

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
التخصص مالية و تجارة دولية



مذكرة مقدّمة لاستكمال شهادة الماستر في المالية و التجارة الدولية

عنوان المذكرة:

## دراسة و تحليل الاتفاقيات الجبائية الدولية مع الإشارة للجزائر

إشراف الأستاذ: - د/

إعداد الطلبة: - نفوسي محمد زكرياء

بوزيان العربي

- صادق مريم

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم والنقب	الرتبة	الصفة	عن الجامعة
أ/هروشي خطاب	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة مستغانم
أ/العربي بوزيان	أستاذ محاضر ب	مقررا	جامعة مستغانم
أ/بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

## المقدمة:

شهد العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورات عديدة على مختلف الأصعدة، خاصة على صعيد عولمة الاقتصاد مع تحرر الاقتصاد بالتوجه نحو الرأسمالية بدل الاشتراكية. حيث تطورت التجارة من مرحلة قصورها على تبادل المواد الأولية و المصنعة و المعادن فقط إلى انتقال رؤوس الأموال و العمل و نشأة المؤسسات متعددة الجنسيات. و مع هذا التطور كان لا بد على المشرع الضريبي أن يكيف القوانين للتسهيل في مجال الاستثمار، الضرائب، القوانين التجارية و النقد. فأغلب الدول حاليا تتجه نحو الإلغاء التدريجي للعوائق الضريبية التي قد تعرقل انتقال عناصر العمل و توفير مناخ مناسب للاستثمارات الأجنبية.

و في إطار العولمة الاقتصادية تمت عولمة القوانين الجبائية. حيث اعتمدت أغلب دول العالم الثلاثية الضريبية التي تعني تطبيق ضريبة عامة على الإنفاق و الضريبة على القيمة المضافة ، و ضريبة على الأشخاص المعنوية أي الشركات، و ضريبة على الأشخاص الطبيعيين.<sup>1</sup>

تتمتع الدولة بالسيادة الكاملة في الضرائب. و هذا ما يسهل عليها تنفيذ مختلف السياسات الاقتصادية و الاجتماعية لتحقيق الأهداف المرسومة. كل هذا مع احترام المبادئ التي تقوم عليها الضريبة نذكر منها العدالة و الوضوح.

و لم يمنع التطور في التجارة الدولية من ظهور بعض التحديات أكبرها الازدواج الضريبي. و يقصد به تنازع سيادتين ضريبيتين أو أكثر بسبب تضريب شخص طبيعي، أو شركة أو وعاء ضريبي في البلد الذي تحقق فيه الدخل المعين، و تضريبه مرة أخرى في دولة إقامة الملزم<sup>2</sup>. و يعتبر الازدواج الضريبي من الأشياء التي يمكن أن تخل بجانب مهم من المبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي، و هو الجانب المتعلق بالعدالة و الوضوح. و اهتم الباحثون في مجالي الاقتصاد و الضريبة على المستوى الدولي في هذه الظاهرة رغبة في إلغائها أو التقليل منها قدر المستطاع لما تنتج من مضار اقتصادية بشكل خاص. و تسعى الدولة لإيجاد حلول مناسبة بانتهاج أساليب و تقنيات مختلفة تخفف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة.

كما أن الازدواج الضريبي يشكل عائقا كبيرا في تطور التجارة و الاستثمار الأجنبي. و بعدما عجزت التشريعات الضريبية للدول عن إيجاد حل مناسب للحد من هذه الضريبة، تم التوصل لحقيقة أن الاتفاقيات الضريبية الدولية هي حل واقعي للظاهرة لكن إبرامها يفرض على الدول أن تحد من سلطاتها ف فرض الضرائب فوق ترابها، حيث أن التعاون الدولي في المجال الضريبي يفرض على

<sup>1</sup>Pheuphanh Ngaosyvathn - Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, - Librairie générale de droit et jurisprudence - Paris - 1980 - p260

<sup>2</sup>GUY GEST et Gilbert Texier - Droit fiscal international - Edition presses Universitaires de France - Paris - 1985 - page 224

الدول التنازل جزئيا عن تلك السيادة. و تتعدد أطراف الاتفاقيات و أغلبها ثنائية الأطراف. و بمجرد التصديق عليها تصبح سارية المفعول و تسمو على التشريع الضريبي الداخلي.<sup>3</sup>

إشكالية البحث:

استنادا لما سبق فالازدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى عرقلة الاستثمارات الدولية، و الحد من التدفق الحر للتجارة بين مختلف دول العالم. فلا بد من تدخل الدول للبحث عن طرق لتفاديها، التقليل منه و علاج آثاره السلبية. و تمثل الحل في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

كيف تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في محاربة من الازدواج الضريبي الدولي ؟

و لتوضيح مختلف زوايا الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالاتفاقيات الجبائية ؟ و ما الهدف منها ؟

- ما هي الطرق التي يتم طرحها في الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي ؟

- ما مدى فعالية الاتفاقيات في تفادي الازدواج و التهرب الضريبيين الدوليين ؟

فرضيات البحث:

لقد قمنا ببناء الفرضيات المبدئية التالية للإجابة على الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية:

- الاتفاقيات الجبائية هي معاهدات بين دولتين في إطار العلاقات الجبائية،

- يتم تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية عن طريق تنازل الدول عن بعض ضرائبها.

- تختلف الطرق المعتمدة في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية لتفادي الازدواج الضريبي و تتباين فعاليتها.

---

<sup>3</sup>رشيدة سيف الدين، سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، مسلك العلوم والتقنيات الضريبية جامعة الحسن الأول بسطات، السنة الجامعية 2012-2013 - 2012 - الصفحة 178

## أهمية الموضوع:

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أهم تحديات الجباية الدولية، حيث أتعب الدول و الهيئات و المنظمات الدولية في إيجاد حلول مناسبة له. حيث بذلت جهدا كبيرا لإيجاد الوسائل الملائمة لمعالجته، و توجيه السلطات الضريبية نحو الطريقة الأمثل للقيام بذلك. و على رأس هذه الطرق، الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة الثنائية منها.

و تكمن أهمية الموضوع في تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من هذه الظاهرة. و كذا تحليلها لمعرفة الإجراءات و الطرق المعتمدة فيها لحل ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي. فهي أداة فعالة جدا و تساهم في تشجيع التبادلات التجارية الدولية و الاستثمارات الدولية بين دول الاتفاقية.

## أهداف البحث:

الهدف الرئيسي لموضوع البحث هو محاولة التعرف على أهم الأساليب و الإجراءات التي تتبعها الاتفاقيات الجبائية الدولية من طرف الدول لحل مشكلة الازدواج الضريبي. بالإضافة إلى عدة أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:

- التعرف على أصل و طبيعة المشاكل الضريبية.
- التعريف على مختلف المشاكل الضريبية الدولية.
- التعرف على الإطار العام و الأسس اللازمة للقيام بالاتفاقيات الجبائية الدولية,خطة البحث:

## مقدمة البحث

### الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية

المبحث الأول: أسباب ظهور المشاكل الضريبية الدولية

المطلب الأول: العولمة الاقتصادية

المطلب الثاني: ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية

المبحث الثاني: التنافسية الضريبية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتنافسية الضريبية

المطلب الثاني: محاربة التنافسية الضريبية

المبحث الثالث: الازدواج الضريبي الدولي

المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي و أنواعه

المطلب الثاني: أسباب حدوث الازدواج الضريبي

المبحث الرابع: التهرب الضريبي الدولي

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

المطلب الثاني: وسائل التهرب الضريبي الدولي

المطلب الثالث: أدوات محاربة التهرب الضريبي الدولي

الفصل الثاني: دراسة الاتفاقيات الجبائية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للاتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية

المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

الفصل الثالث:

الاتفاقيات الجبائية الدولية

المبحث الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية الخاصة بالجزائر

المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية (اتفاقية G7 5 جوان 2021)

المطلب الأول: الظروف المؤدية للاتفاقية

المطلب الثاني: نتائج الاتفاقية

الخاتمة

# الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية

## مقدمة الفصل الأول

مع تفتح العالم تعقدت العلاقات بين الدول و العملاء الاقتصاديين. حيث توسعت التجارة ذات طابع خاص من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين و ذات طابع عام من قبل الدولة نفسها. و هذا خلق فرصا للاستثمار المباشر و غير المباشر في بعض الدول التي تقدم مزايا و تحفيزات لتشجيع التدفقات المالية لها.

و هذا ما يعرف بظاهرة العولمة الاقتصادية. لكن هذه الظاهرة تضاربت مع أحد معالم السيادة الوطنية و هي السيادة الضريبية. فالحاجة لتطبيق هذه السيادة في ظل العولمة خلق مشاكل اقتصادية نتائجها وخيمة على الخزينة العامة و على المتعامل الاقتصادي سواء كان مقيما في البلد أو ناشطا فيه.

سنتحدث في هذا الفصل عن الأسباب الرئيسية للمشاكل الضريبية و منبعها في المبحث الأول. ثم نتطرق للمشكلتين الاقتصاديتين في المبحثين التاليين.

