السلام المنصورة - مصر - 2002 - ص71.

² - Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p74.

³ - محمد توفيق عدلي - مبادئ في الأنظمة الضرائبية المقارنة والسياسة الضريبية - دط - دار الفكر الجامعي - مصر 2001 - ص 227.

⁴ - محمد مبروك عبد المقصود - مرجع سابق - ص 256، 257.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وإن مكن الباحث من إبداء رأيه فإن عدم الاستقرار لا ينصرف فقط إلى القوانين والتشريعات الضريبية، بل يتعداه أيضا إلى استقرار موظفي إدارة الضرائب في مقر عملهم، ذلك لأن كثرة التنقلات قد تعتبر عامل من عوامل عدم الاستقرار، فإذا شعر موظف الضرائب مهما كانت رتبته أو صفته أنه سيتنقل من عمله قد تكون نتيجة ذلك أن يكف عن العمل، ولا يزاول منه إلا ذلك القدر الذي لا يحتمل التأخير حتى تاريخ إخلاء طرفه، ثم يأتي زميله ليجد نفسه عالقًا في جو الاعمال المتأخرة والمتلاحقة فيحاول التخلص منها بطريقة قد لا تتفق مع مقتضيات العمل وخاصة الدقة التي يتطلبها هذا العمل أساسا.

إن كل ذلك من الآثار السلبية لعدم الاستقرار في التشريعات والقوانين التي تنظم الضريبة تجعل من المستثمر الأجنبي يتراجع بشأن اتخاذ قرار الاستثمار، فالمستثمر وهو بصدد اتخاذه لقرار الاستثمار يقوم بدراسة الجدوى لاستثماره يدخل الضريبة كعنصر من عناصر التكاليف بالنسبة لرأس ماله وللريح المتوقع، فإذا كان النظام الضريبي للدولة التي يستثمر فيها أمواله يتسم بالاستقرار كانت دراسات جدوى المشروع أقرب إلى الصحة وكان الاستثمار في هذا البلد يدفع للاطمئنان، والعكس صحيح فعدم النظام الضريبي بالاستقرار الأمر الذي يجعل المستثمر الأجنبي ينتقل بأمواله إلى بلد آخر يتسم نظامه الضريبي بالاستقرار.

ثانيا: تعقد النظام الضريبي

إن تعقد النظام الضريبي يعود لعدة أسباب عدة قد يكون أهمها نقص الخبرة الفنية وحدثة بعض النظم أو إلى كثرة وتلاحق وتشتت التشريعات والضرائب، فتعدد الضرائب بين أصلية وإضافية أو تعددها تبعا لأغراضها قد يجعل من العسير على موظفي الإدارة الضريبية الإلمام به¹، فضلا عن المستثمر الوطني ناهيك عن المستثمر الأجنبي، كل

¹ المرجع السابق - ص 259.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ذلك يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي فيصبح نتيجة لتعذر فهمه والإلمام به وتعدد إجراءاته عائقا في سبيل انسياب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية¹.

كما يترتب عن تعدد الضرائب واختلاف القواعد المتعلقة بربط الضريبة بما يعني اختلاف طريقة تقدير وتحديد وعاء الضريبة، كذلك قد يترتب على هذا التعدد نعدد الإجراءات وطرق الطعن دون مبرر معقول، مما قد يحتم تعدد آخر في المصالح والإدارات الضريبية والتي يطلب من المستثمر التعامل معها، بالإضافة إلى تعقيد الإجراءات التي يتعين على المستثمر الوطني والأجنبي أن يتبعها. ومما لا شك فيه أن هذه التعقيدات من شأنها أن تدفع المستثمر الأجنبي إلى الهرب برأسماله خارج نطاق تطبيق هذا النظام الضريبي المعقد، والهرب إلى بلد يتسم نظامه الضريبي بالبساطة والوضوح.²

لا شك في أن خطوة الإصلاح الضريبي الجذري تعتبر خطوة جوهرية نحو استقرار ووضوح المنظومة الضريبية، مما يساعد على انسياب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية إلى الدول، فإضفاء البساطة والوضوح على النظام الضريبي يسهل على المستثمر اتخاذه لقرار الاستثمار نظرا للدور الهام الذي تلعبه الضريبة، كما يسهل من مهمة الإدارة الضريبية في إطار تحديدها لوعاء الضريبة.

إلى أن كل ذلك قد يكون له أثر عكسي في حالة عدم المحافظة على استقرار النظام الضريبي، الأمر الذي لم يتمكن المشرع الجزائري من تحقيقه بعد الإصلاح الضريبي الجذري سنة 1991م، فعدم الاستقرار نتيجة التعديلات الأساسية والظرفية المتلاحقة ساهمت في عدم استقرار النظام الضريبي وتعمده و العودة لأسباب الإصلاح، كما أن وضوح التشريع الضريبي لا يقتصر على قوانين الضرائب فحسب، بل يظم كل ما تصدره السلطات المالية من مذكرات تفسيرية وقرارات إدارية يسهل فهمها، لأن مسألة الصياغة

¹ رضا عبد السلام - مرجع سابق - ص 76.

² عبد السلام أبو قحف - اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي - د.ط - مكتبة الإشعاع العلمي بالإسكندرية - مصر - 2001

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

في مجال الضرائب بالذات تعتبر من أهم المسائل التي يجب أن يوليها المشرع والسلطات المالية عناية فائقة قصد تجنب الغموض الذي قد يعترها، بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية من خلال توفرها على العدد الكافي من الموظفين والعاملين المؤهلين، مع اجتيازهم لمرحلة تدريبية يكتسبون من خلالها الخبرة التي تمكنهم من الالمام بمجموعة القوانين الضريبية، والوقوف على ما يحدث من تطورات في الفن الضريبي وتشريعاته، على أن يكون ما يعهد إليه من عمل في حدود طاقاته حتى يتاح له أن يؤدي عمله على أفضل وجه ممكن.

الفرع الثاني: أهمية آثار نظام الامتيازات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي

أثار منح الحوافز الضريبية جدلاً بين فقهاء المال والاقتصاد والقانون، وهذا الجدل مستند إلى الأهداف المرجوة من نظام الحوافز الضريبية نفسه، فبالرغم من تعدد الأهداف المرجوة من قبل الدول من خلال نظام الحوافز الضريبية إلا أنه يمكن رد أهدافها الأساسية إلى أمرين: يتجلى الأول في التخفيف من حدة عبء الضريبة الناجم عن الازدواج الضريبي، في حين يتجلى الثاني في تشجيع الاستثمار الأجنبي، لذلك تضاربت الآراء حول أهمية آثار الحوافز الضريبية، حيث ينظر البعض إليها نظرة سلبية انتقادية ولهم مبرراتهم، أما البعض الآخر ينظر إليها نظرة إيجابية ولهم أسانيدهم في ذلك هم أيضاً الاتجاه المؤيد

أولاً: الاتجاه المعارض لسياسة الحوافز الضريبية

ينطلق أصحاب هذا الرأي من جزمهم بعدم فاعلية نظام الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، بل أنهم يرون أن منح الحوافز الضريبية يساهم بشكل أو بآخر وبدرجة كبيرة في إهدار الكثير من مداخل الإيرادات السيادية، كما تشكل دافعا للتهرب الضريبي بنوعيه الدولي والوطني. ويستندون في ذلك على مبررات عدة أهمها أن منح الإعفاءات الضريبية لمشروعات الاستثمار الجديدة والمستقبلية، قد يغري المشروعات والاستثمارات القائمة في ظل قوانين أخرى ولم تستفد من نظام الإعفاء،

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ويدفعهم إلى المطالبة بتطبيق مبدأ المعاملة بالمثل والتمتع بهذا الإعفاء، طالما أن الدولة قد خرقت مبدأ عمومية ضرائبها بهذا الاستثناء فقد لا تملك أن ترفض طلب الاستثمارات القائمة بالمعاملة بالمثل، وذلك في إطار تحقيق مبدأ العدالة الضريبية خاصة في حالة تماثل الاستثمارات القائمة والجديدة من حيث نشاطها وطبيعتها.¹

من ناحية أخرى، هذا الإعفاء قد يغري كافة الاستثمارات بممارسة ضغوطات على الدولة للمطالبة بتوسيع دائرة الإعفاءات، مع استمرار المطالبة بالمزيد من الإعفاءات حتى يتحول الاستثناء إلى قاعدة وتتحوّل الإعفاء الذي يأخذ بطبيعة الحال شكل منحة إلى حق مكتسب، ما يترتب عنه فقدان الدولة لجانب سيادي هام من مواردها المالية العامة. كما يرون الإعفاء من الضريبة أن قد لا يجذب المستثمرين خصوصا وأن هذه الإعفاءات عادة ما تكون قليلة في السنوات الأولى في حياة الاستثمار، مما يجعل من الإعفاء ذا أثر محدود، كما أن هذا الإعفاء قد يغري بعض المستثمرين على القيام باستثمار رغبة في الاستفادة من مدة الإعفاء، وبانتهاء مدة الإعفاء يوقف المستثمر الأجنبي نشاطه أو يبطئ العمل في المشروع على نحو لا تجد في الدولة منفعة لها.²

كما يؤكد أصحاب هذا الموقف على أن الحوافز الضريبية قد تكون سببا في تعقيد النظام الضريبي وتشابك إجراءاته نتيجة لكثرة التعديلات المتعلقة بهذا الشأن، بما يترتب عنه فوضى وعدم استقرار للمستثمر، وإرباك وتكلفة للإدارة التي تجد نفسها بحاجة لتعليمات تفسيرية في سياق تطبيقها، إضافة للتكاليف المترتبة على عائق الإدارة الضريبية والحكومات جراء تقييم شروط الاستفادة من الحوافز وتقييم آثارها،³ ناهيك عن حالات التهرب الضريبي جراء هذا التشتت والغموض والثغرات. لذلك يجمع الكثيرون

¹ - نزيه عبد المقصود محمد مبروك - مرجع سابق - ص 179 و 180.

² - إلهام بوجعدار، سناء العايب - دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي، حالة الجزائر - مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية - العدد الثالث - جوان 2015 - ص 107.

³ - يونس أحمد البطريق - السياسات الدولية في المالية العامة - د.ط - الدار الجامعية للطباعة والنشر - مصر - 1998 - ص

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على أن بساطة النظام الضريبي ووضوحه واستقراره يعد أحد أهم أسباب فاعليته. كما قد تؤدي الحوافز الضريبية إلى تشويه خيارات المستثمر باعتبار أنها سبب في منح معاملة تفضيلية لقطاع محدد أو نشاط معين على حساب آخر، ما يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية ويعرقل من فاعلية الاقتصاد ويشوه المنافسة والنشاط الاقتصادي.

بالإضافة إلى ذلك قد تسيئ الشركات الاستثمارية استخدام الحوافز الضريبية، كأن تعتمد إلى بيع منشآتها ثم تبدأ مزاوله نشاطها من جديد تحت اسم جديد قصد التهرب من دفع الضرائب، بذلك تضيع مبالغ كبيرة على خزينة الدولة. كما قد تؤدي الحوافز الضريبية خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات إلى التهرب الضريبي الدولي، لاسيما في ظل غياب اتفاقيات لمعالجة الازدواج الضريبي مع أغلبية دول العالم،¹ لما تملكه من عدة فروع لها في العديد من الدول، فهي قادرة عن طريق عقد صفقات بين الشركات الأم والشركات الفرعية أن تتهرب من دفع الضرائب،² حيث يمكنها أن تستخلص أرباحها من الدول المضيفة ذات الأسعار الضريبية المرتفعة عبر صفقات ما بين الشركات بأسعار غير حقيقية، لتنتقل هذا الربح إلى شركة أخرى في دولة ذات معدلات ضريبية أكثر انخفاضا أو التي تقدم حوافز ضريبية أكثر.³

فعادة ما يلجأ المستثمر الأجنبي إلى تصفية نشاطه بمجرد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي، ويكتفي بما حققه من أرباح خلال فترة الاستفادة من الإعفاء الضريبي، كما قد يعتمد المستثمر الأجنبي بمجرد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي إلى تصفية نشاطه والتحول إلى نشاط آخر، قصد الاستفادة من إعفاء ضريبي على نشاط جديد لمدة جديدة، بكل ما يخلفه ذلك من إهدار للإيرادات المالية الضريبية.

¹ - محمد طالبي - أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي في الجزائر - مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس - ص 329.

² - يسمينة لعجال، طارق الضب - الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية - مجلة دفاتر السياسة والقانون - عدد جوان 2016 - ص 14.

³ - يونس أحمد البطريق - مرجع سابق - ص 182.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كما قد لا يحقق الإعفاء الضريبي الهدف المنشود منه مما يترتب عليه ضياع حصيلة الضريبة على خزينة الدولة المانحة للحوافز الضريبية، ذلك إذا ما كانت الدولة المصدرة للاستثمار والتي ينتمي إليها المستثمر الأجنبي تفرض ضرائبها على أرباحه المحققة في الخارج، فكأن الدولة المضيفة للاستثمار تعفي الربح الذي يحققه المستثمر الأجنبي على إقليمها من ضرائبها ليخضع لضريبة الدولة المصدرة لرأس المال!، ومن ثم فإن هذا الإعفاء الضريبي تترتب عليه خسارة لا يجوز أن تتحملها خزائن الدولة المضيفة للاستثمار¹.

صحيح قد تكون بعض الدول المصدرة لرأس المال تعفي مواطنيها الذين يستثمرون أموالهم في البلدان الخارج من ضرائبها إذا أعادوا استثمار الأرباح في هذه البلدان، أو إذا وجدت اتفاقية بهذا الشأن بينها وبين الدول التي يتم فيها الاستثمار، كما أن بعض الدول المصدرة لرأس المال تخصم الضريبة الأجنبية التي يدفعها مواطنيها في الخارج من الضريبة الوطنية على مجموع إيراداته المحلية والأجنبية، إلا أن هذا الخصم مقيد بدفع الضريبة في الدولة التي المضيفة للاستثمار، فإذا لم يحدث ذلك كأن يكون المستثمر متمتعاً من إعفاء كلي في الدولة المضيفة فإنه يخضع للضريبة في دولته، بذلك الحياد على الهدف المنشود من منح هذه الحوافز مادام المستثمر الأجنبي سيقوم بدفع الضريبة إما في دولته أو الدولة التي يستثمر فيها أمواله.

ثانياً: الاتجاه المؤيد لسياسة الحوافز الضريبية

ينطلق أصحاب هذا الرأي في تبرير موقفهم المشجع لمنح الحوافز الضريبية إلى أنه وبالرغم من الانتقادات التي وجهت إلى سياسة الحوافز الضريبية، إلا أن ذلك لا يخفي أهمية أثرها ودورها الفعال في التخفيف من عبء وحدة الازدواج الضريبي الدولي وجذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيعها على الانتقال من بلد إلى آخر، ويبرر أصحاب هذا

¹ - تجدر الإشارة إلى أن غالبية الدول المستقطبة للاستثمار هي دول نامية نتيجة لعدم امتلاكها للتكنولوجيا وحاجتها إلى توفير اليد العاملة المؤهلة و العملة الصعبة وخبرة الشركات الأجنبية إلى ما سوى ذلك، الأمر الذي قد لا يمنح للدول النامية المستقطبة للاستثمار سوى الخضوع لهذا الوضع.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الاتجاه موقفهم إلى أن منح الحوافز الضريبية ولاسيما للاستثمارات الأجنبية، يعتبر بمنزلة تعويض للمستثمر على غربة رأس ماله عن موطنه الأصلي، كما يمكن اعتبارها تعويضا له على العوائق والعقبات أمام الاستثمار والمصاحبة للنظم الرقابية والإدارية. بمعنى تعويض لضعف الباعث على الاستثمار في الدول النامية على وجه الخصوص.¹ كما أن الازدواج الضريبي الداخلي والدولي يشكل عبئا كبيرا يقع على كاهل المستثمر لما يحمله من زيادة في عبء الضريبة عليه مع ما يحمله من تثبيط لتوجهه الاستثماري، بذلك فالحوافز من شأنها على أقل تقدير التخفيف من هذا العبء، بما يعود بالنفع على المستثمر من جهة لأنها ستزيد من أرباحه، وعلى الدولة حيث ستزيد من حجم استثماراتها الداخلية والأجنبية من جهة أخرى.²

كما يبرر أصحاب هذا الاتجاه موقفهم بالرد على انتقادات وحجج معارضي منح الحوافز الضريبية، حيث يرون أن جل الانتقادات الموجهة لسياسة منح الحوافز الضريبية لم توجه إلى هذه الحوافز في حد ذاتها، وإنما تتعلق بالثغرات التي قد تعتري التشريع الضريبي للدولة والظروف التي تمنح في ظلها الحوافز والأدوات التي تمنح بموجبها، الأمر الذي يجعل من نظام الحوافز الضريبية ينحرف عن هدفه.³ ويستندون في ذلك على أن ضياع مبالغ الضريبة على خزانة الدولة نتيجة منح الحوافز الضريبية خاصة في السنوات الأولى للاستثمار، لا يعني عدم جني الدولة لمكاسب أخرى مقابل ذلك، ففي مقابل ذلك تجني الدولة مكاسب مالية واقتصادية واجتماعية هامة، ذلك لأن هذه الاستثمارات سوف تساهم بشكل أو بآخر في تنفيذ التنمية التي تضعها الدولة، وإيجاد

¹ - يسمينة لعجال، طارق الضب - مرجع سابق - ص 13.

² - يونس أحمد البطريق - مرجع سابق - ص 183

³ - Jonathan Burger . Référence . p69.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

فرص عمل جديدة لمواطني الدولة مما يساهم في زيادة الدخل القومي ورفع مستوى المعيشة.¹

أما إذا تعلق الأمر باستثمارات أجنبية تمس صناعات جديدة فإن ذلك يؤدي إلى تقليل الواردات وزيادة حجم الصادرات وزيادة معدلات النمو وكل وما يمثله ذلك من آثار إيجابية على خزينة الدولة، " وهو ما تحقق فعلا في دول شرق آسيا حيث كانت معدلات النمو ترتفع بنسب متباينة سنويا"²، كما أن استفادة المستثمر من الحوافز الضريبية في حالة إعادة استثمار أرباحه بالداخل، فإن الدولة سوف تستفيد مقابل ذلك من عدم تصدير هذه الأرباح إلى الخارج وتخصيصها للتوسع في المشروعات القائمة ودعم مشروعات أخرى تحتاجها الخطة التنموية المسطرة.³

أما فيما يتعلق بإساءة استخدام الحوافز الضريبية من قبل المستثمر الأجنبي نتيجة الثغرات التي قد تعترى النظام الضريبي، فيرد أصحاب هذا الموقف من منطلق أن الدولة المانحة للحوافز الضريبية لها كل الحق في سد الثغرات الموجودة في تشريعها الضريبي، وذلك بأن تجعل تشريعها الضريبي واضحا ومحددا لشروط منح الحوافز الضريبية، باقتصارها مثلا على المشروعات ذات الأهمية الخاصة والراغبة في تشجيعها، وذلك تجنبا للبس والغموض في فهم وتطبيق التشريع الضريبي. كما أن الجزم بعدم فاعلية الإعفاء الضريبي في تحفيز المستثمر الأجنبي لارتباطه بالسنوات الأولى للمشروع، مما قد يغري المستثمر على القيام بالاستثمار قصد الاستفادة من الإعفاء ثم إيقاف نشاطه فور انتهاء مدة الإعفاء، فإن ذلك بعيد كل البعد عن الواقع العملي، فإذا كان الاستثمار لا يحقق سوى أرباح قليلة في السنوات الأولى من حياة الاستثمار، فإنه بمرور الوقت

¹ محمد مبروك عبد المقصود - الآثار الاقتصادية للضرائب - مرجع سابق - ص 181

² - المرجع نفسه - ص 183.

³ - فراس عطا الله الشهوان - الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق - مرجع سابق - ص 09

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

سوف تزداد خبرتها وأرباحها،¹ ومن ثم يكون من مصلحة المستثمر الأجنبي الاستثمار في استثماره، بالتالي لا يكون هناك سبب أو داعي للتوقف عن مباشرة نشاطه.

وإن مكن الباحث من إبداء رأيه، وانطلاقا مما سبق ذكره لا يمكننا نكران أهمية وفاعلية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار لما يمنحه من امتيازات مغرية للمستثمر الأجنبي خاصة، الأمر الذي يساعده على اتخاذ قرار الاستثمار، كما لا ننسى دوره في تخفيف العبء الضريبي الواقع على المكلف والناجم عن الازدواج الضريبي على وجه الخصوص.

لكن بالمقابل لا يمكننا أيضا أن نخفي أن المزايا الممنوحة للمستثمر الأجنبي في صورة إعفاءات وتخفيضات ضريبية تتضاءل بجانبها العوائد، فالدول النامية ومن بينها الجزائر تتسابق لجذب الاستثمارات ولو بمزايا ضريبية مبالغ فيها، مما يزيد المركز التفاوضي للمستثمرين للحصول على أفضلها بكل المقاييس، ويقلل في الوقت ذاته من العوائد التي يحققها البلد المضيف نتيجة لخسارة عوائد ضريبية كبيرة أكثر أهمية باعتبارها عوائد سيادية، والأخطر من كل ذلك عندما تعيد هذه الشركات أرباحها التي تحققتها إلى دولها الأم بدل إعادة استثمارها.

إضافة إلى ذلك يجزم الكثيرون إلى أن سياسة الإعفاءات الضريبية ليست العامل الأساسي في جذب الاستثمارات، ويدعمون رأيهم باستعراض بعض النظم الضريبية في بعض الدول الجاذبة للاستثمار، من ذلك الولايات المتحدة الأمريكية التي تنتهج نظاما ضريبيا متوازنا يتسم بالتغير المتلائم مع المتغيرات الاقتصادية. بالمقابل هناك بعض الدول أغدقت قوانينها بالحوافز الضريبية دون أي جدوى تذكر، من ذلك جمهورية مصر العربية التي منحت إعفاءات وحوافز كبيرة بموجب قوانين الاستثمار المتلاحقة، إلا أن معدلات الاستثمار في نقصان لا تزايد.

¹ - Bouvier Michel - Introduction au droit fiscal général et la Théron de l'impôt - LGDJ - 7ème éd . French - 2005 - p114.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

فمن الخطأ الاعتقاد أن التعدد والتنوع في منح الحوافز التسهيلات والامتيازات المتاحة يؤدي بالضرورة إلى زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية أو رفع جاذبية الدول المضيفة للاستثمارات الأجنبية، ففي بعض الحالات قد نجد إحدى الدول المضيفة تقدم أنواعا كثيرة من التسهيلات والامتيازات والضمانات الضريبية، وبالرغم من هذا نجد أن حجم الاستثمار الأجنبي فيها مقاس بمعايير محدودة كعدد الشركات أو الاستثمارات الأجنبية..... إلى ما سوى ذلك. لذلك فإن جاذبية الدول المضيفة لا تتوقف فقط على أنواع الحوافز والامتيازات المقدمة للمستثمرين الأجانب بل إلى عوامل أخرى قد تلعب دورا أكثر تأثير في حجم الاستثمار الأجنبي، والأهم في مدى استمرار تدفق رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، من تلك العوامل الاستقرار السياسي للدولة ومدى توافر الموارد المادية والبشرية بها، ومناخ وأشكال الاستثمارات الأجنبية المتاحة..... الخ.

من جهة ثانية، يمكننا في هذا الصدد القيام بمقارنة بين الجمهورية الجزائرية ودولة تونس، مع الأخذ بالحسبان أن كلاهما دولتان ناميتان وعريبتان وتتشابه عوامل جذب الاستثمار في كليهما، إلا أننا نلمس زيادة واضحة في حجم الاستثمارات في تونس مقارنة بالجزائر، مع العلم أن الفرق الحقيقي بين الحوافز المقدمة من قبل الجزائر وتونس، هو أن المشرع التونسي خص قطاعات بعينها ومنحها حوافز ضريبية من بينها القطاع الفلاحي والقطاع السياحي، على خلاف المشرع الجزائري، فبالرغم من وجود نظام الحوافز الاستثنائي والمتعلق بالمشاريع الاستثمارية التي تنفذ في المناطق التي تحتاج تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، وكذا المشاريع التي تكون لها أهمية خاصة من جانب الدولة، غير أنه لم يذكر قطاعات بعينها وخصها بحوافز ضريبية.

خلاصة القول، حتى وإن سلمنا بأن دور الحوافز الضريبية يشكل عامل رئيسي في جذب الاستثمارات، لكن ذلك لا يعني المغالاة في تقديم الامتيازات الضريبية بما يخلف خسارة كبيرة في حجم الإيرادات الضريبية بذلك اختلال التوازن القانوني بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف أي المساس بالسيادة الضريبية، الحوافز الضريبية سلاح ذو

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

حدين فقد يكون عائقا يحول دون تدفق رأس المال الأجنبي إلى الدولة وقد يكون حافظا للوفود إليها، ويرجع الأمر هنا إلى المعيار القانوني الذي تأخذ به الدولة، ومن خلال ذلك نلمس فشل المشرع الجزائري في تحقيق الهدف المنشود من الحوافز الضريبية، والمتمثل في مواجهة الازدواج الضريبي الدولي وتوفير المناخ الملائم للاستثمار، الأمر الذي يمكن إرجاعه لعدم اعتماد المشرع الجزائري أثناء تبنيه لسياسة الحوافز الضريبية ولا في التعديلات اللاحقة لها على دراسات قانونية علمية مدروسة مسبقا. الأمر الذي يرتب مساسا وخسارة كبيرة لإرادات العائدات الضريبية للدولة الجزائرية خارج قطاع المحروقات خاصة، مع تطور ضعيف لحجم الاستثمارات مقارنة بحجم الحوافز الضريبية المقدمة.

إذ يتوجب عند إقرار نظام الحوافز الضريبية أن يؤخذ بعين الاعتبار مدى استفادة الدولة من منح هذه الامتيازات، ولا يتجلى ذلك إلا من خلال الموازنة بين ما يمنح من حوافز ضريبية وما يقابله من تطور في حجم الاستثمارات الأجنبية، خلاف ذلك سيكون لسياسة الحوافز الضريبية أثر عكسي لما ترتبه من إهدار وتبديد للإيرادات الضريبية.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

من خلال ما سبق تتضح الطبيعة الخاصة لظاهرة الازدواج الضريبي، انطلاقا من احتواء الظاهرة على العنصر الأجنبي مما يستدعي إعادة النظر في مفهوم المصلحة الوطنية لفرض الضريبة وتحصيلها، والانتقال إلى مفهوم آخر مغاير تكون فيه المصلحة الوطنية امتدادا للمصلحة الدولية، بالإضافة إلى عنصر السيادة الضريبية الذي بموجبه تتمسك الدول بسيادتها الضريبية المطلقة في فرض الضرائب وتحصيلها حتى وإن تعدت نطاق إقليمها، هذه الأسباب كانت السبب الرئيسي والسيد في ظهور الازدواج الضريبي وبروز آثاره السلبية، التي لم تقتصر على عرقلة حركة الاستثمارات الأجنبية، بل تعدى الأمر إلى بروز الجرائم الضريبية التي تكلف الخزينة العامة إيرادات مالية كبيرة، مما يشكل تهديدا للاقتصاد الوطني ومستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، أين استلزم تدخل المشرع الجزائري من خلال إصلاحات ضريبية شاملة قصد إعادة تنظيم المنظومة الضريبية وازدواج الاستقرار والوضوح على النظام الضريبي وهياكله، كما أقر نظاما للحوافز الضريبية بما يزيد من فعالية هذا النظام في جذب وتحفيز الاستثمارات الأجنبية، كحلول لمواجهة الازدواج الضريبي أو التخفيف من ثقل عبئه.

وتعتبر الإصلاحات الضريبية خطوة جوهرية محسوبة للمشرع الجزائري نحو تكييف المنظومة الضريبية مع المستجدات الاقتصادية الدولية المفروضة بعد الغموض وعدم الاستقرار الذي عرفته المنظومة الضريبية ككل، إلا أن المشرع الجزائري لم يتمكن من المحافظة على هذا الاستقرار، إذ صاحب ذلك الإصلاح بجملة من الإصلاحات السنوية الظرفية في كثير من الأحيان مما أعاد ميزة عدم الاستقرار والغموض للنظام الضريبي، وأفقد الإصلاح الضريبي الجذري فعاليته في فرصة مواجهة المسبقة للازدواج الضريبي، هذا من جهة.

من جهة ثانية لا يمكننا نكران الدور الهام الذي قد تلعبه الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، إلا أن المغالاة في منح الحوافز وافترقاها في كثير من الأحيان للدراسات المسبقة جعلها تفقد أثرها في التخفيف من حدة الازدواج الضريبي، بل ورتبت خسارة كبيرة لإيرادات العائدات الضريبية بذلك تغليب مصلحة المكلف المستثمر على مصلحة الدولة في الحفاظ على إيراداتها، إذ يتوجب عند إقرار نظام الحوافز الضريبية أن يؤخذ بعين الاعتبار مدى استفادة الدولة من منح هذه الامتيازات. كل ذلك يمكن إرجاعه إلى عدم تمكن المشرع الجزائري من تحديد الطبيعة الخاصة التي تتميز

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بها الظاهرة، الأمر الذي يترجمه عدم وضوح واستقرار رؤية المشرع الجزائري اتجاه تبني حلول واضحة محددة ومستقرة.

الفصل الثاني

دور الحلول الاتفاقية في مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي

لقد أصبح القانون الاتفاقي يشكل أحد الحلول الأساسية للتعاون الدولي في كافة مجالات التعاون التشريعية والقضائية، وقد ظهر دور القانون الاتفاقي واضحا من خلال تقديم حولا متميزة لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، بعد أن عجزت المنظومة التشريعية الوطنية من مواجهاتها بل وفشلت حتى في تحديد مفهومها، بسبب متطلبات مبدأ السيادة الضريبية والطبيعة الإقليمية لتلك القواعد.

هذه المعالجة والحلول تركزت حول مسألتين، الأولى تعد بمثابة تحولا في طبيعة العلاقات الجبائية من خلال بناء أسس قانون ضريبي دولي، بعد أن برزت الحاجة إلى قانون ضريبي دولي موحد، يعمل على حل مختلف الاشكاليات الضريبية الدولية التي تعيق تطور العلاقات الاقتصادية الدولية (المبحث الأول)، وهذا القانون جاء على مراحل متلاحقة مرتبطة بتطور العلاقات الاقتصادية الدولية، وبدأت تظهر معالم هذا القانون بظهور الاتفاقيات الدولية من خلال صياغة اتفاقيات نموذجية قائمة على دراسات مخابر ولجان عالمية، في حين تظهر المسألة الثانية من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية التي كانت ولا زالت تسعى لمواجهة مثل هذه الإشكاليات (المبحث الثاني)، وتستعين بها الدول في اتفاقياتها الثنائية وتتضمن حولا لأهم الاشكاليات الضريبية الدولية على رأسها الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الدولي.

وإن كانت الطبيعة الخاصة التي تتميز بها ظاهرة الازدواج الضريبي كما تطرقنا أنفا، تستدعي التعاون والتنسيق وتجسيد ما تم الاتفاق عليه بين الدول في النصوص التشريعية الوطنية، بصرف النظر على نجاعة أو عدم نجاعة هذه الحلول، كما تستدعي

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أيضا احترام الدول لما تم الاتفاق عليه حتى يمكن تحقيق التجانس والتكامل الضريبي فيما بينها، انطلاقا من توحيد القوانين الضريبية وصولا إلى اعتماد إجراءات ضريبية موحدة تطبق على جميع المكلفين بها، في ظل هذا الوضع تطرح مسألة مدى فعالية الآليات الاتفاقية المنتهجة في مواجهة الازدواج الضريبي، بما يوفر مناخ أفضل لانتقال الاستثمارات الأجنبية ويضمن التوازن بين المصلحة الوطنية والمصلحة الدولية.

المبحث الأول: القانون الضريبي الدولي وصعوبات التطبيق

يعتبر القانون الضريبي الدولي أحد الحلول المقترحة لمواجهة الإشكاليات الضريبية وهو من القوانين حديثة النشأة، حيث برزت فكرته فعليا لأول مرة إبان الحرب العالمية الأولى على إثر إبرام أولى الاتفاقيات الضريبية الدولية والمتمثلة في اتفاقية المكسيك سنة 1943م، بعدما أضحى من الضروري وجود قانون ضريبي دولي، يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية المختلفة قصد تحسين مستوى التبادل الدولي، إلا أن تطبيقه يطرح جملة من الصعوبات تظهر من خلال طبيعة مفهومه الذي مازال يتسم بعدم الوضوح (المطلب الأول)، كما تطرح مسألة المصادر التي يستمد منها مشروعيته انطلاقا من خصوصية طبيعة الإشكاليات الضريبية التي يهدف إلى معالجتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم القانون الضريبي الدولي

إن الهدف من القانون الضريبي الدولي هو بناء أسس ضريبية موحدة بين الدول المختلفة، تتكفل هذه الأسس بتنظيم الاختصاصات الضريبية بما يضمن تفادي الإشكاليات الضريبية، إن ذلك يطرح مسألة تحديد تعريف لهذا القانون (الفرع الأول)، كما يطرح مسألة سريان تطبيق القوانين الضريبية، لما تتضمنه هذه المسألة من مقتضيات قد تساهم في تنازع القوانين الضريبية بين الدول (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف القانون الضريبي الدولي

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

يقصد بالقانون الضريبي الدولي مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق أساسا بشروط وأوضاع فرض الضرائب على الدخل والأرباح الناجمة على المعاملات والمبادلات الدولية، كالعلاقات التي قد تتم بين مقيم أو متوطن في دولة ما، أو متوطن في دولة أخرى، كما يتضمن كذلك الشروط والأوضاع المتعلقة بفرض الضريبة على السلع والثروات التي يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى.¹ ويلتزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويون باحترام هذه القواعد والالتزام بأداء الضريبة بصفتهم ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة.²

إن فكرة القانون الضريبي الدولي ترجع إلى التقدم التكنولوجي وسهولة حركة انتقال رؤوس الأموال والسلع وعوامل الانتاج بين دول العالم، بالإضافة إلى انتشار الشركات دولية النشاط (متعددة الجنسيات) والتي تتسم بتعدد نشاطاتها وانتشار فروعها في مختلف أنحاء العالم، مما ساهم في ظهور تنازعات بين الدول حول أحقيتها في فرض الضريبة نتيجة لاستقلال كل دولة في وضع قانونها الضريبي الخاص، مما أدى إلى تباين التشريعات الضريبية وظهور إشكاليات ضريبية دولية قد يكون الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي على رأسها.³

إن هذا الوضع أثر سلبا على جميع الدول المتقدمة منها والنامية على السواء، مما دفع بدول العالم إلى البحث في إيجاد حلول لهذه الاشكاليات بوضع معاهدات جماعية نموذجية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل والأرباح، وكذلك بالنسبة للأشخاص المكلفين بها،⁴ أين تم بحث هذه الاشكاليات في

¹ - خالد سعد زغلول حلمي - تنازع القوانين في المجال الضريبي - مجلس النشر العلمي - د.ط - الكويت - 2007 - ص 17.

² - حسين مصطفى حسين - المالية العامة - ديوان المطبوعات الجامعية - د.ط - الجزائر - ص 74.

³ خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 18

⁴ - Jacques Malherbe - Droit FISCAL International "IMPÔTS SUR LES REVENUS THÉORIE GÉNÉRALE DROIT BELGE ÉLÉMENTS DE DROIT COMPARÉ" - Précis de la Faculté de Droit de l'Université Catholique de Louvain - 1994 - p391.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

معهد القانون الدولي عند انعقاده جرينوبل سنة 1922، واستنادا إلى التقارير المقدمة أعدت عصبة الأمم المتحدة نموذج اتفاق سنة 1933 لتقسيم أرباح الشركات دولية النشاط، ليلها بعد ذلك مشروع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الهادف إلى تجنب مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، على إثر ذلك تم عقد العديد من الاتفاقات بين دول العالم لتجنب الازدواج الضريبي الدولي ومنع التهرب الضريبي، أين تم الاستناد في ذلك بنماذج الاتفاقيات التي تم صياغتها بمعرفة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية ومنظمة الأمم المتحدة، حتى يمكن تلافي المشكلات الضريبية الناجمة عن تباين التشريعات الضريبية بين الدول المختلفة.¹

الفرع الثاني: نطاق سريان القوانين الضريبية

إن القانون الضريبي الدولي شأنه شأن غيره من فروع القانون الوضعي، له أصول فنية عامة ومشاركة بين قواعده المختلفة الخاصة بكل ضريبة على حدة ينبغي احترامها، كما يتضمن مبادئ فنية عامة ومشاركة بين التشريعات الضريبية المختلفة تتكون من أصول القانون الضريبي الشكلية، وهي أصول أصبحت أمرا لازما ومدخلا حتميا إلى دراسة الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية المختلفة، كما أن هناك أصولا علمية ضريبية عامة يستند إليها التشريع الضريبي، مما يجعل من القانون الضريبي الدولي يتمتع بخصوصيات عديدة تميزه عن باقي القوانين الضريبية، وهذه الخصوصية هي خصوصية طبيعية لما تتمتع به الضريبة بوجه عام من خصوصيات قد يكون على رأسها مبدأ السيادة في فرض وتحصيل الضريبة. مما قد يثير مسألة نطاق سريان القانون الضريبي، من حيث المكان (أولا)، بالإضافة إلى نطاق سريانه من حيث الزمان (ثانيا).

أولا: نطاق سريان القوانين الضريبية من حيث المكان

¹ - Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p56.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وفقاً لأصول القانون العام يرتبط حق إنشاء الضريبة بفكرة السيادة. مما يقضي بأن إنشاء الضرائب خاصة من خصائص السيادة ومظهرها من مظاهر ممارسة الدولة لسيادتها، فإذا كان من حق الدولة أن تباشر سيادتها على إقليمها على أن لا تتعدى حدود الإقليم إلى إقليم دولة أخرى، بذلك فالتشريع الضريبي للدولة يسري على إقليمها ملزماً كل من يوجد على إقليمها، ولا يلزم كل من يوجد خارج هذا الإقليم، وإلا كان ذلك اعتداء على سيادة دولة أخرى.

إلا أن تطبيق مبدأ إقليمية القوانين في المجال الضريبي من شأنه أن يثير مسألة تنازع القوانين لأكثر من دولة، فالضريبة تعد مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياها، ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبراً على الأفراد استناداً إلى فكرة السيادة، حيث يذهب الرأي الراجح في تحديد الأساس القانوني للضريبة إلى أن الدولة ضرورة اجتماعية تتضمن عدد من الأفراد، وتعمل على تنظيم أمور الحياة في كافة المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، بالتالي على أفراد الجماعة أن يتضامنوا من أجل توفير الأموال اللازمة لتمكين الدولة من القيام بوظائفها الضرورية للجماعة، وتوفير قدر من الخدمات العامة ينتفع بها كافة أفراد الجماعة بلا استثناء، يستوي في ذلك منهم المواطنون والأجانب.

ومن ناحية أخرى ينشأ التضامن الاجتماعي بين مجموعة من الأفراد تخضع سياسياً لدولة معينة، ويرتبطون بالدولة برابطة سياسية وقانونية ألا وهي الجنسية، وتسمى التبعية السياسية،¹ فرابط الجنسية يقرر عدداً من الحقوق والواجبات على المواطنين، وقد يكون أبرز هذه الواجبات هو أداء الضريبة، أي أن التضامن الاجتماعي المقترن بالسيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها هو الذي يؤسس حق الدولة في فرض الضرائب، وأمام عدم كفاية فكرة التبعية السياسية كأساس لفرض الضرائب على

¹ - محمد الكامل شلغوم - أساس حق الدولة في فرض الضريبة - مجلة العلوم القانونية والشرعية - العدد السابع - جامعة الزاوية -

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المواطنين والأجانب، ظهرت فكرة التبعية الاجتماعية، وهي عبارة عن العلاقة التي تربط الأفراد بالدول بمناسبة إقامتهم في الدولة إقامة عادية أو مستمرة، حتى وإن لم يحملوا جنسيتها،¹ ووفقا لهذه الفكرة تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب على الدخل والثروات لأفراد أجنبية متى كانوا مقيمين داخل الدولة إقامة عادية، ويستند هذا المعيار في تبرير حق الدولة في فرض الضرائب إلى أن ارتباط الفرد اجتماعيا لبلد معين عن طريق إقامته فيه واستفادته من المرافق العامة يسوغ مشاركته في الأعباء والتكاليف العامة لهذا البلد. ومع تزايد التطور العلمي والتكنولوجي الذي انعكس على وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية، وسهولة انتقال الأشخاص ورؤوس الاموال من دولة إلى أخرى ظهرت فكرة التبعية الاقتصادية، وهي العلاقة التي تربط الأفراد بالدولة بمناسبة مساهمتهم في النشاطات الاقتصادية داخل الدولة، ووفقا لهذه الفكرة تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب على الدخل والثروات والنشاطات التي يمارسها أجنبي داخل إقليم الدولة حتى ولو كانوا غير مقيمين إقامة عادية بها، وذلك يعني أن كل من يسهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع عليه أن يتحمل جزء من الأعباء والتكاليف العامة لهذا البلد حتى ولو لم يحمل جنسيتها أو يقيم فيها إقامة عادية ومستمرة.²

تسعى كل دولة إلى توسيع نطاق سيادتها من حيث فرض الضرائب على أوسع مدى مما يفسح المجال لتنازع الشرائع الضريبية التابعة لدول مختلفة، ويعرف باسم التنازع الدولي، نتيجة لاختلاف توجهاتها في تحديد مجال سريان ضرائبها، فجمع الدولة الواحدة بين الأخذ بنظم وضوابط ضريبية مختلفة من ناحية، وتباين هذه النظم والضوابط باختلاف الدول من ناحية أخرى يؤديان إلى تنازع القوانين الضريبية التابعة لهذه الدول فيما بينها، وهذا يؤدي إلى إخضاع الثروة الواحدة أو الدخل الواحد للضرائب، بذلك عمل القانون الضريبي الدولي على وضع ثلاث أسس أو معايير للإخضاع الضريبي، تختار

¹ - المرجع نفسه - ص 05.

² المرجع نفسه - ص 07.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الدول المتعاقدة منها المعيار الذي يتناسب وتوجهاتها ليكون أساسا للإخضاع الضريبي، وبما يضمن عدم تنازع القوانين الضريبية للدول المتعاقدة.