### المبحث الأول: أسباب ظهور المشاكل الضريبية الدولية

لدراسة أي مشكلة لا بد من دراسة سبب ظهورها. و غالبا معالجة سبب ظهورها يؤدي إلى حلها. و هذا هو الحال بالنسبة للمشاكل الضريبية الدولية. فمصدرها هو تضارب العولمة الاقتصادية برغبة الدولة في تطبيق سيادتها الضريبية في إقليمها.

سندرس في هذا المبحث كلا من العولمة الاقتصادية و نتائج تطبيق الدولة سيادتها الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية.

### المطلب الأول: العولمة الاقتصادية

العولمة الاقتصادية مصطلح يتم التطرق إليه كثيرا في البحوث الاقتصادية الحديثة. فهو واقع ثابت يصف حالة العالم في عصرنا الحالي. و لقد كانت نتيجة حتمية للتطورات التي حدثت في النصف الثاني من القرن السابق.

#### أولاً، مفهوم ظاهرة العولمة الاقتصادية

العولمة بمعناها العام حسبما تطرقنا له في محاضراتنا الجامعية "جعل العالم قرية صغيرة". حيث صار من السهل أن يتواصل أفراد من دول مختلفة فيما بينهم في وقت قصير. و تقلصت الاختلافات الثقافية و الاجتماعية بين الدول.

و في معناها الاقتصادي نعني بالعولمة تحرير التجارة ما يسمح بتوسع العلاقات التجارية الدولية حيث نجد في كل دولة منتجات مختلفة لدول أخرى. أي أن العالم بأكمله سوق للمنتجات و الخدمات.



ثانياً، أسباب توسع ظاهرة العولمة الاقتصادية:

سنذكر بعض الأسباب الرئيسية لتوسع هذه الظاهرة:

تحرر التجارة الدولية: و يرجع فضل هذا في المقام الأول للمنظمة العالمية OMC أو كما كانت تعرف بالجات GATT. حيث خفضت الدول القيود الجمركية في انتقال السلع و الخدمات و رؤوس الأموال فيما بينها بشكل عام و داخل التكتلات الاقتصادية بشكل خاص. و بدأت هذه التسهيلات بالتجلي بشكل خاص بعد انعقاد جولة أوروغواي.<sup>4</sup>

كانت جولة أوروغواي هي الجولة الثامنة للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف التي أجريت في إطار الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية و التجارة GATT الممتدة ما بين 1986 و 1994 و التي نتج عنها إنشاء منظمة التجارة العالمية OMC و ركزت الجولة على توسيع نطاق قواعد التجارة في GATT لتشمل المجالات غير المدرجة في الاتفاقيات و ذات الأهمية المتزايدة مثل الملكية الفكرية و التجارة في الخدمات.

انخفاض معرقلات انتقال رؤوس الأموال دولياً: حيث زاد الاستثمار الأجنبي المباشر و منه زاد حجم انتقال رؤوس الأموال بين الدول. خاصة أن هذا الانتقال يؤثر إيجاباً على الناتج المحلي و منه تحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة.

انتشار شركات متعددة الجنسيات: تساهم هذه الشركات في انتقال السلع، الخدمات، العمل، رأس المال و التكنولوجيا بين دول العالم. و تخفض الفجوة بين تكنولوجيا و معارف الدول بفضل الاحتكاك بينها. كما تكسب الدول ميز تنافسية تساعدها على التوسع و دخول الأسواق العالمية وبالتالي العولمة.

مساهمة الدول النامية في الاقتصاد الدولي: على عكس ما حدث قبل عقود، صارت الدول النامية عنصراً فعالاً في الاقتصاد الدولي و لم تعد تقتصر إيراداتها على تجارة المواد الخام فقط بل بدأت بالتصنيع و التصدير من جهة و الخدمات مثل السياحة من جهة أخرى. و من بين الدول نذكر النمرور الآسيوية الأربعة: كوريا الجنوبية، تايوان، سنغافورة و هونكونغ بالإضافة للصين، العملاق الذي ينافس الولايات المتحدة الأمريكية.

كما أن الدول النامية صارت تدخل منظمة التجارة العالمية OMC آخر عقد و نلاحظ حجم هائل من الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إليها من الدول الكبرى و ذلك لانخفاض تكاليف العمل.

انخفاض تكاليف النقل: تطورت وسائل النقل بسرعة خلال المنتصف الثاني من القرن الماضي ليتم النقل عبر الشاحنات و الطائرات ذات سعة أكبر بكثير مما سبق، و بسرعة أقل مما سبق. ما أدى إلى انخفاض تكاليف انتقال السلع بين الدول و بالتالي تشجيع التبادلات الدولية أي العولمة الاقتصادية.

## المطلب الثاني: ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية:

تعتبر ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية من أهم أسباب ظهور المشاكل الضريبية الدولية.

أولاً، مفهوم السيادة الضريبية: هي وجه من أوجه سيادة الدولة. و تعرف بأنها سلطة الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول الناشئة للأفراد و الشركات و الهيئات التي تمارس نشاطات تدر أرباحاً، و التي تستفيد من خدمات تقدمها الدولة كاستخدام المطارات و سكك الحديد و شبكات الماء و غيرها، حيث يخضع جميع مواطنو الدولة و رعاياها و الشركات الأجنبية العاملة فيها إلى القانون الضريبي للدولة. و هذه السيادة هي سيادة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة، حيث تمارسها الدول داخل أقاليمها دون أن يمتد ذلك إلى دولة أخرى و إلا كان في ذلك اعتداء على سيادة الدولة الأخرى.<sup>5</sup>

و يمكن للدولة ممارسة سيادتها الضريبية دون الحاجة لسيادتها السياسية كما هو الحال مع الدول المحتلة. و تمتاز بعض الدول ذات النظام الفدرالي كالولايات المتحدة الأمريكية بسيادة ولاياتها للضرائب و ليس الدولة. أي أن لكل ولاية نظام ضريبي مختلف. و هذا ما يجعل الناس تتركز في ولايات معينة هرباً من الضرائب العالية.

مبدأ إقليمية الضريبة: يعني أن القانون الضريبي يعلم في أقاليمها فقط و لا يتعدى حدودها. و أن القانون يفرض على القاضي تطبيقه حتى و لو كان أحد أطرافه أجنبياً. أي أن الضريبة تتخذ الأموال الموجودة داخل الدولة وعاء لها و أنها تفرض بمناسبة تصرفات أو وقائع تتم في حدود هذا الإقليم.<sup>6</sup>

و يرجع سبب إقليمية الضريبة إلى أن الدولة تساهم بطريقة غير مباشرة في تحقيقها من خلال الخدمات العمومية و الهياكل و البنى التحتية. و في المقابل يمنع هذا المبدأ فرض ضرائب على الدخول المحققة من قبل أشخاص مقيمين في الدولة لكن تم تحقيقها في دول أجنبية. يخضع هذا الدخل للاختصاص الضريبي للدولة التي تم تحقيق الدخل فيها. فإن التشريع الجنائي يسرى على أراضي الدولة فقط، و لا يمتد تطبيقه إلى دول أخرى بحيث يصبح انتقاصاً من سيادة تلك الدول.<sup>7</sup>

كما يجب أن نذكر حالة امتلاك الشركة لمقرها الرئيسي داخل الدولة لكنها تحقق دخولا في دول أخرى من خلال فروعها. تلك الدخول معفية من الضرائب لأنها ليست من الاختصاص الضريبي للدولة بل الاختصاص الضريبي للدولة التي بها الفروع.

د.سوزي عدلي نشاد- ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية-منشورات الحلبي الحقوقية-الطبعة الأولى-2008-  
الصفحة 23

د.حسين خلاف-الأحكام العامة في قانون الضريبة-دار النهضة العربية-القاهرة-1966 الصفحة 6

ة 113

مرسى السيد الحجازي-النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق-الدار الجامعية-بيروت-2001-الصفحة 97

في ظل العولمة الاقتصادية، ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية ليست السبب في المشاكل الاقتصادية الدولية بل عدم تطبيقها مبدأ الإقليمية، و عدم مراعاة مصلحة المكلف بالضريبة هي من تخلف هذه المشاكل. و هذا يشجع المكلفين بالضرائب للتهرب الضريبي المشروع و غير المشروع. و هو ما يضر باقتصاد الدولة بطريقة أو بأخرى.

### المبحث الثاني: التنافسية الضريبية

تعتبر السياسة الضريبية عاملاً أساسياً في القدرة التنافسية للدولة. فهي إما تجذب الاستثمار الأجنبي أو تحاربه. و رغم جهود المنظمة العالمية للتجارة لتحرير التجارة و تقليل القيود الجمركية إلا أن

أغلب الدول لازالت تطبق ضرائب على الصادرات و الواردات. و هذا ما صعب التجارة الدولية. فارتأت بعض الدول أن تقوم بتقديم تحفيزات ضريبية لجذب الاستثمار في دولهم التي تعتبر نامية. و هذا ما خلق التنافسية الضريبية. و مع ازدياد حدة التنافسية الضريبية أنتجت آثار مضرّة على الدول المنتهجة لها و على غيرها.

### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتنافسية الضريبية

تعتمد الكثير من الدول الصناعية الكبرى على الاستثمار الأجنبي المباشر في تنميتها. لكن في مقابل هذه التنمية تفرض على الشركات المصنعة ضرائب بمبالغ ضخمة في أغلب الدول لهذا توجه نشاطها نحو الدول التي تتبنى سياسيات مشجعة للاستثمار الأجنبي.

فيمكن حصر العوامل المشجعة للاستثمار في عنصرين: توفر عناصر العمل و الموارد بسعر تنافسي. كتوفر العمل في دول جنوب آسيا أو توفر المحروقات في دول الخليج أو توفر سوق كبيرة مثل الصين و الهند و البرازيل. أو أن تتوفر الدولة على سوق صغير و لا تتوفر على موارد طبيعية فتعوضه بالترويج للاستثمار بتقديم امتيازات.

#### أولاً، مفهوم التنافسية الضريبية

يمكن تعريف التنافسية الضريبية على أنها سياسة تنتهجها الدولة تقوم من خلالها بتقييد جبائي أقل مقارنة مع باقي الدول المشاركة في السوق من أجل جذب رأس المال الأجنبي. و غالباً ما تمس هذه التنافسية الضرائب على الشركات. و يطلق عليها أيضاً اسم الإغراق الضريبي.<sup>8</sup>

غالباً ما تكون هذه التسهيلات مضرّة بالدول الأخرى و يعتبر تصرفاً غير قانونياً مثل أنواع الإغراق الأخرى. لأن دول العالم تتأثر ببعضها البعض فأى قرار تتخذه الدولة X يؤثر على القرارات التي يجب على الدولة y أن تتخذها.

#### ثانياً، أهداف التنافسية الضريبية

يمكن تلخيص أهداف التنافسية الضريبية فيما يلي:

- تشجيع المؤسسات المحلية على التنمية من خلال الاستثمار الأجنبي في أسواقها و قطاعاتها
- جذب الأثرياء المقيمين و الحفاظ عليهم
- جعل الدولة أكثر جاذبية للمستثمرين

<sup>8</sup> <https://sorbonneco.hypotheses.org/1927>

- تشجيع المؤسسات المحلية على تحسين آدائهم في ضل المنافسة

ثالثا، آثار التنافسية الضريبية

تختلف آثار التنافسية الضريبية من إيجابية و سلبية.

من الإيجابية نذكر:

- زيادة العمالة: حيث سجلت المؤسسات و المحلات التجارية الأمريكية التي استفادت من التحفيزات الضريبية مكاسب في العمالة.<sup>9</sup>

تعتبر المبالغة في التنافسية الضريبية مشكلة ضريبية دولية. فهو تصرف غير شفاف و غير مقبول و يتسبب في مشاكل اقتصادية أخرى كالتهرب الضريبي. و تعدد آثارها و نتائجها السلبية نذكر منها:

- تخفيف أو انعدام السيادة الضريبية للدولة و بالتالي سيادتها بشكل عام ما يجعل من المستحيل عليها تقييد التجارة في المستقبل

- فقدان القدرة على تمويل النشاطات العامة و المشاريع التي تهدف لها الدولة بسبب ضعف العائد الضريبي

- تشجيع قطاع على الآخر دون القدرة على التدخل

أما نظريا، تعتقد الدول التي تنتهج هذه السياسة أن تخفيض معدلاتها الضريبية لن يضر بعائداتها الضريبية لأنها ستوسع قواعدها الضريبية.

**المطلب الثاني: محاربة التنافسية الضريبية**

تتطلب محاربة التنافسية الضريبية المضرة تعاوننا دوليا يتمثل في الشفافية الضريبية أي الإفصاح بالبيانات الضريبية و المحاسبية و تبديلها بين الدول أطراف الاتفاقية.

حالة الاتحاد الأوروبي:

قامت المفوضية يوم 2021/06/01 بالإعلان عن إطلاق مرصد الضرائب الأوروبي. و هو عبارة عن مخبر دراسة مهمته مساعدة الاتحاد الأوروبي على محاربة الممارسات الضريبية التعسفية من خلال دراساته و أبحاثه.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> <http://www.nber.org/papers/w26603>

<sup>10</sup> [https://ec.europa.eu/france/news/20210601/nouvel\\_observatoire\\_europeen\\_fiscalite\\_fr](https://ec.europa.eu/france/news/20210601/nouvel_observatoire_europeen_fiscalite_fr)

يوم 2021/06/02 و بعد خمس سنوات من الرفض توصلت المؤسسات الأوروبية إلى اتفاق نهائي بشأن الإبلاغ عن الضرائب لكل بلد. و مع دخول سنة 2023 سيتعين على كل شركة يزيد رقم أعمالها على 750 مليون يورو في الاتحاد الأوروبي أن تنشر مجموعة من البيانات الضريبية و المحاسبية و تصنيفها في كل دولة من 27 دولة داخل الاتحاد.<sup>11</sup>

حالة دول العالم:

يمكن تلخيص السياسات المنتهجة دوليا في القضاء على التنافسية الضريبية فيما يلي:

- التخفيض العام في وزن الاقتطاعات الإلزامية: و تم انتهاجها من قبل بعض الدول الانجلوساكسونية في مطلع ثمانينات القرن الماضي. حيث تميزت تلك الفترة بانخفاض الإنفاق الحكومي فقامت تلك الدول بتخفيض الضرائب لجذب الاستثمار الأجنبي.

- تخفيض معدلات الاقتطاع و توسيع القاعدة الضريبية: انتهجت دول المنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي و التنمية هذه السياسة حيث تقوم بتخفيض الاقتطاع لكن بالمقابل تزيد قاعدتها الضريبية.

- تحسين جاذبية الإقليم: تهدف هذه الاستراتيجية على رفع عائد الاستثمار في الأقاليم ذات ضرائب عالية نسبيا مقارنة مع غيرها التي تمتلك تنافسية ضريبية. أي أن هذه الاستراتيجية تهدف لزيادة عائد الاستثمار دون التضحية بالعائد الضريبي و هذا بتوفير ظروف اقتصادية ملائمة بالاستثمار في البنية التحتية و اليد العاملة و التكوين و الآلات. و جاذبية الإقليم عادة ما تكون متعلقة بصورة الإقليم دوليا. أي أن الإعلام و التواصل يلعب دورا مهما في جاذبية إقليمها سواء وجدت العوامل المحفزة أم لم توجد.

- الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف إلى بناء تكتلات اقتصادية: كان الهدف من أول الاتفاقيات الجبائية في إطار المنظمة الدولية للتعاون الدولي و التنمية محاربة الممارسات الضريبية الضارة و غير العادلة مثل الملاذات الضريبية. كما توصلت الدول لحقيقة أنه يجب أن تقوم بتحديد و تقييد التنافسية الضريبية،

<sup>11</sup> <https://www.lesechos.fr/monde/europe/transparence-fiscale-des-multinationales-bruxelles-parvient-a-un-accord-historique-1320091>

## المبحث الثاني: الازدواج الضريبي الدولي

ينظر إلى المشاكل الضريبية الدولية على أنها من أكبر تحديات العصر في ظل العولمة. فتأثيرها السلبي واضح على مختلف الجوانب خاصة الاقتصادية منها. و تعتبر المشاكل الضريبية الدولية أكثر تعقيدا من المحلية لتعدد الأطراف و القوانين الضريبية. و تشكلت نتيجة تداخل الاختصاصات الضريبية للدول و تفكيرها في مصلحتها دون مراعاة مصلحة المكلف أو قدرته على دفع الضريبة.

## المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي و أنواعه

أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي و شروطه:

تم تعريف الازدواج الضريبي بناء على منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بأنه تحصيل نفس الضريبة أوفي دولة معينة<sup>12</sup>

مال وأعمال/ما-هو-الازدواج-الضريبي؟/www.e3arabi.com<sup>12</sup>

شروط الازدواج الضريبي:13

- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: أن يكون الوعاء الضريبي الخاضع نفسه
- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: أن يكون المكلف بالضريبة شخص واحد سواء كان طبيعي أو معنوي
- وحدة الضرائب المفروضة: تشابه الضرائب المفروضة على المكلف
- وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة: أن تكون فترة استحقاق الضرائب نفسها

ثانيا: أنواع الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي الداخلي: هو ازدواج ضريبي لا يتسم بصفة الدولية أي أن المكلف بالضريبة يقوم بدفع ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة الزمنية و في نفس الإقليم. و يمكن أن نميز شكلين من هذا النوع، دولة عادية مثل الجزائر تقوم بفرض قانون ضريبي عام يخضع له كل المقيمين في الدولة رغم اختلاف الأقاليم التي ينشطون فيها. و دولة فدرالية كالولايات المتحدة الأمريكية التي نميز فيها نوعين من الضرائب، ضرائب اتحادية خاصة بكل ولاية و ضرائب عامة تفرضها الدولة.