ثانيا: سريان القوانين الضريبية من حيث الزمان

من المتعارف عليه أن هنالك قاعدة بالنسبة لنطاق سريان القوانين من حيث الزمان، وهي أن القوانين تسري من تاريخ إصدارها ونشرها في الجريدة الرسمية، وعلى ذلك فالقوانين لا تسري بأثر رجعي ما لم ينص المشرع على خلاف ذلك.¹

والقوانين الضرائب والاتفاقيات الضريبية المصادق عليها شأنها شأن باقي القوانين والاتفاقيات تطبق عليها هذه القاعدة الدستورية، بل إن مبدأ عدم رجعية القوانين في المجال الضريبي يجب أن يطبق تطبيقا صارما، نظرا لما يشكله فرض الضريبة من مساس بحقوق مكتسبة،² وأن تحديد وعاء الضريبة يتطلب رقابة فعالة تكفل عدم المساس بهذه الحقوق إلا بالقدر الضروري، وهي رقابة لا سبيل إليها بالنسبة للماضي، وأي تطبيق لقوانين الضرائب بالنسبة للماضي سوف يؤدي إلى ربط تحكمي، لذا يتطلب الأمر ضرورة الأخذ بقاعدة عدم رجعية القوانين في المجال الضريبي بصفة خاصة، وعدم التفريط فيها إلى بضرورة قصوى، أي تحت ضغط ضرورة ملحة يملها الصالح العام.

المطلب الثاني: مصادر القانون الضريبي الدولي

يستمد القانون الضريبي الدولي أصله ووجوده كغيره من القوانين ذات الطابع الدولي من مصادر قانونية متعددة داخلية ودولية، منها ما يعتبر مصدرا مباشرا ومنها ما هو غير مباشر، وسوف نحاول الإشارة فيما يلي إلى كل المصادر بصورة موجزة.

¹ - عمار بوضيف - المدخل إلى العلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاتها في التشريع الجزائري - طبعة منقحة - دار ربحانة للكتاب - الجزائر - 2000 - ص 160.

² - رمضان صديق - الأثر الفوري واللاحق للقانون الضريبي - مؤتمر فاعلية تطبيق النظام الضريبي:

الفرع الأول: المصادر المباشرة

تشكل التشريعات والقوانين الداخلية للدول والقانون الاتفاقي من معاهدات واتفاقيات دولية ضريبية مصادر مباشرة للقانون الضريبي الدولي، بالإضافة إلى مصدر آخر هام وهو العرف الدولي.

أولاً: التشريع الداخلي

يقصد بالتشريع الداخلي الدستور والقوانين الأساسية والعادية واللوائح، أين يتربع الدستور على قمة التشريعات الداخلية للدولة، وتعتبر أحكامه على درجة واحدة ولا يعلو بعضها على بعض، فالدستور هو القاعدة الأساسية لجميع القواعد القانونية في الدولة ومنه تستمد وجودها وشرعيتها، وهو أداة لتنظيم الدولة ومحدد لطريقة تكوينها وتنظيمها.¹ في حين تعالج القوانين الأساسية موضوعات بطبيعتها وجوهرها دستورية، إلا أنها تصدر من السلطة التشريعية العادية والمختصة بإصدار القوانين العادية، ويطلق على هذه القوانين مصطلح القوانين الأساسية حتى يمكن تمييزها عن نظيرتها القوانين العادية.² تختلف مرتبة القوانين الأساسية باختلاف طريقة إصدارها، فإذا كان إصدارها بتكليف من المشرع الدستوري فإنها تؤخذ مرتبة الدستور ذاته،³ وهناك قوانين أساسية ينص المشرع الدستوري على إجراءات معينة لإصدارها وتعديلها، وهي إجراءات أشد من تلك التي يتطلبها لإصدار القوانين العادية أو تعديلها، هذا النوع يحتل مرتبة وسطية بين الدستور والقوانين العادية، وهناك نوع ثالث من القوانين الأساسية ويتعلق الأمر بتلك

¹ - حسين جابر - القوانين الأساسية والعادية - مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية - العدد الثاني - السنة السابعة - 2015 - ص 384.

² - غزلان سليمة - فكرة القانون العضوي - مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على متطلبات الماجستير - جامعة الجزائر - بن عكنون - 2005 - ص 39.

³ - حسين جابر - مرجع سابق - ص 385.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

القوانين التي تصدر وتعديل بالطرق المتعارف عليها في القوانين العادية.¹ أما القوانين العادية هي تلك القوانين التي تصدر عن السلطة التشريعية في الدولة، على أن تكون هذه القوانين متفقة ومتوافقة مع أحكام الدستور وإلا حكم بعدم دستورتها.² لتأتي بعد ذلك اللوائح في أدنى سلم التشريع الداخلي، وتختص السلطة التنفيذية في الدولة بإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين.

ثانياً: القانون الاتفاقي

يعود مصطلح القانون الاتفاقي على المعاهدات والاتفاقيات الدولية، حيث تتضمن مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين دولتين أو أكثر في مجال معين، وتعرف على أنها توافق إرادتين أو أكثر على إحداث أثر قانوني معين، وهذا الأثر القانوني هو جوهر أو ثمرة التراضي، حيث أن ما يتفق عليه بين أطراف المعاهدة حول مسألة معينة هي في الواقع قواعد سلوكية اتفاقية تضبط علاقاتهم،³ مما قد يدفع "الباحث إلى القول أن القانون الاتفاقي له سمات القانون العادي لاشتراك كل منهما في الهدف، حيث يهدف كلا منهما إلى تحقيق العدالة والأمان"⁴، وتنقسم المعاهدات الدولية إلى نوعين، وهي المعاهدات التي تكون بين دولتين وتسمى بالمعاهدات الثنائية، وإما أن تكون بين أكثر من دولتين وتعرف بالمعاهدات الجماعية.

وفي المجال الضريبي تلجأ الدول إلى عقد معاهدات ثنائية أو جماعية بهدف تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي الدولي، والتعاون في تحصيل الضرائب بين الدول المتعاقدة، كما قد تتضمن المعاهدات غير الضريبية مسائل ضريبية كذلك المتعلقة بالتعاون الاقتصادي.

¹ - المرجع السابق - ص 386.

² - غزلان سليمة - مرجع سابق - ص 39.

³ - خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 20، 21.

⁴ - أحمد عبد الكريم سلامة - النظام القانوني لمفاوضات العقود الدولية - مجلة الدراسات الدبلوماسية - المملكة العربية السعودية -

العدد التاسع عشر - 2004 - ص 112.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وقد ثبت من خلال التطبيق العملي أن المعاهدات والاتفاقيات الثنائية هي الأسلوب الأمثل والأكثر فعالية لتحقيق هدف الدول في المجال الضريبي، حيث يتعذر في كثير من الأحيان على الاتفاقيات الجماعية تحقيق الأهداف المرجوة من الاتفاقية خاصة ما تعلق منها بالتنسيق الضريبي وحل مشكلتي الازدواج والتهرب الضريبي الدوليين، نظرا لتباين واختلاف النظم الضريبية السائدة في الدول وتعارض مصالح كل منها. في حين أن الاتفاقيات الثنائية تنص في الغالب على أنواع الضرائب التي تشملها. كما أن الاتفاقيات الجماعية الضريبية فقدت أهميتها بعد بروز الاتفاقيات الضريبية الجماعية النموذجية، ويتعلق الأمر بالاتفاق الضريبي النموذجي الصادر عن مجلس التعاون الاقتصادي الأوروبي، ليليه بعد ذلك الاتفاق النموذجي الذي وضعه خبراء منظمة الأمم المتحدة، لتحل بذلك محل الاتفاقيات الضريبية الجماعية وتكون مرجعا للدول في إطار إبرامها للاتفاقيات الثنائية لما لها من قيمة استرشادية يمكن للدول الاهتداء بها عند صياغة معاهداتها، كما يمكنها الاستغناء عنها والأخذ بما يتلائم مع أوضاعهم وظروفهم الخاصة على خلاف الاتفاقيات الضريبية الجماعية التي تكتسب صفة الإلزامية بعد التصديق عليها.¹

ثالثا: العرف الدولي

يشكل العرف الدولي أحد أهم مصادر القانون الضريبي الدولي، والمقصود به مجموعة الأحكام القانونية غير المكتوبة التي تنشأ من تكرار التزام الدول لها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد ثبت لها في اعتقاد أغلب الدول وصف الإلزام القانوني،² فالعرف هو القاعدة القانونية النافذة في مواجهة الجميع، والتي أصلها وبدايتها تصرف قانوني يترتب آثارا قانونية بين أطراف هذا التصرف دون غيرهم، ثم تتسع دائرة هذا الالتزام بالتدرج حتى تعم بقية أطراف الجماعة الدولية، وذلك بانضوائهم

¹ - Jacques Malherbe . Référence . p397.

² - خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 30.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

تحت مظلة هذا التصرف القانوني إما بالانضمام إلى بقية أطراف التصرف القانوني الأصلي، وإما بالتعامل وفق مقتضيات هذا التصرف بما يفيد الموافقة الضمنية عليه.¹ ويجب عدم الخلط بين العرف والعادة، فإذا كانا يتفقا في أن كلا منهما له سلوك يتكرر أكثر من مرة، فإن العادة تعتبر خطوة في تكوين العرف، ولكنها لا تخلق عرفا دوليا إلا إذا أسس على الشعور بالالتزام، أي أن الفرق بين العادة والعرف هو أن العرف يتطلب توافر الشعور بالالتزام عند إثبات تصرف معين، على خلاف العادة التي لا تتطلب مثل هذا الشعور.

يظهر دور العرف الدولي كمصدر للقانون الضريبي الدولي عند إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي بين الدول، حيث تتضمن مثل هذه الاتفاقيات الأموال والدخول والنشاطات الخاضعة للضريبة، والتي تصاغ من أجلها المعايير المناسبة لتجنب حدوث ازدواج ضريبي دولي لهذه الأوعية الضريبية، وما هو متفق عليه في هذه الاتفاقيات استبعاد الاستقطاعات الضريبية التي تتم طبقا للقوانين الضريبية الداخلية للدول المتعاقدة، ويترتب عن ذلك قاعدة عرفية مقتضاها أن الاتفاقيات المذكورة تلزم كل دولة متعاقدة بإعفاء المادة الخاضعة للضريبة طبقا للقانون الداخلي لها، بإخضاع المادة التي يسمح القانون الداخلي بإخضاعها للضريبة.²

على ذلك فإن غالبية الدول تسمح للاتفاقيات الدولية بإمكانية تجنب الالتزامات التي تقع على المكلفين، والتي يفرضها القانون الداخلي أو التخفيف منها، وعلى العكس من ذلك لا تسمح تلك الاتفاقيات بزيادة عبء الضريبة سواء بزيادة سعرها أو إنشاء ضرائب جديدة، لذلك توصف الاتفاقيات الدولية الضريبية بأنها ذات أثر سلبي لأنها لا تخلق

¹ - المرجع نفسه - ص 30

² - Cokri Sekrafi . L'élaboration des conventions fiscales internationales et le traitement des relevance's en tunisie . memoir de doctoura . droid fiscalité . univ sousa . 2008 .-P18.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

التزامات جديدة على عاتق الأموال والأشخاص، وإنما تجنبها الخضوع للضريبة أو التخفيف منها.¹

الفرع الثاني: المصادر غير المباشرة

إضافة إلى المصادر المباشرة للقانون الضريبي الدولي، هنا مصادر أخرى غير مباشرة لا يمكن أن ننكر دورها الهام في تكوين القانون الضريبي الدولي، وتتمثل أساسا في اجتهادات الفقه وأحكام المحاكم الدولية والوطنية، بالإضافة إلى المبادئ العامة للقانون.

أولا: الفقه

يقصد بالفقه كمصدر من مصادر القانون الضريبي الدولي مؤلفات أساتذة القانون المالي والضريبي في الدول المختلفة، بالإضافة إلى تقارير المنظمات المتخصصة في المجال الضريبي، حيث تسترشد بها السلطات التشريعية في الدول عند صياغة تشريعاتها الضريبية والمالية، كما يستعين بها القضاء عند النظر في المنازعات المعروضة أمامه.²

ويظهر من ذلك أن الفقه مصدر من مصادر القانون الضريبي الدولي يستمد من أساسه من مصادر متعددة، وهو مصدر غير مباشر كما هو حاله بالنسبة لباقي فروع القانون الأخرى، مما يجعله بمثابة مصدر استدلالى.³ وقد ذكر هذا المصدر في المادة 38 فقرة 5 من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية، كما لا ينكر أحد أن الفقه كان له

¹ - Jacques Malherbe . Référence . p411.

² - علي الفيلالي - نظرية القانون - ط01 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999 - ص 53.

³ Boukella Meriem _ double taxation international _ laboratoire d'économie et développement _ Université Abderrahmane Mira _ Bejaia - Cread 2003 _ p 58.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

دور بار وقسط كبير في بيان قواعد تستند إليها الدول في تحديد علاقاتها الضريبية المتبادلة في الماضي.

ثانيا: أحكام المحاكم الدولية والوطنية

إن أحكام المحاكم الوطنية لا تلزم حكوماتها في علاقاتها الدولية فعلا، إلا أنها تعكس تفسيرات المحاكم فيما يتعلق بوجود قاعدة في القانون الدولي، ويمكن للمحكمة الدولية الاستدلال من هذه الأحكام على أن تلك الدولة تأخذ بذلك المبدأ، كما تدل أيضا على كيفية فهم المحاكم الوطنية في بلد ما لقانون دولي في قضية معينة، حيث تعد أحكام المحاكم الدولية وأحكام المحاكم الوطنية المصدر الاستدلالي الأول للقانون الضريبي الدولي، أي تعد من العوامل التي يأنس إليها القضاء والخصوم، ويستترشدون بها للوصول إلى استنباط ما تتضمنه من حكم.¹

أما ما يتعلق بالمجال الضريبي، فإن الأحكام التي تصدرها المحاكم وهي تفصل في المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية تكون ملزمة إذا تعلق النزاع بتطبيق وتفسير اتفاقيات دولية ضريبية، والأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية، والتي غالبا ما يفصل فيها قضاة مختصين في المجال الضريبي، بالإضافة إلى أحكام المحاكم الدولية كمحاكم الجماعة الأوروبية والتي تفصل في المنازعات الناتجة عن تعارض في فرض الضريبة على الممولين من قبل المجموعة الأوروبية، مما يجعل من أحكام المحاكم الدولية والوطنية ذو دور متزايد في تحديد وجود قواعد القانون الضريبي الدولي.

ثالثا: المبادئ العامة للقانون

يقصد بالمبادئ العامة للقانون المبادئ والقواعد القانونية الموجودة في الأنظمة القانونية الرئيسية في العالم، سواء كانت في مجال القانون العام أو الخاص، حيث اعتبر مصدرا غير مباشر هام في مجال القانون الدولي، للدور الذي يلعبه في سد

¹ - خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 36.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

النقص الذي يعتري القانون الدولي في مسألة أو مسائل معينة، خاصة وان قواعد القانون الدولي العام تعتبر من القوانين الحديثة، لذا فإن الاستعانة بها يمثل مصدرا خصبا لإثراء قواعد القانون الدولي.¹

وقد نصت المادة 38 من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية على مبادئ القانون العامة ضمن أحكام القانون الدولي، التي تطبقها المحكمة للفصل فيما يعرض عليها من المنازعات الدولية،² بذلك فإنه إن لم يوجد في المعاهدات أو العرف الدولي نص يحكم موضوع نزاع معين فعلى المحكمة أن تطبق مبادئ القانون العامة، أي أن المبادئ القانونية العامة المقررة في النظم القانونية تطبق في حالة فقدان كل قاعدة دولية منصوص عليها في المعاهدات أو يقضي بها العرف فهي بمثابة قواعد تقضي بها العدالة.³ مما يجعل من مبادئ القانون العامة قواعد تفسيرية وإجرائية يطبقها القاضي الدولي أثناء فصله في المنازعات المعروضة أمامه في حالة افتقاده لقاعدة قانونية اتفاقية أو عرفية.⁴

لم يكن لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي أهمية في العصور القديمة، أين كانت جميع الدول تحصر نشاطاتها الاستثمارية والاقتصادية بوجه عام داخل حدود الدولة، كما لم يعرف الفن الضريبي تقدما على النحو القائم في الوقت الحاضر، إلا أن ظهور النظام الاقتصادي الدولي الجديد أقدم على إفساح المجال لحركة السلع والخدمات وعناصر الإنتاج ورؤوس الأموال للانتقال بين الدول والاتجاه إلى عولمة الأسواق المالية وهو ما يعرف بالعولمة الاقتصادية، هذه الأخيرة لها قواعد ومبادئها التي تؤثر بالضرورة في جميع القوانين والمجالات والسياسات داخل الدول، ومن تطبيقاتها التأثير

¹ - علي الفيلاي - مرجع سابق - ص 58

² - خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 37.

³ - يرجع الكثيرين المبادئ العامة للقانون في المبادئ القانونية العامة المقررة في النظم القانونية الرئيسية في العالم، أي الدول المتحضرة فقط، وهي بطبيعة الحال الدول التي تحظى بتمثيل في المحاكم الدولية منها الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا.....

⁴ - BOUKELLA Meriem _ Référence _ p62.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المباشر على مبدأ السيادة الإقليمية في فرض الضريبة، ففي ظل سيطرة ظاهرة العولمة ودخول اتفاقية منظمة التجارة الدولية حيز التنفيذ واتساع نطاق البيئة العالمية أفقد هذا المبدأ فعاليته، مما ساهم تدريجيا في تقييد حرية اختيار الحكومات للهيكل الضريبية ومعدلاتها الأمر الذي يشكل عنصر ضغط على موارد الدول النامية، خاصة التي تعتمد بصفة أساسية على الضرائب بوصفها مصدرا للدخل، مما يدفعها إلى التمسك بفرض الضرائب حتى وإن شكل ذلك خروجاً على مبدأ السيادة الإقليمية في فرض الضرائب، لارتباط هذه الأخيرة بمبدأ سيادة الدولة وهو مبدأ دستوري لا يمكن التنازل عنه مما يساهم في استفحال الازدواج الضريبي الدولي.¹

كما ساهمت العولمة الاقتصادية بشكل مباشر وغير مباشر في ظهور ما يعرف بالتكتلات الاقتصادية، أين كان لهذه الأخيرة تأثيرات كبيرة على العلاقات التجارية الدولية لما ينتج عنها من تحرير للتجارة وإعادة لتشكيل جغرافيتها واتجاهاتها الدولية، مما أدى إلى تحولات في مجال التجارة الدولية من سيطرت البعض من هذه التكتلات على التجارة الدولية وانحصار هذه الأخيرة في مناطق جغرافية معينة، مما دفع بقية دول العالم إلى انشاء المزيد من هذه التكتلات كأسلوب للمواجهة، الأمر الذي أدى دون شك إلى تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية وبذلك تشابك فرض الضريبة.

كل ذلك ساهم في بروز الحاجة إلى إقامة قانون ضريبي دولي يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة مما يؤدي إلى تحسين التبادل الدولي ، أين وجهت الدول جهودها نحو وضع القواعد التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي الدولي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي، و توجهت الجهود بوضع معاهدات واتفاقيات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول ورؤوس الأموال والأشخاص المكلفين بها.

¹- Guy Gest et Gilbert Texier . Référence . p61.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المبحث الثاني: أهمية الاتفاقيات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي

إن تحقق الازدواج الضريبي الدولي يرتب زيادة العبء على المكلف، حيث تقتطع الضرائب المفروضة عليه نسبة كبيرة من دخله وماله، فالازدواج يؤدي إلى عدة آثار سيئة إذ يعوق التوسع في العلاقات الاقتصادية ويضع العراقيل أمام رؤوس الأموال في انتقالها من بلد إلى آخر، وهذا يحول دون استثمار رؤوس الأموال استثماراً صحيحاً منتجاً على الأقل،¹ فالدافع إلى استثمار رؤوس الأموال على الصعيد الدولي يضعف إذا زاد العبء الضريبي على الممول صاحب رأس المال، فصاحب رأس المال يحجم عن استثمار رأس ماله في الخارج وهذا ليس بصالح الدول التي تتوفر فيها رؤوس الأموال فتزداد فيها حجم المدخرات عن حاجة الاستثمار، بينما الدول التي في طور التنمية أو المستقطبة للاستثمارات والأموال الأجنبية والتي تكثر فيها مجالات الاستثمار، فهي بحاجة إلى مساعدة الأموال الأجنبية بغرض تنمية اقتصادياتها واستثمار مواردها المعطلة.

هذه المساوئ ما لبثت إلى أن وجهت نظر المجتمع الدولي إلى البحث عن تدابير وإجراءات لعلاجها، وقد خصص (المطلب الأول) من هذا المبحث للإحاطة بالجهود التي بذلت لعلاجها بالرغم من الطبيعة الخاصة للظاهرة، والوقوف عند أهمية أثر الآليات الاتفاقية في معالجة الازدواج الضريبي الدولي من جهة وتشجيع الاستثمار الأجنبي من جهة أخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الجهود الاتفاقية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

إن الطبيعة المعقدة لإشكالية الازدواج الضريبي الدولي استلزمت من المجتمع الدولي معالجتها في نطاق المنظمات العالمية والاقليمية (فرع أول)، ثم إلى سبل وتدبير معالجة الازدواج الضريبي الدولي المنصوص عليها في هذه الاتفاقيات (فرع ثان).

الفرع الأول: كرونولوجية الجهود الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي

¹ - فاطمة السويسي - المالية العامة (موازنة- ضرائب) - ط01 - المؤسسة الحديثة للكتاب - طرابلس - 2005 - ص 113.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ترجع الجهود الدولية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي إلى عام 1897م عندما عقد معهد القانون الدولي دورته في كوبنهاجن، بعد الدراسات التي أجريت لبحث الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة لضريبة الشركات، والتي أثارت الكثير من المنازعات خاصة من جانب المستعمرات البريطانية في ذلك الوقت،¹ ولعل من أبرز الجهود التي بذلت في هذا المجال تلك التي قدمتها هيئة الأمم المتحدة (أولاً)، بالإضافة إلى جهود منظمات دولية وإقليمية أخرى (ثانياً).

أولاً: جهود الأمم المتحدة في معالجة الازدواج الضريبي الدولي

قد تكون تلك الدراسات التي قدمتها الأمم المتحدة عندما شكلت لجننتين لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، بالإضافة إلى جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية، الدور الكبير في رسم معالم تشكل نموذجاً لإبرام الاتفاقيات الضريبية.

عقب انتهاء الحرب العالمية الثالثة برزت على الصعيد الدولي منظمة الأمم المتحدة، وعلى الرغم من أن الهدف الأساسي كان حفظ السلم والأمن الدوليين، إلا أن إدراك واضعو ميثاق المنظمة أن هذا الهدف ليس سهلاً المنال ولا يمكن تحقيقه بمفرده، وإنما بتضافر جهود الدول وتعاونها على كافة المستويات مما يساهم في زرع بذور الوثام بين الشعوب وتقوية أواصر العلاقات بين الدول،² فجاءت الفقرة الثانية من المادة الأولى لتؤكد على المشاكل الدولية ذات الصبغة الاقتصادية والاجتماعية والانسانية.

وبالفعل عهدت المنظمة الاختصاص في المسائل إلى لجنة خاصة هي لجنة المالية، حيث عرفت سنة 1964 نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي وسبل معالجته، حيث قامت هذه اللجنة بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول وكانت تهدف بذلك إلى تحقيق جملة من الأهداف، أهمها،

¹ - عبد الباسط علي جاسم الوبيدي - العدالة الضريبية - مرجع سابق - ص 107، 106.

² - المرجع نفسه - ص 109.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

التوسع في نشر الأبحاث والمعلومات الضريبية، وإصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ومكافحة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى جمع تعليقات وأراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 وفي لندن 1946م.¹

كما عملت على التعاون مع الهيئات الدولية المهمة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي كالغرف التجارية الدولية وهيئة الطيران المدني والمنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي O.C.D.E، كما أكدت استعدادها الكامل لتقديم المساعدات الفنية للدول الأعضاء لإصلاح الأنظمة الضريبية فيها بما يتلائم والأسس الفنية الحديثة، وهذه كانت من أهم الأعمال التي قامت بها هذه اللجنة إذ كانت لها فائدة كبيرة لبعض الدول النامية كالاستثمارات الفنية والمعونات التي قدمتها اللجنة إلى البرازيل وفنزويلا.

ثانياً: جهود منظمات إقليمية ودولية أخرى

لم تنحصر جهود معالجة الازدواج الضريبي الدولي في الجهود التي قامت بها الأمم المتحدة، بل عملت العديد من المنظمات واللجان الدولية الأخرى على البحث في أساس الإشكالية واقتراح حلول لها، أين كان لها دور كبير في إرساء قواعد الاختصاص الضريبي لتفادي عرقلة حركة الاستثمارات الأجنبية بفعل الازدواج الضريبي الدولي.

أ - جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية

إن بداية أعمال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في مجال مكافحة الازدواج الضريبي الدولي كانت بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة سنة 1956، أين كلفت عام 1957 بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي اشكالية الازدواج الضريبي الدولي وتقديم اقتراحات عملية لتنفيذ الاتفاقية، حيث كان لهذه اللجنة جهود جد معتبرة في سبيل القضاء على اشكالية الازدواج الضريبي الدولي، أدت تلك الجهود إلى اعتماد طرق لمعالجته.²

¹ - يونس أحمد البطريق - السياسات الدولية في المالية العامة - مرجع سابق ذكره - ص 151.

² - فاطمة السويسي - مرجع سابق - ص 121.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

حيث قامت اللجنة بإعداد أول اتفاقية نموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي سنة 1963، ثم قامت بتعديله وفقا للتغيرات الاقتصادية العالمية سنة 1967، كما تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعتمد على الدول الأعضاء في إبرام اتفاقياتها الثنائية، سواء أكانت تلك الاتفاقية مبرمة بين الدول الأعضاء أو تلك الاتفاقيات المبرمة التي تجمع بين دولة عضو في المنظمة وأخرى غير منظمة إليها.¹ حيث تبقى الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة مرجعا أساسيا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال عقد الاتفاقيات الجبائية من أجل تفادي اشكالية الازدواج الضريبي الدولي، وإن قد يعاب عليها خدمتها لمصالح الدول المتقدمة حسب رأي العديد من الكتابات.

ب - دور غرفة التجارة الدولية

انشئت الغرفة التجارية الدولية عام 1920م، حيث أبدت منذ تأسيسها اهتماما كبيرا لدراسة اشكالية الازدواج الضريبي الدولي، لما لها من تأثير كبير على حركة النشاط التجاري وحرية انتقال رؤوس الأموال بين الدول.

قامت الغرفة التجارية الدولية بتشكيل لجنة خاصة لدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي سنة 1920، ووضع الحلول الملائمة لتفادي هذا الازدواج، وانتهت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن عام 1921م،² أين صادقت على أربعة مبادئ:³ المبدأ الأول: على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تميز فيها.

¹ - يونس أحمد البطريق - مرجع سابق - ص 154.

² _Andrew Harisson, Ena Eley _Business international et mondialisation ; vers une nouvelle Europe_ éditions De Boeck Université _ Bruxelles _ Belgique _ 2004 - p 49.

³ -Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p58.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المبدأ الثاني: على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة جميع الممولين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتلافي الازدواج الضريبي الدولي ما دامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر.

المبدأ الثالث: على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

المبدأ الرابع: على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعية والاعتبارية على السواء.¹

كما قدم التقرير مقترحات عملية لتلافي الازدواج الضريبي الدولي، حيث طالب بوجود اتباع قاعدة الخصم الضريبي، وذلك بأن أعطى للممول الحق في المطالبة باستبعاد مقدار الضرائب التي سددها في دولة أخرى عن الإيرادات التي حققها في هذه الدولة من قيمة الضرائب المستحقة عليه في دولة الموطن. كما طالب التقرير بإنشاء لجنة ضريبية دولية لها فرعان، الأول إداري والثاني قضائي، للفصل في الشكاوى التي قد يتقدم بها الممولون، والناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الدولية التي تبرمها الدول بشأن الازدواج الضريبي الدولي.

وتوصلت الغرفة التجارية الدولية إلى مجموعة من الحلول لتفادي الازدواج الضريبي الدولي تستند إلى محاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي نظرا لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة، وللتباين الواضح بين الضوابط والأسس التي تأخذ بها.

وفي إطار جهود الغرفة التجارية الدولية المتواصل حتى يومنا هذا، أعدت الغرفة عددا من الدراسات والبحوث حول مشكلة الازدواج الضريبي الدولي اشتملت على عدد

¹ - خالد سعد زغلول حلمي - تنازع القوانين في المجال الدولي - مرجع سابق - ص 83

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

من التوجهات المهمة في هذا المجال، أهمها حث الدول المصدرة لرؤوس الأموال على إعادة النظر في قوانينها الضريبية لإزالة أي عقبة تحول دون انتقال رؤوس الأموال الخاصة للاستثمار في الدول النامية، كما طالبت بضرورة امتناع الدول عن فرض الضرائب على الدخول الأجنبية المصدر حرصا على مصالح دولة المصدر، والتي تحققت الدخول على إقليمها، وقد فضلت الغرفة الأخذ بأسلوب الإعفاء بدلا من أسلوب الخصم لتفادي الازدواج الضريبي الدولي.¹

ج- جامعة الدول العربية ومعالجة الازدواج الضريبي

لقد اهتم ميثاق جامعة الدول العربية منذ تأسيسه على إقامة جسور تعاون بين الدول الأعضاء في الشؤون الاقتصادية والمالية، وهذا ما يبرز جليا بموجب ما جاء في نص المادة الثانية من ميثاق الجامعة. كما توصل وزراء المالية والاقتصاد لدول الجامعة إلى مشروع اتفاقيتين أقرهما مجلس الجامعة، الأولى تتعلق بتسهيل التبادل التجاري بين دول الجامعة، والثانية بشأن تسديد مدفوعات المعاملات الجارية وانتقال رؤوس الأموال بين هذه الدول.²

وبالرجوع إلى نص المادة الثانية من الاتفاقية الخاصة بتيسير انتقال رؤوس الأموال العربية على أن لا تخضع رؤوس الأموال المنقولة من بلد عربي إلى بلد عربي آخر، وفقا لأحكام المادة الثانية من هذه الاتفاقية لأية رسوم أو ضرائب استثنائية تفرض للحيلولة دون ذلك الانتقال. ولعل الضعف الذي تعرفه الأنظمة الضريبية للدول الأعضاء وتباينها كان سببا رئيسيا لعدم وضع تصور كامل من دول الجامعة لتفادي مشكلة الازدواج الضريبي.

د- مؤتمر بوجوتا وتجنب الازدواج الضريبي الدولي

¹ - إن جهود الغرفة التجارية في رسم سياسة الاختصاص الضريبي لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، قائمة أساسا على مطالبة الدول المستقطبة بمنح إعفاءات ضريبية للاستثمارات الأجنبية، أي بما يخدم مصالح الدول المصدرة لرؤوس الأموال على حساب الدول المستقطبة للاستثمار أي الدول النامية.

² Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p61.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لقد كان موضوع الازدواج الضريبي الدولي محل اهتمام المؤتمر الأمريكي التاسع والذي انعقد في بوجوتا في أبريل 1948، لأين توصل المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأمريكي إلى مشروع اتفاق، ينص في أساسه على أنه على الدول الأمريكية أن تعمل على ايجاد حلول في اتفاقياتها الثنائية أو الجماعية لاستئصال الازدواج الضريبي الدولي، تيسيرا وتشجيعا لاستثمار رؤوس الأموال الخاصة، كما دعتها أن تعمل عن طريق هذه الاتفاقيات على معالجة المشاكل الضريبية الأخرى التي تنشأ فيما بينها.

كما نصت المادة 27 من الاتفاق الأساسي الخاص بالتعاون الاقتصادي فيما بين الدول الأمريكية الموقع عليه في بوجوتا 1948 على "أنه ينبغي على كل دولة تشجيعا للاستثمار الخاص سبيل تنمية الاقتصاد أن تعمل في نطاق نظمها الخاصة عن طريق تشريعها الضريبي على التخفيف من حدة الازدواج الضريبي، أو استئصاله شيئا فشيئا بالنسبة للدخول التي تنبع من مصدر أجنبي،¹ كما ينبغي على الدول أن تسارع إلى العمل على إبرام اتفاقيات تهدف إلى تجنب هذا الازدواج"

وفي إطار الحديث عن أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الاتفاقيات الضريبية نجد أن جميع الاتفاقيات الضريبية تسير على النهج الذي أقرته الأمم المتحدة بالاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي الدولي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، وهذا النهج يقوم على تحديد من هي الدولة صاحبة الحق في جباية الضريبة، كما يقوم أيضا على وضع تعاريف موحدة وتفسيرات لبعض المصطلحات المستخدمة في الاتفاقيات كي يتحدد بشكل واضح المجال الذي يمكن أن يستخدم فيه هذا المصطلح، بما يحد من اختلاف التفسيرات بين الدول المتعاقدة.²

أما بالحديث عن أوجه الاختلاف بين هذه الاتفاقيات، فإنه وبالرغم من أن معم الاتفاقيات بين الدول المتعاقدة تتفق في المفاهيم والقواعد العامة، إلا أن بعضها يختلف

¹ خالد سعد زغلول حلمي - مرجع سابق - ص 85 و 88.

² المرجع نفسه - ص 84 و 85.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

عن البعض في بعض التفاصيل المتعلقة بالتطبيق، ويأتي ذلك من خلال المفاوضات التي تتم بين الدولتين أو الدول المتعاقدة، ومن هذه الحالات ما يتعلق بتفاوت نسب الضريبة في الحالات التي يجوز فيها فرض الضريبة في كلا الدولتين أو الدول المتعاقدة، بحيث لا تتعدى نسبة الضريبة سقف معين كما في حالات الضريبة على الدخل الناتج من الفوائد أو التوزيعات أو الاتاوات.

الفرع الثاني: النظام القانوني للاتفاقيات الضريبية

تعرف الاتفاقيات الدولية على أنها تلك المعاهدات الدولية التي يشترط أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، فلا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة دول على أنه معاهدة دولية، ويترتب على المعاهدة الدولية نتائج قانونية دولية تتمثل في الحقوق المتمتع بها والواجبات التي تقع على عليها للدول المتعاقدة (أطراف الاتفاقية). بذلك يمكن تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية على أنها تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محض، أو تلك التي يكون موضوعها عام وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، مع ضرورة عدم تعارض أحكام ومضمون هذه الاتفاقيات مع النصوص القانونية الضريبية للدولة المتعاقدة.

إن الهدف من وراء إبرام الاتفاقيات الجبائية هو تفادي حدوث مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، من خلال تحديد الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية، كما تهدف إلى منع التمييز بين المكلفين بالضريبة أي بين مكلف حامل لجنسيتها وآخر لا يملكها، ومحاربة التهرب والغش الضريبي الدولي،¹ كل ذلك بهدف تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمارات الأجنبية.² وسيحاول الباحث التعرض إلى الإطار

¹ - المرجع السابق - ن ص.

² - ديباجة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي الدولي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية - منشورات الأمم المتحدة - نيويورك - 2001 - ص و.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

القانوني لإبرام الاتفاقيات الجبائية بالنسبة للدولة الجزائرية (أولا) ثم إلى مراحل إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية (ثانيا).

أولا: الإطار القانوني لإبرام الاتفاقيات الجبائية

إن إبرام الاتفاقيات الجبائية يخضع لإطار قانوني داخلي يقوم أساسا على الدستور ومجموعة من المراسيم الرئاسية خاصة منها تلك المحددة لصلاحيات الوزير المكلف بالشؤون الخارجية.

أ - الدستور: طبقا للمادة 77 الفقر 10 من الدستور الجزائري فإنه لرئيس الجمهورية صلاحية إبرام المعاهدات والتصديق عليه، كما اعتبر الدستور الاتفاقيات التي تبرمها الجزائر ويتم التصديق عليها ذات مكانة قانونية أسمى من القانون، حيث نص في المادة 132 منه على أن "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور، تسمو على القانون"¹.

كما يلزم الدستور الجزائري عرض الاتفاقيات الدولية على البرلمان لدراستها والموافقة عليها، ليتمكن بعد ذلك التصديق عليها من قبل رئيس الجمهورية.²

ب - المرسوم 403/02 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية:

حيث جاء في المرسوم الرئاسي رقم 403/02³ المحدد لصلاحيات وزير الخارجية، وقبله المرسوم رقم 165/84⁴ على أن وزير الشؤون الخارجية يسعى إلى المصادقة على الاتفاقيات والبروتوكولات واللوائح الدولية التي توقعها الجزائر أو التي تلتزم بها، كما يسعى إلى نشرها وكذلك الأمر فيما يخص تجديد هذه الاتفاقيات أو الانسحاب منها، ليضيف من بعده المرسوم الرئاسي 304/02 مهمة القيام بالمفاوضات حيث جاء فيه

¹ - المادتان 77 و 132 من الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل والمتمم.

² - بوقرة إيمان - مرجع سابق ذكره - ص 46.

³ - المرسوم 403/02 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية المؤرخ في 26 نوفمبر 2002 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية - العدد 79 - ص 05

⁴ - المرسوم رقم 165/84 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية ونائب الوزير المكلف بالتعاون - المؤرخ في 17 جويلية 1984 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية - العدد 29 - ص 1121.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

"تقوم وزارة الخارجية بقيادة المفاوضات الدولية والثنائية والمتعددة الأطراف وكذا تلك الجارية مع منظمات دولية، وهي مخولة لتوقيع أي اتفاقيات وبروتوكولات وتنظيمات ومعاهدات".

كما نصت المادة 12 من نفس المرسوم على أن تعمل وزارة الشؤون الخارجية على المصادقة على الاتفاقيات والاتفاقات والبروتوكولات والتنظيمات والمعاهدات الدولية، وتسهر على نشرها مع التحفظات أو التصريحات التفسيرية عند الاقتضاء، التي توضح وترافق الالتزامات التي تعهدت بها الجزائر. وتتولى عند الاقتضاء تجديد الأدوات القانونية الدولية في هذا المجال أو إلغائها.

بذلك يتضح لنا الدور الهام الذي تلعبه وزارة الشؤون الخارجية في إبرام والتوقيع ونشر الاتفاقيات الدولية في جميع المجالات، كما لها صلاحية إتمام الاجراءات المتعلقة بالانسحاب منها وإلغائها.

إلا أن ما يميز الاتفاقيات الجبائية الثنائية منها أو متعددة الأطراف تدخل وزارة المالية والدور الكبير الذي تلعبه في إجراء المفاوضات، نظرا للطبيعة التقنية للضريبة والتي تتطلب تدخلها إلى جانب وزارة الشؤون الخارجية التي تهتم أكثر بالجوانب الدبلوماسية للاتفاقيات، الأمر الذي استدعى العمل المشترك بين الوزارتين قصد تفادي الوقوع في اشكاليات ضريبية. وسيحاول الباحث فيما يلي تناول مراحل إبرام الاتفاقيات الدولية الجبائية، نظرا للخصوصية التي تتمتع بها هذه الأخيرة من خلال العمل المشترك بين وزارتي الشؤون الخارجية والمالية.

ثانيا: مراحل إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن إبرام أي معاهدة دولية بما فيها الاتفاقيات الجبائية يخضع بمراحل أساسية يتوجب المرور عليها اتباعا، والمتمثلة في مرحلة المفاوضات وتحرير المعاهدة إلى مرحلة التصديق عليها، وصولا إلى مرحلة نشرها في الجريدة الرسمية:

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أ - مرحلة المفاوضات والتوقيع على الاتفاقية: تتمثل هذه المرحلة في لقاء بين وزير خارجية إحدى الدولتين وبين الممثل السياسي للدولة الأخرى ويساعدهم في ذلك خبراء، مع ضرورة أن يزود المفاوضون بالصلاحية اللازمة من خلال وثيقة صادرة عن رئيس الدولة، يسمح لهم فيها بإجراء المفاوضة وإبرام الاتفاقية.¹

إلا أن ما يميز الاتفاقيات الجبائية الدولية بصفة خاصة، أن مرحلة المفاوضات غالبا ما تتم بالإضافة إلى وزارة الشؤون الخارجية بمشاركة وزارة المالية والممثلة تحديد في مديرية التشريع الجبائي والتي تهتم بالجانب التقني للمفاوضات،² حيث تعكس مديرية التشريع الضريبي آراء الإدارات الضريبية وكذلك آراء المتعاملين الاقتصاديين ذوي الأنشطة الدولية، من خلال إيصال الصعوبات والمشاكل التي تواجه هؤلاء من الناحية الجبائية عند توسيع أنشطتهم خارج الوطن.

وتبدأ مرحلة المفاوضات بالاتفاق بداية على اللغة التي تجري بها المفاوضات والتي تحرر بها الاتفاقية، إما بالاتفاق على استخدام لغة إحدى الدولتين أو على استخدام إحدى اللغات العالمية (كالإنجليزية أو الفرنسية أو العربية)، كما يمكن تحرير الاتفاقية بلغة واحدة أو أكثر شريطة الاعتراف بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة. بعد ذلك تبدأ عملية صياغة نصوص الاتفاقية، والتي تبدأ عادة كما هو متفق عليه في العرف الدولي بدباجة يذكر فيها أسماء المتفاوضين والغرض الذي تعقد من أجله الاتفاقية، لتأتي بعد ذلك مواد الاتفاقية والتي تعكس المسائل التي تم الاتفاق حولها، وتليها نصوص أخرى يحدد فيها تاريخ نفاذ الاتفاقية ومدة العمل بها والاجراءات اللازمة للتصديق عليها، لتختتم بعد ذلك بتوقيعات ممثلي الدولتين أو الدول المشاركة كإشعار مبدئي بالالتزام بها مالم يكن للمتفاوضين سلطة الإبرام النهائي للاتفاقية.³

¹ - مانع جمال عبد الناصر - القانون الدولي العام، المدخل والمصادر - د.ط - دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة - الجزائر -

2005 - ص 74.

² - بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 41 و 42 .

³ - بوسلطان محمد - مبادئ القانون الدولي - ج 01 - ط 04 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2008 - ص 278

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وغالبا ما يتم التوقيع على الاتفاقية من قبل الأطراف المتفاوضة بعد صياغة نصوص الاتفاقية، إلا أن هذا التوقيع لا يتمتع بالضرورة بقوة إلزامية للدولتين المتعاقبتين إلا إذا نصت الاتفاقية على ذلك، فإذا كان للتوقيع قوة إلزامية لابد من الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كاف لالتزامها، خلاف ذلك يكون هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص المعاهدة دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين المتعاقبتين بتطبيقها، في هذه الحالة لابد من المرور إلى مرحلة التصديق ونشر الاتفاقية حتى تلتزم بعده الدولتين بتنفيذ الاتفاقية.¹

ب - مرحلة التصديق ونشر الاتفاقية: التصديق عبارة عن إجراء خاص تعلن بموجبه الدولة رسميا عن قبولها الالتزام بالاتفاقية، حيث يعتبر إجراء جوهريا بدونه تفقد الاتفاقية قوتها الإلزامية، بذلك لا تنقيد الدولة بالاتفاقية الموقعة من قبل ممثلها، فهو عبارة عن إقرار صادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على الاتفاقية، والذي يجعل الدولة ملزمة بمواد الاتفاقية نهائيا.²

ويتم التصديق على الاتفاقيات من قبل رئيس الدولة وفقا لما يحدده دستور البلاد، إذ يعتبر رئيس الدولة الطرف الذي يمتلك سلطة وصلاحيات التصديق على الاتفاقية التي وقع عليها ممثل الدولة لكن بعد قبولها من طرف البرلمان، هذا الأخير أوكلت له دستوريا مهمة دراسة مشروع الاتفاقية والتصويت عليها، وبعد الموافقة عليها من قبل البرلمان يقوم رئيس الدولة بالتصديق عليها، ولم يحدد القانون الدولي الأسلوب الواجب إتباعه للتصديق على الاتفاقيات تاركا ذلك للقانون الداخلي لكل دولة،³ وغالبا ما يثبت التصديق في وثيقة مكتوبة تتضمن نص الاتفاقية أو الإشارة إليها وتوقع من طرف رئيس الدولة ووزير الخارجية. وقد تكون الحكمة من ربط التزام الدولة بالاتفاقية بإجراء التصديق في إعطائها فرصة ثانية لإعادة النظر لما جاء في نصوص الاتفاقية قبل

¹ _ المرجع السابق - ص 279.

² _ مانع جمال عبد الناصر - مرجع سابق - ص 77.

³ بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 42

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

تقيدها بها نهائياً، تفادياً لوجود تعارض بين ما تم الاتفاق عليه وبين مصالح الدولة وحقوقها، أو قد تستجد ظروف تدعوها إلى العدول عن الاتفاقية، فيمكنها تفادي الأمر بالامتناع عن التصديق.¹

بعد أن يتم التصديق النهائي على الاتفاقية من قبل رئيس الدولة يتم نشر الاتفاقية، وهو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء الصفة القانونية عليها بعد التصديق عليها، حتى تتقيد بها سلطات الدولة وأفرادها، ويتم ذلك عن طريق نشرها في الجريدة الرسمية للدولة ما يكسبها صفة العلنية، ويمكن الجميع من الاطلاع على ما جاء في نصوصها. ولقد نص المشرع الجزائري على وجوب القيام بنشر الاتفاقية كإجراء رسمي إلزامي من خلال المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي 165/84.²

المطلب الثاني: فعالية أثر الآليات الاتفاقية في تشجيع الاستثمار الأجنبي

يعتمد نمو حجم تدفق الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية على ما يسمى بمناخ الاستثمارات الدولية، أي ما توفره الدولة المستضيفة قصد جذب الاستثمار الدولية، ونظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة في تشجيع الاستثمار الأجنبي ، فإن منع أو إزالة الازدواج الضريبي الدولي يشكل عنصرا مهما في هذا المناخ، نظرا لما يرتبه من آثار سلبية على تبادل السلع والخدمات وبحركية رؤوس الأموال والأشخاص الأجنبية.

بصفة عامة يمكن القول إن من بين الأهداف العامة للاتفاقيات الضريبية خاصة الثنائية منها في الوقت الراهن، توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي الدولي وتفادي عرقلة التدفق الحر للاستثمارات الدولية وتعزيز العلاقات الاقتصادية والتجارية، بذلك ينبغي أن تساهم الاتفاقيات الضريبية في منع الازدواج الضريبي الدولي قصد تفادي التمييز بين المكلفين ، الأمر الذي سنحاول في هذا الصدد الخوض فيه قصد الكشف عن مدى فعالية الاتفاقيات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي خاصة

¹ زغوم كمال - مصادر القانون الدولي - ط 02 - دار العلوم للنشر والتوزيع - الجزائر - 2004 - ص 84 و 85.

² - لمزيد من التفصيل راجع بوسلطان محمد - مرجع سابق - ص 279 ، و زغوم محمد - مرجع سابق - ص من 84 إلى

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الاتفاقيات الثنائية منها، نظرا لتضمن الاتفاقيات الضريبية النموذجية على أحكام عامة فقط قد لا تراعي خصوصية كل دولة، ولاعتماد أغلب الاتفاقيات الثنائية نفسها على الاتفاقيات النموذجية، وذلك من خلال تحليل اتفاقية ضريبية ثنائية (فرع أول) قصد الخروج بمدى فعالية آثارها في تشجيع الاستثمار الأجنبي في فرع ثان، وقد وقع اختيار الباحث على الاتفاقية الجبائية بين الدولة الجزائرية ودولة روسيا.

حيث تتفق جل الاتفاقيات الجبائية من حيث محتواه، وهذا راجع إلى استناد الدول حين إبرامها للاتفاقيات الجبائية الدولية والثنائية، على ما قرره منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة الأمم المتحدة في اتفاقيتهما النموذجية، حيث تستهل الاتفاقية الجبائية بنودها بتحديد المجال الذي تطبق فيه تحديد دقيقا، ثم تعمد إلى تحديد طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي من تحديد الاختصاص الضريبي للدول المتعاقدة أي توزيع الحق في فرض الضريبة إلى ترسيخ فكرة عدم التمييز، الأمر الذي سيحاول الباحث دراسته من خلال تحليل الاتفاقية المبرمة بين الدولة الجزائرية ودولة روسيا، بغرض الوقوف على مدى فعالية آثارها في تفادي الازدواج الضريبي الدولي وتوفير المناخ الملائم للاستثمار الأجنبي.

الفرع الأول: مجال تطبيق الاتفاقية

إن أمر تحديد مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية الدولية يقتضي منا التعرض إليه من جانبين اثنين، انطلاقا من تحديد الأشخاص المعنية بالاتفاقية (أولا)، وصولا إلى الضرائب المشمولة بنود الاتفاقية (ثانيا).

أولا: الأشخاص المشمولة بالاتفاقية

من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان الأشخاص والضرائب التي تسري عليها أحكام الاتفاقية، وغالبا ما يكون ذلك في مستهل بنود الاتفاقية¹ كما أشرنا أنفا، وبالرجوع

¹ - لمزيد من التفصيل راجع المادتين الثانية والثالثة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي الدولي.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

إلى الاتفاقية الجبائية موضوع الدراسة¹، نجد أنها تعرضت في المادة الأولى منها إلى الأشخاص المعنية بالاتفاقية، بنصها على أن الاتفاقية تطبق على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو في كلتا الدولتين المتعاقدين، مما يشمل الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء.

حيث جاء في نصوص الاتفاقيات الجبائية النموذجية على أن مصطلح شخص أو مقيم يشمل الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص شرط اتفاق الطرفين على الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على شخص بأنه مقيم في إحدى الدولتين، كالاكتفاء مثلا على مكان تواجد السكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي ومكان التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي، الأمر الذي تناولته المادة الثالثة والرابعة من الاتفاقية، حيث نصت المادة الرابعة على أن عبارة مقيم في دولة متعاقدة " أي شخص يخضع للضريبة في هذه الدولة وفقا لقوانينها، وذلك بحكم سكنه أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طبيعة مشابهة"، ووفقا لنفس المادة فإنه في حالة ما إذا كان الشخص مقيما في كلتا الدولتين المتعاقدين، يعتبر مقيما في الدولة التي يكون له بها مسكن دائم تحت تصرفه، وفي حالة توفر ذلك في كلتا الدولتين فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تكون علاقاته الشخصية والاقتصادية بها أوثق (مركز المصالح الحيوية)، وإذا لم يمكن تحديد ذلك يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها مقر إقامة معتاد، وإذا تعذر ذلك يكون مقيما في الدولة المتعاقدة الحامل لجنسيتها. وإذا لم تسمح كل تلك المعايير من تحديد الدولة المتعاقدة التي يكون الشخص مقيما فيها، تقوم السلطات المختصة بتسوية هذه المسألة باتفاق مشترك.

لقد حاولت الاتفاقية الجبائية تحديد الأشخاص المعنية بتطبيق الاتفاقية بوضع معايير عدة لتحديد الشخص المقيم الذي تطبق عليه الاتفاقية، انطلاقا من معيار الإقامة

¹ - المرسوم الرئاسي 127/06 المؤرخ في 03/04/2006 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي الدولي الموقعة في الجزائر في 10/03/2006 - الجريدة الرسمية - العدد 21 - الصادرة بتاريخ 05/04/2006.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

إلى معيار المسكن الدائم ثم مركز المصالح الحيوية إلى مقر الإقامة المعتاد وصولاً إلى معيار الجنسية، حتى أنه في حالة قصور كل تلك المعايير على تحديد الشخص المقيم الخاضع للضريبة عمدت إلى وضع آليه أخرى والمتمثلة في ترك المجال مفتوحاً للتعاون بين السلطات المختصة لتحديد الشخص المقيم الخاضع للضريبة، عن طريق إبرام اتفاق مشترك بين السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين، الأمر الذي يساهم فعلياً في تجنب وقوع الازدواج الضريبي الدولتين، كما يساهم بقدر كبير في منع التهرب والغش الضريبي الدولي بأساليبه المختلفة المقصود منه وغير المقصود، الأمر الذي يمنح المستثمر الأجنبي حماية وثقة أكبر ويشجعه على الاستثمار.¹

ثانياً: الضرائب المشمولة

فيما يتعلق بالضرائب المشمولة بنصوص الاتفاقية، فقد جاء في نص المادة الثانية من الاتفاقية على أنه " تطبق الاتفاقية على الضرائب على الدخل والثروة المحصلة لحساب دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها الإقليمية"، لتوضح بعد ذلك على أنه تعتبر كضرائب على الدخل والثروة جميع الضرائب المحصلة على الدخل الإجمالي، لتشمل الثروة الإجمالية أو عناصر من الدخل والثروة بما في ذلك الضرائب على الأرباح المحققة من التصرف في الأملاك المنقولة أو العقارية.... إلى غير ذلك. لتحدد بعد ذلك الضرائب القائمة التي تطبق عليها الاتفاقية:-

أ- بالنسبة للجزائر: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، وكذا الضرائب على الأملاك والإتاوة والضريبة والرسم التكميلي على محاصيل نشاطات التنقيب والبحث واستغلال ونقل المحروقات بالأنابيب.

أ- بالنسبة لروسيا: تشمل الضرائب على أرباح المؤسسات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على ثروة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين.

¹ لمزيد من التفصيل راجع المادة 07 من المرسوم 127/06 السابق الذكر.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لتأكد بعد ذلك الفقرة الرابعة من نفس المادة على ضرورة أن تقوم السلطات المختصة في كلتا الدولتين المتعاقبتين بإبلاغ بعضهما البعض في حالة القيام بتعديلات أو تغييرات على تشريعاتها الضريبية بعد إبرام الاتفاقية، تفاديا إلى ما قد يحدث من تعارض بين التشريعات الضريبية وبنود الاتفاقية مما قد يساهم في حدوث الازدواج الضريبي الدولي، كما قد يتم استغلال هذا التعارض من قبل المكلف بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة (التهرب الضريبي الدولي).

الفرع الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي في الاتفاقيات الضريبية

تتضمن الاتفاقيات الضريبية الدولية مجموعة من الآليات التي من شأنها تفادي ومعالجة الازدواج الضريبي الدولي، تبدأ من مسألة توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بين الدولتين أو الدول المتعاقدة (أولا)، إلى عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة (ثانيا)، بالإضافة إلى الآليات الإجرائية التي سنتعرض إليها لاحقا في هذه الدراسة.

أولا: توزيع الاختصاص الضريبي

لقد اقترحت الاتفاقيات الجبائية الدولية النموذجية أربع طرق لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدولتين المتعاقبتين تفاديا للازدواج الضريبي الدولي، وسنحاول التعرض لها بإيجاز والخروج بالمعيار (الطريقة) الذي تعتمده الاتفاقية الجزائرية الروسية:

أ - طريقة الإعفاء: تقضي هذه الطريقة على عدم فرض الضريبة من طرف دولة إقامة المكلف على الدخل أو الثروة الخاضع للضريبة من قبل في الدولة مصدر الدخل أو الثروة.¹

ب - طريقة الخصم: تتمثل في خصم دولة إقامة المكلف بالضريبة المستحقة الدفع بها على دخله أو ثروته، مبلغ الضريبة المدفوع في الدولة المصدرة الدخل بالنسبة للدخل أو الثروة التي تحققت بها.

¹ - تقضي هذه الطريقة على عدم فرض الدولة المتعاقدة إما في دولة المصدر أو دولة الإقامة للضريبة على الدخل والثروة في

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ت- طريقة اقتسام الإيراد: تتمثل في فرض الضريبة من طرف إحدى الدولتين المتعاقبتين، وفقا لما تحدده الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما، على أن تقوم بعد ذلك هذه الدولة بتحويل جزء من الضريبة التي حصلت عليها إلى الدولة المتعاقدة الأخرى.

ث- طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة: أين تقوم الدولتين المتعاقبتين بفرض الضريبة بالتناوب على المكلف حسب نوع الدخل المحقق بموجب اتفاقية جبائية بينهما، كأن تختص إحدى الدولتين بفرض الضريبة على أرباح الأسهم، بينما تقوم الدولة الأخرى بفرض الضريبة على المعاشات.¹

تشكل كل الطرق السابقة المقترحة في الاتفاقيات النموذجية آلية ومعيار لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، ذلك لأن تطبيق إحداها يجعل من المكلف يدفع ضريبة واحدة على نشاطه أو دخله، أو يدفع ضريبتين لكلا الدولتين لكن تعادل قيمتها قيمة الضريبة المستحقة فعلا على المكلف. إلا أنه قد تم الاستغناء على طريقتي اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، لأنها صعبة التحقيق عمليا، ذلك لأنها تتطلب تنسيقا وتعاوننا كبيرا ومستمرًا بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة، مما قد يشكل اضطراب في فرض الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة، مما قد يكون عاملا أساسيا في هروب المستثمر الأجنبي.

وبالرجوع إلى نص المادة الثالثة والعشرون من الاتفاقية الجبائية الجزائرية الروسية، نجد أنها تعتمد على معيار الخصم، حيث نصت على أنه في حالة حصول مقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين على مداخيل أو يملك ثروة تكون طبقا لأحكام هذه الاتفاقية خاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، على أن تمنح الدولة الأولى: على الضريبة التي تحصل عليها من مداخيل هذا المقيم خصما بقيمة تعادل قيمة الضريبة على الدخل المدفوعة في هذه الدولة الأخرى. وعلى الضريبة التي تحصل عليها من ثروة هذا المقيم خصما بقيمة تعادل الضريبة على الثروة المدفوعة في هذه الدولة الأخرى.

¹ - لمزيد من التفصيل راجع بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 80 ، 81.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

غير أن المبلغ المخصوم في كلتا الحالتين لا يمكن أن يتجاوز جزء الضريبة على الدخل أو الضريبة على الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم المقابل للمداخل أو الثروة الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

ثانياً: عدم التمييز

لا تخلوا اتفاقية جبائية دولية من التأكيد على ضرورة عدم التمييز في فرض الضريبة بين مواطني دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى من ذلك الذي يخضع له مواطنو تلك الدولة الأخرى الذين يوجدون في نفس الظروف،¹ لما يشكله ذلك من مساساً بمبدأ العدالة الضريبية الذي يمثل حقاً دولياً شرعياً للمكلف بالضريبة، الأمر الذي أكدته المادة الرابعة والعشرون من الاتفاقية الجزائرية الروسية، كما أكدت نفس المادة على أن المنشأة الدائمة التي تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لضرائب في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى أثقل عبئاً من الضرائب التي تفرض على مؤسسات تلك الدولة الأخرى التي تزاول نفس النشاط، كما لا تخضع مؤسسات دولة متعاقدة التي يكون كل رأس مالها أو بعضه مملوكاً أو يسيطر عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لأي ضريبة أو التزام ذي صلة يكون مغايرة لذلك، أو أثقل عبئاً من ذلك الذي تخضع أو يمكن أن تخضع له المؤسسات المماثلة في الدولة الأخرى.

لا بد من الإشارة في هذا الصدد إلى أن ترسيخ فكرة عدم التمييز في فرض الضريبة بين المستثمر الأجنبي والمستثمر الوطني، من شأنها تشجيع المستثمر الأجنبي على الاستثمار وتمنحه الثقة في النظام الضريبي للدولة التي يرغب في استثمار أمواله فيها، في حين أن التمييز في فرض الضريبة بين المستثمر الأجنبي ونظيره الوطني، بفرض ضرائب أكبر قيمة من تلك التي يدفعها المستثمر الوطني، أو إعفاء المستثمر الوطني من بعض الضرائب على خلاف المستثمر الأجنبي، من شأنه أن يفقده الثقة في النظام

¹ - تشير عبارة في نفس الظروف إلى المكلفين من أفراد وأشخاص اعتباريين وشركات أشخاص..... الخ الذين يوجدون من زاوية تطبيق قوانين وأنظمة الضرائب العادية، في ظروف متشابهة إلى حد كبير من حيث القانون والواقع.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي للدولة، لما يشعره من ظلم وعدم العدل في فرض الضريبة مما قد يدفعه إلى التهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة، إلا أن ذلك لا يعني أنه في حالة ما إذا منحت دولة متعاقدة إعفاءات ضريبة خاصة لمؤسسات معينة من مؤسسات القطاع الخاص، التي لا تهدف إلى تحقيق الربح دون المؤسسات والاستثمارات الخاصة الأخرى قد أخلت بمبدأ عدم التمييز، لأن هذا الإعفاء تبرره دون شك طبيعة أنشطة هذه المؤسسات نفسها، كما تبرره المنعة التي تحصل عليها الدولة ومواطنوها من تلك الأنشطة، الأمر الذي وضحته المادة الثامنة من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.¹

بالحديث عن أثر إبرام الاتفاقيات الضريبية في تجنب الازدواج الضريبي الدولي وتشجيع الاستثمارات الأجنبية، فالملاحظ أن هذا الأثر يمتد كقاعدة عامة إلى الأطراف المشتركة فيها وفي بعض الأحيان يمتد أثرها لغير الأطراف، فالاتفاقيات الدولية الثنائية التي تعقد بين دولتين أو عدد من الدول لا تلزم بطبيعة الحال سوى الدول المتعاقدة فيها، ولا يتعدى أثرها أساساً إلى الدول غير الموقعة عليها لأنها ليست طرفاً ولم ترتبط بما تم الاتفاق عليه بين أطرافها، غير أنه في إطار الاتفاقيات المتعددة الأطراف يمكن أن يمتد أثرها إلى دول أخرى في حالة انضمام هذه الدول الأخيرة إليها. بذلك قد تكون الاتفاقيات متعددة الأطراف (الجماعية) أكثر فعالية من حيث الآثار المترتبة عليها، ذلك لأنها تجنب الوقوع في التعارض أو الاختلاف الذي قد يكون في الاتفاقيات الثنائية المبرمة بين الدول، على اعتبار أن تجنب الازدواج الضريبي الدولي منطلق أساسي نحو تحقيق التكامل الاقتصادي الدولي.

بالإضافة إلى كل ذلك، قد يرتبط الأثر المتعلق بفاعلية الاتفاقيات الضريبية في معالجة الازدواج الضريبي الدولي وتوفير المناخ الملائم للاستثمارات الأجنبية بثلاث مبادئ أساسية، حيث قد تضمن هذه المبادئ الأساسية تحقق الأثر المرجو من هذه

¹ لمزيد من التفصيل راجع شرح الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي الدولي (ملحق) - ص 325،

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الاتفاقية، وإن كنا نلمس فقدانها في معظم الاتفاقيات الضريبية المبرمة، وتتجلى هذه المبادئ في :

- مبدأ إلزامية الاتفاقيات الضريبية بالنسبة للأطراف المتعاقدة، فلن يكون للاتفاقيات الضريبية أثر إيجابي على الاستثمارات الأجنبية إذا ما كانت تفتقد للطابع الإلزامي للدول المتعاقدة.

- مبدأ أولوية تطبيق الاتفاقيات الضريبية، أي مبدأ تطبيق الاتفاقيات في حالة تعارضها مع القوانين الداخلية.

- مبدأ استمرارية الاتفاقيات الدولية، ويعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تضمن التطبيق الفعال للاتفاقيات الدولية عامة، ويقصد به استمرارية نفاذ الاتفاقية الضريبية الدولية على أن لا يؤثر التغيير في الحكومات المتعاقدة في سريان الاتفاقية المبرمة. فتوقف أو إلغاء سريان الاتفاقية لمجرد تغيير الحكومات الداخلية للدول المتعاقدة يرجع هذه الدول إلى نقطة البداية، والتفكير من جديدة في معالجة الازدواج الضريبي الدولي بصفته من العوائق المباشرة التي تحول دون تطور الاستثمارات الأجنبية بين الدولتين أو الدول المتعاقدة.

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مما تقدم يمكن القول بأن ما تضمنته الاتفاقيات الضريبية الدولية من خلال رسمها لأسس ومبادئ للقانون الضريبي الدولي، ووضع حلول واقتراحات تشكل في مجملها إعادة تنظيم الاختصاص الضريبي بين الدول وتوضيح معالمه، والتأكيد على ضرورة عدم التمييز بين المستثمرين في المعاملة الضريبية على أساس الجنسية أو الإقامة..... إلى ما سوى ذلك، إجراءات قبلية جوهرية لتفادي الازدواج الضريبي وتوفير الحماية للاستثمارات الأجنبية في معاملاتها الضريبية، كما يبقى ما تضمنته الاتفاقيات الضريبية الثنائية والجماعية خطوة جوهرية أمام مواجهة انتشار الازدواج الضريبي والاشكاليات الضريبية الدولية ككل، فقد رسمت من خلالها أولى مبادئ توزيع الاختصاص الضريبي للدول بالرغم من الطابع الخاص الذي يعتري الظاهرة، وهو ارتباط يتعلق بتمسك الدول بمبدأ سيادتها في فرض الضريبة.

لكن بالرغم من ذلك نلمس ضعف أثرها في مواجهة الازدواج الضريبي وتشجيع انتقال الاستثمارات بين الدول، ذلك أن مدى فعالية أثر الحلول الاتفاقية يرتبط بعوامل عديدة، من ذلك مدى انتشار الاتفاقيات الضريبية الثنائية والجماعية بين الدول، كما قد يكون لغياب التجانس والتنسيق بين ما تم الاتفاق عليه بموجب الاتفاقيات الضريبية وما هو مجسد في القوانين الضريبية الوطنية أثر مهم في تحقيق الحلول الاتفاقية لهدفها بتفادي الازدواج الضريبي، غير ذلك تبقى ما تضمنته الاتفاقيات الضريبية الجماعية أو الثنائية مجرد حبر على ورق، هذا بالإضافة لاحترام الدول وسعيها لترسيخ المبادئ الثلاث السابق ذكرها. من جهة أخرى، إن واقع العلاقات الاقتصادية الدولية في تطور مستمر، مما يفرض المراجعة المستمرة للحلول المعتمدة، فقد يساهم ذلك في بروز عوامل أخرى مختلفة بفعل هذا التطور تساهم في استفحال انتشار الازدواج الضريبي وعرقلة الجهود المعتمدة عن تحقيق الهدف المنشود منها.

لقد أظهرت ظاهرة الازدواج الضريبي صعوبات حقيقية في سبيل مواجهتها واحتواء آثارها، حيث شكل تبني حلول موضوعية استباقية لمواجهة هذه الظاهرة أو حتى ضبط مفهومها تحدياً فعلياً للتشريع الوطني، فبالرغم من المحاولات التشريعية لوضع مفهوم محدد للظاهرة يمكن من خلاله تحديد طبيعتها ومعالجتها، إلا أن هذا المفهوم أتمس بالنسبية والتباين بسبب الطبيعة الخاصة للظاهرة، حيث أبرزت هذه الأخيرة مسألتين، تتمثل الأولى في عدم القدرة على وضع مفهوم ثابت وواضح لها، وذلك بسبب الطبيعة الخاصة التي تتسم بها ظاهرة الازدواج الضريبي، وهو ما تطلب تدخل القانون الاتفاقي في هذا الشأن، ومع ذلك ظل مفهوم هذه الظاهرة يتسم بالنسبية. وتظهر المسألة الثانية من خلال الطبيعة القانونية للظاهرة الماثلة والتي تختلف عن غيرها من الإشكالات القانونية، من حيث مشروعية أسبابها وخطورة الآثار المترتبة عليها، حيث يضع ذلك الجهود الساعية لتفاديها أمام مواجهة المشروعية في حد ذاتها.

في ظل ذلك سعى المشرع الجزائري للقيام بإصلاحات جذرية على المنظومة الضريبية، حتى يعيد صفة الاستقرار والوضوح للمنظومة الضريبية، بما يساعد على الكشف عن ظاهرة الازدواج الضريبي وتفاديها أو التخفيف من ثقل عبئها، ولكن بالرغم من محاولات المشرع الوطني لتبني جملة من السياسات الجبائية الإصلاحية الاستباقية، والهادفة إلى إيجاد حلول وطنية موضوعية تهدف للقضاء على هذه الظاهرة واحتواء أبعادها، بما يساعد في تحسين مناخ الاستثمار الأجنبي ويشجعه.

إلا أن هذه السياسة الجبائية تمت بشكل متوازي أو صاحبها سياسات إصلاحية أخرى للقانون الجبائي بهدف تشجيع الاستثمار، ولكن بالشكل الذي يؤدي إلى إعادة إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، أين فشل الحلول الموضوعية في الموازنة بين مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي وبين هدف تشجيع الاستثمار الأجنبي، ذلك لعمومية الإصلاحات المعتمدة التي ركزت على تشجيع الاستثمار فقط لا معالجة الازدواج

الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي، وهو ما يبرز عدم قدرتها على وضع آليات واضحة لتفادي هذه الظاهرة، مما جعل من ذلك مناخا خصبا لاستفحال الازدواج الضريبي ومختلف الإشكاليات الضريبية الدولية، هذا بالرغم من الدور المتميز الذي قام به القانون الاتفاقي من خلال بناء أسس قانون ضريبي دولي وتقديم حلولاً متميزة لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أن الطبيعة الخاصة التي تتميز بها ظاهرة الازدواج الضريبي، تستدعي التعاون والتنسيق وتجسيد ما تم الاتفاق عليه بين الدول في النصوص التشريعية الوطنية.

الباب الثاني

الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بعد أن ثبت فشل الآليات الموضوعية في مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي، انطلقا من عدم قدرة هذه الحلول في أن تكون استباقية لمواجهة هذه الظاهرة، أين تتحول هذه الآليات إلى آليات مشجعة للاستثمارات الأجنبية لكنها تعيد إنشاء ظاهرة الازدواج الضريبي، بالتالي عدم قدرتها على الموازنة بين معالجة الازدواج الضريبي وتشجيع الاستثمار الأجنبي، هنا برزت الحاجة إلى آليات وحلول إجرائية لضمان تسوية المنازعة الناشئة عن تحقق الازدواج الضريبي، حيث تعتبر هذه الآليات بمثابة محاولات تظهر التوفيق بين سيادة الدولة الضريبية ومعالجة الآثار المترتبة على الازدواج الضريبي، والتي هي في مضمونها آثار للممارسات الاستثمارية والعولمة الاقتصادية، لتظهر هذه الحلول بمثابة احتواء ليس للظاهرة في مصدرها بل للآثار المترتبة عليها.

وتظهر هذه المحاولات من خلال التفرقة بين فرضين يحققان في مجملهما التوازن، الأول آليات إجرائية مستحدثة، وهي آليات كانت إلى زمن ليس ببعيد تعتبر غريبة عن المجال الضريبي، وتتمثل في طريق التسوية الودية والتحكيم لتسوية المنازعات المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، والتي تشكل في مضمونها ضمانات للمستثمر الأجنبي لما تفرضه من توازن قانوني، بين المستثمر المكلف بالضريبة والإدارات الضريبية المختصة للدول المتعاقدة (الفصل الأول). في حين يظهر الفرض الثاني من خلال الإبقاء على الآليات التقليدية والمتمثلة في الدعوى الضريبية، والتي تشكل جزء من سيادة الدولة ولا تستغني عنها إلا في حدود القانون الاتفاقي النابع من إرادتها، حيث تعمل الاتفاقيات الجبائية على تطوير التعاون القضائي في مجال تسوية المنازعات الضريبية، والذي يظهر من خلال التعاون المعلوماتي بين الإدارات الضريبية المختصة، وما يمنحه ذلك من ضمانات للمستثمر من خلال ضمان تسوية عادلة للمنازعة الضريبية، بل وامتد هذا التعاون إلى تحديد الجهة المختصة قضائيا بالنظر في المنازعات المتعلقة بالفرض المائل أمامنا (الفصل الثاني).

الفصل الأول

آليات التسوية التوفيقية لفض منازعات الأزواج الضريبي

إن البحث عن معيار أو آليات تتمكن من تحجيم الآثار المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي يجب أن يتناسب مع خطورة هذه الآثار، والتي تظهر بوضوح من خلال التلازم المستمر بين تطور الاستثمار والمعاملات الاقتصادية عامة وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، والتي أنشئت ما يمكن تسميته بالأزمة التلازمية بين تطور العلاقات الاقتصادية الدولية وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، هذه الأزمة لم تتمكن القواعد الموضوعية من احتواءها نتيجة اصطدامها بالطبيعة الخاصة للظاهرة الماثلة، بسبب قصور النصوص التشريعية وسيطرت الطابع الإقليمي ومبدأ السيادة الضريبية عليها، الأمر الذي أدى إلى تطور السياسات الاقتصادية الدولية المنتهجة للتوفيق بين مصالحها وحققها في تشجيع السياسات الاستثمارية، وواجبها في احتواء الآثار السلبية المترتبة على هذه السياسات ومن بينها الظاهرة الماثلة (المبحث الأول).

حيث تبنت آليات إجرائية توفيقية على غير المعتاد، تشكل أساليب مستحدثة لاحتواء الآثار المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، ولا تعدوا إلا أن تكون في ذاتها إجراءات تأكيدية للضمانات الممنوحة للمستثمرين، ذلك لما تحققه هذه الإجراءات من توازن قانوني بين أطراف النزاع، بما يضمن تسوية عادلة للنزاع الضريبي المترتب عن تحقق الظاهرة، انطلاقاً من إجراءات التسوية الودية التي تضع الإدارات الضريبية المختصة أمام فرصة الكشف عن تحقق الازدواج الضريبي وتدارك آثاره، من خلال التبادل المعلوماتي المتعلق بملف المستثمر المكلف بالضريبة محل النزاع، وصولاً إلى آلية التحكيم كآلية توفيقية مستحدثة تحظى باهتمام كبير من قبل الدول، لما توفره هذه

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الآلية من ثقة للمستثمر في تسوية عادلة للنزاع. بذلك تعمل الآليات المستحدثة على احتواء الآثار المترتبة عن الظاهرة الماثلة لا على مصدرها، مما منحها امكانية تجنب العراقيل التي واجهت الآليات الموضوعية، والمتمثلة أساسا في الطبيعة الخاصة التي تميز الظاهرة الماثلة من جهة، وجعلها ضمانا للمستثمر الأجنبي في سبيل تشجيعه على الاستثمار من جهة أخرى (المبحث الثاني)

المبحث الأول: العلاقة الجدلية بين تطور السياسات الاستثمارية وإنتاج الظاهرة

إن تنامي العولمة وما صاحبه من انفتاح اقتصادي وسهولة انتقال رؤوس الأموال والأشخاص، ساهم في تطور العلاقات الاقتصادية والتجارة الدولية وتشابكها، مع ارتباط ذلك بتمسك الدول بحقها السيادي في فرض الضريبة في ظل قصور تشريعاتها الوطنية، ساهم في تنازع القوانين الضريبية بين الدول المختلفة وتداخل اختصاصاتها وبروز ظاهرة الازدواج الضريبي، مما يبرز العلاقة التلازمية بين هذا التطور وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي (المطلب الأول)، كما كان لظهور أنواع أخرى حديثة للمعاملات الاستثمارية كالتجارة الإلكترونية كنوع جديد من المبادلات التجارية تطرح حوله مجموعة من الإشكاليات الضريبية، هذا النوع من المعاملات التجارية لم يحظى بالعناية ولا الاهتمام خاصة فيما يتعلق بتأثيره الكبير ومساهمته في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، والانشغال بمحاولة تطويره بما يخدم مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، زاد في حدة الأزمة التلازمية بين تطور العلاقات الاقتصادية وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، في ظل ضعف قدرة الأنظمة الضريبية للدول على مواجهة مثل هذه التحديات المستحدثة، نتيجة جمود هذه الأنظمة وغموضها وبعد تشريعاتها عن الاستقرار، أين كان لهذه العوامل أيضا دور غير مباشر في إنتاج هذه الظاهرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العوامل المباشرة

لقد كان لظهور الاستثمارات الأجنبية دورا أساسيا في ظهور الازدواج الضريبي ومختلف الإشكاليات الضريبية الدولية، إلا أن التطور الكبير وسرعة انتقال رؤوس

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الأموال المختلفة الذي تشهده العلاقات الاقتصادية الدولية خاصة بعد ظهور الشركات متعددة الجنسيات، جعل منها أيضا تساهم اليوم في استفحال انتاج الازدواج الضريبي (الفرع الأول)، خاصة إذا ما ارتبط ذلك مع ضعف التشريعات الوطنية وعجزها عن مزامنة مثل هكذا تطورات، مما يزيد من الاختلافات والتناقضات الخاصة بشأن تطبيق مبدأ سيادة الدول، في فرض الضريبة حتى وإن تعدت في ذلك نطاق إقليمها، مما يعطي هذا المبدأ أبعاد أخرى تضع المشرع الوطني في تحدي إثبات أحقيته في فرض الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تطور انتقال رؤوس الأموال الأجنبية

تلعب الضريبة دورا رئيسيا هاما في توجيه رؤوس الأموال الأجنبية والتأثير في توطين الشركات، حيث تتخذ القوانين الضريبية والاتفاقيات الجبائية الدولية من الضريبة سبيلا أساسيا من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية كما بينا سابقا.

إن هذا الاهتمام بالاستثمارات الأجنبية كان نتيجة لمجموعة من العوامل أهمها الأزمة الاقتصادية العالمية الأولى (1929/1932)، أين تفتنت الدول خاصة المتقدمة منها إلى ضرورة توسيع مجال الأنشطة الاقتصادية للخروج من الأزمة الاقتصادية العالمية، أين اختارت اللجوء إلى الاستثمارات الدولية وجعلت منها السبيل الأول للخروج من الأزمة الاقتصادية العالمية، لما تكتسبه هذه الأخيرة من أهمية كبيرة من زيادة في الإنتاج والإنتاجية وزيادة الدخل القومي، بالتالي تحسين مستوى معيشة مواطنيها وتصدير الفائض منها للخارج لتوفير العملات الأجنبية.

بالمقابل سارعت الدول خاصة النفطية منها إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية بعد أزمة البترول سنة 1986م¹ أين تيقنت هذه الدول إلى أن البترول وهو المصدر الوحيد الذي يوفر لها العملة الصعبة، هو ثروة غير متجددة وخاضعة لتغيرات السوق العالمي،

¹ - سمية لقراف - الامتيازات المالية للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص قانون الأعمال - جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر - 2010-2011 - ص 03.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أين كان من اللازم التفكير بشكل جدي في إيجاد بديل للمحروقات وكان الاختيار على استقطاب الاستثمارات الأجنبية.¹ الأمر الذي أدى إلى تعقد العلاقات التجارية وزيادة حجم الاستثمارات وظهور المشروعات الصناعية الضخمة التي لم تعد لها صفة إقليمية محلية، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات بفعل المستجدات الاقتصادية الدولية وظهور التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية.²

لقد أسهم كل ذلك في توفير الجو الملائم للاستثمارات الدولية مما ساهم في تسهيل انتقال رؤوس الأموال فيما بين الدول، وتوفير المرونة اللازمة للمستثمرين لتحفيزهم على الاستثمار، إلا أنه وبالمقابل كان له دور في تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية وتعقدها وتشابك الاختصاصات الضريبية بين الدول، في ظل عدم مزامنة التشريعات الوطنية للتطورات والتحديات الجديدة، وجعلها اليوم تساهم بشكل مباشر في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، بل وتكف الخزينة العامة أيضا خسائر مالية كبيرة لصعوبة إثبات الضريبة المفروضة على المستثمرين خاصة إذا ما تعلق الأمر بإثبات الضريبة على استثمارات الشركات المتعددة الجنسيات، فقد فرضت التطورات المستحدثة تحديات جديدة على الأنظمة التشريعية الوطنية، لتزيد من تعقيد مسألة إثبات اختصاصها في فرض الضريبة، في ظل تشابك العلاقات الاقتصادية وتعقدها وتزامن كل ذلك وضعف قدرة المنظومة الضريبية الوطنية في مواجهة مثل هذه التحديات، وجعل منها طريقا مباشرا ليس فقط لإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي بل لمختلف الأشكاليات الضريبية.

الفرع الثاني: تنازع القوانين في المجال الضريبي الدولي

من المسلم به أن الدول وبالرغم من اختلاف مضامين دساتيرها تملك الحق في فرض الضرائب على جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها وعلى الأشخاص التابعين لها، يرجع ذلك إلى أعمالها لمبدأ السيادة الضريبية، بمفهوم آخر سيادة الدولة الضريبية على

¹ - محمد سارة - الاستثمار الأجنبي في الجزائر - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال - جامعة منتوري قسنطينة - 2010/2009 - ص 02.

² - سالم الشوابكة - مرجع سابق - ص 64.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أراضيها، حيث تسري هذه السيادة على جميع الأموال والأشخاص الموجودين داخل إقليمها أو التابعين لها.

لقد تطرقت العديد من الكتابات لتعريف مصطلح السيادة بصفة عامة، فهناك من يعرفها على أنها "السلطة العليا المعترف بها للدولة والتي تنفرد بموجبها بصلاحيه ممارستها فوق كامل إقليمها واستقلالها المطلق على النظام الدولي باستثناء ما يتعلق بما عقدته من اتفاقيات أو التزامات دولية¹، كذلك تعرف على أنها "خاصية الدولة السيده التي من خلالها تسمو على جميع الوحدات الأخرى سواء كانت داخلية أو خارجية²." كما تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 12 من الدستور الجزائري لسنة 1996 إلى حق الدولة في ممارسة السيادة على أراضيها بقوله " تمارس سيادة الدولة على مجالها البري ومجالها الجوي وعلى مياهاها. كما تمارس الدولة حقها السيد الذي يقره القانون الدولي على كل منطقة من مختلف مناطق المجال البحري الذي ترجع إليها"³. انطلاقا من تعاريف السيادة يمكن أن نخرج بتحديد لمفهوم السيادة الضريبية، إذ يمكن تعريفها على أنها سلطة الدولة في فرض نظام ضريبي تشريعيا كان أو تنظيمي، يحتوي على استقلالية مطلقة مقارنة بالأنظمة التي من الممكن أن تدخل في منافسة معه. أو هي الدولة السيده التي لها سلطة ضريبية مطلقة تمكنها من سن النظام الضريبي الذي تراه الأكثر قدرة على الاستجابة لمتطلباتها وطموحاتها وحاجاتها⁴. كما يمكن اعتبار السلطة التي تملك على مستوى إقليم معين الحق في سن وإنشاء نظام ضريبي وتطبيقه هي السلطة صاحبة السيادة الضريبية⁵.

¹ - لمزيد من التفصيل راجع فريد الحاج سعيد - مرجع سابق - ص 67 و 68 . بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 13 و 14 .

² - بوقرة إيمان - مرجع سابق - ص 13.

³ - المادة 12 من الدستور الجزائري الصادر في نوفمبر 1996 . الجريدة الرسمية بتاريخ 1996/12/08 . العدد 76.

⁴ - رابحي لخضر - التدخل الدولي بين الشرعية الدولية ومفهوم السيادة - أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام - جامعة

أبي بكر بلقايد - تلمسان - 2015/2014 - ص 201

⁵ - نواري أحلام - تراجع السيادة الوطنية الضريبية في ظل التحولات الدولية - دفاثر السياسة والقانون - جامعة قاصدي مرباح

ورقلة - العدد الرابع، جانفي 2011 - ص 25.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بالمقابل، إن تمتع أي دولة بالسيادة الضريبية مرهون بتوافر شرطين أساسيين تتمثل أساسا في أن يتم إنشاء النظام الضريبي من قبل هيئة متخصصة تتوفر على السلطة الكاملة لخلق الضريبة وتطبيقها، بمعنى آخر التمتع بكامل سلطة فرض الضريبة من حساب وعاء الضريبة وتحديد أساس الخضوع للضريبة وتحديد المكلفين بالضريبة مع استقلالية هذا النظام عن جميع الأنظمة الضريبية للدول الأخرى على أن توجه الإيرادات المحصلة من هذا النظام لفائدة ميزانية الدولة وجماعاتها الإقليمية. أما الشرط الثاني يتمثل في قدرة الدولة على تطبيق هذا النظام داخل ترابها، أي أن السلطات الوطنية فقط من تملك الحق في تطبيق القانون الجبائي.¹

أما عن مساهمة مبدأ السيادة الضريبية في إنتاج الازدواج الضريبي، فنتفق الكتابات على أن حدوث الازدواج الضريبي هو نتيجة لتطبيق الدول لتشريعاتها الضريبية المختلفة التي قد تتعدى نطاق إقليمها انطلاقا من تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية، وذلك عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة ذاتها على الوعاء نفسه للشخص نفسه، نتيجة لاختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في فرض الضريبة أو لتعدد أسس الإخضاع الضريبي في ظل تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية في تطبيق قوانينها الضريبية

أولا: اختلاف معايير الإخضاع الضريبي

إن الاختلاف المتجسد في تطبيق القانون الضريبي يمكن إرجاعه إلى اختلاف المبدأ المتبع في الإخضاع للضريبة بين الدول، حيث تختلف الدول في نوع المبدأ أو الأساس المعتمد عليه في الإخضاع للضريبة بين الدول، فمنها من تعتمد على مبدأ التبعية السياسية ومنها على مبدأ التبعية الاقتصادية وأخرى تتخذ من مبدأ التبعية الاجتماعية كأساس لفرض الضريبة.

¹ - Guy Gest et Gilbert Texier . Référence . p.32.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أ- مبدأ التبعية السياسية (عالمية الإيراد): من بين الدول من تتخذ من رابط الجنسية كأساس للالتزام بدفع الضريبة، حيث تعتبر الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمركز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتحمله التزامات، ودفع الضريبة يعد واحداً من بين تلك الالتزامات.