الازدواج الضريبي الدولي: و هو موضوعنا. و يقصد به قيام دولتين على الأقل بفرض نفس نوع الضريبة على المكلف بالضريبة على نفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة الزمنية و كل ضريبة تدفع في الدول الفارضة لها. أي أن محمد مواطن جزائري لديه مؤسسة صناعية بالمغرب يتم فرض ضريبة على أرباح الشركات في المغرب و في الجزائر خلال نفس الفترة الزمنية. و يمكن أن يتم دفعها أكثر من مرتين فلنفرض أن محمد فتح فرعا في تونس فقد يؤدي تضارب السيادة الضريبية و الاختصاصات الضريبية إلى فرض ضريبة أرباح الشركات على محمد في تونس و الجزائر و المغرب.

ثالثا، أنواع الازدواج الضريبي الدولي:

أ - حسب معيار القصد:

عادة ما يكون الازدواج الضريبي غير مقصود بسبب عدم مراعاة الدول لما قد ينتج عن تطبيقها لتشريعاتها الضريبية. لكن أحيانا تتعمد الدول إحداث الازدواج الضريبي الدولي من أجل تحقيق أهدافها الاقتصادية و السياسية:14

- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية من أجل استثمارها محليا.

مذكرة عنوان: بوقروة إيمان- أطروحة دكتوراه كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية-جامعة 20 أوت 1955 13 سكيكدة-2010

يونس أحمد بطريق-حامد عبد المجيد دراز-المالية العامة: الضرائب و النفقات العامة-الدار الجامعية-الاسكندرية-الصفحة 136 14



- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة.
- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية إما لكفاية الأموال الوطنية أو لمنع استثمار الأموال الأجنبية في مشاريع ترغب الدولية في تمويلها بأموال وطنية.
- الرغبة في زيادة العائدات الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الحاجة للإنفاق.

ب - كما يمكن أن نميز نوعين من الازدواج الضريبي الدولي حسب سبب الحدوث:

- الازدواج الضريبي الدولي القانوني و يكون في حالتين:

- حالة اعتبار المكلف بالضريبة مقيما في دولتين أي في حالة إقامته في دولة، يحق لها حسب التشريعات الضريبية أن تفرض عليه ضريبة، ليس فقط على المداخل المحققة داخل أقاليمها و الثروة التي توجد بها، و إنما أيضا على جميع المداخل التي يحققها في دولة أخرى و ثروته الموجودة فيها. أي أنها تفرض عليه ضريبة على مجموع مداخله و ثروته بغض النظر عن الإقليم المحققة فيها.

- في حالة إقامته في دولة و حصوله على إيراداته و مداخل من دولة أخرى.

و لدينا الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي:

مثال: مصطفى رب أسرة جزائري انتقل لإسبانيا من أجل العمل كأستاذ في إشبيلية تاركا وراءه زوجته و ابنه و قام بإيجار مسكنه الثاني في ولاية مستغانم. أي أن له مصدري دخل: إيجار المسكن الثاني في مستغانم و أجر العمل كأستاذ في إشبيلية.

بحكم أن لديه أسرة بالجزائر فسيتم اعتباره مقيما فيها. سيخضع حسب القانون الضريبي الجزائري لضريبة على مداخله الإجمالية لكل من مداخل إيجار مسكنه الثاني و أجره كأستاذ بإسبانيا.

و بحكم إقامته بإسبانيا لبضعة سنين من أجل العمل فسيتم اعتباره مقيما فيها. و سيخضع حسب القانون الضريبي الإسبانية لضريبة على مداخله الإجمالية لكل من مداخله كأستاذ و إيجار مسكنه الثاني بالجزائر.

أي أن نفس الشخص (مصطفى) خضع لنفس الضريبة (ضريبة على الدخل الإجمالي) لنفس الوعاء الضريبي (الإيجار و الأجر) مرتين خلال نفس الفترة في دولتين مختلفتين (الجزائر و إسبانيا).

- في حالة إقامة شخص بدولة و حصوله على مداخل من دولة أخرى:

حسب القوانين الضريبية فإن أي عنصر اقتصادي ناشط في إقليمها لا بد أن يخضع للضريبة. أي أن أي فرد سواء كان مقيما فيها أو غير مقيم و ينشط في عمل اقتصادي مهما كان نوعه لا بد أن يخضع

لضريبة على مداخيله و ثروته داخل إقليم الدولة الناشط فيها. و ذلك لاستخدامه لموارد الدولة و مرافقها و هياكلها و خدماتها.

مثال: أبوبكر محاسب تونسي مقيم في سوداني، حصل على ميراث و قرر بدل أن يبذره، سيقوم باستثماره في سوق الأسهم المصري. فسيكون له مصدري دخل: أجره كمحاسب تونسي و أرباح الأسهم المصرية.

فحسب القانون الضريبي السوداني سيخضع أبوبكر لضريبة على مداخيله كمحاسب في السودان و أرباحه من الأسهم في مصر.

و حسب القانون الضريبي المصري فسيخضع أبوبكر لضريبة على أرباحه من الأسهم في سوقها. أي أن أبوبكر سيخضع لضريبة على أرباح الأسهم مرتين. مرة في دولة الإقامة و مرة في دولة المصدر. أي أنه تعرض لازدواج ضريبي لأرباح الأسهم لكنه خضع لضريبة واحدة على الأجر.

#### ب- الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي:

يقصد به خضوع شخصين مختلفين لنفس نوع الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي و من طرف أكثر من دولة.<sup>15</sup>

أي أن الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي يكون في حالة إقامة الشخص في دولتين فسيخضع على نفس نوع الضريبة مرتين خلال نفس الفترة الزمنية على نفس الوعاء الضريبي. أي أنه سيكون ضحية للازدواج الضريبي.

و يختلف عن الازدواج الضريبي الدولي القانوني أن المكلف بالضريبة ليس نفسه لكن يتشابه في باقي الشروط و المميزات.

مثال: فهد مواطن سعودي مقيم بالسعودية، قام بشراء أسهم مؤسسة أوريدو مقرها الرئيسي قطر. الأرباح الموزعة ستخضع حسب القانون الضريبي القطري لضريبة أرباح الشركات لأنها دولة النشاط. و ستخضع أرباح الأسهم حينما تنتقل من قطر للسعودية حسب القانون الضريبي السعودي لضريبة دخل لأن صاحب الأرباح فهد هو مواطن سعودي مقيم بالسعودية. أي أن أرباح الأسهم خضعت لضريبتين متشابهتين تكلف بها شخصان مختلفان (فهد و مؤسسة أوريدو).

بوقرة إيمان- أطروحة دكتوراه كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية-جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة-2010<sup>15</sup>

### المبحث الثالث: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي

إلى جانب الازدواج الضريبي الدولي هناك ظاهرة التهرب الضريبي الدولي. و العلاقة بينهما تعتبر علاقة سببية. فالازدواج الضريبي بقدر ما هو مضر فهو يؤدي لظهور مشاكل ضريبية أخرى. فحينما يثقل الحمل الضريبي على المكلف بالضريبة الدولي، سيبحث عن أي طريقة لتقليل ما يدفعه لمصلحة الضرائب فيلجئ إلى التهرب الضريبي المشروع مستغلا القوانين الضريبية أو تهربا ضريبيا غير مشروع و ذلك بالتلاعب بعدة بيانات و وثائق ليخفض قيمة الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

في هذا المبحث سندرس الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي في المطلب الأول، حيث ندرس مفهومه و أشكاله و أمثله عنها في المطلب الأول. ثم ندرس وسائل التهرب الضريبي الدولي مع أمثله عنها و آثارها في المطلب الثاني. و أخيرا في المطلب الثالث ندرس طرق معالجة هذه المشكلة الجبائية الدولية الخطيرة.

#### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي الدولي:

التهرب الضريبي الدولي كغيره من المشاكل الضريبية يؤثر سلبا على الاقتصاد بشكل عام. و على عكس الازدواج الضريبي الدولي الذي ينمي الخزينة أكثر فالتهرب الضريبي يؤدي إلى تخفيض إيرادات الخزينة العمومية من الضرائب. و عادة ما يحولها المكلفون بالضرائب لدول أخرى تمنح مزايا ضريبية تسمح لها بالحفاظ على أكبر قدر من مداخيلها و ثروتها.

أولا، ماهية التهرب الضريبي الدولي:

يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي بتغيير المكلف بالضريبة إقامته من دولة إقامته الأصلية أو دولة نشاطه التي تكون فيها الضرائب عالية و عديدة، لدولة أخرى تتمتع بتسهيلات ضريبية تسمح له بالحفاظ على أكبر قدر من ثروته و مداخيله. و عادة ما يتم هذا بطرق مشروعة و هذا راجع لتشجيع بعض الدول الصغيرة لرؤوس الأموال الأجنبية مسهلة لهم ذلك عن طريق القوانين الضريبية. و تعرف هذه الدول بالجنات الضريبية.

كما أن هناك التهرب الضريبي غير المشروع و هو تهرب ضريبي داخل دولة الإقامة أو دولة النشاط دون اللجوء لجنة ضريبية. و يعرف بأنه تهرب مقصود من طرف المكلف بالضريبة نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه.<sup>16</sup>

يمكن أن يتم هذا النوع من التهرب الضريبي بعدة آليات. و تتميز كلها بالغش و التحايل و التزوير.