بذلك فإن اعتماد الدولة لهذا المبدأ يخول لها فرض الضريبة على دخل جميع الأشخاص المتمتعين بجنسيتها بغض النظر عن محل إقامتهم داخل إقليم الدولة أو خارج إقليمها،¹ حيث ينطوي مبدأ التبعية السياسية على إقرار سيادة الدولة وحققها في فرض الضرائب على جميع رعاياها مهما كان محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها طالما يتوفر ضابط الجنسية.

يمتاز هذا المبدأ بسهولة تطبيقه لأنه مبدأ مادي، فإذا ما تبين انتماء الفرد السياسي للدولة من خلال الجنسية عندها تزول عقبات تطبيق التشريع الضريبي عليه، كما أنه يساعد على تجنب الازدواج الضريبي الدولي إذا ما اجتمعت التشريعات الضريبية المقارنة على الأخذ به، إلا أن هذا المبدأ من جهة أخرى سوف يساهم في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي خصوصاً للمواطنين الذين يهاجرون من الدولة ويستقرون في دولة أخرى في ظل اختلاف مبدأ الإخضاع بين الدول فقد تأخذ الدولة التي هاجر إليها بمبدأ التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية، كما يمكن أن يؤدي إلى ضياع موارد وطنية موظفة في إقليم الدولة ليس لسبب سوى عدم تمتع الأفراد أصحاب الأموال بجنسية الدولة التي يقيمون فيها.

" كما يثير تنازع الاختصاص التشريعي للدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة في حال تمتع الشخص بجنسية أكثر من دولة، وعادة ما تنص القوانين الوطنية للدولة على

¹ - قيس حسن عواد - مشكلات فرض وتحصيل الضرائب - مجلة الرافدين الحقوقية - جامعة الموصل - المجلد 12 - العدد 43

- العراق - ص 221.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

أنه في حالة تعدد الجنسية فالقانون الوطني الخاص بها أولى بالتطبيق من غيره.¹ " أي أن الدولة التي يوجد المواطن على إقليمها ويحمل جنسيتها من بين تلك الجنسيات فإنها أولى بفرض الضريبة عليه، لذا فإن هذا المبدأ يسعف الدولة في منحها الحق في فرض الضريبة لأنه يساهم في استفحال ظاهرة الازدواج الضريبي ويعزز من إمكانية التهرب الضريبي الدولي.

ب - مبدأ التبعية الاقتصادية (معيار الإقليمية): يشكل هذا المبدأ تجسيدا لمعيار الإقليمية الذي يتخذ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساسا للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سببا كافيا لفرض الضريبة.² فأى دخل ينشأ على إقليم الدولة بصرف النظر عن جنسية الأشخاص مواطنين كانوا أو أجانب، كما لا يهم مكان إقامة صاحب الدخل أو الربح مقيم أو غير مقيم. ويستمد هذا المبدأ أساسه القانوني انطلاقا من مساهمة الدولة بشكل أو بآخر في نشوء الدخل أو الربح من خلال قيامها بتوفير أسباب الأمن والحماية للمشاريع الاستثمارية، فمن المنطقي فرض ضرائب مقابل ذلك.³

ويتضمن هذا المبدأ مجموعة من المعايير تشكل في مجموعها عناصر التبعية الاقتصادية وهي، يتمثل المعيار الأول في موقع المال، فالدولة التي توجد داخل إقليمها الأموال هي التي تقوم بفرض الضريبة عليها، مثالها خضوع رؤوس الأموال العقارية لضريبة الدولة التي تقع العقارات ضمن حدودها بصرف النظر عن جنسية أصحابها أو محل إقامتهم. أما المعيار الثاني فيعرف بمعيار إنفاق المال، وهو المكان الذي ينفق فيه

¹ - يُقصد بتنازع الاختصاص التشريعي (تنازع القوانين) تعدد القوانين المحتملة التطبيق في نزاع يخص علاقة قانونية مشوبة بعنصر أجنبي لأجل اختيار القانون الأكثر ملائمة من بينها، وتتمثل الآلية المتبعة بشكل رئيسي في موضوع التنازع في قواعد الإسناد ويُقصد بهذه الأخيرة مجموعة القواعد التي تحدد القانون الواجب التطبيق (المختص) في نزاع يخص علاقة قانونية مشوبة بعنصر أجنبي.

² - طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع الضريبي - دط - السنهوري للطباعة والنشر والتوزيع - العراق - 2011 - ص 189.

³ - نوري أحلام - مرجع سابق - ص 27.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الشخص أمواله وعادة ما تكون الدولة التي يقيم فيها الشخص أو يتوطن فيها. أما المعيار الثالث فيتعلق بمكان نشوء المال أو الدخل، وهو المكان الذي يباشر فيه الشخص عمله أو نشاطه بصرف النظر عن طبيعة العمل الذي يتحقق منه الدخل تجارياً كان أو صناعياً..... إلى ما سوى ذلك.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة التفرقة بين مزاولة النشاط الاقتصادي مع الدولة وبين مزاولة النشاط الاقتصادي في الدولة، فالدخل أو الربح ينشأ في الدولة التي يزاول الشخص نشاطه فيها لا الدولة التي يزاول النشاط معها، مثال ذلك قيام شخص بتصدير سلع إلى دولة معينة، في هذه الحالة يعتبر الدخل قد نشأ في الدولة التي يقيم فيها الشخص المصدر لا الدولة التي تم التصدير إليها.

يشكل هذا المبدأ تجسيدا حقيقيا لبسط سيادة الدولة على إقليمها بفرض الضريبة على كل ما يتواجد على إقليمها من أشخاص وأموال، كما يؤدي إلى التخلص من الصعوبات العملية التي تقابل إجراءات فرض الضريبة مما يساهم في تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنه بالمقابل وجهت العديد من الانتقادات لهذا المبدأ على رأسها الصعوبات التي تواجه التطبيق فيما يتعلق بتحديد بعض الأموال والأنشطة الاقتصادية التي تنتج الإيراد كالأسهم والسندات (المنقولات المعنوية)¹، لأنه يسهل نقل هذه الأموال من دولة إلى أخرى للحيلولة دون فرض الضريبة عليها، أي التهرب الضريبي الدولي من دفع الضريبة بطرق مشروعة، كما أنه يؤدي إلى الازدواج الضريبي الدولي للمكلفين الذين تنتشر استثماراتهم في عدة دول مما يعيق تداول الأموال وحرية انتقالها، حيث تتعدد الضرائب بتحديد الأماكن التي يستثمر فيها مما يشكل عبئا ضريبيا عليهم.

ج - مبدأ التبعية الاجتماعية: يقر مبدأ التبعية الاجتماعية حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطننا

¹ - يونس أحمد البطريق - اقتصاديات المالية العامة - دط - الدار الجامعية - مصر - 1987 - ص 212 و 213.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

لهم بصرف النظر عن مصدر هذا الدخول.¹ حيث يقوم هذا المبدأ على علاقة من نوع آخر تتمثل في ارتباط الشخص وانتمائه إلى الوسط الاجتماعي الذي يعيش فيه، بذلك من باب أولى أن يساهم في تحمل بعض أعباء ذلك المجتمع من خلال قيامه بدفع الضريبة،² وعادة ما يتخذ هذا المبدأ نمطين أحدهما نمط الإقامة، ويقصد به الوجود المادي للشخص على إقليم الدولة لتبرير فرض الضريبة عليه، ونقصد التواجد الفعلي لمدة محددة من الزمن على وجه يتحقق فيه شرط الاعتياد حتى وإن تخللها مدة غياب متقاربة، أي أن تواجد الشخص فوق إقليم الدولة بصورة عابرة لا يخضعه للضريبة مثال ذلك الزيارات والتنقلات السياحية وما شابه ذلك. بذلك إقامة الشخص في الدولة بصفة دائمة تمكن الدولة من فرض الضريبة على جميع إيراداته المحققة داخل دولة الإقامة أو خارجها إن كان مقيماً، أما إن كان غير مقيم فلا تفرض الضريبة على إيراداته داخل الدولة.

في حين يتعلق النمط الثاني بالموطن، وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمية على وجه الاعتياد، وتتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان،³ فالموطن بالنسبة للشخص هو المكان الذي يتمنى أن يرجع إليه كلما ابتعد عنه. بذلك فإن الموطن يتألف من عنصرين أساسيين، الأول مادي يتجسد في إقامة الشخص إقامة فعلية في إقليم الدولة، والثاني عنصر معنوي يتمثل في نية البقاء والاستقرار بصورة دائمية والعودة إلى الوطن كلما ابتعد عنه.

¹ - سالم الشوابكة . مرجع سابق . ص 62.

- لقد أثرت العديد من الاختلافات الفقهية بشأن نمط الإقامة ونمط الموطن، إذ ذهب البعض إلى اعتبار الإقامة والموطن مفهومان يدلان عن معنى واحد، أما البعض الآخر فذهب إلى استقلالية كل منهما عن الآخر. وبالرجوع إلى التشريعات الضريبية نميل إلى أن الإقامة والموطن مفهومان مستقل كل منهما عن الآخر.

³ - Guy Gest et Gilbert Texier - Référence . p58.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ووجه الاختلاف بين الإقامة والموطن يكمن في أن الإقامة تكون نية الشخص فيها البقاء على إقليم الدولة بقاء مؤقتا، في حين أن المواطن تكون فيه نية البقاء على إقليم الدولة دائمية أي بصورة مستمرة ومستقرة.

مما سبق يتضح أن فرض الضريبة وسريانها على أساس هذا المبدأ يتفق مع فكرة شخصية الضريبة، مما يؤدي إلى تحقيق مبدأ العدالة الضريبية من خلال معاملة جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها بالتساوي أمام نظام ضريبي واحد، إلى أن هذا المبدأ يؤدي إلى عدم سريان ضريبة الدخل للدولة على الأشخاص غير المقيمين فيها بالرغم مما يتحقق لهم من أرباح أو دخول في تلك الدولة، كما يؤدي إلى تحقيق الازدواج الضريبي الدولي إذا ما خضع المكلف للضريبة على أرباح مصادره المتواجدة بالخارج من قبل دولة مصدر هذه الدخل.

تختلف الدول بشأن تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة ما بين اعتماد ضابط الجنسية على أساس التبعية السياسية كأساس للإخضاع الضريبي بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين اعتماد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الاقتصادية بغض النظر عن مصدر الدخل والأرباح، ومنها من اتخذ من معيار الإقامة والموطن أساسا لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، حيث تختلف الدول بشأن المعيار الذي تستند عليه لبسط سيادتها الضريبية. ومما لا شك فيه أن اختلاف الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي تؤدي لا محالة إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة فسيبقى هذا سببا رئيسيا مباشرا يؤدي إلى تحقيق الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود، بخضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا لقصد وإنما لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي المعتمدة من قبل الدول.¹

¹ - سالم الشوابكة - مرجع سابق - ص 62.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وبالإضافة إلى اختلاف روابط الإخضاع الضريبي قد برزت منذ عشرينيات القرن الماضي أبعاد أخرى لضوابط الإخضاع الضريبي، فقد تعتمد الدول بهدف تحقيق أكبر حصيلة ممكنة إلى اعتماد أكثر من ضابط للإخضاع الضريبي الأمر الذي ينجر عنه وقوع الازدواج الضريبي الدولي (المقصود) حيث تكمن المشكلة في المكان الذي يخضع فيه المكلف بالضريبة¹، فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي الدولي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة المصدر وضريبة دولة الموطن. مثاله حالة اعتماد دولتين على رابطة الإقامة ورابطة المصدر معاً، وأن مكلفاً مقيماً بإحدها ويمارس نشاطاً يحقق من ورائه دخلاً في الدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على دخله في كل من دولة مصدر الدخل ودولة الإقامة، بالتالي على الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقع في إشكالية الازدواج الضريبي الدولي، الأمر الذي تنبه له القانون الضريبي الدولي ويوليه اهتمام كبيراً عن طريق تحديد التبعية الضريبية للأشخاص والممتلكات على المستوى الدولي.

ثانياً: اختلاف المفاهيم والنظم الضريبية بين الدول

إن اختلاف أحكام القوانين الضريبية بين الدول المختلفة، بالإضافة إلى اختلاف التنظيم الفني للضرائب ساهم ولا يزال يساهم بشكل كبير في استفحال ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ويتعلق الأمر بما يلي:

أ - اختلاف تفسير المصطلحات الفنية: ونقصد بذلك تباين الشرائع الوطنية المختلفة في تفسير المصطلحات في الميدان الضريبي وتحديد مدلولها في مجال الاختصاص الضريبي، ويترتب على هذا التباين في المدلول إمكانية وجود تعدد ضريبي على نفس

¹ يونس أحمد البطريق - السياسات الدولية في المالية العامة - د.ط - الدار الجامعية للطباعة والنشر - مصر - 1998 - ص

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الوعاء الضريبي. مثال ذلك اختلافات التشريعات الضريبية في معظم دول العالم حول مجموعة من المفاهيم كالإقامة، الموطن، المنشأة المستقرة، حيث تتباين الشرائع الضريبية المختلفة في تحديد الموطن، " إذ يستند البعض على فكرة الإقامة الرئيسية، ويستند البعض الآخر في تحديد الموطن إلى فكرة موقع المصالح الرئيسية للمكلف أو إلى الجمع بين الضابطين كما هو الحال في التشريعين الفرنسي والمصري أين يعتبران الأجنبي مستوطنًا في حالة ما إذا اتخذ محل إقامته بمصر أو فرنسا حسب الحالة "1، الأمر الذي يجعله عاملاً أساسياً في إحداث الازدواج الضريبي الدولي.²

ب - اختلاف التنظيم الفني للضرائب: يكتسي عامل تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول أهمية كبيرة باعتباره من أكثر الأسباب أهمية، حيث تأخذ بعض الدول بالنظام الشخصي كما ويتعلق الأمر بجميع الدول الرأسمالية، في حين يأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل أو بنظام مركب من الاثنين معاً. فيؤخذ عادة بضابط المصدر أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (الموحدة) ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي هذا التباين في تنظيم الضرائب إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي، إذ يخضع الوعاء الواحد إلى ضريبة نوعية وأخرى عامة مكملة.³

إن القانون الضريبي له ذاتية كاملة سواء كانت علمية أو تشريعية أو قانونية، إذ أن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها. فالقانون الضريبي يحدد دين الضريبة تحديداً دقيقاً ويعتد بحالات الواقع

¹ - العاقر جمال الدين - التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي، دراسة حالة بلدان المغرب العربي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة منتوري قسنطينة - 2009/2008 - ص 45.

² - سالم الشوبكة - مرجع سابق - ص 63.

³ - المرجع السابق - ص 64.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

دون المراكز القانونية، ويمنح الإدارة حقوقا وامتيازات معينة، وينظم الرقابة على تصرفاتها.

ومن المعروف أن كل دولة لها قانون ضريبي خاص بها تستقل بصياغة أحكامه بما لها من سيادة ووفقا لمبدأ إقليمية القوانين الضريبية،¹ تطبق كل دولة قانونها الضريبي على ما يوجد على إقليمها من أموال وأشخاص سواء كانوا مواطنين يحملون جنسية الدولة أو أجانب مقيمين على إقليمها، وغير مقيمين إذا أبرموا صفقات تجارية على إقليمها. وأمام استقلال كل دولة بتحديد سيادتها الضريبية وفقا لأهدافها القومية دون أن تشكل النظم القانونية للدولة الأخرى قيودا على سلطتها في هذا المجال، تباينت الشرائع المحددة للاختصاص الضريبي لكل دولة، وقد ترتب عن ذلك ظهور الإشكاليات الضريبية التي يمكن أن تؤثر سلبا على حركة التجارة الدولية بصفة عامة ومسيرة التنمية في الدول المختلفة بصفة خاصة، من أهم تلك الإشكاليات الضريبية تحقق الازدواج الضريبي الدولي أو تهرب ضريبي دولي.²

المطلب الثاني: العوامل غير المباشرة

لقد كان لتطور التجارة الدولية بصفة عامة دور غير مباشر في إنتاج الازدواج الضريبي، إلا أننا سنقتصر هذا المقام لتحليل دور التجارة الالكترونية بصفة خاصة في إنتاج الازدواج الضريبي، وقد يكون الدافع لذلك هو نذرة الدراسات التي تعرضت لموضوع التجارة الإلكترونية، خاصة فيما يتعلق بموضوع الظاهرة الماثلة (الفرع الأول)، نظرا لحدثة هذا النوع من المعاملات التجارية ولطبيعتها الخاصة الغير تقليدية مقارنة بأنواع التجارة الدولية الأخرى، ليتم تسليط الضوء بعد ذلك على نقاط ضعف النظام الضريبي لما يعرفه من جمود وعدم استقرار، جعله عاجز عن مواكبة التحديات الجديدة ليكون سببا غير مباشر في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، وعرضة لمختلف الجرائم

¹ عاشوري نعيم - مرجع سابق - ص 22.

² خالد سعد زغلول حلمي - تنازع القوانين في المجال الضريبي - د.ط - مجلس النشر العلمي - الكويت - 2007 - ص 05.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبية الدولية الأخرى والتي تكلف الخزينة العامة خسائر مالية كبيرة في إيرادات سيادية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: ظهور التجارة الإلكترونية

إن انتشار التجارة الإلكترونية في معظم دول العالم ساهم في فتح آفاق جديدة أمام المعاملات الدولية، حيث ينظر للتجارة الإلكترونية على أنها عمليات البيع والشراء للمعلوماتية والمنتجات والخدمات بواسطة شبكة المعلومات¹، أي أنها تعمل على تغطية كافة النشاطات الاقتصادية التي يتم من خلالها التبادل والتفاعل بين الأطراف لتنفيذ الأعمال والمهام باستخدام الآليات الرقمية. بذلك فإن التجارة الإلكترونية هي صيغة جديدة للتعامل التجاري تتم بطريقة الكترونية بين مجموعة من الأشخاص المستفيدة². هنا يطرح التساؤل حول علاقة التجارة الإلكترونية بالازدواج الضريبي؟.

إن الإجابة على هذا التساؤل تقتضي من بداية التعرض إلى علاقة التجارة الإلكترونية بالضريبة بوجه عام، أو مدى إمكانية خضوع المعاملات الإلكترونية للضريبة باعتبارها معاملات تجارية دولية، وهذا بالتطرق إلى الاتجاهات المؤيدة والمعارضة لمبدأ خضوع المعاملات الإلكترونية للضريبة ثم نبحث في مدى تأثير التجارة الإلكترونية في استفحال إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي.

أولاً: موقف الفقه من فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية

لقد عرف ميدان التجارة الإلكترونية اهتماما كبيرا خاصة في السنوات الأخيرة، بعدما عرفت المعاملات الإلكترونية نموا كبيرا وزيادة معتبرة في معدلاتها وتوسع في مجالاتها. حيث اشتد الجدل والنقاش حول إمكانية خضوع أو عدم خضوع المعاملات الإلكترونية للضريبة. فمن جهة يرى البعض أن إخضاعها للضرائب أو الرسوم يعد كبحا للتقدم التكنولوجي، في حين يعتبر البعض الآخر أن إعفاءها من الضريبة يؤدي إلى التقليل

¹ - الهادي حسين - العولمة والتجارة الإلكترونية - ط02 - دار الإشعاع بالإسكندرية - مصر - 2002 - ص17.

² - عمر صقر - العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة - دط . دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية - مصر -

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

من إيرادات الدولة الضريبية خاصة أن المؤسسات والأفراد أصبحوا يفضلون التعامل عبر شبكة الانترنت لقلّة تكلفتها وسرعة التعامل، بالإضافة إلى أن ذلك يجعل من الأنظمة الضريبية محدودة الكفاءة لاعتمادها (الأنظمة الضريبية) على التعاملات التقليدية، كما تطرح مسألة سيادة الدولة ومبدأ العدالة في فرض الضريبة. لذا سنحاول فيما يلي التعرض لكلا الموقفين ومحاولة الخروج بموقف إزاء ذلك.¹

أ - الاتجاه المؤيد لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية:

يؤكد أصحاب هذا الموقف أن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية يمثل تحدياً كبيراً في ظل جمود الأنظمة الضريبية، أي ضرورة إعادة تنظيم الأنظمة الضريبية لزيادة فعاليتها.

بالإضافة إلى أن خضوع التجارة الالكترونية للضريبة يمثل تجسيدا عمليا لمبدأ العدالة، ولقد برر أصحاب هذا الموقف اتجاههم بجملة من الحجج، حيث يرون أن التشجيع على تخصيص الانترنت واستخدامها في الأنشطة النافعة اقتصاديا واجتماعيا يساعد في التقليل من الازدحام على الاستغلال السيئ لشبكة الانترنت، وفرض الضريبة يجعل المستخدمين أكثر حرصا على استغلالها في الأنشطة التي تحقق لهم منفعة أكبر،² كما يرون ضرورة تعويض النقص في الحصيلة الضريبية، ذلك أن التعاملات الالكترونية تستدعي وجوبا التعامل عن طريق المصارف والبنوك مما يعزز القدرة على إثباتها، بالإضافة إلى ذلك يرون أن فرض هذه الضريبة سيؤدي إلى الحد من نمو الاقتصاد الخفي من جهة، ومن جهة ثانية سيقضي على حالات الاستغلال وتحقيق أرباح

¹- Philippe BARBET . commerce électronique .

<https://www.google.dz/search?biw=747&bih=620&q=Commerce+%C3%A9lectronique+international&oq=Commerce> (2017/6/30)

²- إحسان شاكر عبد الله - موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية - مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية - المجلد الرابع - العدد الرابع . العراق - 2014 - ص 148 .

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

طائلة ومنع التهرب الضريبي في ظل التزايد الواضح لمستوى وحجم الإيرادات المحققة لأصحابها وغير المنظمة في السجلات الضريبية.¹

ب - الاتجاه المعارض لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية:

ينطلق أصحاب هذا الاتجاه إلى أن عدم إقرار الضرائب على أنشطة التجارة الالكترونية من شأنه تعزيز وتحرير التجارة والخدمات، وما يعزز ذلك هو طبيعة العالمية التي تتصف بها التجارة الالكترونية أي لا تقيدتها حدود أو تعيقها. ويشير أصحاب هذا الموقف إلى أن الدول تسعى جاهدة إلى تحرير الأنشطة التقليدية فمن باب أولى أن لا تفرض أية ضرائب أو قيود على التجارة الالكترونية.²

ويبرر أصحاب هذا الاتجاه موقفهم بحجج ومبررات من شأنها أن تحول أمام فرض الضرائب على التجارة الالكترونية وتدحض حجج الاتجاه المؤيد لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية من وجهة نظرهم. من ذلك أن الحد من الاستخدام السيئ لشبكة الانترنت لا يكون بفرض ضريبة على التجارة الالكترونية لأن السبب يعود لضعف التأهيل العلمي والثقافي للمستخدمين، فالأصح هو توفير بنية ثقافية ملائمة أكثر من توفير ضريبة كوسيلة عقابية لسوء استخدام شبكة الانترنت، كما يرون أن التجارة الالكترونية ظاهرة مستحدثة في مجال النشاط التجاري مما يستوجب تشجيعها على النمو، وأن فرض الضرائب سوف يعيق هذا النمو ويعثره مما يتطلب إعفاءها من الضرائب لتشجيع المستثمرين، كما يقولون أنه لا ينبغي تجنيد العدالة الضريبية وترويضها لتبرير فرض الضرائب على التجارة الالكترونية، فالمساواة في كافة الظروف والمراكز القانونية أمر يصعب إثباته عند المقارنة بين التجارة التقليدية والتجارة الالكترونية، كون العدالة تأبى التمييز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أو اختلاف وسائل ممارسة النشاط التجاري، " ففي كل مجتمع توجد طبقات تتمتع بالثروات والدخول

¹ - أحمد المهدي - الإثبات في التجارة الالكترونية - دط. دار الكتب القانونية - مصر - 2010 - ص 98.

- لمزيد من التفصيل حول الاتجاه المعارض لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية الرجوع إلى رمضان صديق أحمد محمد - الضرائب على التجارة الالكترونية - دار النهضة العربية للطباعة والنشر - القاهرة - ص 202 و 203.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المرتفعة على حساب طبقات أخرى دون أن يكون ذلك سببه عدم تحقق العدالة الضريبية¹، ويؤكدون على أن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية تحيط به صعوبات عديدة أبرزها تتعلق بالقانون الضريبي الواجب التطبيق على المعاملات التجارية المبرمة على شبكة الاتصال الحديثة في ظل تنوع التشريع الدولي وتضاربه في كثير من الأحيان. ناهيك عن ضعف الإمكانيات والكفاءة المحدودة للإدارة الضريبية،² بالإضافة إلى أن الإعفاء سوف يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي من وجهة نظرهم.

وإن مكنا من إبداء رأينا، فإن التجارة الالكترونية تجارة سلع وخدمات، كما لا يمكننا أن ننكر حدوثها كظاهرة اقتصادية تحتاج إلى تشجيعها للنمو والتطور، بالمقابل إن إعفاءها كلياً يمثل مساساً حقيقياً بمبدأ العدالة الضريبية، وفي ظل صعوبة إثبات مثل هذه المعاملات فالضرورة تقضي منا حل وسط فحواء التفرقة بداية بين المعاملات الالكترونية التي يكون محلها ملموس أي أن إجراءاتها فقط تقوم إلكترونياً، وبين المعاملات الالكترونية التي يكون محلها غير ملموس أي أن جميع مراحلها تكون إلكترونياً ويصعب إثباتها كتحميل البرامج مثلاً. بالتالي يمكن فرض الضريبة على المعاملات التجارية الالكترونية التي يكون محلها ملموساً والمنصبة على سلع ويسهل إثباتها لأن إجراءاتها الأولية تتم إلكترونياً، أما تسليمها فيكون مادياً بالتالي تطبق بشأنها المبادئ العامة للضريبة، على خلاف التجارة الالكترونية التي يكون محلها غير ملموس مع صعوبة إثباتها إن لم نقل يستحيل في ظل ضعف كفاءة الإدارة الجبائية، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الرأي يقارب بشكل كبير ما تضمنته الاتفاقيات الدولية والتشريعات الوطنية التي تحكم المعاملات التجارية الالكترونية في فحواها.

كما ندرك أن أول نقد قد يعترض هذا الرأي هو مساسه بمبدأ العدالة الضريبية، لكننا بالمقابل نورد بداية أنه لا يمكننا أن ننكر أن مبدأ العدالة الضريبية يصعب تحقيقه مهما

¹ - إحسان شاكر عبد الله - مرجع سابق - ص 149 و 150.

² - أحمد المهدي - مرجع سابق - ص 101.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

تضافرت الجهود لتحقيقه لأنه مبدأ نسبي بالدرجة الأولى كما أشرنا سابقا، كما أن إعفاء التجارة الالكترونية كليا من الضرائب يؤدي إلى هروب المستثمرين نحو المبادلات التجارية الالكترونية مما يشكل تهديدا حقيقيا للاقتصاديات الدول. من جهة أخرى فإن فرض الضريبة على المعاملات الالكترونية الملموسة يقارب بشكل كبير المعاملات التقليدية لاشتراكهما في المحل والاختلاف الوحيد ينحصر في إجراءات إبرام العقد فقط مما يجعل تحقيق العدالة الضريبية أقرب في ظل استحالة إثبات المعاملات الالكترونية ذات المحل غير الملموس على الأقل.

ثانيا: دور التجارة الالكترونية في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي

تكمن عوامل إنتاج الازدواج الضريبي من خلال التجارة الالكترونية في التحديات المفروضة على التجارة الالكترونية نفسها، حيث تواجه السلطات الضريبية تحديات عديدة وخطيرة تتمثل أساسا في عملية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية نتيجة صعوبة إثبات هذه المعاملات ما ينجر عنه التهرب الضريبي الدولي، من خلال الوقوع المقصود أو غير المقصود للمكلفين بالضريبة في حالة ازدواج ضريبي دولي، ومن أهم هذه التحديات نذكر:

أ - صعوبة إثبات المعاملات والعقود: من المتفق عليه في القوانين الوطنية والاتفاقيات الجبائية الدولية أن الإثبات في المواد الجبائية يكون كتابيا أو أن تقدم معلومات معينة كتابيا على الأقل، الأمر الذي يخلق صعوبات كبيرة للإدارة الضريبية لإثبات المعاملات التي تتم إلكترونيا نظرا لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوثيق الإلكتروني في ظل غياب إطار تشريعي محكم للمعاملات الإلكترونية. بالتالي فإن " التحول من العمليات الورقية كالفواتير والمستندات المحاسبية إلى العمليات الافتراضية يحول دون تعقب آثارها من قبل الإدارة الجبائية " ¹ مما يشكل

¹ - عزوز علي، العاطف عبد القادر - إشكالية جباية المعاملات الإلكترونية - مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول اقتصاد المعرفة - دون تاريخ - جامعة الشلف - ص 03.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ضياعا لبعض الموارد السيادية للدولة من جهة، ومن جهة ثانية اختلال في أسعار السلع نفسها ما بين الذين لا يدفعون رسوم وضرائب جمركية على السلعة نتيجة شرائها عبر الانترنت، وأولئك الذين لا يقدرّون إلا على شرائها بالطرق التقليدية ويدفعون قيمة الرسوم والجمارك المفروضة على السلعة ذاتها.

ب - استخدام النقود الإلكترونية: يرى الكثير من الباحثين أن النقود الإلكترونية ستحل محل النقود الورقية في معاملات الأفراد بمرور الزمن نتيجة حلول البطاقات الإلكترونية، والتي تحتوي على أرصدة الأفراد واستخدامها في دفع مستحقات المعاملات وتسوية الحسابات، الأمر الذي يزيد من الصعوبات التي تواجه السلطات الضريبية، لأن هذه النقود عادة ما تصدر دون تعليل أي دون تسجيل محاسبي¹، بمعنى لا تحتوي على حسابات ممسوكة لدى الجهة المصدرة لها مما يشكل صعوبة ومخاطرة في تحصيل الضرائب.

ج - صعوبة تحديد الهوية وتعيين النشاط: إن عدم توفر آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الجبائية يشكل صعوبة كبيرة تتعلق بتحديد الهوية، التي قد تصل لحد عدم معرفة أطراف التعاقد لبعضهما البعض، ضف إلى ذلك ما يعرف بالمنتجات الرقمية كالبرامج التطبيقية والصور الفوتوغرافية يمكن حاليا الحصول عليها عبر الانترنت مباشرة مما يشكل تحديات في فرض الضريبة على هذه المنتجات مما يطرح إشكالا حول إمكانية اعتبارها كمنشأة ثابتة يمكن الاعتماد عليها كأساس للتكليف الجبائي في ظل غموض أساس الاختصاص الضريبي الدولي بالتالي صعوبة تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال.²

إن تطور المبادلات الإلكترونية وتشابك العلاقات الاقتصادية تجعل من الفرد الواحد في حالة تبعية سياسية، اجتماعية أو اقتصادية بالنسبة لدول مختلفة، مما يجعل المكلف

¹ - حراق مصباح . مرجع سابق . ص 257.

² - عزوز علي ، العاطف عبد القادر . مرجع سابق . ص 04

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بالضريبة يخضع إلى ضريبة مكملة تبرر إما بالمكان السياسي أو الإقامة أو المشاركة في الحياة الاقتصادية، الأمر الذي يخلق مشاكل للإدارة الجبائية تضر إما بالإدارة الجبائية من خلال الغش والتهرب الدولي جراء تعمد الوقوع في حالة الازدواج الضريبي الدولي من قبل المكلف بالضريبة، أو تضر بالمكلف بالضريبة نتيجة الازدواج الضريبي الدولي نظرا لتمسك الدول بفرض الضريبة وتحصيلها في ظل غموض الاختصاص الضريبي الدولي وصعوبة تحديد المعاملات الإلكترونية هذا من جهة، من جهة ثانية عدم التعرض لهذه النقطة في الاتفاقيات الدولية الجبائية الجماعية منها والثنائية وفي ظل غياب قوانين وطنية محكمة تحددتها، مما يجعل منها عامل جدي ورئيسي يساهم بدرجة كبيرة في استفحال إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي.

الفرع الثاني: جمود النظام الضريبي والبعد عن الاستقرار

إضافة إلى العوامل السابق ذكرها والتي يغلب عليها الطابع الدولي، هناك أسباب أخرى ساهمت ولا تزال تساهم في إنتاج الازدواج الضريبي، وهي عوامل ذات طابع وطني نظرا لإمكانية التصدي لها داخليا، ويمثل جمود النظام الضريبي وبعده عن الاستقرار على رأس هذه العوامل، والتي تقف أيضا أمام تبني حلول لمواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي واحتواء آثارها.

يشكل الجمود الضريبي حجر عثرة أمام تحقيق الفعالية للنظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة وبعدها عن تحقيق أهدافها.

كما يشكل الجمود الضريبي عائق كبير أمام تجسيد الإصلاحات الضريبية المتخذة من طرف الدولة، مما يصعب من مهمة معالجة الازدواج الضريبي الدولي، ويرجع هذا الجمود إلى عاملين أساسيين هما: التقاليد الإدارية والتقاليد الفنية. ويقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه، فأى نظام ضريبي في العالم أيا كان شكله أو خصائصه، فإن بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله، وترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب من

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وبتنظيم إدارتها من جهة أخرى، وهذه التقاليد تخص كل من الإدارة والمكلف معاً، بسبب الارتباط الوثيق في التقاليد مما يصعب من مهمة إحداث أي تغيير أو إصلاح في النظام الضريبي، سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء أو تعديل ضرائب قائمة. بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلف لها.

أولاً: التقاليد الإدارية

تعمل التقاليد التي ترسخت في طبيعة عمل الإدارة الضريبية، على عرقلت عملية الإصلاحات الضريبية بشكل يحد من تحقيق أثر هذه الإصلاحات، مما يجعل من أمر مواكبة المستجدات العالمية أمراً صعباً، فقد تخطى الإدارة الجبائية في تفسير القوانين التي يقرها المشرع الضريبي وتضفي عليها طابعاً يبتعد كثيراً عن نية المشرع أو قصده أو أهدافه.¹

وقد يتخذ تأثير هذه التقاليد شكل معارضة الأجهزة الإدارية في إلغاء بعض الضرائب أو إنشاء ضرائب أخرى،² " ونفس ذلك بعدم توفر الكفاءة اللازمة لتطبيقها، وهنا تبرز أهمية التكوين الفني لموظفي إدارة الضرائب، إذ أن مستوى هذا التكوين هو الذي يسمح بتطبيق أي ضريبة جديدة، وبالتالي فإن التغلب على التقاليد الإدارية مرهون بمدى تقدم الإدارة الضريبية وتدريب موظفيها وتدعيمها المستمر للعناصر الكفئة³ والفاعلة والبعيدة عن الفساد، من خلال إخضاعهم لدورات تكوينية.

ثانياً: التقاليد الفنية

¹ - محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان - دراسات في التشريع الضريبي - د.ط - منشورات جامعة دمشق الحقوقية - سوريا - 2011 - ص 69.

- كما حصل في فرنسا أين تم إلغاء ضرائب التسجيل، إلا أن الإدارة الضريبية رفضت تنفيذ القانون الصادر عام 1923 الذي ألغى هذه الضريبة، لأنه بمجرد إلغاء رسوم التسجيل في فرنسا سيتم الاستغناء عن العديد من موظفي الإدارة الضريبية.

³ - ناصر مراد . فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق . مرجع سابق ذكره . ص 128.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على خلاف التقاليد الإدارية التي تسيطر على طبيعة عمل الإدارة الضريبية، فإن التقاليد الفنية تسيطر على المكلفين بدفع الضريبة، بمعنى آخر تسيطر على نفسية المكلفين بالضريبة.

فالاستمرار في إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة، بصورة تجعل من الصعب إجراء عليها أي تعديل، لما يواجه ذلك من معارضة من قبل المكلفين، وهو ما يعرف لدى علماء المالية بظاهرة التخدير الضريبي. هذا الأخير يعتبر أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة، ذلك من ناحية انخفاض حساسية المكلفين بها بعد أن تعودوا على أدائها، الأمر الذي يحول دون التطبيق الناجح للإصلاحات المنتهجة من قبل السلطات العمومية لمواجهة المستجدات الاقتصادية العالمية أو التصدي لأثارها السلبية، هذه الأخيرة يعتبر الازدواج الضريبي الدولي أهمها لما يترتب من آثار سلبية خطيرة تهدد الاقتصاد الوطني.

على هذا الأساس يتوجب أن تكون الضرائب الجديدة بسيطة، وأن لا تشكل عبئا ثقيلا على المكلف بقصد تجنب ما قد يفرضه من معارضة من قبل المكلفين، أو صعوبة من جانب الإدارة، وأن يتم زيادة معدلاتها أو توسيع وعائها بصورة تدريجية.¹

ومما تقدم نصل إلى نتيجة مفادها أنه كلما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة، كلما أمكن تطبيق النظام الضريبي على درجة عالية من الدقة، فالتكوين الفني لأجهزة الضرائب ينعكس على الصورة الفنية للاستقطاع الضريبي نفسه، لأن العلاقة بين التكوين الفني وصورة الهيكل الضريبي علاقة وثيقة، فكلما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة كلما تعقدت صورة الهيكل الضريبي، وكلما كانت الإدارة الضريبية على صورة منخفضة من الكفاءة كلما كانت صورة الهيكل الضريبي منخفضة وبدائية. وتؤدي التقاليد الفنية والإدارية في النهاية إلى جمود النظام

¹ - Ahmed Sadoudi – La Réforme Fiscale – annale de l'I.E.D.F – Koléa – Algérie – ANEP – 1995 – P 90.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي بحيث تصبح إمكانية تعديل هذا النظام أو تطويره أمراً بالغ الصعوبة، وهذا هو واقعنا الحالي الذي نسعى إلى تطويره باستمرار وذلك عن طريق تطوير الإدارة بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص.

المبحث الثاني: دور الآليات التوفيقية في احتواء آثار الازدواج الضريبي

بالرغم من فعالية الآليات الموضوعية في تشجيع الاستثمار إلا أنها بالمقابل فشلت في مواجهة الازدواج الضريبي، بل وكانت سبباً في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، وبذلك برزت المنازعات الضريبية المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وبقصد تدارك الآثار المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي واحتواءها، عملت الاتفاقيات النموذجية المنبثقة عن لجان متخصصة تابعة لهيئة الأمم المتحدة وهيئات دولية متخصصة أخرى، على وضع حلول إجرائية تهدف في مجملها إلى ضمان التسوية العادلة للنزاع الضريبي بما يشكل ضماناً فعلياً للمستثمر الأجنبي، هذه الضمانة تستند على ما توفره الحلول الإجرائية من توازن قانوني، بين المستثمر المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حين الفصل في النزاع.

حيث سعت هذه الحلول إلى تسوية المنازعة الضريبية الدولية بالطرق الودية بالدرجة الأولى، انطلاقاً من تنظيم إجراءات موحدة بين الدول للتسوية الودية وتحديد آجالها وشروطها (المطلب الأول)، وتطبيق على المنازعات الضريبية ذات العنصر الأجنبي على خلاف منازعات الازدواج الضريبي الداخلي، التي تخضع لإجراءات التسوية الإدارية المنصوص عليها بموجب القوانين الوطنية، بالإضافة إلى طريق التحكيم الذي يجمع المكلف بممثلي الدولتين المتعاقدين، وإن كان هذا الطريق يواجه الكثير من التحفظات

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الفقهية والتشريعية على حد سواء، مما يستدعي البحث في مدى إمكانية اللجوء إلى التحكيم في المسائل الضريبية (المطلب الثاني).

حيث تهدف الحلول الإجرائية إلى تدارك الآثار المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي واحتوائها، بضمان تسوية المنازعة المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي، مما يبعث لدى المستثمر بالطمأنينة ويشجعه لاتخاذ قرار الاستثمار، على خلاف الحلول الموضوعية الوطنية التي نجحت في توفير آليات تساهم في تشجيع الاستثمار، لكنها فشلت في معالجة الظاهرة بل وكانت مسرحاً لنشأة الإشكاليات الضريبية الدولية بذلك عرقلة الاستثمارات الأجنبية.

المطلب الأول: التسوية الودية لمنازعات الازدواج الضريبي الدولي

عملت الاتفاقيات الجبائية الدولية النموذجية على وضع حلول ودية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي، قصد إيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدول مع الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك بالنص على إجراءات إدارية ودية تتم بين الدولتين، كل ذلك قصد إزالة الصعوبات وتبديد الشكوك، كما أنها إجراء من شأنه تمكين السلطات الإدارية في كلتا الدولتين من التشاور قصد تفادي الازدواج الضريبي الدولي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.¹

تعتبر هذه الإجراءات بمثابة ضمانة للممول إذ بمقتضاها يعرض المكلف بالضريبة المنازعة على السلطة المختصة، "كما تجدر الإشارة إلى أن إجراءات التسوية الودية تستقل تماماً عن إجراءات المنازعة والطعون الضريبية التي يتضمنها التشريع الداخلي للدولة المتعاقدة"²، ويمكن للمكلف أن يتقدم بطلب لإتباع إجراءات التسوية الودية في الوقت نفسه الذي يتقدم فيه بالطعن الضريبي وفقاً للتشريع الداخلي، ولكن الإدارة

¹ - رمضان صديق - إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة، ، 2006 - ص 30.

² - المادة 25 من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الدولي - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبية تعمل على وقف الفصل في الطعن الضريبي الداخلي لحين الانتهاء من إجراءات التسوية الودية.¹ ولقد حددت الاتفاقيات الجبائية الدولية النموذجية على غرار اتفاقية الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ضوابط اللجوء إلى تسوية المنازعات الضريبية الدولية بشكل عام (الفرع الأول)، كما حددت إجراءات التسوية الودية ومراحلها (الفرع الثاني) في حيثيات الاتفاقية، هذه القواعد يتم الاستعانة بها بموجب الاتفاقيات الثنائية بين الدول المتعاقدة قصد تسوية المنازعة الضريبية.

الفرع الأول: النزاع الضريبي الدولي وضوابط اللجوء إلى التسوية الودية

نظرا لما يعتري مفهوم المنازعة الضريبية الدولية من إشكالات مرتبطة بالتحديات التي يفرضها مبدأ السيادة الضريبية والصفة الدولية للنزاع، حددت الاتفاقيات النموذجية مفهوم المنازعة الضريبية الدولية (أولا)، كما حددت حالات اللجوء إلى التسوية الودية (ثانيا).

أولا: مفهوم المنازعة الضريبية الدولية

يتضمن النزاع الضريبي مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى، إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو التحصيل وطرقه.²

ويقصد بالمنازعة الضريبية مختلف المشاكل والاختلافات التي تثار بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلف

¹ - إبراهيم عبد العزيز النجار - نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية - مرجع سابق - ص 69.

² - أمزيان عزيز - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - دار الهدى للطباعة والنشر - عين مليلة، الجزائر - 2005 -

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية،¹ وبذلك فإنها تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذلك مختلف الخلافات والنزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي.

بذلك يتضح أنه لقيام المنازعة الضريبية لابد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع ضريبيا، وتتمثل أساسا في وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لكونها صاحبة الاختصاص في تحديد دين الضريبة وتحصيلها، كما يجب أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة، أخيرا أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة القائمة.

وانطلاقا من الطبيعة الدولية التي تتميز بها ظاهرة الازدواج الضريبي، يجدر التعرض إلى مفهوم المنازعة الضريبية الدولية، فإذا كانت المنازعة الضريبية الداخلية كل خلاف يثور بين الإدارة الضريبة والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة وهي أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعة، بذلك فإنه يمكن تعريف المنازعة الضريبية الدولية على أنها "المنازعة التي يتنازع فيها شخص أجنبي ذو صفة مع الإدارة الضريبية حول خلاف ضريبي، يكون المرجع فيه لاتفاقية ضريبية دولية تتيح لدولة هذا الشخص الحق في المعاونة أو المشاركة في الفصل في هذه المنازعة".²

¹ - كوسة فضيل - الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة - دار هومة للطباعة والنشر - الجزائر - 2010 - ص11.

² - Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p58.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ومن هذا المنطلق يتضح لنا وجوب توافر شروط معينة لتكون المنازعة الضريبية ذات طابع دولي، أولاً أن يكون موضوع المنازعة خلاف في تطبيق اتفاقية ضريبية، الاتفاقية الضريبية عقد بين دولتين ذات سيادة تختص بفرض الضريبة أو الإعفاء منها في دولة الإقامة أو دولة المصدر، فالغرض الرئيسي من الاتفاقية هو تجنب الازدواج الضريبي الدولي الذي نعني به خضوع ممول واحد لضريبتين متماثلتين تفرضهما دولتان مختلفتان على نفس الوعاء وخلال ذات السنة الضريبية وينشأ نتيجة الخضوع للسيادة الضريبية لأكثر من دولة واحدة.¹ أما الشرط الثاني فيقتضي أن يكون أحد طرفي المنازعة إدارة ضريبية في أحد الدولتين المتعاقدين، فالمنازعة الضريبية كما بينا سابقاً هي منازعة تكون الإدارة الضريبية طرفاً رئيسياً فيها ومن ثم فلا تعتبر المنازعة دولية تطبق عليها الاتفاقية إذا كانت بين شخص أجنبي مقيم في دولة من دولتي التعاقد،² ولكنه ينازع إدارة ضريبية في دولة ثالثة، كما لا تعد منازعة ضريبية دولية تلك المنازعة التي تقوم بين شخصين أجنبيين ولو كان مقيمين في الدولة إذا كان موضوع النزاع غير ضريبي، كالنزاع بين أجنبيين على ملكية عقار.³

في حين يتمثل الشرط الثالث في ضرورة أن يكون أحد طرفي المنازعة شخصاً أجنبياً، فلا تعد المنازعة دولية إذا كان الخصم فيها ممولاً وطنياً، حيث يكون مرجع النزاع في هذه الحالة هو القوانين الضريبية الداخلية،⁴ مثاله المواطن الجزائري حين ينازع مصلحة الضرائب الجزائرية، كذلك يتوجب أن يكون الشخص الأجنبي ذو صفة، بمعنى أنه الشخص الذي تعنيه الاتفاقية، ويستوي في ذلك أن يكون شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً

¹ - رمضان صديق - مرجع سابق - ص 37

² - عبد الباسط وفا - فض المنازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري - دار النهضة العربية القاهرة - 2001 - ص 153.

³ - إبراهيم عبد العزيز النجار - نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية - د.ط. - الدار الجامعية - الاسكندرية -

2008 - ص 63، 64.

⁴ - رمضان صديق - مرجع السابق - ص 29.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى ويزاول نشاطا، أو يحقق دخلا أو إيرادا في الدولة المتعاقدة محل النزاع.

بذلك لا يكفي أن يكون الشخص أجنبيا حتى يقال أن المنازعة الضريبية دولية، إذ قد يكون هذا الشخص ينتمي إلى دولة لم تبرم معها الدولة اتفاقية ضريبية، ومن ثم يسري بشأنه ما يسري على المواطنين أي يعامل معاملة المواطن، كما يجب أن يكون الشخص الأجنبي ذا صفة في رفع المنازعة بمعنى ينبغي تحقق المصلحة في رفع المنازعة، كأن يتضرر شخصا من ممارسات الإدارة الضريبية وتفسيرها للاتفاقية على نحو يخضعه للضريبة على خلاف ما تقرره الاتفاقية.

ثانيا: حالات اللجوء إلى التسوية الودية في المنازعات الضريبية

منحت الاتفاقيات الجبائية النموذجية للمكلف حق اللجوء إلى التسوية الودية، شرط أن يعرض قضيته على السلطات المختصة في الدولة التي يكون مقيما فيها، هذا الأخير يعتبر شرط له نطاق عام بصرف النظر عما إذا كانت الضريبة موضع الاعتراض قد فرضت في تلك الدولة أو في الدولة الأخرى (دولة الجنسية)، وبصرف النظر عما إذا كان قد نجم عنها (دولة الإقامة) الازدواج الضريبي الدولي أم لا، وفي حالة قيام المكلف بنقل مكان إقامته إلى الدولة المتعاقدة الأخرى عقب اتخاذ الإجراء أو فرض الضريبة فإن من المتعين عليه مع ذلك أن يقدم اعتراضه إلى السلطات المختصة في الدولة التي كان مقيما.

أي أن اللجوء إلى التسوية الودية محدد حصرا في دولة الإقامة باستثناء حالة وحيدة، وهي الحالة التي تمنح للمكلف حق اللجوء إلى اجراءات التسوية الودية في دولة الجنسية، وهي حالة الشخص الحامل لجنسية إحدى الدولتين والمقيم في الدولة الأخرى الذي يتظلم من أنه تعرض في الدولة الأخرى لإجراء أو ضريبة تمييزية، الحالة التي

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

يسمح له فيها على سبيل الاستثناء من القاعدة العامة المذكورة أعلاه،¹ بتقديم اعتراضه إلى السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها طبقاً للفقرة 1 من المادة 24 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وفي كل الحالات فإن اللجوء إلى التسوية الودية لا يفقد المكلف حقه في اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة.

كما حددت الاتفاقيات الجبائية النموذجية حالات معينة بتوفرها يمكن اللجوء إلى التسوية الودية أو ما تعرف بإجراءات التراضي،² حيث تعرضت الاتفاقية النموذجية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي الدولي إلى هذه الحالات:

1- إذا اعتبر المكلف بالضريبة أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما ترتب أو سترتب عليه ضريبة تتنافى مع أحكام الاتفاقية، في هذه الحالة يجوز له بصرف النظر عن وسائل الانتصاف المقررة بموجب القانون المحلي لهاتين الدولتين، أن يعرض قضيته على السلطة المختصة لإحدى الدولتين المتعاقدين في الأجل المحدد بموجب الاتفاقية طبقاً للفقرة 16 من المادة 24 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية المنصوص عليها سابقاً.³

2- حالة فرض ضرائب لا تنسجم مع الاتفاقية وهي الحالة التي يكون فيها تعارض بين الضريبة والاتفاقية، هذا التعارض ناشئ عن خطأ في تطبيق الاتفاقية في إحدى الدولتين أو كليهما، فإن الفقرة الأولى من نفس المادة السابقة تتيح للمكلفين المعنيين إمكانية اللجوء إلى الوسيلة المسماة بإجراءات التراضي، بغرض حسم النزاع بطرق ودية

¹ - شريف مصباح أبو كرش - إدارة المنازعات الضريبية الدولية في ربط وتحصيل الضريبة - ط1 - دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان - 2004 - ص 31

² - رمضان الصديق - المرجع السابق - ص 32، 33.

³ - Guy Gest et Gilbert Texier - Référence - p71.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

عن طريق الاتفاق بين السلطات المختصة للدولتين، دون حرمانهم من وسائل الانتصاف القانونية الأخرى .

3- بذلك يجوز للمكلف اللجوء إلى إجراءات التراضي البسيط في حالة فرض الضريبة أو سوف تفرض على المكلف دون مراعاة لأحكام الاتفاقية، فإذا ما جرى فرض الضريبة بشكل يتعارض مع الاتفاقية والقانون المحلي معا فإن هذه الحالة تكون قابلة لتطبيق إجراءات التراضي عليها بمقدار صلتها بالاتفاقية مالم تكن هناك صلة وصل بين قواعد الاتفاقية وقواعد القانون المحلي التي أسيء تطبيقها.¹

4- كما تطبق إجراءات التراضي أيضا في حالة عدم وجود ازدواج ضريبي يناقض أحكام الاتفاقية، ذلك إذا كانت الضريبة محل النزاع تنطوي على انتهاك مباشر لقاعدة واردة في الاتفاقية،² وهذا ما يكون عليه الحال في حالة قيام إحدى الدولتين بفرض ضريبة على فئة معينة من الدخل منحت الاتفاقية بشأنها حقا حصريا في فرض الضريبة للدولة الأخرى حتى ولو كانت هذه الدولة عاجزة عن تحصيل الضريبة المذكورة بسبب ثغرة في قوانينها المحلية،³ بالإضافة إلى الحالات التي تتعلق بالأشخاص الذين يكونون مواطنين في واحدة من الدولتين المتعاقدتين غير أنهم مقيمين في الدولة الأخرى، وتفرض عليهم هذه الدولة الأخرى معاملة ضريبية تمييزية بمفهوم أحكام الفقرة الأولى من المادة 24.

لقد سعت الاتفاقية النموذجية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية إلى وضع حلول جذرية ودية من شأنها تسوية منازعات الضرائب الدولية بصفة عامة كالتهرب الضريبي الدولي والمنافسة الضريبية الدولية المضرة إلى غير ذلك

¹ -Article 25 du modèle du convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et le fortune – op.cit. – p40.

² - شريف مصباح أبو كرش - مرجع سابق - ص 71، 72.

³ - محمد صديق - مرجع سابق - ص 35.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

من المشاكل الضريبية الدولية،¹ وإلى تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي بصفة خاصة، باعتبار هذا الأخير يضر مباشرة بمصلحة المكلف بالضريبة مما قد يدفعه إلى تجنب الاستثمار الأجنبي في الدول التي تعاني من هذه الظاهرة، مما قد يؤثر سلبا على اقتصاديات هذه الدول نظرا للدور الهام الذي يلعبه الاستثمار الأجنبي من توفير للعملة الصعبة، وتغطية للقطاعات التي تعجز الدولة عن تحقيق التنمية فيها..... إلى سوى ذلك.

إلا أن هذه الاتفاقية لم تدع المجال مفتوحا أمام المكلفين، بل عملت على تحديد حالات الطعون الودية قصد تجنب التهرب الضريبي الدولي، فقد يلجأ المكلف بالضريبة عمدا إلى إجراءات التراضي قصد عرقلة إجراءات تحصيل الضريبة المفروضة عليه، مع علمه بمشروعية إجراءات فرض وتحصيل الضريبة،² أي أن الهدف الذي يرمي إليه هو المماثلة في دفع الضريبة المستحقة قصد التهرب من دفعها مما قد يشكل خطرا على ميزانية الدولة، لفقدانها مصدر سيادي هام من مواردها والتي تعتمد عليه بقدر كبير في تمويل نفقاتها العمومية.

الفرع الثاني: إجراءات التسوية الودية لمنازعات الازدواج الضريبي الدولي

تستقل إجراءات التسوية الودية تماما عن إجراءات الطعون الضريبية أو القضائية التي يتضمنها التشريع المحلي للدولة المتعاقدة، حيث يمكن للمكلف بالضريبة وفقا للاتفاقية النموذجية تقديم الطلب المتعلق بالتسوية الودية في الوقت نفسه الذي تقدم فيه بمطالبة أو طعن ضريبي وفقا للتشريع المحلي للدولة، بل أن الاتفاقية النموذجية نصت بموجب المادة 24 السابقة الذكر على إمكانية الشروع في إجراءات التراضي حتى ولو أقام المكلف بالضريبة دعوى قضائية بموجب القانون المحلي للدولة،³ أي إمكانية

¹ - إبراهيم عبد العزيز النجار - مرجع سابق - ص 69.

² - شريف مصباح أبو كرش - مرجع سابق - ص 74.

³ - Abderrahmane Raouya . Relations fiscales internationales . L' Algerie et les conventions fiscales . internationales, bulletin des services fiscaux n°20, Alger - print, juin 2000 . p61.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

استمرار إجراءات التراضي حتى ولو كانت الدعوى القضائية قيد النظر فيها، فلا ينبغي على السلطات المختصة في دولة الإقامة أن تنتظر نتيجة الدعوى وإنما بإمكانها البت في الطلب أو التظلم المقدم من المكلف إذا كانت القضية تنطبق عليها إجراءات التراضي، بل ذهبت إلى أبعد من ذلك بنصها على إمكانية عرض المكلف لطلب إجراءات التراضي أو مواصلته حتى وإن بتت المحكمة في الدعوى نهائياً، إلا أن ذلك لا يعد ملزماً للدول فيمكن للإدارة الضريبية أن تعمل على وقف الفصل في الطعن الضريبي لحين الانتهاء من إجراءات التسوية الودية، أو فقدان المكلف بالضريبة لحقه في التسوية الودية في حالة الفصل في الطعن الضريبي من قبل المحكمة.¹ وتمر إجراءات التسوية الودية بمرحلتين أساسيتين تبدأ بتقديم الطعن وصولاً إلى الفصل وتبليغ المكلف بالقرار.

أولاً: تقديم طلب التسوية الودية أو التظلم الإداري

أوصت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في حيثيات الاتفاقية النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي بعض التوصيات فيما يتعلق بإجراءات التراضي يمكن حصرها في ضرورة الاستغناء عن كل الإجراءات الشكلية التي لا لزوم لها، أي أن تظل الإجراءات الشكلية المتبعة في تحريك وتنفيذ إجراءات التراضي عند الحد الأدنى مع الاستغناء عن الإجراءات الشكلية غير الضرورية، كما ينبغي أن تقوم السلطات المختصة عند الاقتضاء، بصياغة وتعميم القواعد والمبادئ التوجيهية والإجراءات الداخلية باستخدام إجراءات التراضي، بالإضافة إلى أهمية تسوية كل حالة من حالات التراضي على أساس الوقائع الموضوعية لكل حالة على حدة لا بالإحالة إلى أي مجموعة نتائج أو أحكام ناجمة عن حالات أخرى.²

إن التظلم الضريبي مفيد للمكلف بالضريبة حتى في حالة علمه المسبق بأن الإدارة سوف ترفض شكواه، أو علمه بقرار أو رد الإدارة مسبقاً بإعلامه شفويًا مثلاً، أو لكونه

¹ - محمد صديق - مرجع سابق - ص 79،80.

² - Abderrahmane Raouya - Référence - p 63

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة وتم وفضها،¹ الأمر الذي أكده مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 30 أكتوبر 1974.² حيث يجب تقديم شكاية بسيطة المكلف طريقا صعبا سيضيع من خلاله الكثير من الجهد والمال، كما يسمح طلب التسوية الودية بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف الأمر الذي من شأنه إيجاد حل للنزاع بين الطرفين في مرحلته الأولى.

حيث تبدأ بتقديم المكلف لاعتراضاته في الدولة التي يقيم فيها كقاعدة عامة واستثناء دولة الجنسية، فإذا ما اعتبر المكلف بالضريبة أن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما ترتب أو سترتب عليه ضريبة تتنافى وأحكام الاتفاقية، يتعين عليه تقديم اعتراض في أجل مدته ثلاث (سنوات كحد أدنى)، من تاريخ أول إشعار بالإجراء الذي ترتب عليه الضريبة المنافية للاتفاقية، طبقا للفقرة الثانية من المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية،³ لكن يمكن للدول المتعاقدة أن تتفق في اتفاقياتها الثنائية على فترة أطول لمصالح المكلفين بالاستناد مثلا إلى الآجال المنصوص عليها في قوانينها الداخلية، كما يمكنها أيضا الاتفاق على أن قوانينها المحلية ذات الصلة تطبق تلقائيا على مثل هذه الاعتراضات إذا رأت أن نتيجة ذلك أكثر مراعاة لمصالح المكلفين المعنيين، إما لكونها تتيح لهم مهلة زمنية أطول لتقديم اعتراضاتهم أو لأنها لا تحدد أي مهلة زمنية لهذا الغرض، مؤكدة في هذا الصدد على أن المدة الزمنية لا تبدأ إلا من تاريخ الإشعار بالإجراء الفردي الذي تترتب عليه الضريبة، بمعنى آخر يتم احتساب المهلة وفقا للتفسير الأكثر مراعاة لمصالح المكلف،

¹ - مسعود شيهوب - مرجع سابق - ص 313.

² - Jean Lamarque . contentieux fiscal . répertoire du contentieux administratif . mise a 'jour 95 . Dalloz . paris . p03

³ - Article(25)du modèle de convention fiscale de l'OCDE - concernant le revenu et le fortune, op.cit. - p 40

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كأن تبدأ المهلة من تاريخ فرض الضريبة نفسها الذي يثبت بتاريخ الإشعار بالتقدير الضريبي او من تاريخ أي وسيلة أخرى لجمع أو تحصيل هذه الضريبة.¹

وفي حالة تحصيل الضريبة بالخصم من المصدر تبدأ المهلة الزمنية من تاريخ دفع الدخل، ولكن إذا أثبت المكلف بأنه لم يتم إشعاره بهذا الخصم إلا في تاريخ متأخرة فإن المدة الزمنية تبدأ من تاريخ ذلك الإشعار المتأخر، فضلا عن ذلك، إذا كانت الضريبة المخالفة لأحكام الاتفاقية قد فرضت على أساس قرارات أو إجراءات اتخذت في الدولتين المتعاقبتين معا، فإن المهلة الزمنية لا تبدأ إلا من تاريخ الإشعار الأول بأخر قرار أو إجراء طبقا للمادة 18 من الاتفاقية النموذجية.

ثانيا: الفصل في طلب التسوية الودية

إذا ما تبين للسلطات المختصة التي رفع إليها المكلف شكواه المتعلقة بالتسوية الودية، بأن هذه الشكوى مبررة ومستوفية لجميع الشروط الشكلية وارتأت أن الضريبة موضع الشكوى تعود كليا أو جزئيا إلى إجراء تم اتخاذه في الدولة التي يقيم فيها المكلف، فإنه يتعين عليها أن تلبى طلب المتظلم بأسرع ما يمكن، حيث يمكنها القيام بإجراء التسويات الضرورية اللازمة دون اللجوء إلى إجراءات التراضي كالسماح مثلا باتخاذ تدابير الإعفاء إذا ما تبين أن لها ما يبررها في النصوص القانونية الوطنية أو الاتفاقية، خلاف ذلك فإنه سيكون لزاما على السلطات المختصة التي رفع إليها المكلف بالضريبة شكواه بل لزاما عليها أن تشرع في إجراءات التراضي اللازمة.²

حيث ينبغي عليها بداية أن تثبت فيما إذا كانت القضية تنطبق عليها إجراءات التراضي، وإذا كان الحال كذلك فإن عليها أن تحدد ما إذا كانت هي نفسها تستطيع التوصل إلى حل مرضي لكلا الطرفين دون اللجوء إلى السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى بالتالي الفصل في الطلب دون الخوض في إجراءات التراضي، أو

¹ - Abderrahmane Raouya - Référence. p 68

² - طاهيري حسين - المنازعات الضريبية - مرجع سابق - ص 82.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

اللجوء إلى التعاون مع السلطات المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى للفصل في طلب التسوية الودية، بالتالي لا يجوز لها ان ترفض دون سبب وجيه طلب المكلف الرامي إلى تحريك إجراءات التراضي طبقا للمادة 23 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.¹

حيث تعمل السلطات المختصة في كلا الدولتين المتعاقدين للوصول إلى اتفاق لتسوية المنازعة، في هذا الصدد، عادة ما تنص الاتفاقيات على تشكيل لجان مشتركة تضم ممثلين عن السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين تاركة أمر تحديد عدد أعضاء اللجنة ونظامها الداخلي للسلطات المختصة بالدول المتعاقدة،² وقد أخذت بهذا الاتجاه معظم الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي، حيث نصت على إجراءات الاتفاق المشترك كوسيلة لحل المنازعات المتعلقة بتطبيق هذه الاتفاقيات لتتيح هذه الإجراءات المجال للمناقشة حول المنازعة بين السلطتين المختصتين بتطبيق الاتفاقية. وعلى هذا فهذه الطريقة تهدف إلى توفير آلية خاصة لحل المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الدولية ولإتاحة الفرصة للدولتين المتعاقدين للوصول إلى تفسير مقبول أو طريقة لتطبيق الاتفاقية.

وتعقد اللجان المشتركة اجتماعات سنوية، ويمكن لها استدعاء الممول لتقديم أية بيانات أو معلومات تكميلية و الاتفاق الذي يتم التوصل إليه يتم إثباته في محضر اجتماع اللجنة المشتركة، كما دعت الاتفاقية النموذجية السلطات المختصة عند سعيها إلى إجراءات التراضي أن تبدأ أولا وبطبيعة الحال بتحديد موقفها على ضوء قواعد

¹- Yazid ADDA - Référence - p87.

²- بوقرة إيمان - مرجع سابق - 138.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وأحكام قوانينها الضريبية الداخلية وأحكام الاتفاقية الملزمة لها بقدر ما هي ملزمة للمكلف، على أن تولي عناية كبيرة لعنصر الإنصاف الهادف إلى إرضاء المكلف.¹

كما اتخذت الاتفاقية بموجب المادة التاسعة منها جملة من التوصيات للسلطات الضريبية المختصة في إطار قيامها بإجراءات التراضي تساعدها على تفادي الصعوبات التي قد تعترض عملها، هذا من جهة. من جهة ثانية هذه التوصيات تشكل في طياتها ضمانات للمكلف بالضريبة، من تلك التوصيات:²

- ينبغي أن تقوم السلطات الضريبية بإخطار المكلفين بأسرع ما يمكن بعزمها على القيام بإجراءات التراضي بواسطة إشعار رسمي موصى به، مع ضرورة منحه آجال معقولة قصد تحضير دفاعه من أدلة وإثباتات، مع الحفاظ على حقه في تقديم إفادات خطية أو شفهية سواء بصورة شخصية أو عن طريق ممثل أو الاستعانة بمحام

- يتعين على السلطات المختصة أن تتواصل فيما بينها بشأن الفصل في إجراءات التراضي بأكثر الطرق مرونة وأسرعها، سواء بالكتابة أو بالهاتف أو بالاتصال الشخصي أو في لقاءات مباشرة أو أي سبل أخرى مناسبة، كما ينبغي عليها أن تسعى إلى تطوير أنجع الطرق لحل المشكلات ذات الصلة، مع ضرورة تفعيل أحكام المادة 26 المتعلقة بتبادل المعلومات الجبائية لمساعدة السلطة المختصة في الحصول على معلومات بشأن الحقائق الواقعية التي يمكن على أساسها اتخاذ القرار.

- يتعين أن تستند المناقشات الرامية للفصل في إجراءات التراضي على مبدأ المعاملة المستقلة، مع توفير المرونة اللازمة لتسيير عمليتي التشاور والاتفاق بدل عرقلتهما بشروط إجرائية وآليات معقدة، حتى لا يشكل ذلك صعوبة على المكلف ويسهل عليه التعرف على حقوقه وواجباته الأساسية، مما قد يساعده على الاقتناع بقرار اللجنة المشتركة.

¹ - طاهري حسين - مرجع سابق - ص 85

² - Article(09)du modèle de convention fiscale de l'OCDE - concernant le revenu et le fortune, op.cit. - p 13.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وإن مكن الباحث من إبداء رأيه فلقد سعت المنظمة الدولية للتعاون والتنمية الاقتصادية مع غيرها من المنظمات الدولية على غرار منظمة الأمم المتحدة من خلال اتفاقياتها النموذجية، إلى وضع إطار قانوني من شأنها المساهمة في تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي وديا، حيث عملت على اقتراح أسس وضوابط من أجل ضمان الخروج بتسوية ودية ترضي السلطات الضريبية والمكلف بالضريبة.

حيث يستقل إجراء التسوية الودية تماما عن إجراءات المنازعة الضريبية والطعون الضريبية التي يتضمنها القانون الضريبي الداخلي للدولة المتعاقدة، ويمكن للمكلف بالضريبة أن يتقدم بطلب لإتباع إجراءات التسوية الودية في الوقت نفسه الذي يتقدم بالطعن الضريبي لحين الانتهاء من إجراءات التسوية الودية، الأمر الذي يمنح المستثمر الأجنبي المكلف بالضريبة طريق آخر لتسوية المنازعة الضريبية ما قد يساهم في تشجيعه لاتخاذ قرار الاستثمار، وإن كنا نرى في هذا الصدد أنه كان من الضروري ألا يقبل أصلا طلب الطعن الضريبي المرفوع وفقا للقانون الضريبي ما دام أن المكلف لجأ إلى طريق التسوية الودية، فالممول من حقه أن يختار إحدى الطريقتين لا أن يتقدم بتظلم أمام الإدارة الضريبية وفي نفس الوقت يقدم طلب تسوية ودية إلى السلطة المختصة سواء في دولة الإقامة أو في الدولة التي يتمتع بجنسيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه المسألة قد تشكل تمييزا بين المستثمر الأجنبي والمستثمر الوطني الأمر الذي يتنافى ومبدأ العدالة الضريبية.

إلا أن كل ذلك لا ينفى أهمية أثر طريق التسوية الودية في تسوية المنازعات الضريبية الدولية، فبتحليل إجراءات التسوية الودية يتضح أنها طريق يمنح للمكلف حق تقديم طلب للإدارة الضريبية المختصة قصد إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه والمشكلة لحالة الازدواج الضريبي الدولي مثلا، مما يتيح المجال لإعادة مراجعة أسس تحديد الوعاء الضريبي، ولعل الأمر الذي قد يعزز من فرصة تسوية المنازعة الضريبية وديا على فرصة الطعن الضريبي الداخلي، هو ما أوصت به الاتفاقيات الضريبية

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

النموذجية والثنائية، ويتعلق الأمر بضرورة التعاون والتبادل الضريبي للمعلومات بين الإدارات الضريبية المعنية بما يضمن توفر جميع المعلومات الجبائية المتعلقة بالمكلف بالضريبة ويسهل من عملية تحديد الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة، مما يشكل ضماناً حقيقية للمستثمر الأجنبي في تسوية عادلة للنزاع الضريبي.

المطلب الثاني: التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي

يعتبر التحكيم نظام رضائي قضائي حسب الرأي الراجح في الفقه، لا خلاف على مشروعية الاستفادة منه في تسوية المنازعات، حيث ارتقت مكانة التحكيم بين الآليات القانونية لتسوية مختلف المنازعات سواء في نطاق القانون الخاص أو في نطاق القانون العام، ففي إطار منازعات القانون الخاص نجد أن التحكيم قد أصبحت له مكانة معتبرة بين الآليات القانونية لتسوية المنازعات، سواء على مستوى العلاقات الاقتصادية العابرة للحدود والتي تتزايد يوماً بعد يوم بفضل التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصال المختلفة وتقنيات العولمة، مما أدى إلى تعرض الكثير من المنظمات الدولية لهذا النظام وإقراره، أو على مستوى العلاقات الخاصة الوطنية، حيث تهتم القوانين الوطنية بتنظيمها في مجالات عديدة تجعلنا نستطيع أن نقرر أن جواز التحكيم في هذه المنازعات يعتبر الأصل، مادامت تتصل بموضوعات يجوز التصالح فيها. وفي إطار القانون العام، نجد أن دور التحكيم قد تعاظم تماماً في تسويتها لدرجة أنه اخترق مجال منازعات العقود الإدارية في فرنسا ومصر والجزائر وغيرها، رغم ما تتسم به هذه المنازعات من أهمية للدولة وسلطاتها العامة، ورغم ما تتمتع به السلطات العامة من صلاحيات استثنائية، وبالرغم من كل ذلك تم القبول بالتحكيم في هذه المنازعات بالتالي نزول السلطات العامة عن هذه الصلاحيات الاستثنائية، وقبولها المساواة بالأطراف الأخرى في تلك العقود.

وفي ضوء تزايد أهمية التحكيم على هذا النحو برزت أهمية الاستعانة به في مجال المنازعات الضريبية الدولية، إلا أن ذلك لم يكن بالأمر الهين والبسيط للدول على خلاف

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

التحكيم في المجالات الأخرى، ذلك لارتبط الضريبة أصلاً بمبدأ سيادة الدولة بذلك طرح مسألة مشروعية وملائمة التحكيم في هذا المجال؟ الإشكال الذي سنحاول التعمق فيه من خلال هذا المطلب بالتعرض بداية إلى امكانية التحكيم في المادة الضريبية (الفرع الأول)، وصولاً إلى الاعتراف بملائمة التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: امكانية التحكيم في منازعات المادة الضريبية

إن الخوض في مدى امكانية التحكيم في المنازعات ذات الطابع الضريبي يستلزم منا الخوض في مدى قابلية المادة الضريبية للتحكيم، حيث اختلف الفقهاء في مدى امكانية التحكيم في مادة المنازعات الضريبية بصفة عامة والدولية منها بصفة خاصة، بين معارض ومؤيد لمشروعية وملائمة التحكيم في هذا المجال ولكل منهما حجج وأدلة.

أولاً: الاتجاه المعارض للتحكيم في المجال الضريبي

يتفق الكثير من الفقه ومعهم بعض التشريعات المقارنة على عدم جواز التحكيم في المادة الضريبية، انطلاقاً من عدم جواز الصلح إلا في المسائل المالية التي يملك أصحابها حق التنازل عليها ولا شك أن الضرائب العامة تخرج عن هذه المسائل، فهي حق للدولة ولا يملك أحد حق التنازل عنها،¹ حيث يستند رأي أصحاب هذا الاتجاه على الموازنة بين التحكيم والصلح ويعتبرهما إجراء قانونياً واحداً لاتفاقهما في الهدف والاجراءات والمضمون،² ومادام لا يجوز الصلح في غير المسائل المالية التي يملك أصحابها حق التنازل عنها والتي لا تعتبر الضريبة منها، فلا يجوز التحكيم في المنازعات المتعلقة بالضريبة.

¹ - عبد الحكيم الشواربي - التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة - دار الوفا للطباعة والنشر - ط01 - الأردن - 2006 - ص 25.

² Nasser Zein Alabedin _ La Double Imposition International & L'intervention Des Organisation Internationales Pour y remédier _ 3 édition . Ed Economico . paris . 2011 _p97.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كما يرى أصحاب هذا الاتجاه أن القانون الضريبي من القوانين العامة، وقواعده قواعد آمرة لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها،¹ حيث يقرون أن العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة هي علاقة تنظيمية، أساسها حكم القانون. في حين يعد الاتفاق على التحكيم بمثابة عقد يتم باتفاق الطرفين ويعتبر هذا العقد مصدرا لسلطان إرادتهم.² كما أن فرض الدولة للضريبة يعد أحد المظاهر الأساسية التي تبرز فيها الدولة كسلطة ذات سيادة، ومن ثم يكون عقد الاتفاق على التحكيم بمثابة تنازل من الدولة عن سيادتها ومساواتها بالأفراد، بالرغم من أن الدين الضريبي ليس كديون الأفراد. كما ينطلق أصحاب هذا الاتجاه من مسلمة عدم جواز الاتفاق على تعديل سعر الضريبة، لأنه لا يمكن تعديل الضريبة إلا بقانون، كما لا يجوز التخلي عن الواقعة المنشئة للضريبة كما حددها القانون إذ أنه لا يمكن إنشاء الضريبة بغير القانون، كما هو الشأن فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بتحديد نطاق الضريبة أي جزء وموضوع الضريبة الذي تفرض عليه الضريبة من المادة المختارة،³ وفي كل الأحوال لا يجوز أن تكون هذه المسائل محلا لاتفاق بين الإدارة الضريبية والغير لأن القواعد العامة للضريبة مرتبطة بمبادئ أساسية هي: العدالة، المساواة، والملائمة واليقين، والاقتصاد في نفقات التحصيل، هذه المبادئ هي مبادئ دستورية في أغلب الدساتير بذلك يشكل التحكيم في هذا المجال مساسا حقيقيا لمبدأ سيادة الدولة في فرض وتحصيل الضرائب.⁴

ثانيا: الاتجاه المؤيد للتحكيم في المجال الضريبي

لقد بنى أصحاب الاتجاه السابق موقفهم الرافض للتحكيم في المنازعات الضريبية خاصة الدولية منها من خلال الخطورة التي يشكلها تطبيق التحكيم على دين الضريبة

¹ - إبراهيم أحمد النجار - التحكيم في المجال الضريبي - المؤتمر العلمي الثاني "القانون والاستثمار" - المنعقد بتاريخ 29 و30 أبريل 2015 - كلية الحقوق بجامعة طنطا - مصر - ص 6.

² - عبد الحكيم عطا إبراهيم - التحكيم والمنازعة الضريبية - مجلة التشريع المالي والضريبي - العدد 77 - فيفري 2001 - ص 173.

³ - عبد الحكيم الشواربي - مرجع سابق - ص 26.

⁴ - إبراهيم أحمد النجار - مرجع سابق - ص 28

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

نفسه، حيث يرون أن حكم التحكيم قد يمنع تحصيل دين الضريبة المفروضة بذلك المساس بمبدأ سيادة الدولة في فرض وتحصيل الضريبة، الأمر الذي ركز عليه أصحاب الاتجاه المؤيد لفكرة التحكيم في المنازعات الضريبية، حيث ينطلق أصحاب هذا الاتجاه من مدى كفاية ضمانات التحكيم لحماية دين الضريبة.

حيث يرى أصحاب هذا الاتجاه أن تطبيق حكم التحكيم في منازعات الضرائب لا يعني استبعاد قانون الضريبة، أو حتى إمكانية الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين على خلاف أحكامه، فحكم التحكيم لا يعدو أن يكون إلا نظاما إجرائيا يمكن للمتنازعين اللجوء إليه اختيارا مع اطمئنانهم في نفس الوقت إلى تطبيق القواعد القانونية ذات الصلة بمعرفة هيئة التحكيم، وتوافر الآليات التي تجبر هذه الهيئة على تطبيق القانون الضريبي على نحو صحيح على المنازعات الضريبية.¹

كما يرون أن نظام التحكيم يضمن تكافؤ مراكز المتنازعين، حيث يعامل طرفا التحكيم على قدم المساواة مع التزام هيئة التحكيم بمنحها فرصة متكافئة وكاملة لعرض النزاع، كما أن نظام التحكيم يقوم على التخصص ودراية المحكم بجميع النواحي الفنية التي تتصل بالنزاع ومن ثم لا يحتاج إلى خبير لمساعدته على أداء مهمته التحكيمية بذلك تقليص إجراءات الفصل في النزاع،² فلا شك في أن نظام التحكيم يتميز عن القضاء بحسمه السريع والناجز للمنازعات، الأمر الذي يجعل من الملائم الاستفادة به في المجال الضريبي نظرا للطبيعة الخاصة لدين الضريبة نفسه.

ويبرر أصحاب هذا الاتجاه موقفهم من خلال الاجراءات التي يمر عليها إجراء التحكيم، والتي تبدأ من تعيين كل دولة متعاقدة بتعين عضو في لجنة التحكيم، ويقوم العضوان المختاران بالاتفاق بينهما باختيار شخص من دولة أخرى يعين رئيسا للجنة

1- [Arno Gildemeister](http://www.theses.fr/2011PEST0056) : <http://www.theses.fr/2011PEST0056>

²- ابراهيم أحمد النجار - المرجع السابق - ص 30، 31.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على أن لا تتعدى مدة اختيار الأعضاء ثلاثة أشهر،¹ أين تستعين لجنة التحكيم بأحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الدولتين، وتتخذ قرارها بأغلبية الأصوات، الأمر الذي يمثل ضماناً حقيقياً لدين الضريبة حسب وجهة نظرهم.

الفرع الثاني: الاعتراف الدولي بملائمة التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي
إن ظهور فكرة التحكيم في المادة الضريبية مرتبطة بظهور الازدواج الضريبي الدولي، أي أن الازدواج الضريبي الدولي قد يكون السبب الأول لظهور الدعوة إلى إقرار نظام التحكيم في المنازعة الضريبية من قبل المنظمات والهيئات الدولية، بعد بروز الحاجة إلى التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي (أولاً)، ليعرف بعد ذلك تطبيقات فعلية في منازعات الازدواج الضريبي الدولي في ظل غموض رؤية المشرع الجزائري حول تبنيه أو رفضه لنظام التحكيم في المسائل الضريبية، فمن جهة تمت المصادقة على العديد من الاتفاقيات الضريبية التي تتضمن التحكيم الضريبي كطريق لتسوية المنازعة الضريبية الدولية، وغياب نصوص تشريعية تحدد إجراءاته أو إمكانية الاستعانة به من عدمها (ثانياً).

أولاً: بروز الحاجة إلى التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي

بعد تطبيق اتفاقات منظمة التجارة العالمية ومن قبلها الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة، فتح الطريق أمام رؤوس الأموال الطموحة للاستثمار عبر الدول، وأصبحت هناك إمكانية كبيرة لنشوء الازدواج الضريبي الدولي نظراً لتمسك الدول الجاذبة للاستثمارات بمبدأ الإقليمية عند فرض الضريبة، في ظل اعتماد الدول المتقدمة في الغالب والتي ينتمي إليها المستثمرون في قوانينها الضريبية على مبدأ التبعية السياسية لتحصل على الضريبة من مواطنيها أينما حلوا،² وظلت الدول المستقطبة للاستثمار

¹ - Bruno Gouthière . les impôts dans les affaires internationales : trente études pratique . édition Francis Lefebvre . 6 eme édition . paris . 2004 . p 963.

² - صلاح الدين محمود مصيلحي - تحكيمية النزاع، دراسة في تكييف مسألة التحكيمية ومعاييرها والقانون الواجب التطبيق - دار النهضة العربية - القاهرة - 2005 - ص 453.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الأجنبي غير مكترثة بمشكلة الازدواج الضريبي الدولي لقناعتها بأن السبب فيه يعود إلى الدول المتقدمة التي ارتضت إلى تطبيق قوانينها الضريبية خارج نطاقها الإقليمي هذا من جهة، ومن جهة ثانية لقناعتها بأن المستثمر الأجنبي يحصل على قيمة صافية من الأرباح في أراضيها تربو على ما يحصل عليه في دولته مما يعوضه على الازدواج الضريبي الدولي.¹

لكن هذا التوجه سرعان ما تغير بعد بروز أهمية الاستثمار الأجنبي من خلال علاجه للكثير من المشكلات، سواء على المستوى الاقتصادي بخلق فرص للتنمية أو على المستوى الاجتماعي بمساهمته في علاج مشكلة البطالة. فبدأت تتنافس على استقطاب الاستثمارات الأجنبية، باللجوء إلى عقد الاتفاقيات الدولية الجماعية والثنائية التي فاق عددها الألف اتفاقية من أجل تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي،² أين تم الاعتماد فيها على استراتيجية الاتفاق المشترك لتسوية هذه المنازعة.

ورغم أهمية هذه الوسيلة في تسوية الازدواج الضريبي الدولي إلا أنها عرفت جملة من الانتقادات، ذلك لأنها لا تساعد على تسوية كل منازعات الازدواج الضريبي الدولي بل تقتصر على حالات فقط، كما أن الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطه قد تعتمد إلى عدم إجابته على طلبه دون أن تكون هناك ضمانات يتمتع بها افي مواجهتها، فضلا عن عدم التزامها بتسوية النزاع خلال فترة محددة أو طبقا لإجراءات طويلة مما قد يطيل أمد النزاع أمامها،³ كما أن السلطات الضريبية عند اجتماعها لتنفيذ إجراءات التراضي لا تلتزم بإجراءات محددة الأمر الذي قد يصعب من إمكانية التوصل إلى اتفاق مرضي لكلا الطرفين إضافة إلى إطالة أمد النزاع..... إلى ما سوى ذلك.

¹ - رمضان صديق - تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي - دار النهضة العربية - القاهرة - 2007 - ص 08.

² - Mario Zuger . Arbitration under Tax Treaties , Improving Legal . Protection in International Tax Law. [Edhttp://www.ibfd.org/product_att.html](http://www.ibfd.org/product_att.html)

³ - صلاح الدين محمود مصيلحي - مرجع سابق - ص 454.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ومن هنا برزت الحاجة إلى اللجوء للتحكيم لتسوية المنازعات الضريبية، والمطالبة بإنشاء معهد دولي للتحكيم الإجباري في المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، يحال إليه النزاع حال فشل الإدارات الضريبية في الدولتين المعنيتين من خلال إجراءات التراضي السابقة الإشارة إليها، واقتراح تبعيته إلى منظمة الأمم المتحدة حتى تكون إجراءاته موحدة وملزمة لجميع الدول المتعاقدة. وكان هذا الاقتراح لا يلقى موافقة معظم الإدارات الضريبية في الدول الموقعة على اتفاقية ثنائية، حيث كانت ترى كفاية إجراءات التراضي لتسوية معظم المنازعات الضريبية رغم الانتقادات السابقة بالإضافة إلى نظرها إلى التحكيم على أنه يجعل من المكلف بمثابة أحد الأطراف المتعاقدة في الاتفاقية عند النظر في النزاع الذي يتقدم به أمام هيئة التحكيم رغم أن كان غائبا عن هذه الاتفاقية حال انعقادها، "غير أن تطورا هاما قد حدث فيما يتعلق بتطبيق التحكيم في المجال الضريبي، الأمر الذي يبرزه عقد الكثير من المعاهدات الدولية والاتفاقيات الثنائية"¹ الأمر الذي سنوضحه تاليا من خلال الخوض في تطبيقات التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي.