ثانيا، أسباب التهرب الضريبي الدولي:

يمكن تلخيص أسباب التهرب الضريبي الدولي في ثلاث نقاط رئيسية:<sup>17</sup>

- ظهور العولمة الاقتصادية: لم تواكب القوانين التشريعية سرعة انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية خاصة في ظل تمسك الدولة بسيادتها الضريبية.

- تعاضد دور الشركات متعددة الجنسيات: تعد الشركات متعددة الجنسيات من أسمى أشكال العولمة الاقتصادية. حيث تملك كما عاليا من الموارد البشرية و المادية عالية الكفاءة. و تعتبر مجالا لتبادل المعارف و التكنولوجيا. و مع اختلاف نشاطاتها فهي تمس أغلب أو كل قطاعات الاقتصاد في العالم. و أدى توسعها و دورها الفعال في الاقتصاد لانتهاجها طرق و وسائل للتهرب الضريبي الدولي لا يمكن للدول النامية مكافحتها لسببين هما: فشل القوانين التشريعية في مواجهتها، و دور الشركات الفعال في الاقتصاد حيث تعتبر الدول النامية دور هذه الشركات أهم من إيراداتها الضريبية. رغم أن هذا النوع من الاستثمار يعتبر استغلال و يخلف أثارا سلبية على المستوى الضريبي.

- الازدواج الضريبي الدولي: كما ذكرنا من قبل فالازدواج الضريبي الدولي سبب لنشأة مشاكل ضريبية دولية أخرى. فهو من جهة يحد من رؤوس الأموال الأجنبية و الاستثمارات الأجنبية المباشرة. و من جهة أخرى يدفع بعض المكلفين بالضرائب للتهرب الضريبي سواء المشروع أو غير المشروع و هذا راجع للعبئ الضريبي الهائل الذي يفرضه القانون الضريبي دون مراعاة مصلحة المكلف أو قدرته على الدفع.

- عدم كفاءة الإدارة الضريبية: يعتبر الجانب الإداري من مصلحة الضرائب عنصرا هاما في تطبيق القانون الضريبي. و كفاءته تساوي كفاءة التحصيل الضريبي و مدى تطبيق القانون الضريبي. و يعتبر عامل التكنولوجيا عنصرا مهما في قدرة إدارة الضرائب على القيام بنشاطها على أكمل وجه. فالمؤسسات الأجنبية تستغل ضعف القدرة التكنولوجية و المعرفية و كذا الثغرات القانونية في التهرب الضريبي

ثانيا، آليات التهرب الضريبي الدولي:

تختلف آليات التهرب الضريبي الدولي سنذكر أهمها:<sup>18</sup>

حميد بوزيدة-جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة-الطبعة الثانية-ديوان المطبوعات الجامعية-2007-الصفحة 40<sup>16</sup>

فاتح أحمية-مقال أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته-مجلة دراسات جباية المجلد9 العدد2 سنة 2020- جامعة جيجل -<sup>17</sup> الصفحة 72

- التلاعب بالتصريح بأسعار الصفقات التجارية: و يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، و يستخدم هذا الشكل عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل.

مثال 1: تحصل مؤسسة أحمد لصناعة زيت الزيتون على شحنة زيتون سعتها 500 طن سعرها الحقيقي للكيلوغرام الواحد 250 دج. من أجل التهرب الضريبي يزور أحمد الفاتورة المقدمة لمصلحة الضرائب أو المحاسب ليجعل سعر الكيلوغرام الواحد 350 دج. و بهذا تزيد تكاليف الإنتاج، و بالتالي تنقص أرباح شركة أحمد على الورق و لا تنقص أرباحه الحقيقية. فيخضع لضريبة على أرباح الشركات على وعاء ضريبي (أرباح الشركة) أقل من الحقيقي.

مثال 2: تقوم مؤسسة علي لبيع الطاولات ببيع 2000 وحدة من الطاولات ذات المقاييس  $1.5 \times 2.5$  م سعرها الحقيقي للوحدة 1500 دج. لكن يتهرب علي من دفع الضرائب و لو بجزء قليل. يقوم بتزوير الفاتورة المقدمة لمصلحة الضرائب أو المحاسب ليجعل سعر الوحدة 1200 دج. فتتقصر أرباحه على الورق و يكون العبئ الضريبي أقل.

- المبالغة في تقييم التكاليف: تقوم الشركات بالتلاعب بتمرير جزء من أرباحها المحققة على شكل أجور و رواتب و منح و مكافآت لأشخاص وهميين خارج البلد أو كتكاليف خدمات مقدمة من أشخاص أو شركات وهمية. و من بين أكثر أوجه هذه الطريقة استعمالاً، تكاليف المقر إذ تفرض الشركة الأم التكاليف على فروعها الموجودة بغير دولة نشاطها نسبية معينة على رقم الأعمال هذه الفروع و بالتالي يمكنها التهرب بجزء كبير من أرباح هذه الشركات دون الخضوع لضريبة. و غالباً ما يتم هذا النوع من خلال إنشاء شركات شاشة داخل جنات ضريبية.

### المطلب الثاني: وسائل التهرب الضريبي الدولي

أولاً، المؤسسة الشاشة Shell corporation: <sup>19</sup> كما يطلق عليها مصطلح شركات الظل Off-shore هي مؤسسة أو شركة موجودة فقط على الورق و لا تملك مكتبا أو موظفين، لكن يمكنها أن تملك حساباً بنكياً و استثمارات أو تكون مالكة لأصول كحقوق الملكية الفكرية أو سفن.

يمكن أن تستعمل المؤسسة الشاشة كوسيلة للتهرب الضريبي عن طريق الانتفاع من الجنات الضريبية عن طريق تحويل مداخل أعضاء المؤسسة الأم (المؤسسة الناشطة و ليس المؤسسة الشاشة) أو فروعها المقيمة أو الناشطة في دول قانونها الضريبي يفرض ضرائب عالية على المقيمين و الناشطين فيها.

حميد بوزيدة-جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة-الطبعة الثانية-ديوان المطبوعات الجامعية-2007-الصفحة 41 18

<sup>19</sup> www.en.wikipedia.org/wiki/Shell\_Corporation

يختلف دور المؤسسة الشاشة من تهرب ضريبي و تبييض أموال من جهة، و تعمل كضامن لعملية تبادل أو نقل ملكية.

ثانيا، الملاذ الضريبي أو الجنة الضريبية Tax Haven<sup>20</sup> هي دول تطبق معدل ضرائب منخفض شبه إلى معدوم للمستثمرين الأجانب. كما قد توفر السرية المالية لكن السرية المالية لا تعتبر معيارا ضروريا للملاذ الضريبية فبعض الدول كألمانيا و الولايات المتحدة الأمريكية تتمتع بمعدل عال من السرية المالية لكنها تتمتع بمعدلات ضرائب عالية نسبية فلا يمكن اعتبارها ملاذات ضريبية.

للملاذات الضريبية عدة خصائص تجعلها تستقطب رؤوس الأموال الأجنبية من بينها:<sup>21</sup>

- غياب أو انخفاض مستوى الضرائب المفروضة داخل إقليمها على المقيمين و الناشطين فيها على حد سواء.

- الاستقرار الاقتصادي و السياسي الذي يوفر الأمان للمستثمرين دون الخوف من فقدان استثماراتهم.

- الالتزام بالحفاظ على سرية المعلومات البنكية و المالية و هذا يشجع التهرب الضريبي و تبييض الأموال.

- تطور النظام المالي رغم صغر مساحة الإقليم.

- تهيئة البنية التحتية للاتصالات و شبكة الانترنت و النقل ما يضمن سهولة القيام بالنشاطات اليومية و المالية بدون معيقات.

- انخفاض القيود على عمليات صرف العملات ما يسهل التعامل في العملات الصعبة و تحويلها.

- تعهد الملاذات الضريبية عدم عقد أي اتفاق جبائي مع دولة أخرى ما يضمن بقاء الاستثمارات و المستثمرين لعدة عقود من الزمن.

يجدر الذكر أنه ليست كل الملاذات الضريبية ملاذات مقبولة دوليا. لأن هناك عدة ملاذات ضريبية لا تعتبر مقبولة دوليا لعدم تعاونها مع المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية. فهي تقوم ببضعة ممارسات غير قانونية تجعلها ضمن قائمة سوداء. من ضمن هذه الممارسات نذكر غياب الشفافية في النظام الجبائي و تشجيعها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للشركات الشاشة و غياب تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى.<sup>22</sup>

و لا يشترط أن يكون الملاذ الضريبي عبارة عن دولة كاملة، يمكنه أن يكون إقليما محددًا فقط مثل مناطق التجارة الحرة.

<sup>20</sup> www.en.wikipedia.org/wiki/Tax\_Haven

<sup>21</sup> www.fr.wikipedia.org/wiki/Paradis-fiscal

<sup>22</sup> OCDE-La concurrence fiscale dommageable : un problème mondial-édition OCDE- PARIS- 1998- page 25

أمثلة عن الملاذات الضريبية:

- لوكسمبورغ<sup>23</sup>: تعتبر ملاذا ضريبيا في قلب أوروبا حيث وفرت كثير من الشركات ضرائب بمليارات الدولارات. من ضمن هذه الشركات نذكر: Pepsi و IKEA بالإضافة لقائمة تتضمن 340 شركة استفادت من الاتفاقيات الضريبية المثيرة للجدل التي تصل بفضلها الضرائب في بعض الحالات لأقل من 1%.