ثانيا: التطبيقات الدولية للتحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي

يتجه المجتمع الدولي منذ أواخر القرن الماضي إلى اعتماد التحكيم كآلية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي بعدما عرف تخوفا من قبل الإدارات الضريبية، الأمر الذي يبرزه عقد العديد من الاتفاقيات النموذجية والثنائية التي تجعل من التحكيم آليه أساسية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي، نتعرض إلى أهم هذه الاتفاقيات فيما يلي:

أ- اتفاقية الاتحاد الأوربي للتحكيم الضريبي الدولي: تم الاتفاق من قبل دول الاتحاد الأوربي في سنة 1990م على عقد اتفاقية جماعية فيما بينها، هذه الأخيرة تعتمد التحكيم كآلية أساسية لتسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي والمنازعات الضريبية بكافة صورها، مع إلزام كافة الدول المتعاقدة باتخاذ التدابير والطرق التقليدية وغير

¹ - راجع رمضان صديق - مرجع سابق - ص 5 إلى 8.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

التقليدية لإنهاء المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى التحكيم،¹ حيث أنها أوجبت عدم إحالة النزاع إلى التحكيم قبل مضي ثلاث سنوات من نشوء النزاع، أين يتم تخصيص السنتين الأولى والثانية منها لمحاولة تسويته طبقا لإجراءات التراضي، وفي حالة عجزها للتوصل إلى اتفاق مرضي يتم تخصيص ستة أشهر أخرى للدولة المتعاقدة المعنية لتشكيل لجنة استشارية خلالها لتسوية النزاع خلال الأشهر الست التالية المكتملة للسنة الثالثة التالية لنشوء الازدواج الضريبي الدولي أو النزاع الضريبي عامة. فإذا انتهت هذه المدة هي الأخرى دون تسوية النزاع، يحال النزاع إلى التحكيم ويكون الحكم التحكيمي ملزما في هذه الحالة، ولا يستطيع القضاء الوطني أن يتعرض له إلا بموجب دعوى بطلان إجراءات التحكيم بطبيعة الحال.²

ب- التحكيم في إطار من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: أوصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1984م على الاستفادة من نظام التحكيم في المجال الضريبي، إلا أنها لاقت رفضا من قبل الدول خاصة النامية منها إلى غاية سنة 2000م، أين أعيد فتح النقاش حول اعتناق التحكيم كوسيلة ملائمة لتسوية المنازعات الضريبية الدولية.

وفي سنة 2007م وافقت الدول الموقعة على الاتفاقية بالفعل على اختيار التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية، في حال عدم نجاح الآليات القانونية الأخرى من أجل تحقيق مصالح شركات الاستثمار العاملة في الدول الأخرى، أين تم تعديل هذه الاتفاقية في سنة 2007م بموافقة أعضائها بتضمينها نصا صريحا يسمح باللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية التي تظل عالقة دون حسم لمدة سنتين. كما قامت بنشر خمسا وعشرون نموذجا استرشاديا من اجل مساعدة الأطراف المتنازعة من التغلب على ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.³

¹ - إبراهيم عبد العزيز النجار - مرجع سابق ذكره - ص 43.

² - EU Convention for Arbitration in International Taxation Disputes.

³ - Arbitration to be an option in cross-border tax disputes OEC :

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ج- التحكيم في إطار الاتفاقيات الثنائية: يعود التجسيد الأول لنظام التحكيم في الاتفاقيات الثنائية من قبل الدول المتقدمة، ففي بريطانيا رغم عدم سماح قانون التحكيم الصادر بها سنة 1950 بتسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، خاصة إذا تعلق الأمر بربط وتقدير الضريبة إلا أن هذا لم يمنع العديد من الاتجاهات الفقهية من القول بإمكانية تسوية المنازعات الضريبية من خلال التحكيم، غير أن الإدارة الضريبية هناك لم تقبل بهذا في ظل عدم سماح قانون التحكيم صراحة به.

إلا أن ذلك لم يدم طويلا، حيث أن الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة بدأت بعد ذلك في مناقشة هذا الاقتراح من أجل تلافي الازدواج الضريبي داخل الدويلات الأعضاء بالمملكة (انجلترا، ويلز، اسكتلندا، ايرلندا الشمالية)¹، كما ان المملكة انضمت إلى دول الاتحاد الأوربي الأخرى التي وقعت على ما يمكن أن نطلق عليه " اتفاقية القضاء على الازدواج الضريبي بالارتباط مع تعديل أرباح المشروعات المشتركة" والتي دخلت حيز التنفيذ اعتبارا من أول يناير سنة 1995.²

وفي الجزائر، لقد تبنى المشرع الجزائري نظام التحكيم بعد المصادقة على اتفاقية التحكيم بنيويورك³، والمتعلقة بتنظيم إجراءات التحكيم في مجالات كثيرة كالاستثمار والتجارة الدولية والنزاع الضريبي، إلا أنه وبالرجوع إلى المرسوم الرئاسي 233/88 والمتعلق بالمصادقة على اتفاقية التحكيم (المصادقة على اتفاقية نيويورك)، نجد أن المشرع الجزائري نص على التحكيم التجاري الدولي فقط، بالرغم من أن جل الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي أبرمتها الدولة تنص على أسلوب التحكيم لتسوية المنازعات

<http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.>

oe.cd.org/MusePath/document/4,234,en_2649_37427_3857_7427,.html_1_1_1_3. تاريخ التصفح 13. 2016/02/

¹ - ابراهيم عبد العزيز النجار - تأملات في المرحلة الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية - مجلة مصر المعاصرة - العدد 504 - أكتوبر 2011 - ص 13.

² - ابراهيم عبد العزيز النجار - التحكيم في المجال الضريبي - مرجع سابق - ص 45.

³ - اتفاقية الاعتراف بقرارات التحكيم الأجنبية المعروفة أيضا باسم اتفاقية نيويورك المعتمدة من قبل المؤتمر الدبلوماسي للأمم المتحدة في 10 يونيو 1958 ودخلت حيز النفاذ في 7 يونيو 1959.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المترتبة على الازدواج الضريبي الدولي، مما يبرز نظرة المشرع الجزائري التحفظية للتحكيم في المنازعات الضريبية، في ظل غياب قانون للتحكيم على خلاف المشرع المصري الذي أصدر قانون التحكيم المصري، بالإضافة إلى غياب نص صريح في ترسانة القوانين الضريبية الجزائرية يجيز اللجوء إلى التحكيم ويحدد اجراءاته في المجال الضريبي.¹

وإن مكن الباحث من ابداء رأيه في هذا الصدد، وبغض النظر عن غموض رؤية المشرع الجزائري حول مسألة التحكيم في المنازعة الضريبية، فإن الحكم على مدى ملائمة ومشروعية التحكيم لتسوية المنازعات في المجال الضريبي بما يساهم في تحقيق الفائدة للاستثمار والمستثمرين، يتوقف على مدى مراعاة هذا النظام لطبيعة المنازعات الضريبية وأهمية عنصر الوقت بالنسبة لها، نظرا للأهمية الاقتصادية البالغة للضريبة بجميع أنواعها بالنسبة للدول وميزانيتها العامة، كما يتوقف الحكم على مدى مشروعية التحكيم على الضمانات التي يكفلها هذا الأخير لحماية دين الضريبة بالموازاة مع النظام الضريبي للدولة والنظام الضريبي الدولي بطبيعة الحال.

وإذا ما أسقطنا كل تلك المعايير على نظام التحكيم، فإن النتائج قد تكون إيجابية باعتبار أن كل تلك المعايير قد تكون من مميزات نظام التحكيم على اعتبار المرونة التي يتمتع بها نظام التحكيم نفسه، إذا ما ضبطت إجراءاته وحظي بالدعم الكافي من خلال تعزيز أوصل التعاون الضريبي وتبادل المعلومات الضريبية بين الدول، الأمر الذي يجعل من نظام التحكيم في المجال الضريبي ذو أثر كبير في تسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي بما يضمن تشجيع الاستثمار الأجنبي وتحفيزه، فثقة المستثمر في نظام التحكيم الذي يمنحه قدرا من التوازن القانوني بينه وبين سلطة الإدارة الضريبية

¹ - وعلى صعيد الاتفاقيات فقد عقدت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتقادي الازدواج الضريبي الدولي، هذه الاتفاقيات تضمنت العديد منها النص على التحكيم لتسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي، من ذلك الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وفرنسا - المرسوم الرئاسي 121/02 - الجريدة الرسمية - العدد 24 - 10 أفريل 2002.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

يمنحه ضمانا كافية لعدالة قرار التحكيم، وقد تكون من أهم العوامل التي تساهم في تشجيعه على اتخاذ قرار الاستثمار.

لقد كان للمقتضيات الاقتصادية الدولية التي فرضتها العولمة الاقتصادية، من تطور الاستثمارات الأجنبية وبروز معاملات تجارية دولية حديثة في ظل ضعف الأنظمة التشريعية، دور أساسي في إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي وبروز المنازعة الضريبية، ذلك لارتباط المقتضيات الاقتصادية الدولية بإنتاج الظاهرة الماثلة نفسها، حيث أنشئت هذه العلاقة أزمة تلازمية بين تطور السياسات الاقتصادية وإنتاج الظاهرة، لارتباط هذه الأزمة بالطبيعة الخاصة للظاهرة، وهو ما كان سببا في فشل الآليات الموضوعية في مواجهة الظاهرة، بل وجعل منها آليات منتجة للازدواج الضريبي. مما استدعى التوفيق بين المصالح الاستثمارية واحتواء الآثار المترتبة على ظاهرة الازدواج الضريبي، من خلال تبني حلول إجرائية توفيقية محددة لمواجهة هذه الآثار واحتواءها بعد بروز منازعاتها.

حيث ارتكزت هذه الحلول على التوفيق بين هدف تشجيع الاستثمار واحتواء الآثار السلبية لظاهرة الازدواج، من خلال توحيد الإجراءات المتعلقة بتسوية المنازعات الناشئة عن الازدواج الضريبي، عن طريق توحيد إجراءات التسوية الودية أين تعمل السلطات المختصة في كلا الدولتين المتعاقدتين للوصول إلى اتفاق ودي لتسوية المنازعة الضريبية، من خلال تبادل المعلومات الجبائية المتعلقة بالمكلف مما يسهل من عملية إثبات الضريبة المفروضة، كما تم اعتماد نظام التحكيم لتسوية المنازعة، هذا الطريق يجمع أيضا المكلف بممثلين عن الإدارة الضريبية للدولتين أو المتعاقدة، من خلال البحث في الملف الجبائي للمكلف في كلتا الدولتين مما يسهل من عملية تحديد أسس فرض الضريبة، ويمنح المستثمر ضمانا حقيقية وثقة كبيرة في تسوية المنازعة المترتبة عن خضوعه للازدواج الضريبي، ويجعل من هذه الحلول التوفيقية حلول ذات أثر مشجع الاستثمارات

الفصل الثاني

الآليات التقليدية وحق المستثمر في اللجوء إلى القضاء

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

إن استحداث آليات إجرائية توفيقية لحل منازعات المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، لم تنفي أبداً حق المستثمر في اللجوء إلى القضاء المختص، والاستعانة بالعدالة القضائية للدولة في مواجهة الإدارة الضريبية المختصة، نظراً لما توفره الرقابة القضائية من حماية للمكلفين من أخطاء وتجاوزات الإدارة الضريبية، حيث أجازت القوانين الدولية والداخلية للدول حق المكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تسوية منازعات الضريبية بالتسوية الودية أو عن طريق التحكيم، أين نصت الاتفاقيات الضريبية الدولية على اختصاص القاضي الوطني، بالفصل في المنازعات الضريبية التي يقيمها المستثمر الأجنبي، في حالة قيام إحدى الدولتين أو كليهما باتخاذ إجراء يترتب عليه إخضاعه للضريبة على نحو مخالف لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مما يشكل ضماناً حقيقية للمستثمر الأجنبي بعدم الخضوع إلى ضريبة تخالف أحكام الاتفاقية الضريبية الدولية (المبحث الأول)، بذلك إلغاء قرار الإدارة المترتب عنه ازدواج ضريبي واقع على أرباح المستثمر الأجنبي، خاصة وأن هذا الطريق هو السبيل الأخير الذي خوله القانون الاتفاقي والوطني لتسوية المنازعات المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي.

وإن كان ذلك لا يغني عن ضرورة البحث في مسألة التنسيق الضريبي بين الدول، بعدما ثبت من خلال هذه الدراسة، أن غياب التنسيق الضريبي بين الدول المختلفة في ظل الطبيعة الخاصة للظاهرة، وارتباطها بجملة من المقتضيات الاقتصادية المفروضة سبباً جوهرياً في إنتاج الازدواج الضريبي، وفي فشل الآليات الموضوعية المعتمدة والهادفة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي واحتواء آثاره، مما يبرز أهمية تعزيز مبدأ التنسيق الضريبي بين الدول (المبحث الثاني).

المبحث الأول: التسوية القضائية ضمانا للمستثمر في مواجهة الإدارة الضريبية

إن الوقوف عند دور طريق الدعوى القضائية في تسوية المنازعة الضريبية الناشئة عن الازدواج الضريبي، بما يشكل ضمانا حقيقية للمستثمر في تسوية عادلة للمنازعة الضريبية، يقتضي التأكيد على خصوصية الدعوى الضريبية المستمد من خصوصية الضريبة في حد ذاتها، من خلال تتبع مراحل سير الدعوى الضريبية طبقا للقانون الجزائري، انطلاقا من رفع الدعوى الضريبية وإجراءاتها (المطلب الأول)، وصولا إلى السلطات الممنوحة للقاضي أثناء فصله في المنازعة الضريبية في إطار التحقيق في الدعوى الضريبية، وما يشكله ذلك من ضمانا فعالية للمستثمر (المطلب الثاني).

المطلب الأول: خصوصية الدعوى الضريبية

إن الطبيعة الخاصة التي تتميز بها ظاهرة الازدواج الضريبة انطلاقا من ارتباط بالضريبة أساسا، تطرح مسألة الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص (الفرع الأول)، بالإضافة إلى الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية والتي تتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص

سنحاول من خلال هذا الفرع التعرف على طبيعة الدعوى الضريبية، أي إلى أي نوع من الدعاوى تنتمي، على أساس أن التقسيم السائد للدعاوى الإدارية يصنفها إلى دعاوى إلغاء ودعاوى تفسير ودعاوى فحص المشروعية، بالإضافة إلى دعوى التعويض أو ما يعرف بدعوى القضاء الكامل، بالإضافة إلى تحديد الاختصاص النوعي والاقليمي للدعوى الضريبية.

أولا: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

أقر مجلس الدولة الفرنسي صراحة على أن النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الكامل مؤكدا على أن الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي بطبيعتها لدعاوى

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

القضاء الكامل،¹ وقد حكم المجلس أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الناجم عن ردها في التظلم المقدم من قبل المكلف، بل أن يتعدى دورها إلى الفصل في موضوع النزاع.²

أما في الجزائر، فقد ذهب الأستاذ مسعود شيهوب إلى القول أن منازعات العقود وال عمران والضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل³، وهو نفس الطرح الذي ذهب إليه الأستاذ بعلي محمد الصغير باعتبارها من دعاوى التعويض. كما يرى الأستاذ فريجة حسين المستشار أن القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية تنتمي إلى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الاجراءات المدنية والإدارية وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق.⁴

وبالعودة إلى التشريع الجزائري، فنجد قانون الاجراءات الجبائية الجزائري نص صراحة على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية⁵، كما نص نفس القانون كذلك على أن ترفع القرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات أمام المحاكم الإدارية.⁶

من خلال كل ما سبق نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكد ولو بطريقة غير مباشرة على انتماء الدعاوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك نظرا إلى إحالة

¹ - Slim Kammoun , La nature juridique du contentieux fiscal , Association tunisienne de droit Fiscal , <http://www.profiscal.com> , aout 2016.

² - أحمد لمزوي - القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - عدد مزدوج 51-52 يوليو - أكتوبر - 2003 - ص 31.

³ - مسعود شيهوب - المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص). ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999 - ص 380.

⁴ - فريجة حسين - إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع - الجزائر - 2008 - 2008 - ص 73.

⁵ - أنظر المادة 82 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - أنظر المادة 173 من نفس القانون بعد التعديل بموجب أحكام القانون 13/10 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الاختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحكمة الإدارية سواء بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب أو بالنسبة لمديريات كبريات المؤسسات المتواجدة في العاصمة، بالتالي فإن انعقاد الاختصاص للمحكمة الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية مهما كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزية، ما يؤكد انتماء هذه الدعوى إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك إعمالاً بنص المادة 801 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومما سبق ذكره، فإنه لا شك في أن الدعوى الضريبية تنتمي إلى القضاء الكامل، ويرأينا فإن هذا الانتماء له ما يبرره، وذلك إذا ما نظرنا إلى السلطات والصلاحيات التي يتمتع بها القاضي الإداري حين نظره في الدعوى الضريبية، حيث يتعدى دوره إلغاء القرار الإداري كما هو الحال بالنسبة لقاضي فحص المشروعية إلى اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية، فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية واسعة تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب، مما يجعل الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، وقد أحسن المشرع الجزائري باعتبارها كذلك، لأنه بذلك يمنح المستثمر الأجنبي ضماناً أكبر فيما يتعلق بالضرائب المفروضة عليه، كما أن المشرع الجزائري بذلك أعطى نوع من التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

ثانياً: مسألة الاختصاص

بعد التعرض إلى مسألة القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي على وجه العموم، تثار مسألة الاختصاص في إطار التشريع الجزائري، سواء ما تعلق منها بالاختصاص النوعي أو الاختصاص الإقليمي والأسس القانونية المتعلقة بهذا الشأن:

أ - الاختصاص النوعي: تعتبر المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة للنظر في المنازعات الإدارية، هذا ما أكدته نص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

والإدارية، وباعتبار الدعاوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل ينعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة.¹

كما تجدر الإشارة إلى أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي نتج عنه إلغاء الغرف الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801 الفقرة 2 من نفس القانون، فلم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعاوى الضريبية،² وخاصة أن المشرع لم يحدد في السابق بموجب قانون الإجراءات المدنية ماهية الغرفة الإدارية المختصة بهذه الدعاوى على مستوى المجالس القضائية.

ومن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 أنه خول بموجب المادة 801 سابقة الذكر للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة غير الممركزة على مستوى الولاية، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلفت الرؤى بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية³، وكما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ان تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة⁴، وقد نص صراحة قانون الإجراءات الجبائية في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في الدعاوى الضريبية، كما شدد قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشأن قواعد الاختصاص النوعي في المواد الإدارية واعتبرها من النظام العام، بل وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وكذلك الخصوم في أي مرحلة كان عليها النزاع.⁵

¹ فريجة حسين _ مرجع سابق - ص 74.

² مسعود شيهوب _ مرجع سابق _ ص 381.

³ - عمار بوضياف - القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة) - جسر للنشر والتوزيع - الجزائر - 2008 - ص

.116

⁴ - أنظر المادة 801 الفقرة 03 من القانون 09/08 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الذكر.

⁵ - أنظر المادة 807 من نفس القانون.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وعموما فيما يتعلق بمسألة الاختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق، قد أسند الاختصاص فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية، وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواء ارتبطت هذه الدعاوى بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، وبغض النظر عن نوع النزاع فيما إذا كان دوليا أو وطنيا مثلما يتعلق الأمر بمنازعات الازدواج الضريبي الدولي، فجهة القضاء الإداري هي المختصة بالنظر والفصل في كل هذه الدعاوى على اختلاف أنواعها، فالمشرع الجزائري عمل على توحيد الاختصاص بشأن الدعاوى الضريبية على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي عملت على توزيع الاختصاص بشأن الدعاوى الضريبية بين جهات القضاء العادي والإداري، على أساس تقسيم الدعاوى الضريبية إلى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة ودعاوى متعلقة بالضرائب غير المباشرة، وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي والبلجيكي¹ والتشريع المغربي²، مما قد يدفعنا إلى الاستغراب حول عدم اقتداد المشرع الجزائري بنظيره الفرنسي بهذا الشأن على غرار باقي المرات في أغلب التشريعات، إلا أنه وبالرغم من ذلك يحسب على المشرع الجزائري فصله للمنازعات الضريبية عن نظيرتها العادية، ذلك لأن المنازعات الإدارية عامة والضريبية على وجه الخصوص تنتم بالتعقيد، وتتطلب خبرة وكفاءة عالية في القاضي الفاصل في مثل هذه المنازعات، الأمر الذي قد يتوفر في القاضي الإداري باعتبار أن قضاة المحكمة الإدارية هم برتبة مستشار، الأمر الذي قد يمثل ضمانا للمكلف بالضريبة الطاعن في قرار الإدارة الضريبية.

ب - الاختصاص الإقليمي: تنص القاعدة العامة على أن يؤول الاختصاص الإقليمي في المنازعات الإدارية للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه طبقا للمادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. إلا أن هناك استثناء على

¹ - محمد الخلف - الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية - مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - العدد الأول - 2006 -

ص 12.

² - أمزيان عزيز - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - دار الهدى - ط الثانية - عين مليلة الجزائر - ص 74

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

القاعدة عندما يتعلق الأمر بالمنازعة الضريبية، حيث نصت الفقرة الأولى من نفس المادة على أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا أما المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، حيث اعتبر المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الاختصاص الإقليمي في المواد الإدارية من النظام العام كما هو الشأن بالنسبة للاختصاص النوعي، مما يترتب عليه جواز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ووجوب إثارته من قبل القاضي الفاصل في المنازعة.¹

وعلى هذا الأساس ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب والرسوم في المحكمة الإدارية، والتي يقع في دائرة اختصاص مكان فرض الضرائب، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة على الممول، وهذا طبقا لما تناولته القانون الإجرائي العام (الإجراءات المدنية والإدارية) نظرا لعدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للاختصاص الإقليمي باعتباره قانونا خاصا في المادة الجبائية، أين اكتفت المادة 82 الفقرة 01 منه بذكر المحكمة الإدارية.

وتجدر الإشارة إلا أن المشرع الجزائري طرح استثناء على القاعدة، ويتعلق الأمر بالنسبة للدعاوى التي يرفعها الممول ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات، والتي لم ترض المكلفين بالضريبة، حيث أنه طبقا لنص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد من 801 إلى 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ترفع هذه الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة، وهي المحكمة الإدارية بالعاصمة، وبالنظر إلى الاختصاص ذو الطابع الوطني لهذه المصلحة الضريبية والمبني على معيار مالي بحث في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، مما يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت أمكنة تواجدهم وعناوين نشاطهم مضطرين إلى رفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالعاصمة باعتبارها

¹ - أنظر المادة 807 من القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الذكر.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة، وهذا يعد إرهاقا للممول، وحيادا على مبدأ تسهيل التقاضي وتقريب القضاء من المكلف بالضريبة، كما قد يشكل في اعتقادنا توزيعا غير عادل للقضايا فيما بين المحاكم الإدارية، باعتبار المحكمة الإدارية بالعاصمة شأنها شأن بقية المحاكم من حيث الهرم القضائي والأسس القانونية التي تحكم المحاكم الإدارية.¹

الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية

ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وآجال محددة لرفعها ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى كغيرها من الدعوى الإدارية الأخرى، لكن نظرا لخصوصية الدعوى الضريبية فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي، فقد خصها بآجال فيما يتعلق بالدعوى المتعلقة بالوعاء الضريبي، وآجال أخرى بالنسبة للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل، هذا طبعاً بعد استيفاء شرط التظلم الإداري المسبق الذي يعتبر لزاماً قبل الخوض في النزاع أمام المحكمة الإدارية كما تطرقنا أنفاً.

أ - فيما يتعلق بدعوى الوعاء الضريبي: ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية وجوب رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه،² سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 02 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن للمكلف الذي رفع شكواه إن لم يتحصل على الإشعار بقرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها أنفاً أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية لآجال الفصل في الشكوى.

¹ - عمر بوجادي - اختصاص القضاء الإداري في الجزائر - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - جامعة تيزي وزو - الجزائر - 2011 - ص 112.

² - عزيز أمزيان - مرجع سابق - ص 83.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

وقد أقر مجلس الدولة صراحة في العديد من قراراته على عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا عند عدم تقديمها في الآجال القانونية المحددة،¹ على أن يسبقه التظلم الإداري وجوبا كما تطرقنا سلفا، وبالتالي فإن التطبيق القضائي اعتبر آجال تقديم الدعوى الضريبية من النظام العام ولا وسيلة للمكلف بالضريبة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى عند فوات الآجال القانونية المحددة.

كما تجدر الإشارة بالنسبة لحالة الطعن القضائي السابق لأوانه، أي الطعن في قرار المدير الولائي للضرائب قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى، فما مصير الدعوى الضريبية؟

في هذا الشأن نجد أن المادة 82 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية نصت على وجوب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الولائي للضرائب بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 02 و 77 من نفس القانون، وبالتالي فالمشرع أوجب رفع الدعوى خلال أجل أربعة أشهر ابتداء من تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار، أو خلال ثمانية أشهر من تاريخ رفع شكواه في حالة عدم الرد على شكواه من قبل المدير الولائي للضرائب.²

ب - فيما يتعلق بمادة التحصيل الضريبي: على خلاف آجال الطعن الضريبي في المنازعات المتعلقة بالوعاء، فقد كان المشرع الجزائري أكثر وضوحا في تحديد آجال الطعن القضائي في مادة التحصيل، حيث نص صراحة من خلال نص المادة 153 مكرر 01 من قانون الإجراءات الضريبية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو إجراءات التحصيل الجبري في الأجل

¹ - أنظر القرار رقم 001190 بتاريخ 11 جوان 2001 - مجلة مجلس الدولة - العدد 01 - ص 123.

² - عزيز أمزيان - مرجع سابق - ص 87.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المحدد، أو إذا كان القرار لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال المحددة لمدير الضرائب الولائي أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، للفصل في اعتراض المكلف بالضريبة.¹ كما نص كذلك من خلال المادة 154 من نفس القانون على أنه يمكن للمكلف الذي قدم طلباً لاسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية. هذا الوضوح الذي كان غائباً إلى بعد صدور قانون المالية لسنة 2011،² الذي أحدث بموجب المادة 51 منه المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية السابقة الذكر.

وإذا ما أردنا البحث عن تطبيقات واجتهادات مجلس الدولة بهذا الشأن، فنجد أن هذا الأخير اعتمد التفرقة بين أجل رفع دعوى التحصيل الضريبي وأجل رفع دعوى الوعاء، وأقر صراحة في قراره رقم الصادر بتاريخ 2006/03/25، أنه لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل الضريبي المحددة بشهر واحد وميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة أشهر، ومن أهم حيثيات هذا القرار ما يلي:

".... حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداءً من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعد قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قراره للإلغاء والفصل من جديد".³

نلاحظ مما سبق أنه بالرغم من تقليص الآجال الممنوحة للمكلف لرفع دعواه في مجال نزاع التحصيل مقارنة بما هو معمول به في نزاع الوعاء، مما قد يرتب آثار وخيمة على

¹ - أنظر المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 - الجريدة الرسمية - العدد

² - أنظر المادة 52 من نفس القانون

³ - أنظر مجلة مجلس الدولة - العدد 08 - 2006 - ص 190، 191.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المكلف في حالة عدم تداركه لهذا الأجل القصير، إلا أنه يمكننا أن نعتبر ذلك ضماناً للمكلف بالضريبة الغير راضي عن تحصيل الضريبة أو الحجز، فمثلا في حالة تحصيل الضريبة الناجمة عن ازدواج ضريبي دولي واقع على المستثمر أي مخالفة لأحكام الاتفاقية الجبائية، قد يكون الطعن في أجل شهر واحد مناسب حتى يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم طعنه القضائي ليسترد بذلك الضريبة الواقعة على عاتقه في أسرع وقت، على اعتبار أن الطعن القضائي غير موقف لإجراءات التحصيل الضريبي.

المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطات القاضي الضريبي

تختلف قواعد التحقيق في المنازعة الضريبية عن القواعد المتبعة في التحقيق بالنسبة لمنازعات القضاء العادي أو الإداري الجزائري، وهو اختلاف يظهر كثيرا في الشكليات المقررة لافتتاح التحقيق والسير فيه وفي وسائل وطرق إجراء التحقيق؛ حيث يتعذر مثلا في التحقيق محل البحث اتباع بعض الطرق المعتادة في التحقيق بالنسبة لأية منازعة أخرى مثل طريق الشهادة، وهذا ما يبرز اتصال منطقي بين ذاتية التحقيق محل البحث وطبيعة المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري،¹ وهو تحقيق يأخذ في الاعتبار مجموعة الامتيازات التي تتمتع بها مصلحة الضرائب باعتبارها إدارة عامة في الهيكل التنظيمي للدولة، كما أنه تحقيق يرصد في الاتجاه المقابل مراعاة الحقوق المالية للمكلف بدفع الضريبة. بذلك قد يكون هذا من أجل منح بعض التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة. لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب الخوض في سلطات القاضي الضريبي الفاصل في النزاع انطلاقا من التحقيقات الضريبية (فرع أول)، ثم إلى إجراء الخبرة (فرع ثان).

¹ - الغوثي بن ملحة - قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري - ط1 - الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية - الجزائر - 2001 - ص77.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الفرع الأول: التحقيقات في المنازعة الضريبية

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص، وإلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص، بذلك فقد خص المشرع التحقيق في الدعوى الضريبية بإجراءات عامة للتحقيق مضمنة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية،¹ إلى جانب الإجراءات الخاصة الواردة بموجب قانون الإجراءات الجبائية في المادة 85 منه.

أولاً: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

بعد أن يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط، يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.

كما تناول الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على إمكانية محاولة إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل، حيث يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى²، سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم وإذا ما تم الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن.

لكن بالرغم من انسجام وتطابق أحكام الصلح هاته مع دعوى النزاع الضريبي على اعتبار هذه الأخيرة من الدعاوى الإدارية ومن دعاوى القضاء الكامل، إلى أن هناك من يتساءل عن قابلية أو إمكانية تطبيق إجراء الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة

¹ - أغليس بوزيد - التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجاً - د.ط. - دار الأمل - تيزي وزو - 2012. ص

² - لمزيد من التفصيل أنظر المواد من 270 إلى 273 من القانون 09/08 السابق الذكر.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

على القضاء، ويرى عدم العمل به نظرا لاعتبار موضوع المنازعة الضريبية نفسها، وهو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة أساسا عن السلطة التشريعية عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات المنصوص عليها دستوريا (المادتين 64 و 122 من دستور 1996).

بذلك لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس الخزينة العمومية¹. الأمر الذي نؤيده باعتقادنا، فالضريبة حق عام لا يمكن لأي كان التنازل عليه، فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح فيما يخالف القانون على أساس اعتبار الضريبة عبء عام لتحقيق نفع عام وواجب دستوري يكرس حقوق وواجبات المواطنة.

كما تجدر الإشارة للطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق في النزاع الضريبي، فعلى القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة بطلان التحقيق، كما أن القرار الذي لم تراعى في إجراءات التحقيق فيه الطابع الحضوري والكتابي يكون قرارا معيبا قابلا للطعن فيه بالإلغاء من الجهة القضائية الأعلى درجة (مجلس الدولة)، هذا بالرغم من تحفظ العديد من الباحثين في هذا المجال على الطابع الحضوري والكتابي لإجراءات التحقيق²، من ذلك الأستاذ عبد العزيز أمقران الذي يرى أن ذلك قد يؤدي إلى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة، لأن ذلك يقلص من دور الجلسة في حل المنازعة الضريبية باعتبار أن كل ما يملكه الطرفان هو تقديم ملاحظات شفوية تكملة لكتابتهما السابقة³.

وما يهمنا في هذا الصدد هو إجراءات إختتام التحقيق، فعندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ إختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، على أن يبلغ جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام في أجل لا يقل

¹ - عبد العزيز أمقران - المرحلة القضائية في منازعات الضرائب - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - فرع الإدارة والمالية - كلية الحقوق بن عكنون - الجزائر - 2002/2001 - ص 21، 22.

² - أغليس بوزيد - مرجع سابق - ص 12.

³ - المرجع نفسه - ص 38.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

عن 15 يوما قبل تاريخ إختتام التحقيق، كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد. أما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار الفاصل في المنازعة إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.¹

ثانيا: الإجراءات الخاصة للتحقيق

لقد عمد المشرع الجزائري من خلال المادة 85 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية إلى اعتماد إجراءات التحقيق الخاصة، أين يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال،² ويتعلق الأمر بالتحقيقات الخاصة والخبرة. بذلك منح للقاضي الفاصل في المنازعة الضريبية إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة، أن يأمر بإجراءات خاصة للتحقيق.

والملاحظ أن المشرع الجزائري من خلال نص المادة السابقة الذكر، باستعماله جملة " إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة " قد يكون استبعد باقي وسائل التحقيق المذكورة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وسنحاول في هذا الصدد التعرض إلى الإجراءات الخاصة للتحقيق و يتعلق الأمر بالتحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق باعتبار أن كليهما يدخل ضمن نفس الإطار النوعي للتحقيق:

أ - التحقيق الإضافي: يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم،³ وقد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن تدرع مدير الضرائب للولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق

¹ - لمزيد من التفصيل راجع المادتين 852 و 853 - من القانون رقم 09/08- السابق الذكر.

² - من خلال نص المادة يلاحظ أن المشرع استثنى مجال الضرائب غير المباشرة من إجراءات التحقيق الخاصة، واقتصر الأمر على الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات) والرسم على رقم الأعمال.

³ - راجع الفقرة الأولى من المادة 85 - من قانون الإجراءات الجبائية - السابق الذكر.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

للمكلف العلم بها، فإنه من الواجب إعلام المدعي (المكلف بالضريبة) بذلك طبقاً لأحكام الفقرة 02 من المادة 84 من نفس المادة

وما يجدر الإشارة إليه أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك على الرغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب قانون المالية لسنة 2008م، وأبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات المتعددة والحديثة الواردة على أحكام هذا القانون، بالتالي فإن إعلام المكلف بالضريبة بالوقائع والأسباب الجديدة التي تدرع بها المدير الولائي للضرائب يخضع للأحكام العامة الواردة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية. كما نلاحظ أن الأحكام هذه المرة أيضاً اقتصر على ذكر المدير الولائي للضرائب، دون ذكر مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب.

أ- مراجعة التحقيق: يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة إذا ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي، أو عدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي، والتي تمكنه من البت في القضية.¹

كما ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، مما قد يدفعنا للتساؤل " كيف يقوم عون من إدارة الضرائب بالتحقيق؟"، مع حق المدعي المكلف بالضريبة بحضوره أو وكيله عملية مراجعة التحقيق، كما نصت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية على أن عملية التحقيق تتم بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة، في هذا الصدد نلاحظ أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 76 المذكورة،

¹ - عبد العزيز أمقران - مرجع سابق الذكر - ص 39.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

نجد هذه الأخيرة تتعلق بالتحقيق في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب وأجال البت فيها ولا تتعلق بحالات معينة.¹

بعدها يحزر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا ، ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويبيدي رأيه في هذا المحضر، بعدها يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي.

تجدر الإشارة إلى أن هناك من يعارض تسمية هذا الإجراء بمراجعة التحقيق، لأن عون إدارة الضرائب يقتصر دوره على إعادة فحص النزاع وابداء استنتاجاته واقتراحاته ضمن محضر يرفع مع ملف النزاع ويرسل إلى المحكمة الإدارية، بالإضافة إلى ذلك فإن مراجعة التحقيق لا تعدوا أن تكون إلا تحقيقا إضافيا بمفهوم قانون الإجراءات الجبائية، أو تحقيقا تكميليا بمفهوم قانون الإجراءات المدنية والإدارية.² كما أنه وبالرجوع إلى النص المقابل باللغة الفرنسية لفحوى المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع استعمل عبارة " contre vérification " وهي في الحقيقة تختلف عن عبارة " مراجعة التحقيق " الواردة بالنص المقابل باللغة العربية، فالترجمة الصحيحة تقابلها عبارة " الفحص المضاد " وهي أكثر دقة ووضوح، بالنظر إلى طبيعة الإجراء المتخذ من قبل عون الإدارة كما وضحنا سابقا.³

كما أننا قد نورد تحفظا بما يتعلق بمسألة أن مراجعة التحقيق تتم من طرف عون من إدارة الضرائب نفسها، وإن كان هذا العون غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، فهذا الإجراء قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى تحقيق مبدأ المساواة بين طرفي النزاع، المبدأ الذي حاول المشرع تحقيقه أساسا من خلال منح سلطات التحقيق للقاضي الإداري الفاصل في النزاع الضريبي، كما نشير إلى أن المشرع الفرنسي ألغى هذا الإجراء منذ

¹ - أنظر الفقرة الأولى والثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية - السابق الذكر .

² - عبد العزيز أمقران - المرجع السابق - ص 31.

³ - أغليس بوزيد - مرجع سابق - ص 18.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

سنة 1959، وأغلب الظن أن سبب هذا الإلغاء راجع إلى إعمال مبدأ تحقيق المساواة بين أطراف النزاع الضريبي.

الفرع الثاني: خصوصية إجراء الخبرة في المنازعة الضريبية

تعتبر الخبرة الضريبية من أهم وسائل التحقيق المتعلقة بالنزاع الضريبي، خاصة بعد صدور قانون المالية لسنة 1992 والذي نص بموجب المادة 57 منه على أن توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية الفاصلة في النزاع، على خلاف التحقيق المضاد أو مراجعة التحقيق المسند إلى أحد أعوان إدارة الضرائب، مما قد يضمن استقلالية وحياد الخبير المعين من الجهة القضائية.

وتكتسي الخبرة الضريبية أهمية كبيرة حيث يتوقف الفصل في النزاع في الكثير من الأحيان على إجراء الخبرة، حيث تعد الخبرة الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات ملف النزاع للجهة القضائية بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها أو من خلالها في القضية،¹ وتسد الخبرة العملية إما من طرف القاضي تلقائيا وإما بناء على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه،² في عرفتها المحكمة العليا على كونها عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرها في إطار ما ليس ممنوعا قانونا.³

وتتم الخبرة على يد خبير واحد يعين من طرف المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين

¹ - عبد العزيز أمقران - مرجع سابق - ص 41.

² - الحسين بن الشيخ آت ملويا - مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية - دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر - د.س.ر.

- ص 70، 71.

³ - مقداد كوروغلي - الخبرة في المجال الإداري - مجلة مجلس الدولة - الجزائر - العدد 01 - 2002 - ص 42

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المحكمة الإدارية الخبير الثالث،¹ كما أنه من غير الجائز قانونا أن يعين كخبير الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع عليها، وكذلك الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.² وقد نصت المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، الحالات التي تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة وكذا إجراءات سير الخبرة.

أولا: حالات الأمر بالخبيرة

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بالخبرة تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية،³ فالخبرة تتميز من حيث المبدأ بطابع اختياري، بحيث أنه يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائيا بإجرائها من دون طلب الأطراف ذلك، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلبت منها.

ويحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة مهمة الخبراء ، وذلك نظرا لتمييز الخبرة بالطابع التقني فالخبير لا يعين إلا لتنوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع وبخصوص نتائج تقنية تتضمنها، وبالتالي فمن الضروري أن تحدد الجهة القضائية إطار الخبرة تحديدا دقيقا يستحيل على الخبير الخروج عنه.⁴ كما يمكن لكل طرف المطالبة برد الخبير المعين من قبل المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، ويتم توجيه الطلب الذي يشترط أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير المعني بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويتم البت في هذا الطلب عاجلا، أما في حالة رفض الخبير للمهمة

¹ - عبد العزيز أمقران - مرجع سابق - ص 43.

² - لمزيد من التفصيل راجع المادة 86 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية - سابق الذكر.

³ - لمزيد من التفصيل راجع المادة 86 الفقرة الأولى - قانون الإجراءات الجبائية - السابق الذكر

⁴ - مقداد كوروغلي - مرجع سابق - ص 43.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المسندة إليه أو لم يقدّم بتأديتها، تعين الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة، خبيراً آخرًا بدلا منه.¹

ثانيا: إجراءات سير الخبرة الضريبية

يحدد الخبير المعين من المحكمة الإدارية يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية والمكلف بالضريبة، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ عمليات الخبرة. كما تجدر الإشارة إلى أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع استلامها الاستدعاء بذلك من الخبير، لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة، ولا يحق لها التمسك لاحقا بذلك لإلغاء قرار الجهة القضائية على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئها.² يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب، وكذا المشتكى أو ممثله، وعند الاقتضاء بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ويقومون بأداء الخبرة المهمة المسندة إليهم من قبل المحكمة الإدارية،³ وبعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع اضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك وإما تقارير منفردة، مما قد يطرح تساؤل حول المحضر الذي يعده عون إدارة الضرائب، وما الجدوى منه مادام القاضي بصدد انتظار تقرير أو تقارير الخبرة المعدة من طرف الخبير أو الخبراء؟.

ويتم ايداع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، ويمكن للأطراف التي تم ابلاغها بذلك قانونا، الاطلاع عليه خلال مدة 20 يوما كاملة. وفي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة، أو يشوبها النقصان فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن نفس الشروط والإجراءات السابقة.

¹ - المادة 86 فقرة 6 من نفس القانون.

² - نصر الدين هنوني - الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية - د.ط - دار هومة للطباعة والنشر - الجزائر - 2007 - ص36.

³ - أنظر المادة 86 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية - مرجع سابق.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

كما تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن القضاة كثيرا ما يميلون إلى اللجوء إلى إجراء الخبرة دون بذل الجهد في التحقيق بأنفسهم في النزاعات، حيث أن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة وفي إطار تقني محض، فدور القاضي الإداري يختلف عن دور القاضي العادي، بالتالي وجب أن يكون دوره أكثر فعالية نظرا لتمييز الإجراءات الضريبية خاصة بالطابع التحقيقي، في حين أن الخبرة تتميز بالطابع النسبي، ويتأكد ذلك على أساس وسائل محدودة الخبر الذي لا يمكنه الاستفادة من تعويض سلطات القاضي، كما يتأكد أيضا من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي وحده وغير الملزم بتاتا بنتائج الخبر حتى على المستوى التقني المحض،¹ لذلك وجب التأكيد على ضرورة تفعيل دور القاضي الضريبي من خلال تكوين قضاة متخصصين في الشأن الضريبي، في الوقت الذي لم تعتمد فيه الجزائر لحد الآن مهنة الخبير الجبائي على غرار باقي التشريعات، فالخبراء المسند لهم هذه المهمة هم خبراء محاسبين ويختلفون تماما عن ما هو منوط للخبراء الجبائيين.

بشكل عام هذه أهم الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية النازرة في الدعوى المتعلقة بالمنازعة الضريبية و المرفوعة إليها من قبل الممول الذي تضرر شخصا من ممارسات الإدارة الضريبية وتفسيرها للاتفاقية على نحو يخضعه للضريبة على خلاف ما تقرره الاتفاقية. وإن مكنا من إبداء رأينا في هذا الصدد، فإنه يجدر الإشارة بداية إن القضاء يتولى مسألة تفسير وتطبيق الاتفاقية عند النظر في دعوى المنازعة الضريبية المقامة أمامه.

حيث يعتمد القاضي الوطني على الاتفاقيات الضريبية المصادق عليها في فصله في منازعات الازدواج الضريبي الدولي، فبالرجوع إلى أحكام نص المادة 132 من الدستور الجزائري لسنة 1996 فإن المعاهدات الدولية، ومن بينها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي تسمو فوق القانون المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية

¹ - مقدار كوروغلي - مرجع سابق - ص 55.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون، على أن يقع على الممول عبء إثبات خضوعه لأحكام الاتفاقية كما يقع عليه عبء إثبات أنه مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى التي أبرمت معها الجزائر الاتفاقية، ويكون له إثبات الإقامة بكافة طرق الإثبات. كما تجدر الإشارة إلى أن التكييف قد يكون وفقا للقانون الأجنبي استثناء عن المبدأ العام الذي يقضي أن يتم التكييف وفقا للقانون الوطني، ومن الاستثناءات ما هو منصوص عليه في نماذج الاتفاقيات الضريبية كتعريف العقار الذي يجب أن يتم طبقا لقانون موقع العقار، وكذلك تعريف المقيم الذي يجب أن يتم طبقا لقانون دولة الإقامة.

من جهة ثانية لقد سعى المشرع الجزائري من خلال النظام القانوني الفاصل في المنازعة الضريبية، إلى ترسيخ وتحقيق التوازن بين طرفي النزاع الضريبي (المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية)، نظرا لما تتمتع به هذه الأخيرة من سلطات وصلاحيات متعددة بالنظر إلى موقف المكلف بالضريبة، حيث حاول المشرع الجزائري من خلال التشريعات الداخلية إلى تبسيط الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى الضريبية، بالإضافة إلى ذلك منح القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية سلطات وصلاحيات استثنائية من خلال إجراءات التحقيق العامة والخاصة، هذه الأخيرة تسمح لأطراف النزاع على حد سواء بتقديم الوثائق والمستندات المتعلقة بالوعاء الضريبي، بالإضافة إلى إمكانية الاستعانة بخبير قصد توضيح بعض المسائل التقنية التي يصعب على القاضي فهمها، كل ذلك يساعد القاضي على الحكم بمدى صحة قرار الإدارة الضريبية، والفصل في مسألة تنافيها والاتفاقية المبرمة لتفادي الازدواج الضريبي الدولي أو صحتها.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المبحث الثاني: تفعيل دور آليات مواجهة الازدواج الضريبي الدولي

إن الباحث في موضوع آليات مواجهة الازدواج الضريبي الدولي الموضوعية منها أو النزاعية، قد يتعجب لعدم تحقيق هذه الآليات الموضوعية للهدف المنشود منها، باستئصال الازدواج الضريبي الدولي من أساسها، ذلك لما تضمنته هذه الآليات من تدابير قبلية لمواجهة هذه الظاهرة، ومن تنازلات قدمت من الدول في شكل امتيازات ضريبية للتخفيف من حدته، بالإضافة إلى إجراءات إدارية وقضائية بعدية لحل المنازعات الناشئة عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي. لكن سرعان ما يتفطن الباحث إلى أن الاشكالية لا تكمن في الآليات في حد ذاتها قدر ما تكمن في غياب التنسيق والتجانس بين الأنظمة الضريبية للدول في تنفيذ هذه الآليات، فغالبا ما تسعى الدول المتفقة إلى تطبيق الآليات الموضوعية بطرق مختلفة الأمر الذي يولد الاختلاف، ما يبرز أهمية التنسيق الضريبي في تقريب أوجه الاختلاف في التشريعات الضريبية، بما يستدعي في هذا المقام التعرض إلى الإطار العام للتنسيق الضريبي (المطلب الأول)، ثم البحث في سبل التنسيق الضريبي الدولي لتفعيل دور آليات مواجهة الازدواج الضريبي الدولي الموضوعية منها خاصة بما يساعد على اتخاذ قرار الاستثمار (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التنسيق الضريبي الدولي ومتطلبات التفعيل

إن حداثة المصطلح وطبيعته تقتضي بداية التعرض إلى تعريفه في المقام الأول، مع تبيان الصور والأشكال التي يمكن أن يأتي في صورتها، وأهم الأهداف المرجوة من خلال ترسيخه بين الدول الراغبة في تطوير وتشجيع الاستثمار الأجنبي والتعاون الاقتصادي الدولي بصفة عامة (الفرع الأول)، حتى يمكن بعد ذلك تحليل أهم العوائق التي تحول دون التنسيق الضريبي والخروج بأهم المتطلبات والشروط الواجب توافرها في التنسيق الضريبي لكي يكتسب الفعالية المطلوبة لتحقيق الأهداف (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم التنسيق الضريبي

مع تزايد الحاجة إلى تحقيق التكامل الاقتصادي الدولي ازدادت الحاجة لإعداد الدراسات والمناقشات حول عملية تنسيق الأنظمة الضريبية، أي بروز مصطلح التنسيق الضريبي لتحقيق أهداف معينة، ليتخذ بعد ذلك أشكال عديدة نظرا إلى اختلاف مضامين

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

القوانين الضريبية للدول بما يشكل صعوبة حقيقة في اتخاذ التنسيق الضريبي شكلا واحدا:

أولا: التنسيق الضريبي والأهداف المرجوة

يقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناسقة ومتقاربة وأكثر تناغم في مختلف المجالات الضريبية،¹ والتي قد يكون أهمها ما يتعلق بقواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية، وتوحيد معدلات وأسعار الضريبة بين الدول، وذلك بهدف ضمان حيادية الضريبة تجاه التجارة الدولية بوجه علم ومنع المعوقات التي تقف عائقا دون الانتقال الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال بين الدول الأعضاء.² بذلك فإن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة القواعد التشريعية والاتفاقية والتعاقدية التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الجبائية والحوافز الضريبية،³ التي تمنح لدول ومستثمرين أطراف العلاقة خلال فترة محددة قابلة للتجديد، وتهدف أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة وترقية التجارة لصالح الأطراف المعنية،⁴ وبالتالي يشكل التنسيق الضريبي مجموعة الإجراءات التي تهدف أساسا إلى تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة، والتي تقف عائقا أما تنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي قد توجد في ظل اقتصاد موحد تسوده المنافسة، وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد

¹ - محمد صديق رمضان - نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية - مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية - المجلد 05 - العدد 01 - ديسمبر 2002 - الكويت - ص15

² - _Smith Herbert – Taxation relief , international tax review – jul/aug _ london _ 2005 _ p 21.

³ - عزوز علي - آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية - العدد 08 - الجزائر - 2012 - ص 59.

⁴ - المرجع السابق - ن ص.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

بحرية الانتقال مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد.¹ ومن التعريفات السابقة نستنتج أن التعريف الضريبي يتضمن تعديلا جزئيا وتدرجيا للأنظمة الضريبية الوطنية للدول المختلفة، في ضوء الاختلاف الواضح للهيكل والأعباء الضريبية، واختلاف توزيع هذه الأعباء، ويهدف التنسيق الضريبي إلى العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول، وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وتجنب الازدواج الضريبي الدولي، كل ذلك من خلال إزالة كافة العقبات والحوجز التي تعترض طريق تنمية التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية والتي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول. ومن هنا يجب المفاضلة بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية لما يعرفها المصطلحان من تشابه كبير، حيث تسعى نظرية التنسيق الضريبي بين الدول إلى إزالة الاختلافات الموجودة بين النظم والتشريعات الضريبية حتى تصبح متناغمة في مختلف المجالات الضريبية، مما يجعل من التنسيق الضريبي ذو معنى متقدم عن المنافسة الضريبية، هذه الأخيرة التي تعني الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار الأجنبي، أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات وأسعار الضرائب أو التوسع في منح الإعفاءات الضريبية للمستثمرين مما دفع بالكثير من الكتاب إلى الدعوى إلى "تبني أسلوب المنافسة الضريبية بين الدول عوضا عن أسلوب التنسيق الضريبي فيما بينها، بدعوى أنها تمنح المستثمر حق الاختيار بين الحوافز المشجعة للاستثمار مما يجبر العديد من الحكومات على التخلي عن الكثير من القيود الإدارية والتشريعية التي تحول دون تدفق الاستثمارات الدولية"²

إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية يعطي للدولة الحرية المطلقة في فرض ما تشاء من ضرائب على رعاياها المواطنين منهم والأجانب، وقد أدى الاختلاف والتباين في الأنظمة الضريبية في ظل التطور المستمر للعلاقات الاقتصادية الدولية بالمكلفين ذوي

¹ - عزوز علي - آليات ومتطلبات التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" - أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف - 2014/2013 - ص 87.

² - المرجع السابق - ص 88.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

النشاط الدولي إلى تحمل أعباء ضريبية لأكثر من مرة هذا من جهة، وإلى استغلالهم لهذا التباين لتهربهم دوليا من دفع الضرائب، وعلى هذا الأساس تظهر أهمية هذه التنسيق الضريبي الذي يتطلب جملة من الأدوات والمتطلبات التي من شأنها تفعيل دور الآليات المنتهجة في مواجهة مختلف الاشكاليات الضريبية الدولية، وعليه فإن توفر أجهزة وآليات لعملية التنسيق الضريبي يعد أمرا ضروريا، وتتمثل هذه الآليات في هياكل ومؤسسات ضريبية وخطط عمل وعقود قانونية، يكون هدفها الرئيسي تجسيد مخططات التنسيق الضريبي بين الدول وتفعيلها مع كل تطور قد تعرفه العلاقات الاقتصادية الدولية.¹

ثانيا: أنواع التنسيق الضريبي

إن اختلاف مضامين الأنظمة الضريبية للدول جعل من التنسيق الضريبي يتخذ صور متعددة وفقا لأسس مختلفة (أ)، مما قد يوسع من شروط التنسيق الضريبي الفعال (ب) أ - أشكال التنسيق الضريبي: يمكن أن يتخذ التنسيق الضريبي أشكال متعددة حسب نوع المعيار المعتمد في التصنيف، حيث يمكن تصنيفها إلى:

1- معيار الزمن: وفقا لهذا المعيار يمكن تصنيف التنسيق الضريبي إلى تنسيق ضريبي مؤقت، وهو ذلك التنسيق الذي يكون لفترة زمنية محددة، أين تتراوح فترته ما بين ثلاث (3) إلى عشر (10) سنوات على أقصى تقدير، وإلى تنسيق ضريبي دائم، هذا الأخير يكون لفترات طويلة نسبيا أكثر من الحد الأقصى للتنسيق الضريبي المؤقت،² بحيث يكون لفترة تتجاوز العشر (10) سنوات أو لفترة غير محدودة. وتهدف الدول من خلال السعي إلى التنسيق الضريبي المؤقت إلى تحقيق أهداف محددة قصيرة المدى كتشجيع حركة الاستثمارات الأجنبية في فترة محددة تعرف الركود الاقتصادي للدولة، في

¹ _ Joe NEUER _ Fraude fiscale internationale et répression _ PUF, Paris _ 1999 _ p 11.

² - محمد صديق رمضان - مرجع سابق - ص 16.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

حين تهدف من خلال التنسيق الضريبي الدائم إلى فتح المجال أمام الاستثمارات والتجارة الدولية بصفة دائمة، "باعتقاد إجراءات وتدابير غير مرتبطة بفترة محددة".¹

2 - معيار بنود التنسيق: وفقا لهذا المعيار يمكن أن يتخذ التنسيق الضريبي صورتين، تتمثل الأولى في التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة،² وهو التنسيق الذي تكون أسسه ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد. أما الصورة الثانية تتمثل في التنسيق الضريبي ذو البنود المتغير أو المتحركة، وهو ذلك التنسيق الذي تكون مواده وقواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقا لتغير الأحداث الاقتصادية الدولية،³ كأن يتم التفاوض سنويا على بنود الاتفاقية الضريبية بين الأطراف المتعاقدة.

3 - معيار نطاق التنسيق: ومن خلال هذا المعيار يتخذ التنسيق الضريبي إما شكل ثنائي أو متعدد الأطراف، التنسيق الثنائي هو التنسيق الذي يكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف التعاقدية، كالتنسيق الضريبي بين دولتين تربط بينهما اتفاقية ضريبية. في حين يكون التنسيق الضريبي متعددة الأطراف بين أكثر من طرفين، أي ثلاثة أطراف فأكثر مثل التنسيق الضريبي الذي يجمع الاتحاد الأوروبي.

كما يقسم البعض التنسيق الضريبي وفقا لهذا المعيار إلى تنسيق ضريبي دولي وآخر وطني، التنسيق الضريبي الدول يمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول، أما التنسيق الضريبي الوطني فيشير إلى عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي واضح للدولة، أو هيكل ضريبي موحد إذا ما تعلق الأمر بنظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا، وهي الدول التي تتمتع باللامركزية في التشريع الضريبي.⁴

¹ - عزوز علي - مرجع سابق - ص 87.

² - نفس المرجع - ن ص.

³ - محمد صديق رمضان - مرجع سابق - ص 17.

⁴ - فريد النجار - الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي - د.ط - مؤسسات شباب الجامعة - الاسكندرية، مصر - 2002 - ص 97.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

4 - معيار نوع التنسيق: أي يمكن أن يتخذ شكلين، الأول التنسيق الضريبي محدود النطاق، وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة واحدة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية موحدة من أجل تحقيق هدف محدد، فإذا كان الغرض من التنسيق الضريبي مثلا زيادة حجم الاستثمارات، فالتركيز في هذه الحالة يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد.¹ كما يتخذ شكل التنسيق الضريبي الشامل، ويتم فيه وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية، وعادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها المباشرة منها وغير المباشرة.

ب- أسس التنسيق الضريبي: يتم التمييز بين التنسيق الضريبي الفعال والتنسيق الضريبي غير الفعال من حيث درجة تحقيق الأهداف المنشودة، فيعتبر التنسيق الضريبي فعالا إذا حقق أكبر قدر ممكن من أهدافه خلال سنة مالية محددة، وإذا فشل التنسيق الضريبي في الوصول إلى الأهداف المنشودة فسوف يعتبر تنسيقا غير فعال، كما يرتبط التنسيق الضريبي الفعال بتوفره على مبادئ عامة، هذه المبادئ يتم الاسترشاد بها عند الحكم على فعالية التنسيق الضريبي.

1 - مبدأ المساواة والعدالة: يمثل هذا المبدأ أحد مبادئ فرض الضريبة بوجه عام، وفي مجال التنسيق الضريبي فيعني المعاملة الضريبية المتماثلة أو المتشابهة بين الدول المتعاقدة، على المكلفين بالضريبة دون اختلاف على أساس الموطن أو الجنسية ... إلى ما سوى ذلك، مثالها المعاملة بالمثل بالنسبة لمنح الحوافز الضريبية المقدمة لاستقطاب الاستثمار الأجنبي.²

¹ - عزوز علي - آليات ومتطلبات التنسيق تفعيل التنسيق الضريبي (المقال) - مرجع سابق - ص 62.

² - المرجع السابق - ص 63.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

2 - مبدأ الوضوح واليقين والاستقرار: يقصد بذلك أن تكون النصوص الضريبية الخاصة بعملية التنسيق واضحة وجلية من حيث الصياغة اللغوية ومن حيث المحتوى أو المضمون، حتى لا تفسر النصوص والمواد القانونية لأغراض وطنية.

كما يتوجب على الدول الساعية إلى تحقيق التنسيق الضريبي أن تعتمد في ذلك على البنود الثابتة والمستقرة، حتى لا تمل الدول من عملية التفاوض حول إصدار بنود أخرى، فالمسألة هنا دوليا لا يمكن تعديلها بصفة منفردة من قبل أحد الدول المتعاقدة،¹ الأمر الذي يترتب عنه الخروج عن هدف تحقيق التنسيق الضريبي، لذا يفضل اعتماد بنود مستقرة وثابتة تجنبا للتعديلات المتلاحقة حتى لا يفقد التنسيق الضريبي فاعليته.

3 - مبدأ مرونة التنسيق الضريبي وفقا للتغيرات الاقتصادية: فعلى الدول المعنية بالتنسيق الضريبي أن تتبنى أنظمة ضريبية تتلاءم مع نظامها السياسي وهيكلها الاقتصادي، ذلك لأن طبيعة النظام في دولة ما يعكس جميع التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها سابقا والسائدة حاليا، لذا يجب أن يكون التنسيق الضريبي وظيفته وزمانه.²

4 - مبدأ ضمان المساواة: يتخذ هذا المبدأ أشكال متعددة ، من ذلك ضمان التوازن في الحصيلة الضريبية بين الدول الساعية للتنسيق الضريبي، وذلك حتى لا تؤثر اتفاقية التنسيق الضريبي على الإيرادات الضريبية في دولة ما بشكل كبير غير مقبول، أي أن لا تنحصر عوائد هذا التنسيق على زيادة حصيلة دولة ما على حساب دولة أخرى بشكل كبير.

كما قد يتخذ شكل تكافؤ الضغط الضريبي بين الدول، وهذا من أجل حماية وضمان الاستثمارات الأجنبية عن طريق التزام المستثمر بالقوانين والتشريعات الضريبية ومساندة

¹ - فريد النجار - مرجع سابق - ص 99.

² - ناصر مراد - التهرب والغش الضريبي في الجزائر - ط1 - دار قرطبة للطباعة والنشر - الجزائر - 2004 - ص 52 و 53.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الدول الأعضاء في اتفاقية التنسيق الضريبي. هذا بالإضافة إلى مظاهر أخرى للمساواة كالتكافؤ في منح الحوافز الضريبية بين الدول المعنية باتفاقية التنسيق الضريبي. كما يضيف البعض مبدأ آخر، والمتمثل في مبدأ تشجيع الاستثمارات الأجنبية، ويدلل أصحاب هذا الموقف رأيهم انطلاقاً من أهداف التنسيق الضريبي نفسه، حيث يهدف إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية مما يجعل هذه المسألة ذات أهمية، ويتوجب ترسيخها كمبدأ أساسي أثناء الحديث عن إقامة أي تنسيق ضريبي.¹

الفرع الثاني : عوائق التنسيق الضريبي

إن الطريق نحو تحقيق التنسيق الضريبي بين الدول المختلفة ليس معبداً، حيث يواجه مشروع تجسيد التنسيق الضريبي بين الدول العديد من التحديات والمشاكل التي تقف كعائق أمام تجسيد هذا المشروع، أين يمكن تصنيفها إلى صنفين، عوائق ضريبية (أولاً) تتعلق بالضرائب، وأخرى هيكلية تتمثل في الآليات الإدارية المسخرة لتطبيقه (ثانياً).

أولاً: عوائق ضريبية

من العوائق الضريبية التي تحول دون تجسيد التنسيق الضريبي، التباين الذي تعرفه الأنظمة الضريبية، بالإضافة إلى تفاوت أهمية الضريبة بالنسبة للدول: أ - تفاوت الأهمية بالنسبة للضرائب في الدول: يحث تختلف نسبة الاهتمام بالضرائب بنوعيتها بالنسبة لكل دولة، وذلك بالنظر إلى دور العوائد الضريبية على الاقتصاد العالمي، فهي تمثل أهمية كبيرة لبعض الدول مثل مصر وسوريا....² في حين أن الأهمية قليلة جداً بالنسبة لبعض الدول والتي غالباً ما تعتمد على العائدات النفطية كدول الخليج، الأمر الذي يعيق جهود السعي نحو تجسيد التنسيق الضريبي بين الدول، فهذا الأخير يتطلب توفير كل الجهود وتسخير كل الآليات الممكنة لتجسيده.

¹ - فريد النجار - مرجع سابق - ص 101.

² - عزوز علي - شروط ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي بين الدول العربية - مرجع سابق - ص 65.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ب - تباين النظم الضريبية واختلاف درجة تطورها: يظهر الاختلاف جليا بين الأنظمة الضريبية للدول المختلفة، خاصة إذا ما تعلق الأمر بالمقارنة بين الأنظمة الضريبية السائدة في الدول العربية ونظيرتها الأجنبية، بالإضافة إلى التباين الواضح بين الدول العربية فيما بينها، فمثلا تتميز الأنظمة الضريبية في الدول العربية بالتباين الكبير بحيث لا تتخذ نمطا موحدا،¹ بل يختلف اختلافا كبيرا من دولة إلى أخرى سواء في مجال الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، ففي مجال الضرائب غير المباشرة مثلا لا يتسم هيكل الضريبة على أرباح الشركات بين الدول العربية بالثبات، فبعضها ذو معدل منخفض كالبحرين والكويت والإمارات، في حين يرتفع في دول أخرى كالجزائر ومصر، ما يعيق فعلا فكرة تجسيد التنسيق الضريبي لأنها تتطلب تنازل بعض الدول التي تفرض معدلات ضريبة مرتفعة على حساب الدول الأخرى التي تفرض معدلات ضريبية منخفضة، حتى يمكن توحيد معدلات الضرائب المفروضة بين الدول الأمر الذي يمثل خطوة ملموسة نحو التنسيق الضريبي الشامل. هذه الاشكالية وبالرغم من صعوبتها لكن هناك من ينادي بتجاوز هذا العائق من خلال تشكيل صناديق دولية تعويضية، هذه الصناديق تستفيد منها الدول المتضررة من تجسيد التنسيق الضريبي.²

ثانيا: عوائق هيكلية

بالإضافة إلى العوائق المتعلقة بفرض الضرائب وتقسيماتها هناك عوائق أخرى إدارية، ويتعلق الأمر بالأجهزة الضريبية المسخرة لتجسيد التنسيق الضريبي الدول، في ظل تشتت الجهود الدولية:

أ - غياب جهاز دولي يشرف على برنامج التنسيق: إن فقدان عملية التنسيق الضريبي بين الدول على جهاز ضريبي دولي مختص فقط بالسهر على عمليات التخطيط والمتابعة والمراقبة، من شأنه أن يعرقل أو يؤخر تنفيذ مشروع التنسيق

¹ - المرجع نفسه - ص 65.

² - محمد صديق رمضان - مرجع سابق - ص 52، 53.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضريبي، كما تجدر الإشارة إلى أن الأمم المتحدة أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لا تعتبر بديلا عن استحداث هذا الجهاز، فلا يمكنها تحقيق التنسيق الضريبي الشامل¹ ذلك لتعدد مهام المنظمتين وعدم تخصصها حصرا في المجال الضريبي، كذلك الأمر بالنسبة للجان المتخصصة بالتنسيق الضريبي في الاتحاد الأوروبي، ذلك لاقتصار التنسيق على دول الاتحاد الأوروبي فقط بالتالي لا يستطيع النهوض بعملية التنسيق الضريبي الشامل، مما يبرز أهمية وجود جهاز ضريبي دولي مختص بالبحث وتجسيد التنسيق الضريبي.

ب - نشأت الجهود الدولية: إن نشأت الجهود الدولية ما بين التنسيق الضريبي الاقليمي ونظيره الدولي قد يكون سببا مباشرا في عرقلة تجسيد برنامج التنسيق الضريبي، حيث تسير بعض الدول نحو التنسيق الضريبي الاقليمي كالدول العربية² أو الاتحاد الأوروبي أو دول مجلس الوحدة الاقتصادية.....إلى ما سوى ذلك، وفي نفس الوقت ترتبط هذه الدول باتفاقيات دولية تسعى إلى تحقيق التنسيق الضريبي دولي، وما قد يسفر عن ذلك من تعارض في أولويات التنسيق الضريبي،³ فالمصالح المشتركة المتفق عليها بموجب التنسيق الضريبي بين الدول العربية تختلف عن مصالح الدول الأجنبية لاعتبارات اقتصادية وغير اقتصادية عديدة.

كل تلك العوائق ساهمت بنسب متفاوتة في عرقلة تجسيد مشروع التنسيق الضريبي بين الدول قصد فتح المجال أمام انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، مما دفع بالمجتمع الدولي إلى البحث عن سبل لمعالجة هذه العوائق كحلول للعوائق السابقة.

¹ - عزوز علي - شروط ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - مرجع سابق - ص 66.

² - تجدر الإشارة إلى أن التنسيق الضريبي فيما بين الدول العربية ترعاه جامعة الدول العربية.

³ - عزوز علي - معوقات التنسيق الضريبي العربي وآليات معالجتها - مجلة الاقتصاد والمجتمع - العدد 10 - الشلف - 2014

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

المطلب الثاني: التنسيق الضريبي بين متطلبات التجسيد و وسبل التنفيذ

إن السعي وراء تحقيق التنسيق الضريبي قد يكمل أساسا في رغبة المجتمع الدولي إلى إزالة العوائق الضريبية أمام تطور الاستثمارات، والتي قد يكون أهمها الازدواج الضريبي الدولي لما لهذا الأخير من آثار سلبية لا تنحصر فقط في زيادة العبء الضريبي، بل وتساهم في استفحال مشاكل ضريبية دولية أخرى، مما يعرقل حرية انتقال رؤوس الأموال والأشخاص بين الدول المختلفة. كل ذلك في ظل ضعف دور الآليات الموضوعية المعتمدة لتفادي هذه الظاهرة، الأمر الذي قد يدفعنا إلى التساؤل حول متطلبات تجسيد التنسيق الضريبي (الفرع الأول)، لكي يمكن الكشف بعد ذلك عن سبل تنفيذ هذا التنسيق بما يضمن تحقيقه للأهدافه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: متطلبات التنسيق الضريبي

إن ترسيخ برنامج التنسيق الضريبي يتطلب جملة من الشروط والمتطلبات من أجل إزالة العوائق التي تحول دون تحقيقه، هذه الشروط في مجملها تصب في إطار إعادة تنظيم للهياكل والضرائب المسخرة، ومن المتطلبات التي ينبغي تحقيقها نذكر:

أولا: إنشاء هيئة ضريبية وطنية متخصصة

إن تجسيد برنامج التنسيق الضريبي ما بين الدول يحتاج إلى إنشاء هيئة أو هيئات دولية مزودة بصلاحيات التنظيم والاشراف، وتنفيذ قواعد عمل التنسيق بصورة تسمح بتجنب الاختلالات الناجمة عن توحيد الآليات الضرورية في الدول،¹ فلا معنى لتنسيق ضريبي دون استحداث هيئات تسهر دوريا على تطبيقه بصفة مثلى. كما يدعو الكثيرون إلى ضرورة أن يصاحب استحداث هذه الهيئات، هيئات وطنية متخصصة أخرى تسهر على متابعة عملية التنسيق الضريبي، تعمل بالتنسيق مع الهيئات الدولية المتخصصة السابقة، مع ضرورة تامين نتائج المعاهد الضريبية ودور البحث العلمي الدولية، حيث "

¹ - المرجع السابق - ص 75.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مختلف الدول، وهذا من أجل تطويرها وإبراز نقاط التشابه والاختلاف بينها، والعمل على معالجتها بما يرضي جميع الدول¹.

ثانياً: وضع رزمة لتحضير التنسيق والاستفادة من النماذج الرائدة

إن الصعوبات التي تعيق التنسيق الضريبي تجعل من أمر تحقيقه أمراً صعباً وغير مؤكد، خاصة إذا لم تسارع الدول إلى تحديد رزمة لتطبيق هذا المخطط في جميع مراحلها، حيث يمكن أن تركز الرزمة على مرحلتين أساسيتين، تتعلق الأولى بتنفيذ الخطوات التقنية، في حين تتعلق الثانية بالجانب المؤسسي والنظامي. كما أنه يمكن الاستفادة في ذلك بالنماذج الرائدة في مجال التنسيق الضريبي، من ذلك النموذج الأوربي (الاتحاد الأوربي) الذي يعتبر نموذجاً رائداً ومهماً في مجال التكامل الاقتصادي والمالي والضريبي... إلى ما سوي ذلك، أين يمكن تحليله والاستفادة من نقاط قوته بتطبيقها والعمل على تحسينها، وتفادي النقاط السلبية ومحاولة تجنبها، بهدف ربح الوقت والجهود والاقتراب من وضع النموذج الأمثل والفعال في مجال تنسيق الأنظمة والسياسات الضريبية بين الدول المختلفة.

ثالثاً: توحيد الرسوم وتعزيز التعاون بين الإدارات الضريبية

يعتبر تعدد الرسم على رقم الأعمال في التشريعات الضريبية للدول أولى العقبات التي تواجه تطبيق التنسيق الضريبي، لذلك يناهز الكثيرون إلى ضرورة إلغاء كل الضرائب المشابهة أو المماثلة لضريبة القيمة المضافة والتوسع في تطبيق وتعميم الضريبة على القيمة المضافة²، لما تتضمنه الضريبة على القيمة المضافة من مميزات وخصائص انطلاقاً من مرونة الضريبة وسهولة في تحصيلها وتحقيقها لمبدأ العدالة الضريبية بقدر كبير، كما أنها تهتم بالنواحي الاقتصادية للضريبة³ مما يؤهلها إلى الاعتماد عليها وإلغاء

¹ - عزوز علي - آليات ومتطلبات التنسيق الضريبي - مرجع سابق - ص 66.

² - عزوز علي - آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي (الواقع والتحديات) - مرجع سابق - ص 227.

³ - فضريبة القيمة المضافة تهتم بالنواحي الاقتصادية للضريبة من حيث حدود الضريبة ووفرتها وسرعة تحصيلها، في حين تهتم بالنواحي الاجتماعية للضريبة فيما يتعلق بمفهوم العدالة الاجتماعية والوعي الضريبي.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

الضرائب المباشرة. إن كل ذلك قد يكون صعب التحقيق إلا إذا تم تعزيز التعاون بين الإدارات الضريبية وتدعيم الأسس الرقابية، من خلال بروتوكولات التعاون المشترك ودورات التدريب المشتركة، وتبادل المعلومات الجبائية فيما بينها بما يساعد على تجنب الازدواج الضريبي الدولي أو كشف التهرب والغش الضريبي الدولي.¹

الفرع الثاني: أساليب تنفيذ التنسيق الضريبي الدولي

لقد ظهرت أساليب عديدة للتنسيق الضريبي يمكن الاستعانة بها من أجل تجسيده، ويقتضي كل أسلوب منها ضرورة توفر متطلبات وشروط معينة لضمان تجسيده.

أولاً: في مجال الضرائب المباشرة

ويتعلق الأمر بأسلوب توحيد الضرائب والأسلوب المتدرج في المعاملات الضريبية:

أ - أسلوب توحيد الضرائب: يتطلب هذا الأسلوب توحيد التشريعات والنظم الضريبية في كافة المعاملات الضريبية، ويستوي في ذلك فرض الضريبة من توحيد للأسعار الضريبية ومعدلاتها، وتحديد للواقعة المنشئة للضريبة والأوعية الضريبية، إلى طرق تحصيل الضريبة.

قد يكون أمر نجاح هذا الأسلوب صعباً للغاية، لكن فرصة نجاح هذا الأسلوب قد تكون أكبر في حالة إذا ما كانت الدول ذات اقتصاديات متشابهة، وتتوفر فيها إرادة سياسية كبيرة بحيث أن هذه الدول قد تتخلى عن سيادتها الضريبية لسلطة قومية،² مما قد يجعل من تطبيق هذا الأسلوب ينحصر في حالة واحدة، وهي حالة الاندماج الاقتصادي الكامل والذي تكون فيه كل الدول دولة واحدة، بالتالي تجاهل كامل للأهداف الضريبية الخاصة بكل دولة وتعارض السياسات الضريبية للدول الأعضاء.

ب - الأسلوب المتدرج في المعاملات الضريبية: ويقتضي هذا الأسلوب إتباع نظام خطوة بخطوة في إقامة التنسيق الضريبي بين الدول، ويكون ذلك من خلال تنسيق

¹ - عزوز علي - معوقات التنسيق الضريبي العربي ومتطلباته وآليات معالجتها - مرجع سابق - ص 75.

² - العاقر جمال الدين - التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على

درجة الدكتوراه - جامعة منتوري قسنطينة - 2009/2008 - ص 97.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

تشريعاتها ونظمها الضريبية، إذ يترتب على وجود ضرائب مختلفة ومتميزة ضرورة تنسيقها بصفة متدرجة وعلى مراحل متتالية، مع الأخذ بالحسبان لظروف كل دولة بما ينسجم مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل دولة.

يستخدم كلا الأسلوبين السابقين في تحقيق التنسيق الضريبي الخاص بالضرائب المباشرة وعلى رأسها ضريبة الدخل، فهذه الأخيرة تعتمد بدورها على كل من مبدأ الإقامة ومبدأ إقليمية الدخل، فحسب المبدأ الأول يتم فرض الضريبة على دخول المقيمين دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر هذه الدخل إن كان أجنبياً أو وطنياً، في حين الثاني يمنح للدولة الحق في فرض ضريبة على دخول مكلفيها أياً كانت جنسيتهم، هذا الاختلاف يؤدي إلى ظهور اشكالية الازدواج الضريبي الدولي¹ كما أشرنا أنفاً، مما أدى بالاقتصاديين خاصة إلى تفضيل مبدأ الإقامة على مبدأ الإقليمية الذي يفرض ضريبة على المكلف المحقق لشروط الإقامة الضريبية، حيث يقوم المكلف بدفع ضريبة على دخله المتحصل عليه من مختلف استثماراته لصالح الإدارة الاقتصادية المقيم بها، في حين وحسب نفس المبدأ يتم إعفاء المستثمرين غير المقيمين جبائياً من طرف الإدارة الاقتصادية للدولة المضيفة، بذلك إن هذه المرحلة المتمثلة في إعادة تحديد الحدود الجبائية للدول تسمح بمعالجة المشاكل الناتجة عن اختلاف الأنظمة الضريبية لهذه الدول.²

وبالرجوع إلى أسلوب التنسيق الضريبي السابقين فيحذ استخدام الأسلوب التدريجي في المعاملة الضريبية، نظراً لسماحه بتجنب واحتواء المشاكل التي يحدثها التغيير السريع للأنظمة الضريبية على اقتصاديات الدول.

¹ - المرجع نفسه - ص 98

² - عزوز علي - آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" - مرجع سابق - ص 233.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

ثانيا: في مجال الضرائب غير المباشرة

على خلاف التنسيق في مجال الضرائب المباشرة فإن التنسيق في مجال الضرائب غير المباشرة يقتضي إتباع أسلوب نمطي معين، باتخاذ نمط معين أو نموذج ضريبي معين، ومحاولة تطبيقه في كافة الدول الأعضاء، أما فيما يتعلق بالأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحقيق تسيق الضرائب غير المباشرة نجد:

أ - مبدأ دولة المصدر

تطبيق هذا المبدأ يؤدي بموجبه إلى خضوع السلعة لضرائب الدولة التي أنتجت فيها أيا كان مكان استخدامها، أي يحق للدولة المصدرة لسلعة ما أن تفرض ضريبة عليها دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المستثمر وأين مكان مستقر هذه السلعة.¹ ومن الصعوبات العملية التي تواجه تطبيق هذا المبدأ هي مدى قدرة الدولة المستضيفة للاستثمار في تحديد نوع وأسعار الضرائب غير المباشرة التي تتفق وظروفها الداخلية.

ب - مبدأ دولة المقصد

يؤدي هذا المبدأ إلى عدم خضوع السلعة إلى ضريبة الدولة التي تباع فيها، بحيث يسلم المنتج لهذه الدولة بعد تجريده من ضرائب الدخل المنتجة، سواء بإعفاء أو برد ما دفع ليخضع فقط لضرائب الدولة المستوردة محققا بذلك مساواة في المعاملة الضريبية بين السلع المستوردة والمنتجة في الداخل، ورغم بعض الصعوبات التي قد تنشأ عن تطبيق هذا المبدأ في بعض صور الضرائب غير المباشرة، والتي تفرض على الانفاق والاستهلاك إلا أننا نجد أن صورة الضريبة على القيمة المضافة تمتاز بتوافقها مع وجهة نظر تطبيق مبدأ دولة المقصد، وهو ما قد يجنب الوقوع في المشاكل الضريبية بالرغم

¹ - Emmanuel disle et jacques saraf - droit fiscal international - dunod - paris - France - 2006 - p213.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

من اختلاف أشكال الضرائب غير المباشرة المطبقة في كل منها، ولهذا يفضل إتباع مبدأ دولة المقصد في محاولة إقامة تنسيق ضريبي خاص بالضرائب غير المباشرة.¹ إن الكشف عن مدى أهمية آثار تنفيذ التنسيق الضريبي يقتضي مقارنته والأهداف المنشودة، والتي تصب في مجملها على توفير المناخ الملائم بما يشجع ويدعم انتقال الاستثمار، حيث يؤدي إتباع كل دولة لسياسة ضريبية مستقلة عما يطبق في باقي الدول إلى خلق عوائق أمام حركة وحرية انتقال السلع والخدمات ورؤوس الأموال بين هذه الدول، نتيجة لتأثير مختلف السياسات الضريبية على قرار المستثمرين، خاصة إذا ما تعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة على رأسها الرسم على القيمة، حيث يعمل التنسيق الضريبي للضرائب غير المباشرة على تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين المستثمر الأجنبي والوطني، وبين السلع والخدمات المستوردة والمحلية، بطريقة تضمن حسن سير قوى التنافس وتحقيق توزيع أفضل للموارد بين الدول، كذلك تحقيق حرية انتقال الأموال والأشخاص تحقيقاً للمنافسة المشروعة، ذلك عن طريق عدم التمييز الضريبي حسب الجنسية سواء بالنسبة للسلع أو الأشخاص أو الأموال، مع مراعاة مسألة تحاشي الازدواج الضريبي الدولي وتجنب تطبيق سياسة ضريبية تعرقل السياسة التجارية بين الدول.

أما فيما يتعلق بالضرائب المباشرة فقد رأينا فيما سبق أن من بين أهم أسباب ظهور الازدواج الضريبي اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل، فمن الممكن أن تخضع شركة معينة لنفس الضريبة نتيجة اختلاف المبادئ المعتمدة من طرف الدولة الأم والدولة المضيفة، مما يزيد من العبء الضريبي، ويتطلب القضاء على هذا المشكل إقامة تنسيق ضريبي يعمل على توحيد التنظيم الفني للضرائب ومعدلاتها وكذا تشريعاتها. حيث يؤدي

¹ - وهو ما يبرر ما قطعته السوق الأوروبية المشتركة في ميدان التنسيق الضريبي للضرائب غير المباشرة، بعدما تبنت مبدأ دولة المقصد في فرض الضرائب ما ساعد في تحقيق التنسيق الضريبي بالرغم من اختلاف أشكال الضرائب غير المباشرة المطبقة في كل دولة منها.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

اعتماد نفس المعدلات الضريبية بين مجموعة الدول إلى تحفيز الأسواق الداخلية وزيادة في المنافسة بين الشركات، أي فتح المجال أمام انتقال الاستثمارات وتوسعها.

يعتبر طريق التسوية القضائية آخر السبل التي خولها القانون الاتفاقي والوطني لتسوية منازعات الازدواج الضريبي الدولي والمنازعات الضريبة الدولية بصفة عامة، لذا عمل المشرع على أن يشكل طريق التسوية القضائية ضمانا حقيقية للمستثمر الأجنبي بعدم الخضوع إلى ضريبة تخالف أحكام الاتفاقية الضريبية الدولية، بذلك إلغاء قرار الإدارة المترتب عنه ازدواج ضريبي دولي واقع على أرباح المستثمر الأجنبي، لذلك خص المشرع طريق التسوية القضائية في المنازعات الضريبية بإجراءات خاصة لسير الدعوى الضريبية، ومنح سلطات واسعة للقاضي الفاصل في المنازعة الضريبية، تمكنه من الكشف عن وجود الازدواج الضريبي واقع على عاتق المستثمر أو من عدمه، من جهة أخرى من شأنها ضمان حماية المكلف نظرا لما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات كبيرة أثناء تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل، هذه الحماية من خلال تحقيق أو إعادة التوازن ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، مما يمثل ضمانا للمستثمر المكلف بالضريبة وتشجيع له أثناء اتخاذه لقرار الاستثمار، وبالرغم من أن هذا لا يخفي ما قد يعتري هذا الطريق من عراقيل قد تساهم في التأثير من فاعليته، لما قد يعتري القاضي من صعوبة في الحصول على المعلومات الضريبية من الدولة المتعلقة بالدعوى المعروضة أمامه.

لكن بالرغم من الضمانات التي تمنحها الدعوى القضائية والآليات التوفيقية عامة في تسوية عادلة للمنازعة الضريبية واحتواء آثارها، لكن ذلك لا يغنينا على ضرورة العمل على تفادي الظاهرة من أساسها أو مصدرها، من خلال تجسيد أسس التنسيق والتجانس الضريبي بين الدول، حتى يمكن تبني حلول موضوعية لمواجهة هذه الظاهرة، لما كان لغياب التنسيق من دور هام في تثبيط الحلول الموضوعية الوطنية والاتفاقية الساعية

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

نحو تفادي هذه الظاهرة، بالإضافة إلى ذلك يلعب التنسيق الضريبي دورا هاما أيضا في زيادة فعالية الحلول التوفيقية والقضائية، لما قد يوفره من وقت وجهد في سبيل تسوية المنازعة، كما من شأنه أن يساعد القاضي الفاصل المنازعة الضريبية من خلال توفير المعلومات المتعلقة بأسس فرض الضريبة، مما يجعل من طريق التنسيق الضريبي بين الدول ضرورة ملحة حتى يمكن تبني حلول موضوعية واضحة ومحددة لتفادي الظاهرة، وزيادة فعالية الحلول التوفيقية والقضائية لتسوية المنازعة الضريبية المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي.

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

خاتمة الباب الثاني:

إن تزايد الاهتمام بمسألة ضرورة توحيد الإجراءات التوفيقية والقضائية الفاصلة في المنازعة الناشئة عن تحقق الازدواج الضريبي أمر منطقي، خاصة بعد قصور التشريعات الوطنية وعجزها في تبني آليات موضوعية محددة لمواجهة هذه الظاهرة، بل ومساهمة هذه الحلول في إعادة إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، بعد ثبوت عدم قدرتها على التوفيق بين حقها في تشجيع الاستثمار وواجبها في تفادي الظاهرة، هذا بالإضافة إلى ما رتبته التلازم المستمر بين تطور الاستثمار والمعاملات الاقتصادية عامة بظاهرة الازدواج الضريبي، والتي أنشئت ما يمكن تسميته بالأزمة التلازمية بين تطور العلاقات الاقتصادية الدولية وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، بذلك بروز منازعات الازدواج الضريبي.