- برمودا: تعتبر مقاطعة بريطانية. و هي معرضة للدخول للقائمة السوداء الأوروبية الجديدة. تبلغ نسبة الضريبة على الشركات فيها 0%.

- هونكونغ: تعتبر من أفضل الملاذات الضريبية حيث تسهل فتح الحسابات البنكية ببضعة وثائق فقط و دون موافقة الحكومات الخارجية.

- سنغافورة<sup>24</sup>: تعتبر من أقل الدول الآسيوية فرضا للضرائب و تعتبر قوية اقتصاديا ما يشجع أكثر استقطاب رؤوس الأموال و المستثمرين الأجانب. و يخضع المقيمين و الناشطين فيها لضرائب منخفضة جدا.

- سويسرا: تقتصر الضرائب في سويسرا على 0% من ضريبة الاستقطاع كما أنها ترفض المشاركة في مبادرة متعددة الأطراف لمكافحة الفساد و تبادل المعلومات و الشفافية. ما يجعلها غير متعاونة لكن بفضل انتمائها للاتحاد الأوروبي فلم يقر الاتحاد الأوروبي بإدراجها في القائمة السوداء.

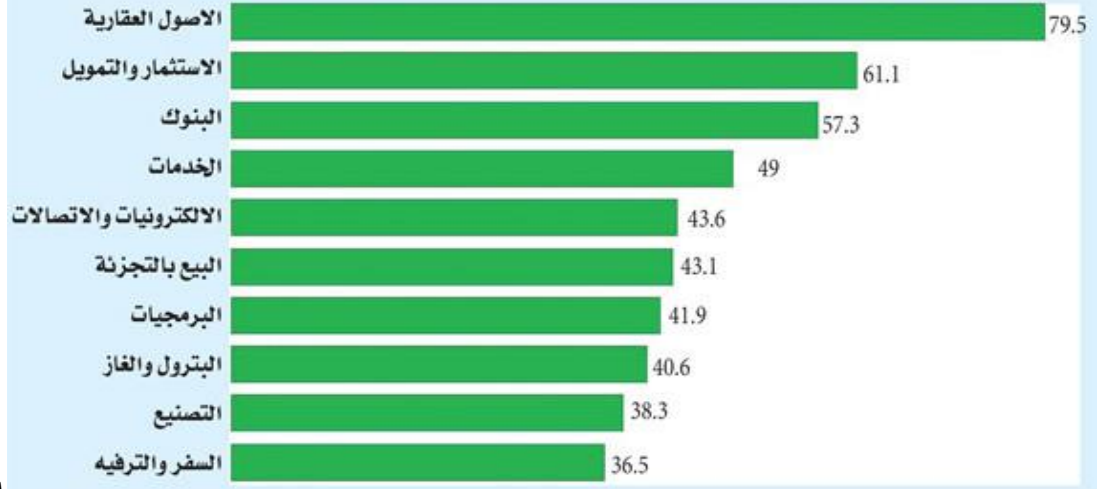
ثالثا، إحصائيات حول الملاذات الضريبية:

كما تختلف أنواع الاستثمارات في الجناح الضريبية و على رأسها العقارات لاعتبارها استثمارا آمنا رغم تقلب سوقها و الأزمات السابقة.

<sup>23</sup> لوكسمبورغ-ملاذ-ضريبي-في-قلب-أوروبا-187391/article/arabic/www.annahar.com

<sup>24</sup> مال-وآعمال/دول-الملاذ-الضريبي/www.e3arabi.com

## انواع الاستثمارات في الملاذات الضريبية



الشكل || -

1 المصدر: [www.aleqt.com](http://www.aleqt.com)

و من الامتيازات الأخرى التي تقدمها الملاذات الضريبية، تقديم الجنسية بمقابل مادي. حيث الحصول على جنسية بعض الملاذات الضريبية تزيد دخل الأفراد المقيمين في تلك الدولة. و هذا



التالي:

الجدول

في

نلاحظه

الدولة	عدد الشركات المؤسسة	رأس المال المصدر حتى نهاية الفترة (بالمليون دولار)	مساهمة الجنسية خلال الفترة (بالمليون دولار)
جزر كايمان	85	5 817.78	2 514.86
جزر العذراء البريطانية	112	2 738.44	1 283.24
بنما	92	1 358.34	714.43
لوكسمبرج	85	1 037.10	250.87
جزر الياهاما	11	275.51	170.86
برمودا	22	128.73	85.50
موريشيوس	20	185.93	75.59
جبرسي	6	264.96	28.79
جزر العذراء الأمريكية	2	45.06	10.66
ليختنشتاين	11	72.11	8.65
بربادوس	3	8.75	7.53
ليبيريا	16	77.86	6.78
جزر المارشال	5	6.80	4.91
جيل طارق	4	190.13	3.36
باربودا وانتيجوا	1	5.42	3.26
فاتوتو	1	3.14	1.21
سانت كيتس وتيفيس	1	1.00	0.43
سيسيل	2	0.37	0.12
الإجمالي	479	12217.43	5171.05

الشكل 1- 2-

حيث نلاحظ أن إجمالي إيرادات الملاذات الضريبية من مساهمة الجنسية يتجاوز 5 مليار دولار

ثالثاً، نتائج المترتبة عن التهرب الضريبي المحلي و الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي المحلي و الدولي عبئاً على ميزانية الدولة فهو يتلاعب بالأرقام المتوقعة و المنشودة من جهة و يؤثر على الجانب الاجتماعي من جهة أخرى.

سنقوم بتصنيف النتائج المترتبة عن التهرب الضريبي المحلي و الدولي حسب معيارين، اجتماعي و اقتصادي:

أ- النتائج السلبية الاجتماعية: التهرب الضريبي يخلق نوعاً من انعدام العدالة بين المكلفين بالضرائب ما سيفقد النظام الضريبي فعاليته من جهة و يؤدي إلى خلق فجوة طبقية بسبب فشل الدولة في تمويل مشاريعها و تحسين الخدمات عن طريق إيرادات الضرائب فلا يستفيد منها عامة الشعب مقابل عدم دفع فئة قليلة لضرائبها.

ب- النتائج السلبية الاقتصادية: تتعدد هذه الأسباب ولا يسعنا تعدادها كلها نذكر منها:

- غياب رؤوس الأموال: حينما يهرب المكلفون بالضرائب أموالهم و ثروتهم لجنات ضريبية فسيغيب رأس المال المحلي فيتراجع حجم الاستثمار داخل البلاد.

- عجز ضريبي يؤدي لخلق نوع جديد من الضرائب: يؤدي عجز الخزينة بسبب ضعف الإيرادات الضريبية لخلق أنواع جديدة من الضرائب لتعويض العجز أو رفع معدلات الضرائب الحالية ما يزيد العبئ الضريبي على المكلفين بالضريبة.

- الحصول على ميزة تنافسية بطريقة غير أخلاقية: يؤدي التهرب الضريبي لتعظيم الأرباح بطريقة غير شرعية ما يساعد على الحصول على ميز تنافسية مثل سعر السلعة أو تكفل المؤسسة بتكاليف النقل أو الاستثمار في تطوير المنتج على عكس المكلفين بالضرائب الذين يدفعون الضرائب كاملة.

و قد تم انتقاد النظام الضريبي دوليا بأنه مقدر للفشل بسبب عدم قدرته على مكافحة هذا الحجم الهائل من الخسائر الضريبية.



الشكل 1- 3 المصدر: موقع [www.alaraby.co.uk](http://www.alaraby.co.uk) إحصائية سنة 2017.

نلاحظ أن خسائر أكبر 10 دول اقتصاديا تقارب الـ 400 مليار دولار سنويا و هذا ليس كل حجم الخسائر عالميا. فقد قدرت الخسائر سنة بـ 427 مليار دولار حسب إحصائية تمت سنة 2020.<sup>25</sup>

<sup>25</sup> <https://www.internationalinvestment.net/news/4024539/global-tax-evasion-costs-usd427bn>

## المطلب الثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي مشكلة ضريبية دولية ما يدفع لضرورة التعاون الدولي للقضاء عليها عن طريق التنسيق الضريبي.

التنسيق الضريبي الدولي:26

مع سعي الدول المستمر في تشجيع استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية و التنافس عليها. تتنافس بعض الدول في تقديم المزايا و الحوافز السخية للاستثمارات الأجنبية. و من أهم هذه الحوافز، الامتيازات و الإعفاءات الضريبية أو تخفيضها على الأقل.

يترتب هذه الحوافز و السياسات غير المتناسقة آثار غير مرغوب فيها سواء محليا أو دوليا. محليا يؤدي ذلك لانخفاض إيرادات الضرائب. أما على المستوى الدولي فالدول التي لا تمنع تلك الامتيازات تنقص حصتها من الاستثمار الأجنبي أو تقديمها تحفيزات أكبر ما يجعلها تحصل على إيرادات ضريبية أقل.