أين سعت الدول إلى التوفيق بين مصالحها وحقها في تشجيع السياسات الاستثمارية، وواجبها في احتواء الآثار السلبية المترتبة على هذه السياسات ومن بينها الظاهرة الماثلة، من خلال تبني آليات إجرائية توفيقية تشكل أساليب مستحدثة لاحتواء الآثار المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وهي في ذاتها إجراءات تأكيدية للضمانات الممنوحة للمستثمرين، ذلك لما تحققه هذه الإجراءات من توازن قانوني بين أطراف النزاع، بما يضمن تسوية عادلة للنزاع الضريبي المترتب عن تحقق الظاهرة، لما توفره هذه الآلية من ثقة للمستثمر في تسوية عادلة للنزاع، بذلك تعمل الآليات المستحدثة على احتواء الآثار المترتبة عن الظاهرة الماثلة لا على مصدرها، مما منحها إمكانية تجنب العراقيل التي واجهت الآليات الموضوعية، والمتمثلة أساساً في الطبيعة الخاصة التي تميز الظاهرة الماثلة هذا من جهة، وجعلها ضماناً للمستثمر الأجنبي في سبيل تشجيعه على الاستثمار من جهة أخرى، من خلال وجوبية المرور بطريق التسوية الودية كمحاولة للخروج بتسوية ودية، عن طريق التراضي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول الضريبة المفروضة.

بالإضافة إلى طريق التحكيم وما يضمنه من تكافؤ لمراكز المتنازعين، حيث يعامل طرفاً التحكيم على قدم المساواة مع التزام هيئة التحكيم بمنحها فرصة متكافئة وكاملة لعرض النزاع، بالإضافة إلى أن نظام التحكيم يقوم على التخصص ودراية المحكم بجميع النواحي الفنية التي تتصل بالنزاع، مع إمكانية الاستعانة بخبير لمساعدته على أداء

الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية

مهتمه التحكيمية بذلك تقليص إجراءات الفصل في النزاع، فلا شك في أن نظام التحكيم يتميز بحسمه السريع والناجز للمنازعات، الأمر الذي يجعل من الملائم الاستفادة به في المجال الضريبي نظرا للطبيعة الخاصة لدين الضريبة نفسه، وما يبعث من ثقة لدى المستثمر أثناء اتخاذه لقرار الاستثمار. هذا في ظل غموض رؤية المشرع الجزائري لمسألة التحكيم في المسائل الضريبية. كما لا يمكن نكران الدور الذي تلعبه التسوية القضائية في حل المنازعة الضريبية الناشئة عن الازدواج الضريبي، كجهة أخيرة يلجأ إليها أطراف المنازعة للفصل في النزاع، أين عمد المشرع إلى تنظيم إجراءات سير الدعوى الضريبية، ومنح القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية سلطات تمكنه من التحقيق في موضوع الشكوى والفصل فيها، بما يضمن الدور الايجابي للقاضي الإداري الفاصل في المنازعة الضريبية، لكن ذلك كله لا يغني على ضرورة تبني آليات موضوعية لمواجهة الازدواج الضريبي وتفادي حدوث المنازعة، من خلال تجسيد أسس التنسيق الضريبي بين الدول وبعث مبادئ التعاون الضريبي فيما بينها، بما يضمن إزالة الخلافات والتناقضات بين الأنظمة الضريبية، ويزيد من قدرة التشريعات الوطنية في تبني حلول موضوعية لمواجهة الازدواج الضريبي بما يضمن توفير المناخ الملائم لاستقطاب الاستثمار.

خاتمة

لقد حظي الاستثمار الأجنبي بأهمية كبيرة من قبل الدول، هذا الاهتمام جاء بعد بروز فوائد الاستثمارات الأجنبية على الدول المضيفة والمستضيفة للاستثمار على حد سواء، مما جعل من الضريبة وسيلة ذات دور مهم في أيدي الدول تستعملها لتحقيق الأهداف الاقتصادية الدولية، إلا أنه وفي خضم كل تلك التطورات لم تعرف القوانين والتشريعات الجبائية للدول تغيرات ملموسة بما يتمشى وواقع علاقاتها الاقتصادية الحديثة، بالإضافة إلى تمسكها المطلق بمبدأ سيادتها الضريبية ورغبتها في الاستفادة أكبر قدر من كل تلك التطورات، جعل منها تواجه تداخل في اختصاصاتها الضريبية مما ترتب عنه بروز ظاهرة الازدواج الضريبي. هذه الأخيرة أظهرت تحديات حقيقية للتشريعات الوطنية، في سبيل مواجهتها واحتواء آثارها، أين عجزت عن وضع مفهوم محدد وواضح للظاهرة يمكن من خلاله تحديد طبيعتها ومعالجتها، وهو ما تطلب تدخل القانون الاتفاقي في هذا الشأن ومع ذلك ظل مفهوم هذه الظاهرة يتسم بالنسبية، بسبب الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الظاهرة التي تتميز عن غيرها من الإشكالات القانونية، من حيث مشروعية أسبابها وخطورة الآثار المترتبة عليها، مما يضع الجهود الساعية لتفاديها أمام مواجهة المشروعية في حد ذاتها.

إن نسبية مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي وتباينه بسبب الطبيعة الخاصة التي تميز الظاهرة، كان له تأثير سلبي كبير على قدرة التشريعات الوطنية في تبني حلول موضوعية استباقية لمواجهة هذه الظاهرة واحتواء آثارها، فبالرغم من محاولات المشرع الوطني لتبني جملة من السياسات الجبائية الإصلاحية الاستباقية، والهادفة إلى إيجاد حلول وطنية موضوعية تهدف للقضاء على هذه الظاهرة واحتواء أبعادها، بما يساعد في تحسين مناخ الاستثمار الأجنبي ويشجعه، من خلال تبني جملة من الإصلاحات الضريبية الجذرية على المنظومة الضريبية، وإقرار نظام الامتيازات الضريبية كآلية للتخفيف من حدة العبء الضريبي المترتب عن الازدواج الضريبي، إلا أن هذه السياسة الجبائية تمت بشكل متوازي أو صاحبها سياسات إصلاحية أخرى للقانون الجبائي بهدف تشجيع الاستثمار، ولكن بالشكل الذي يؤدي إلى إعادة إنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، أين فشلت الحلول الموضوعية في الموازنة بين مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي وبين هدف تشجيع الاستثمار الأجنبي، ذلك انطلاقاً من عدم قدرته على تحديد الظاهرة ولعمومية الإصلاحات المعتمدة، التي ركزت على تشجيع الاستثمار فقط لا معالجة الازدواج الضريبي، وهو ما يبرز عدم قدرتها على وضع آليات واضحة لتفادي هذه الظاهرة، مما جعل من ذلك مناخاً خصباً لإنتاج الازدواج الضريبي ومختلف الإشكاليات الضريبية الدولية، هذا بالرغم من الدور المتميز الذي قام

خاتمة

به القانون الاتفاقي من خلال بناء أسس قانون ضريبي دولي وتقديم حلولاً متميزة لظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أن الطبيعة الخاصة التي تتميز بها ظاهرة الازدواج الضريبي، تستدعي التعاون والتنسيق وتجسيد ما تم الاتفاق عليه بين الدول في النصوص التشريعية الوطنية، كل ذلك ساهم في فشل الجهود الموضوعية الوطنية والاتفاقية وتثبيط دورها، وجعل منها آليات مشجعة للاستثمار من جهة ومنشئة للازدواج الضريبي بما يؤثر سلباً على الاستثمار من جهة أخرى، بذلك فشل هذه الحلول في الحفاظ على الموازنة بين معالجة الازدواج الضريبي واحتواء آثارها، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، من هنا تحول التوجه من البحث عن معيار أو آليات تتمكن من مواجهة الظاهرة وتفاديها من خلال مصادرها، إلى البحث عن حلول لتخفيف الآثار المترتبة عن ظاهرة الازدواج الضريبي، ذلك بعد ثبوت ضرورة أن تتناسب الحلول المنتهجة مع خطورة الآثار المترتبة عن تحقق الظاهرة، والتي تظهر بوضوح من خلال الأزمة التلازمية بين تطور العلاقات الاقتصادية الدولية وإنتاج ظاهرة الازدواج الضريبي، هذه الأزمة لم تتمكن القواعد الموضوعية من احتواءها نتيجة اصطدامها بالطبيعة الخاصة للظاهرة الماثلة، وبسبب قصور النصوص التشريعية وسيطرت الطابع الإقليمي ومبدأ السيادة الضريبية عليها، الأمر الذي أدى إلى تحول التوجه نحو التوفيق بين الحق في تشجيع الاستثمار، وواجب احتواء الآثار السلبية المترتبة على هذه السياسات ومن بينها الظاهرة الماثلة. من خلال تبني حلول إجرائية توفيقية تشكل أساليب مستحدثة لاحتواء الآثار المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وهي في ذاتها إجراءات تأكيدية للضمانات الممنوحة للمستثمرين، ذلك لما تحققه هذه الإجراءات من توازن قانوني بين أطراف النزاع، بما يضمن تسوية عادلة للنزاع الضريبي المترتب عن تحقق الظاهرة، انطلاقاً من إجراءات التسوية الودية التي تضع الإدارات الضريبية المختصة أمام فرصة تدارك الآثار المترتبة عن الظاهرة واحتوائها، من خلال التبادل المعلوماتي المتعلق بملف المستثمر المكلف بالضريبة محل النزاع، وصولاً إلى آلية التحكيم كآلية توفيقية مستحدثة وما تبعث به من ثقة للمستثمر في تسوية عادلة للنزاع، بذلك عملت هذه الآليات المستحدثة على احتواء الآثار المترتبة عن الظاهرة الماثلة لا على مصدرها، مما منحها امكانية تجنب العراقيل التي واجهت الآليات الموضوعية، والمتمثلة أساساً في الطبيعة الخاصة التي تميز الظاهرة الماثلة من جهة، وجعلها ضماناً للمستثمر الأجنبي في سبيل تشجيعه على الاستثمار من جهة أخرى.

كما أن استحداث آليات إجرائية توفيقية لحل المنازعات المترتبة عن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، لم ينفي أبداً الآليات التقليدية والمتمثلة في حق المستثمر في اللجوء إلى القضاء

خاتمة

المختص، والاستعانة بالعدالة القضائية للدولة في مواجهة الإدارة الضريبية المختصة، نظرا لما توفره الرقابة القضائية من حماية للمكلفين من أخطاء وتجاوزات الإدارة الضريبية، حيث أجازت القوانين الدولية والداخلية للدول حق المكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تسوية منازعات الضريبة بالتسوية الودية أو عن طريق التحكيم، مما يشكله من ضمانة حقيقية للمستثمر الأجنبي بعدم الخضوع إلى ضريبة تخالف أحكام الاتفاقية الضريبية الدولية، خاصة وأن هذا الطريق هو السبيل الأخير الذي خوله القانون الاتفاقي والوطني لتسوية المنازعات المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي، بل وقد ميزت الدعوى الضريبية بخصوصيات تميزها عن غيرها من الدعاوى، انطلاقا من السلطات الاستثنائية الممنوحة للقاضي الفاصل في المنازعة، والتي تضمن تحقيق التوازن القانوني بين المستثمر والإدارة الضريبية.

حيث تمكنت الآليات الإجرائية التوفيقية منها والقضائية من احتواء الآثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي، من خلال ضمان تسوية عادلة للمنازعة الضريبية المترتبة عن تحققها وبما يمنحه ذلك من ضمانات للمستثمر الأجنبي، بذلك تمكنت هذه الحلول من الموازنة بين الحق في تشجيع الاستثمارات الأجنبية وبين واجب احتواء الآثار السلبية المترتبة على ذلك، مما يجعلها آليات مشجعة للاستثمار الأجنبي ومناخ أفضل لتطور العلاقات الاقتصادية الدولية، على خلاف الآليات الموضوعية التي لم تتمكن من الموازنة بين واجب احتواء الطبيعة الخاصة للظاهرة والكامنة في أساسها ومصدرها، وبين حقها في تشجيع واستقطاب الاستثمارات الأجنبية، بل وتحولت هذه الآليات إلى حلول منشئة لظاهرة الازدواج الضريبي، مما جعل منها آليات مثبطة لانتقال وتطور الاستثمارات الأجنبية.

ومن خلال معالجة هذا الموضوع، يمكن الخروج بجملة من النتائج:

- تستهدف الحلول الموضوعية مصدر وأساس ظاهرة الازدواج الضريبي، فهي بذلك حلول استباقية تهدف إلى تفادي تحقق الظاهرة، في حين تهدف الحلول الإجرائية إلى احتواء الآثار المترتبة عن تحقق الظاهرة.

- نسبية وتباين مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي نظرا للطبيعة الخاصة التي تميز الظاهرة الماثلة، في ظل اختلاف وتباين الرؤية التشريعية من دولة إلى أخرى، مما ساهم في فشل التحديد التشريعي ونسبيته والاعتماد على التحديد الاتفاقي، كل ذلك انعكس سلبا على فعالية الحلول الموضوعية المنتهجة.

خاتمة

- الحكم بفعالية الحلول المنتهجة لتفادي هذه الظاهرة وتشجيع الاستثمار أو بفشلها، يقتضي إخضاع هذه الحلول لمعيار الموازنة بين الحق في تشجيع السياسات الاستثمارية وتطويرها، وواجب احتواء الطبيعة الخاصة للظاهرة أو لآثارها السلبية المترتب عن تحققها.
- لم تتمكن الآليات الموضوعية من تحقيق الاستباقية في مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي بما يوفر المناخ الملائم لتشجيع الاستثمارات الأجنبية، ويظهر ذلك من خلال عدم قدرتها على ضمان الموازنة بين الحق في تشجيع الاستثمار وواجب احتواء الطبيعة الخاصة للظاهرة، حيث تحولت إلى آليات مشجعة للاستثمار ومنشئة للازدواج الضريبي في الوقت ذاته.
- للقانون الاتفاقي دور واضح في تقديم حلول متميزة لظاهرة الازدواج الضريبي، تعد بمثابة تحولا في طبيعة العلاقات الجبائية الدولية من خلال بناء أسس قانون ضريبي دولي موحد، تستند إليه الدول في اتفاقياتها الضريبية الثنائية والجماعية، إلا أن طبيعة الظاهرة تقتضي تجسيد ما تم الاتفاق عليه في التشريعات الوطنية.
- تشكل الآليات الإجرائية (التراخي والتحكيم الضريبي) والقضائية الهادفة إلى احتواء آثار الظاهرة ضمانات للمستثمر الأجنبي، لما تفرضه هذه الآليات من توازن قانوني بين المستثمر المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية المختصة، بما يضمن تسوية عادلة للمنازعة الجبائية.
- كما يمكن اقتراح جملة من التوصيات يمكن للمشرع الضريبي التركيز عليها في سبيل مواجهة التحديات الضريبية، في إطار الحفاظ على العلاقة التلازمية بين هذه الظواهر وتشجيع الاستثمار:
- ضرورة الاهتمام بمسألة التحكيم في المجال الضريبي بتنظيم إجراءاتها بموجب قانون خاص على غرار المشرع المصري والكويتي، لما للتحكيم من دور فعال في تسوية المنازعة الضريبية وبعث الثقة لدى المستثمر الأجنبي في تسوية المنازعة الضريبية.
- التخفيف من حدة العبئ الناجم عن تحقق الازدواج الضريبي الدولي لا يعني المغالاة في منح الامتيازات الضريبية، بذلك ضرورة الموازنة بين هذه الامتيازات والمحافظة على الإيرادات الضريبية للدولة، هذا بالرغم من عدم تسليمنا بفرضية أن نظام الامتيازات الضريبية له الدور الرئيسي والجوهري في جذب الاستثمار الأجنبي.
- عدم استقرار التشريع الضريبي وغموضه نتيجة للتعديلات الظرفية المتلاحقة، جعل من هذا التشريع عرضة للإشكاليات الضريبية، بذلك ضرورة المحافظة على استقرار المنظومة حتى وإن كلف ذلك إصلاحات أساسية جديدة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القوانين والمراسيم:

- 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.
- اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي والصادرة عن اللجنة الدولية للشؤون الاقتصادية والاجتماعية - نيويورك بتاريخ 2002.
- المرسوم الرئاسي 127/06 المؤرخ في 03/04/2006 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي الدولي الموقعة في الجزائر في 10/03/2006 - الجريدة الرسمية - العدد 21 - الصادرة بتاريخ 05/04/2006.
- المرسوم الرئاسي رقم 164/03 - 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.
- القانون 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 - الجريدة الرسمية - العدد 57.
- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 12/22/2001 المعدل والمتمم - المتضمن قانون الإجراءات الجبائية - الجريدة الرسمية - العدد 72 - لسنة 2001.
- القانون 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 - الجريدة الرسمية - العدد 79 - بتاريخ 24/12/2001م.

قائمة المصادر والمراجع

- القانون رقم 08/13- المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 - المتضمن قانون المالية لسنة 2014 - ج.ر عدد 68- الصادرة في 31 ديسمبر 2013.
- القانون رقم 14-10- المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 - المتضمن قانون المالية لسنة 2015 - ج.ر - العدد 78- الصادرة في 31 ديسمبر 2014.
- الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09م يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال - الجريدة الرسمية - العدد 103 بتاريخ 1976/12/26م - المعدل والمتمم.
- الأمر رقم 08/06 - المؤرخ في 20 أوت 2006، يعدل ويتمم الأمر رقم 01-03، المتعلق بتطوير الاستثمار - ج.ر عدد 47 - الصادرة في 19 يوليو 2006.
- الأمر رقم 09-01- المؤرخ في 22 يوليو 2009 - المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 - ج.ر عدد 44- الصادرة في 26 يوليو 2009.
- المرسوم رقم 165/84 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية ونائب الوزير المكلف بالتعاون - المؤرخ في 17 جويلية 1984 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية-العدد 29.
- المرسوم 403/02 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية - المؤرخ في 26 نوفمبر 2002 - الجريدة الرسمية - العدد 79.
- المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد - الجريدة الرسمية - العدد 02 - بتاريخ 1990/07/04 المعدل والمتمم.
- المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 2007/07/23م المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية - الجريدة الرسمية - العدد 18 - بتاريخ 2007/07/26م.
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها - الجريدة الرسمية - العدد 20 بتاريخ 2009/02/22.

ثانيا: الكتب (باللغة العربية):

- إبراهيم عبد العزيز النجار - نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية - د.ط - الدار الجامعية - الاسكندرية - 2008.
- أحمد المهدي - الإثبات في التجارة الالكترونية - د.ط - دار الكتب القانونية - مصر - 2010.
- أغليس بوزيد - التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا - د.ط - دار الأمل - تيزي وزو - 2012.
- الحسين بن الشيخ آرث ملويا - مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية - دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر - د.ت.ن.
- الغوثي بن ملحمة - قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري - ط1 - الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية - الجزائر - 2001.
- الهادي حسين - العولمة والتجارة الالكترونية - ط02 - دار الإشعاع بالإسكندرية - مصر - 2002.
- أمزيان عزيز - المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري - دار الهدى - ط 8 - عين مليلة الجزائر - 2006.
- بوسلطان محمد - مبادئ القانون الدولي - ج 01 - ط 04 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2008.
- بن عمارة منصور - الضريبة على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010 - دط - دار هومة - الجزائر - 2010.
- حسن فليح - المالية العامة - د.ط . عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع - الأردن - 2008.

قائمة المصادر والمراجع

- حسين مصطفى حسين - المالية العامة - ديوان المطبوعات الجامعية - د.ط - الجزائر.
- حميد بوزيدة - جباية المؤسسات ، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - ط.2 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2007.
- خلاصي رضا - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين - الجزء الثاني - دار هومة - ط 02 - الجزائر - 2006.
- خالد سعد زغلول حلمي - تنازع القوانين في المجال الضريبي - مجلس النشر العلمي - د.ط - الكويت - 2007.
- رضا عبد السلام - محددات الاستثمار الأجنبي في عصر العولمة "دراسة مقارنة" - د.ط - دار السلام المنصورة - مصر - 2002.
- رمضان صديق - تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي - دار النهضة العربية - القاهرة - 2007.
- رمضان صديق -إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - القاهرة، - 2006.
- رمضان صديق أحمد محمد - الضرائب على التجارة الالكترونية - دار النهضة العربية للطباعة والنشر - القاهرة - 2013.
- عادل فليح - المالية العامة والقانون المالي الضريبي - ج01 . دار إثراء للنشر والتوزيع -عمان - 2009.
- صلاح الدين محمود مصيلحي - تحكيمية النزاع، دراسة في تكييف مسألة التحكيمية ومعاييرها والقانون الواجب التطبيق - دار النهضة العربية - القاهرة - 2005.
- طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع الضريبي - دط - السنهوري للطباعة والنشر والتوزيع - العراق - 2011.

قائمة المصادر والمراجع

- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - العدالة الضريبية "دراسة مقارنة" - ط 01 - دار المكتب الجامعي الحديث للمكتب والوثائق القومية - مصر - 2015.
- عبد الباسط وفا - فض المنازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري - دار النهضة العربية القاهرة - 2001.
- عبد الباسط علي جاسم - وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - ط 01 - دار الحامد للنشر والتوزيع - الأردن - 2008.
- عبد الحكيم الشواربي - التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة - دار الوفا للطباعة والنشر - ط 01 - الأردن - 2006.
- عبد السلام أبو قحف - اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي - د.ط - مكتبة الإشعاع العلمي بالإسكندرية - مصر - 2001.
- عبد الواحد محمد الفار - الجوانب القانونية للاستثمارات العربية والأجنبية - د.ط - دار الاسكندرية - مصر - د.ت.ن -
- علي الفيلاي - نظرية القانون - ط 1 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999.
- عمار بوضياف - القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة) - جسور للنشر والتوزيع - الجزائر - 2008.
- عمار بوضياف - المدخل إلى العلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاتها في التشريع الجزائري - طبعة منقحة - دار ربحانة للكتاب - الجزائر - 2000 .
- عمر صقر - العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة - د.ط - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية - مصر - 2013.
- عوادي مصطفى - الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري - مطبعة مزوار - ط 1 - الجزائر - 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- شريف مصباح أبو كرش - إدارة المنازعات الضريبية الدولية في ربط وتحصيل الضريبة - ط 1 - دار المناهج للنشر والتوزيع - عمان - 2004م.
- فاطمة السويسي - المالية العامة (موازنة- ضرائب) - ط 01 - المؤسسة الحديثة للكتاب - طرابلس - 2005.
- فريجة حسين - إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع - الجزائر - 2008.
- فريد النجار - الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي - د.ط - مؤسسات شباب الجامعة - الاسكندرية، مصر - 2002.
- كوسة فضيل - الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة - دار هومة للطباعة والنشر - الجزائر - 2010.
- قدي عبد المجيد - مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - ط 01 - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2003.
- محمد توفيق عدلي - مبادئ في الأنظمة الضرائبية المقارنة والسياسة الضريبية - د.ط - دار الفكر الجامعي - مصر 2001.
- محمد حمو، منور أوسرير - محاضرات في جباية المؤسسات - المطبعة الجزائرية بودواو - ط 1 - الجزائر - 2009.
- محمد عباس محرزى - المدخل إلى الجباية والضرائب - د.ط - دار إتكيس (ITCS) - الجزائر - 2010.
- مسعود شيهوب - المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص) - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 1999.
- مصطفى عوادي - الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري - مطبعة صخري - ط 02 - الجزائر 2011.

قائمة المصادر والمراجع

- مولود ديدان - أبحاث في الإصلاح المالي - دار بلقيس للطباعة والنشر والتوزيع - دون طبعة - الجزائر - 2010.
- ناصر مراد - التهرب والغش الضريبي في الجزائر - ط1 - دار قرطبة للطباعة والنشر - الجزائر - 2004.
- ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - د.ط - دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع . الجزائر - 2003.
- ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - د.ط . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر - 2011.
- نزيه عبد المقصود محمد مبروك - الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة - دار الفكر الجامعي - الاسكندرية - 2013.
- نصر الدين هنوني - الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية - د.ط - دار هومة للطباعة والنشر - الجزائر - 2007.
- نصيرة بوعون يحيياوي - الضرائب الوطنية والدولية - د.ط - دار بلوز الدولية للطباعة والنشر والتوزيع . الجزائر - 2010.
- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان - النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارن - دار الجامعة الجديدة - الاسكندرية - 2002.
- يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد - النظم الضريبية - د.ط - الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر - 1995.

ثالثا: الرسائل والأبحاث العلمية:

أ - الرسائل والأطروحات:

- الحاج فريد باسعيد - دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر 03 - 2005/2004.

قائمة المصادر والمراجع

- العاقر جمال الدين - التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - جامعة منتوري قسنطينة-2009/2008.
- إيمان بوقرة - كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة - الجزائر . 2010/2009.
- بوزيدة حميدة - النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي (في الفترة 1992-2004) - أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر - 2006.
- بريشي عبد الكريم - فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية - مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - 2007/2006م.
- جمال ألعربي - دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في القانون الدولي للأعمال - كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة مولود معمري تيزي وزو - الجزائر-2013.
- حجار مبروكة - أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة - مذكرة ماجستير - جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2006م.
- حرية محمد عبد الله قزاز - دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الأجنبي في العراق - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية- معهد الدراسات والبحوث العربية - العراق - 2011.

قائمة المصادر والمراجع

- رابحي لخضر - التدخل الدولي بين الشرعية الدولية ومفهوم السيادة - أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - 2015/2014.
- رقيقة قصوري - النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية - جامعة الحاج لخضر باتنة - 2011/2010.
- زياد أحمد علي عرياسي - العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية- أطروحة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية - كلية الدراسات العليا - جامعة نابلس - فلسطين - 2008.
- سمية لقراف - الامتيازات المالية للاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص قانون الأعمال - جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر - 2011-2010.
- عبد العزيز امقران - المرحلة القضائية في منازعات الضرائب - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - فرع الإدارة والمالية - كلية الحقوق بن عكنون - الجزائر - 2002/2001.
- عزوز علي - آليات ومتطلبات التنسيق الضريبي العربي "الواقع والتحديات" - أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف - 2014/2013.
- عمر بوجادي - اختصاص القضاء الإداري في الجزائر - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - جامعة تيزي وزو - الجزائر - 2011.
- قبس حسن عواد البدراني - المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، دراسة مقارنة - أطروحة دكتوراه منشورة - كلية القانون - جامعة الموصل - العراق - 2002.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد خير العكام - دور السياسات الضريبية العربية في إتحار السوق العربية المشتركة - رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة - مصر - 2003.
- محمد مبروك عبد المقصود - الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، دراسة مقارنة - رسالة مقدمة في إطار استكمال متطلبات شهادة الدكتوراه - كلية الحقوق جامعة القاهرة - مصر - 2011.
- ب - المقالات والمدخلات:**
- إبراهيم أحمد النجار - التحكيم في المجال الضريبي - المؤتمر العلمي الثاني "القانون والاستثمار" - المنعقد بتاريخ 29 و30 أبريل 2015 - كلية الحقوق بجامعة طنطا - مصر.
- إحسان شاكراً عبد الله - موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم على التجارة الإلكترونية - مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية - م04 - ع04 - العراق . 2014.
- أحمد عبد الكريم سلامة - النظام القانوني لمفاوضات العقود الدولية - مجلة الدراسات الدبلوماسية - المملكة العربية السعودية - ع19 - 2004.
- أحمد لمزوشي - القضاء الإداري ومجال تدخله في حماية الاستثمار - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - عدد مزدوج 51-52 يوليو / أكتوبر - 2003.
- إلهام بوجعدار، سناء العايب - دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي، حالة الجزائر - مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية - ع03 - جوان 2015.
- بلعوز بن علي، أوشان أحمد - الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، بالإشارة إلى الجزائر - الأكاديمية للدراسات القانونية والاجتماعية - العدد 17 - جانفي 2017.

قائمة المصادر والمراجع

- بن عبد العزيز فاطمة - الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مقابلة بين التحفيز والاعاقة - الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة - جامعة البليدة - 11 و12 ماي 2003.
- بوخارة إسماعيل، دومي السمرء - الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي - مداخلة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية - جامعة البليدة - أيام 11، 12 ماي 2003.
- حسين جابر - القوانين الأساسية والعادية - مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية - العدد الثاني - السنة السابعة - 2015.
- دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة - التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية - مجلة دفاتر السياسة والقانون - ع 05 - جامعة قاصدي مرياح ورقلة - جوان 2011.
- زهرة حبو - التهرب الضريبي الدولي - مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 27 - ط 01 - 2011.
- سالم الشوابكة - الازدواج الضريبي والضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 21 - العدد 02 - سوريا - 2005.
- طالب محمد - أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر - مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس - دمشق - د.ت.ن.
- صفوت عبد السلام عوض الله - الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمارات والتنمية في مصر - مجلة العلوم القانونية والاقتصادية - جامعة عين شمس - ع 01 - مصر - جانفي 2003.

قائمة المصادر والمراجع

- عزوز علي، العاطف عبد القادر - إشكالية جباية المعاملات الإلكترونية - مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول اقتصاد المعرفة - جامعة الشلف - د.ت.ن.
- عزوز علي - آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي - مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية - العدد 08 - الجزائر - 2012.
- عزوز علي - معوقات التنسيق الضريبي العربي وآليات معالجتها - مجلة الاقتصاد والمجتمع - العدد 10 - الشلف - 2014.
- عبد الحكيم عطا إبراهيم - التحكيم والمنازعة الضريبية - مجلة التشريع المالي والضريبي - العدد 77 فيفري 2001.
- قدي عبد المجيد - النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة - الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة - جامعة سعد دحلب، البليدة - يومي 20 و 21 ماي 2002.
- قويدري محمد - المزايا والحوافز المؤثرة في تكوين مناخ الاستثمار بالإشارة إلى بعض الاقتصاديات العربية (تونس والجزائر) - مجلت الباحث - العدد 35 - 2007م.
- مالح سعاد - المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الأجنبي - مداخلة في إطار الملتقى الوطني الموسوم بالنظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر - جامعة قاصدي مرياح ورقلة - بتاريخ 18/19 نوفمبر 2015.
- محمد الخلاف - الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية - مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - العدد الأول - 2006.
- محمد الكامل شلغوم - أساس حق الدولة في فرض الضريبة - مجلة العلوم القانونية والشرعية - العدد السابع - جامعة الزاوية - ليبيا.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد صديق رمضان - نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية - مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية - المجلد 05 - العدد الأول - المعهد العربي للتخطيط - الكويت - 2002.
- محمد طالبي - أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي في الجزائر - مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس - د.ت.ن.
- مقداد كوروغلي - الخبرة في المجال الإداري - مجلة مجلس الدولة - الجزائر - العدد 01 - 2002.
- كمال رزيق - تقييم إصلاح النظام الضريبي - الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة - جامعة البليدة - 2003 - ص 163.
- ناصر مراد - تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الثاني - سوريا - 2009.
- نواري أحلام - تراجع سيادة الوطنية الضريبية في ظل التحولات الدولية - دفاتر السياسة والقانون - جامعة قاصدي مرباح ورقلة - العدد الرابع، جانفي 2011.
- رابعاً: المراجع (باللغة الأجنبية):

- Abdurrahman Raouya - Relations fiscales internationales - Algérie et les conventions fiscales - internationales - bulletin des services fiscaux n°20 - Alger - print, juin 2000.

- Ahmed Sadoudi - La Réforme Fiscale - annale de l' I.E.D.F - Koléa - Algérie - ANEP - 1995.

- Alex Belgian - Double Tax Treaty - Editeur Larcier - Angles - 2009.

_Andrew Harisson , Ena Elsey _Business international et mondialisation ; vers une nouvelle Europe_ éditions De Boeck Université _ Bruxelles _ Belgique _ 2004

– Beat burgen Meier . finances publiques, droit fiscal . 5 édition . Ed Economico . paris . 2002.

– Bouvier Michel . Introduction au droit fiscal général et la Théron de l'impôt . LGDJ . 7ème éd . French . 2005.

– Bernard CASTAGNEDE – Précis de fiscalité internationale – 1e end, presse – Univ. de France – Paris, 2002.

_ BOUKELLA Meriem _ double taxation international _ laboratoire d'économie et développement _ Université Abderrahmane Mira _ Bejaia – Cread 2003.

– Bruno Gouthière – les impôts dans les affaires internationales: trente études pratique – édition François Lefebvre – 6 eme édition – paris – 2004.

– CHIHA Khemici _La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement: Cas de l'Algérie Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques _ N° 03 . Algérie_ 2012.

قائمة المصادر والمراجع

- Cokri sekrafi - L'élaboration des conventions fiscales internationales et le traitement des relevance's en tunisie - memoir de doctoura - droit fiscalité - univ sousa - 2008.

- Emmanuel disle et jacques saraf - droit fiscal - dunod - paris - France - 2006.

- Jean Lamarque - contentieux fiscal - répertoire du contentieux administratif - (mise a 'jour) - Dalloz - paris - 2004.

- Jean Marie Monnier - La justice fiscal entre tensions et d'ébats -Magazine HAL - Submitted on 10 Jan 2013.

_ Joe Neuer _ Fraude fiscale internationale et répression _ PUF, Paris _ 1999.

_ Nasser Zein Alabedin _ La Double Imposition International & L'intervention Des Organisation Internationales Pour y remédier _ 3 édition . Ed Economico . paris . 2011.

_Smith Herbert - Taxation relief , international tax review - jul/aug _ london _ 2005.

خامسا: المواقع الإلكترونية:

- "Arbitration to be an option in cross-border tax disputes OEC"
:[http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.oecd.org/MusePath/document/4/,234,](http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.oecd.org/MusePath/document/4/,234)

13 تاريخ الاطلاع [en_2649_37427_3857_7427,.html](http://www.en_2649_37427_3857_7427.html) 1_1_1_3.

2016/02/

– Slim Kammoun – La nature juridique du contentieux fiscal Association tunisienne de droit Fiscal. /12/8 2016.

<http://www.profiscal.com>

– Mario Zuger – Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law. تاريخ الاطلاع 16/3/17

[Edhttp://www.ibfd.org/product_att.html](http://www.ibfd.org/product_att.html).

– رمضان صديق - الأثر الفوري واللاحق للقانون الضريبي - مؤتمر فاعلية تطبيق

النظام الضريبي: تاريخ الاطلاع 2015/11/13

<http://www.accearab.com/acc/archive/index.php?tiLYXOhtm>

قائمة المصادر والمراجع

الفهرس

أ.....	قائمة المختصرات
02.....	مقدمة
11.....	الباب الأول: الآليات الموضوعية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية
13.....	الفصل الأول: مواجهة النصوص التشريعية للطبيعة الخاصة للازدواج الضريبي
16.....	المبحث الأول: معالم الازدواج الضريبي في ظل غموض تحديد مفهوم للظاهرة
16.....	المطلب الأول: نسبية مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي
16.....	الفرع الأول: التحول من المفهوم الوطني إلى إقرار المفهوم الدولي
24.....	الفرع الثاني: آثار نسبية المفهوم على تحقق الظاهرة
29.....	المطلب الثاني: الآثار السلبية المترتبة عن تحقق الازدواج الضريبي
29.....	الفرع الأول: الآثار السلبية المباشرة
34.....	الفرع الثاني: الآثار السلبية غير المباشرة
38.....	المبحث الثاني: دور الآليات الوطنية في معالجة الازدواج الضريبي
39.....	المطلب الأول: فاعلية النصوص التشريعية في التصدي للازدواج الضريبي
39.....	الفرع الأول: النصوص التشريعية وعمومية المعالجة
52.....	الفرع الثاني: عواقب توسيع نظام الامتيازات الضريبية لتفادي الازدواج الضريبي
67.....	المطلب الثاني: أهمية الحلول الوطنية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية
67.....	الفرع الأول: الإصلاح الضريبي بين إعادة التكييف وتشجيع الاستثمار الأجنبي
73.....	الفرع الثاني: أهمية آثار نظام الامتيازات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي
84.....	الفصل الثاني: دور الحلول الاتفاقية في مواجهة ظاهرة الازدواج الضريبي
86.....	المبحث الأول: القانون الضريبي الدولي وصعوبات التطبيق

الفهرس

- المطلب الأول: مفهوم القانون الضريبي الدولي.....86
- الفرع الأول: تعريف القانون الضريبي الدولي.....86
- الفرع الثاني: نطاق سريان القوانين الضريبية.....88
- المطلب الثاني: مصادر القانون الضريبي الدولي.....91
- الفرع الأول: المصادر المباشرة.....92
- الفرع الثاني: المصادر غير المباشرة.....96
- المبحث الثاني: أهمية الاتفاقيات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي.....99
- المطلب الأول: الجهود الاتفاقية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي.....100
- الفرع الأول: كرونولوجية الجهود الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.....100
- الفرع الثاني: النظام القانوني للاتفاقيات الضريبية.....107
- المطلب الثاني: فعالية أثر الآليات الاتفاقية في تشجيع الاستثمار الأجنبي.....112
- الفرع الأول: مجال تطبيق الاتفاقية.....113
- الفرع الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي في الاتفاقيات الضريبية.....116
- خاتمة الباب الأول.....122
- الباب الثاني: الآليات الاجرائية وأثرها على الاستثمارات الأجنبية.....113
- الفصل الأول: آليات التسوية التوفيقية لفض منازعات الازدواج الضريبي.....116
- المبحث الأول: العلاقة الجدلية بين تطور السياسات الاستثمارية وإنتاج الظاهرة...118
- المطلب الأول: العوامل المباشرة.....118
- الفرع الأول: تطور انتقال رؤوس الأموال الأجنبية.....119
- الفرع الثاني: تنازع القوانين في المجال الضريبي الدولي.....120
- المطلب الثاني: العوامل غير المباشرة.....130
- الفرع الأول: ظهور التجارة الإلكترونية.....130
- الفرع الثاني: جمود النظام الضريبي والبعد عن الاستقرار.....137

الفهرس

- المبحث الثاني: دور الآليات التوفيقية في احتواء آثار الازدواج الضريبي.....140
- المطلب الأول: التسوية الودية لمنازعات الازدواج الضريبي الدولي.....141
- الفرع الأول: النزاع الضريبي الدولي وضوابط اللجوء إلى التسوية الودية.....142
- الفرع الثاني: إجراءات التسوية الودية لمنازعات الازدواج الضريبي الدولي.....148
- المطلب الثاني: التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي الدولي..... 155
- الفرع الأول: امكانية التحكيم في منازعات المادة الضريبية.....156
- الفرع الثاني: الاعتراف الدولي بملائمة التحكيم في منازعات الازدواج الضريبي 158
- الفصل الثاني: الآليات التقليدية وحق المستثمر في اللجوء إلى القضاء.....166**
- المبحث الأول: التسوية القضائية ضمانا للمستثمر في مواجهة الإدارة الضريبية...168
- المطلب الأول: خصوصية الدعوى الضريبية.....168
- الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية ومسألة الاختصاص.....168
- الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية.....174
- المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطات القاضي الضريبي.....177
- الفرع الأول: التحقيقات في المنازعة الضريبية.....178
- الفرع الثاني: خصوصية إجراء الخبرة في المنازعة الضريبية.....183
- المبحث الثاني: تفعيل دور آليات مواجهة الازدواج الضريبي الدولي.....188
- المطلب الأول: التنسيق الضريبي الدولي ومتطلبات التفعيل.....188
- الفرع الأول: مفهوم التنسيق الضريبي.....188
- الفرع الثاني : عوائق التنسيق الضريبي.....195
- المطلب الثاني: التنسيق الضريبي بين متطلبات التجسيد وسبل التنفيذ.....198
- الفرع الأول: متطلبات التنسيق الضريبي.....198
- الفرع الثاني: أساليب تنفيذ التنسيق الضريبي الدولي.....200
- خاتمة الباب الثاني.....206

الفهرس

207.....	خاتمة.....
212.....	قائمة المصادر والمراجع.....
228.....	الفهرس.....
	الملخص.

الملخص:

تعد ظاهرة الازدواج الضريبي من أخطر التحديات التي تواجه المشرع الوطني نظرا لتأثيرها السلبي على الاستثمار، حيث تبنى جملة من السياسات التشريعية لمواجهة هذه الظاهرة تأسست على نوعين من الآليات، آليات موضوعية والتي لم تتمكن من وضع حلول استباقية، بسبب مبدأ السيادة والطبيعة الخاصة للظاهرة التي ترتبط بشكل كلي بتطور الاستثمار، وآليات إجرائية تمكنت من احتواء الآثار المترتبة عن تحقق الظاهرة، وقد تنوعت هذه الآليات إلى آليات مستحدثة توفيقية من خلال نظام التسوية الودية والتحكيم، مع الحفاظ على الآليات التقليدية المتمثلة في طريق الدعوى القضائية، مما جعل من هذه الآليات ضمانا وحماية لما تبعثه من ثقة مشروعة للمستثمر الأجنبي.

الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي- الاستثمار - التسوية الودية - التحكيم الضريبي - الدعوى الضريبية - الثقة المشروعة.

Summary:

The phenomenon of double taxation of the most serious challenges to which the national legislator due to the negative impact on investment, where the adoption of a number of legislative policies to deal with this phenomenon relies on two types of mechanisms, objective mechanisms that have not been able to develop proactive solutions, due to the principle of sovereignty and the peculiar nature of the phenomenon associated with fully investment development and procedural mechanisms capable of containing the effects of the verification phenomenon, and these various mechanisms of innovative compromise mechanisms by amicable settlement and arbitration system, while preserving the traditional way of the mechanisms of judicial proceedings, making these mechanisms ensure and protection of the legitimate trust send the petition to the foreign investor.

Keywords: double taxation – investment – friendly settlement – tax arbitrage – tax litigation – legitimate expectations.

Résumé:

Le phénomène de la double imposition des défis les plus graves auxquels le législateur national en raison de l'impact négatif sur l'investissement, où l'adoption d'un certain nombre de politiques législatives pour faire face à ce phénomène repose sur deux types de mécanismes, des mécanismes objectifs qui n'ont pas été en mesure de développer des solutions proactives, en raison du principe de la souveraineté et la nature particulière du phénomène associé à entièrement le développement des investissements et des mécanismes de procédure capables de contenir les effets du phénomène de vérification, et ces divers mécanismes de mécanismes novateurs de compromis par règlement à l'amiable et le système d'arbitrage, tout en préservant la manière traditionnelle des mécanismes de procédures judiciaires, ce qui fait ces mécanismes garantissent et à la protection de la confiance légitime envoyer la pétition à l'investisseur étranger.

Mots-clés: double imposition, investissement, règlement amiable, arbitrage fiscal, contentieux fiscal, confiance légitime

تم بحمد الله ويشكره