لذلك على الدول أن تبني سياسة ضريبية متناسقة تسمى التنسيق الضريبي، الذي يقصد به مجموعة القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات التي تبرم بين عدة دول فيما بينها أو مع المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية التي تمنع للدول و المستثمرين أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد. و يعتبر التنسيق الضريبي أحد أسس التكتلات الاقتصادية.

من أشكال التنسيق الضريبي: يمر التنسيق الضريبي عبر مراحل:

- الاتفاقيات الضريبية ثنائية الأطراف: عقود مبرمة بين دولتين من أجل تحقيق مصالح مشتركة منها تفادي و مكافحة المشاكل الضريبية الدولية.

- الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف: عقود مبرمة بين عدة دول فيما بينها من أجل تحقيق مصالح مشتركة و تفادي و مكافحة المشاكل الضريبية الدولية. (سنقوم بالتطرق للاتفاقيات الضريبية بالتفصيل في الفصلين القادمين)

- منطقة التجارة الحرة: منطقة جغرافية تعفى منتجات الدول المشتركة فيها من الضرائب و الرسوم الجمركية. و هي تقتصر على الدول الأعضاء فقط. و يتم فرض ضرائب بالمعدلات العادية بالنسبة للدول غير الأعضاء.

- الاتحاد الجمركي: هو مرحلة متطورة من منطقة التجارة الحرة حيث تعفى منتجات الدول الأعضاء من الضرائب و الرسوم الجمركية و يتم توحيد الرسوم الجمركية للتجارة مع الدول غير الأعضاء.

فاتح أحمية-مقال أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته-مجلة دراسات جبائية المجلد9 العدد2 سنة 2020- جامعة جيجل - 26  
الصفحة 85

- السوق المشتركة: توحيد مختلف أنواع الضرائب بين الدول الأعضاء.

و يمكن أن نفرق بين مختلف أشكال التنسيق الضريبي كالآتي:<sup>27</sup>

السوق المشتركة = منطقة التجارة الحرة + الاتحاد الجمركي + تنسيق و توحيد السياسات

منطقة التجارة الحرة = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء

الاتحاد الجمركي = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء + تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية مع الدول غير الأعضاء

السوق المشتركة = تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء + تنسيق الضرائب و الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء و غير الأعضاء + تنسيق مختلف أنواع الضرائب و الرسوم الأخرى.

## خلاصة الفصل الأول:

- منبع المشاكل الاقتصادية الدولية هو العولمة الاقتصادية و ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية دون مراعاة مصلحة المكلف بالضريبة و قدرته على الدفع.
- ظهرت العولمة الاقتصادية نتيجة للتطورات الاقتصادية و لمحاولات الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية و التجارة GATT و لاحقا OMC في تحرير التجارة من القيود الجمركية و الرسوم.
- ممارسة الدولة لسيادتها الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية دون التجديد و مواكبة التطورات في قانونها الضريبي أدى لظهور المشاكل الضريبية الدولية.
- الازدواج الضريبي الدولي هو فرض نفس نوع الضريبة على نفس الوعاء الضريبي على نفس المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة الزمنية
- التهرب الضريبي الدولي هو مشكلة ضريبية دولية تعني محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حجم العبئ الضريبي بطرق مشروعة و غير مشروعة مستعينا بالملاذات الضريبية. و تتم مكافحته عبر التنسيق الضريبي بمختلف مستوياته: الاتفاقيات الضريبية ثنائية الأطراف، الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف، منطقة التجارة الحرة، الاتحاد الجمركي، السوق المشتركة.

# الفصل الثاني:

## دراسة الاتفاقيات الجبائية

### مقدمة الفصل الثاني

تترتب على ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي نتائج سلبية للغاية لدرجة استعداد بعض الدول التنازل عن سيادتها الضريبية جزئيا و التضحية بأحد أكبر مصادر دخل ميزانيتها العامة من أجل معالجة هذه الظاهرة. لكن التضحية من طرف واحد ليست حلا فعلا لأنه ليس لكل الدول القدرة و الجراءة

على القيام بها. و يمكن أن يؤدي هذا التنازل لخلق مشاكل ضريبية دولية أخرى في حال لم تقم الدول الأخرى بالتنازل أيضا. و مثلما درسنا سابقا دور التنسيق الضريبي بين الدول لمحاربة التهرب الضريبي الدولي فلا بد أن تتسق الدول فيما بينها لمحاربة الازدواج الضريبي الدولي و هذا يتم عن طريق توقيع اتفاقيات ضريبية دولية سواء كانت ثنائية الأطراف أو متعددة الأطراف. تقوم تلك الاتفاقيات الدولية بطرح حلول لمحاربة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و تحديد التخصص الضريبي لكل دولة من دول أطراف الاتفاقية.

فالاتفاقيات الضريبية الدولية أداء أثبت نجاحها في محاربة كلا من التهرب الضريبي الدولي و الازدواج الضريبي الدولي.

و في هذا الفصل سنقوم بدراسة عامة للاتفاقيات الجبائية الدولية. في الفصل الأول سنتعرف على إطارها المفاهيمي. في المبحث الثاني سنقوم بعرض عام لمحتواها فنحدد ما هو مجال تطبيقها ؟ من هم الأشخاص و الضرائب المعنيين، ثم نتطرق للمجال المكاني و الزمني للاتفاقيات بالإضافة إلى باقي التفاصيل التي تسمح للدول بمكافحة المشاكل الضريبية الدولية.

### **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للاتفاقيات الجبائية الدولية**

يهدف القانون الجبائي الدولي كمنظيره القانون الجبائي الوطني لفرض ضرائب على التعاملات التجارية و الدولية. أي أن أي عملية انتقال موارد من خارج إقليم البلد لداخله أو العكس بغض النظر عن مكان إقامة صاحب العملية سواء كان مقيما داخل البلد أو خارجه تخضع للقانون الجبائي الدولي.

و من أجل التنسيق بين الدول للحد من الظواهر الضريبية الدولية لا بد أن يحدد القانون الجبائي الدولي لكل دولة مجال تطبيقها لسلطتها الضريبية. و هذا من أهم عناصر الاتفاقيات الضريبية الدولية التي تسعى لتوزيع الاختصاص الضريبي بين دول أطراف الاتفاقية.

و سندرس في هذا المبحث مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية، نعدد أنواعها و نحدد أهدافها. ثم نتطرق لإطارها القانوني عبورا بكل مراحلها و شروطها. و أخيرا نتطرق لموضوع تعاون الدول و المنظمات الدولية على تطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية بحيث تسعى عدة أطراف لتطويرها كي تسد الفجوات الضريبية و تضمن للدول تحقيق أهدافها الجبائية.

### المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية

أولاً، تعد الاتفاقيات الجبائية من أهم مصادر الجبائية الدولية. حيث توفر إلى جانب مختلف القوانين الداخلية للدول قواعدا و أساليباً لتنظيم علاقاتها الضريبية مع بعضها البعض، و إيجاد حلول للمشاكل الضريبية الدولية المختلفة.<sup>28</sup>

هذه الاتفاقيات هي عبارة عن معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي. و حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات يتم تعريفها على أنها اتفاق دولي بعقد بين دولتين أو أكثر و يخضع للقانون الدولي. سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر و أيا كانت التسمية التي تطبق عليه.

أي أن رغم اختلاف الأسماء المستعملة للتعبير عن تلك العقود فهي كلها تستخدم للتعبير عن المعاهدة الدولية. و هذا حسب المادة 2 من اتفاقية فيينا (التسمية المستخدمة غير مهمة)

و يمكننا من هذا التعريف استخلاص شروط المعاهدات الدولية:

- يكون فيها طرفان أو أكثر من دولتين مختلفتين أو أكثر

- تكون موثقة على ورقة أو أوراق

- القانون الذي يحكمها هو القانون الدولي

أما الاتفاقيات الجبائية الدولية فهي نوع من أنواع المعاهدات الدولية. و تعتبر جزءاً من الكل. فبدل أن يكون موضوعها عاماً، يكون موضوعها يتعلق بالقواعد و الأحكام المتفق عليها لتنظيم العلاقات الجبائية بين دول أطراف الاتفاقية. و تحديد معدلات الضرائب المراد الاتفاق عليها بالتفصيل.

كما أن هذه الاتفاقيات تعتبر أعلى من القانون الداخلي للبلد. ففي الإطار الدولي يتم اللجوء لها و ليس للقانون الداخلي.

كما تطرقنا في مبحث التهرب الضريبي، فإنه يمكننا تمييز نوعين من الاتفاقيات الجبائية الدولية حسب معيار عدد الأطراف المتعاقدة:

<sup>28</sup> [www.maroclaw.com/](http://www.maroclaw.com/) الاتفاقيات-الجبائية-الدولية-أحكامها/



- اتفاقيات جبائية دولية ثنائية الأطراف: و هي اتفاقيات جبائية دولية لها طرفان فقط. و هو الشكل الأكثر شيوعا للاتفاقيات الجبائية. و غالبا ما تتم بين دولتين تربطهما علاقات اجتماعية و اقتصادية قوية مثل الدول الجيران. نذكر على سبيل المثال:

اتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر مع موريتانيا: لتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين. دخلت حيز التنفيذ في 2016/11/04<sup>29</sup>

- اتفاقيات جبائية دولية متعددة الأطراف: و هي اتفاقيات تبرم بين أكثر من دولتين. و تعتبر أكثر تعقيدا و أقل شيوعا و تتطلب جهدا كبيرا في التنسيق. و تعتبر أكثر فعالية في معالجة المشاكل الضريبية الدولية. نذكر على سبيل المثال:

الاتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر و المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و إيرلندا: لتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل و على رأس المال. دخلت حيز التنفيذ في 2017/01/01<sup>30</sup>

#### ثانيا، الاتفاقيات الجبائية النموذجية

هناك نموذجان مستعملان في الاتفاقيات الجبائية الدولي و هما: الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.

- الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية: صدرت أول مرة سنة 1963 و خضعت لتعديلات و تنقيحات كل بضعة سنوات.

تمتاز الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بتعليق مفصل لكل مادة لتفسرها و تبسطها للتطبيق. و تعتبر غير عادلة إلى حد ما فهي تدعم البلدان المصدرة لرأس المال مثل الولايات المتحدة الأمريكية على حساب البلدان التي تستقطب رؤوس الأموال مثل دول جنوب آسيا. و لا بد أن يكون حجم تبادل السلع و الخدمات و انتقال رؤوس الأموال و المعرفة و التكنولوجيا متساويا إلى حد ما لكي يضمن كل طرف حقه. أي أنها لا تخدم الدول النامية كثيرا.

- الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة: تم إصدارها أول مرة سنة 1968 و خضعت لتعديلات و تنقيحات كثيرا كل بضعة سنوات مثل الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية. و

<sup>29</sup> [www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/conventions-fiscales/168-2014-50-20-15-08-41](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/conventions-fiscales/168-2014-50-20-15-08-41)

<sup>30</sup> المرجع السابق

تعتبر الأمم المتحدة المرجع الأول للمعاهدات للدول النامية لأنها تضمن حقها ولا تقوم هذه الدول بعقد اتفاقيات جبائية دولية إلا بإشرافها.

و هي لا تختلف كثيرا عن الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية. بل هي نسخة معدلة عنها. و يكمن الفرق بينهما في أن اتفاقية الأمم المتحدة تعطي حرية أكثر للبلد المصدر في فرض الضرائب. على عكس الاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية التي تقيد كثيرا حق البلد المصدر في فرض ضرائب.

### ثالثا، أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

- يعتبر الهدف الرئيسي من كل الاتفاقيات الجبائية الدولية محاربة الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين. لكن تختلف الاتفاقيات فيما بينها بخصوص أنواع الضرائب المفروضة و النسب المفروضة.

- تقوم الاتفاقيات الجبائية الدولية بتوزيع التخصص الضريبي بين كل دولة طرف في الاتفاقية. حيث تتفق الدول على الضرائب المفروضة و أين يتم دفعها. فيمكن أن تتفق الدولتان أن المكلفين بالضرائب داخل إقليمها يدفعون الضرائب في دولة إقامتهم فقط، أو دولة نشاطهم فقط. و يكون هذا بتقديم إعفاء في الدولة التي لا يدفع فيها الضرائب.

- تساعد الاتفاقيات الجبائية الدولية في تبادل المعلومات الضريبية ما يساعد على محاربة التهرب الضريبي و الغش الضريبي و ينشر جو من الشفافية بين الدول المتعاقدة.

- تسعى الاتفاقيات الجبائية الدولية لنشر مبدأ العدالة و المساواة حيث لا تمنح امتيازاً لأي مكلف بالضريبة لمجرد امتلاكه جنسية دولة معينة.

- تسعى أيضا لتسهيل انتقال عناصر العمل و المعرفة ما يساعد في سرعة ازدهار البلاد. و هذا عن طريق إزالة المعوقات الضريبية.

### المطلب الثاني: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الدولية

الاتفاقيات الجبائية الدولية هي في جوهرها معاهدات دولية بين طرفين أو أكثر تخضع للقانون الدولي. أي أنها وثائق قانونية رسمية. و من أجل صحتها لا بد أن تمر عبر مراحل.

أولاً، مراحل صياغة الاتفاقيات الجبائية الدولية:<sup>31</sup>

مرحلة المفاوضات و الصياغة: حيث يلتقي ممثلو الدول أطراف الاتفاقية الجبائية الدولية بقدم وزارة الخارجية أو أحد ممثليها للاهتمام بالجانب الدبلوماسي و السياسي، و وزارة المالية و بالتحديد مديرية التشريع الجبائي للاهتمام بالتفاصيل الجبائية. مزودين بأوراق التفويض الرسمية بقصد إبرام الاتفاقية الجبائية الدولية. و يمكن أن تتم المفاوضات كتابيا أو شفويا أو معا. و أول ما يتفق عليه الأطراف هو اللغة التي تتم بها المفاوضات و اللغة أو اللغات التي تصدر بها نصوص الاتفاقية مع التعهد بنفس القوة القانونية للنصوص المكتوبة بأكثر من لغة. تليها مرحلة صياغة نص الاتفاقيات بداية بمقدمة تتضمن أسماء الممثلين. ثم ذكر الغرض من هذه الاتفاقية الجبائية، الهدف موحد لأغلب أو كل المعاهدات الجبائية و هو محاربة التهرب و الغش الضريبي و الازدواج الضريبي على المستوى الدولي. ثم تأتي مواد الاتفاقية و تتبعها مدة بداية دخول الاتفاقية حيز التنفيذ و مدى صلاحيتها. و أخيرا خاتمة تتضمن توقيع الممثلين.

و غالبا ما تتم الاستعانة في هذه المرحلة بنماذج نمطية لاتفاقيات جبائية دولية مثل نموذج الأمم المتحدة و النموذج الأوروبي.

مرحلة التوقيع: يعبر التوقيع عن رضا الأطراف الموقعة على ما تم التوصل إليه في الاتفاقية الجبائية الدولية. و عادة ما يكون في آخر نص الاتفاقية. إلا أن الاتفاقية لا تدخل حيز التنفيذ حتى تصل لآخر مرحلة.

مرحلة المصادقة و نشر المعاهدة: و هو التعبير الرسمي و النهائي عن رضا الدول الموقعة للاتفاقية الجبائية الدولية بأحكام الاتفاقية. و تدخل حيز التنفيذ. و يتم ذلك عبر الإعلان الرسمي لقبول الدول أطراف الاتفاقية بالاتفاقية الجبائية. و تختلف طريقة التصديق من دولة لأخرى حسب قانونها الداخلي. فمثلا في الجزائر تلجى الحكومة للإعلان عنها في الجريدة الرسمية. حسبما نص المشرع الجزائري في المادة العاشرة من المرسوم الرئاسي رقم 84-165 الصادر بتاريخ 1984/07/14.

ثانياً، الشروط اللازمة لصحة الاتفاقيات الجبائية الدولية: مثل غيرها من المعاهدات الدولية لا بد أن تتوفر أربع شروط رئيسية:<sup>32</sup>

<sup>31</sup> [www.maroclaw.com](http://www.maroclaw.com) الاتفاقيات-الجبائية-الدولية-أحكامها/

زغوم كمال-مصادر القانون الدولي-دار العلوم للنشر و التوزيع-عنابة-2004-الصفحة 77 <sup>32</sup>

- أهلية التعاقد: و تعني الاستقرار السياسي و السيادة التامة لكل أطراف الاتفاقيات الجبائية. و هو شرط تم انصه في اتفاقيات فيينا للمعاهدات. لكن غياب السيادة التامة لا يعني بطلان الاتفاقية الجبائية. و يمكن بطلانها بطلب من الدولة صاحبة الولاية على الشؤون الخارجية للدولة التي أبرمت المعاهدة.

- الرضا: الرضا ليس مطلوبا في المعاهدات الدولية فقط بل في كل أنواع العقود و الاتفاقات بمختلف أنواعها. إذ أن الاتفاقيات الجبائية المبنية على الإكراه يحق للدولة المكرهه أن تبطلها.

- توافق المعاهدة مع القواعد الدولية و مشروعية موضوع التعاقد: تعتبر القواعد الدولية الأمرة فوق كل أنواع القوانين و الاتفاقيات الموجودة دوليا. و لا يمكن لأي معاهدة أن تعارضها. كما يجب أن يكون موضوع التعاقد مشروعاً و لا يتعارض مع التزام سابق للدولة. مثلا لا يمكن أن تتم معاهدة بين دولتين على دعم الإرهاب. و لا يمكن أن تتعاهد دولتان على تبادل مواردها الطاقية في ضل التزام أحد الأطراف بمعاهدة أخرى لتبادل الموارد الطاقية مع دولة أخرى.

## المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية

سنتطرق في هذا المبحث للعناصر اللازمة لأي اتفاقية جبائية دولية. نبدأ في المطلب الأول بدراسة مجالها التطبيقي الذي يتضمن المجال الزمني للاتفاقية أي متى يبدأ تطبيقها و متى ينتهي تطبيقها. و المجال الجغرافي للاتفاقية أي في أي إقليم من أقاليم الدولة يتم تطبيق هذه الاتفاقية. و الضرائب المعنية بالاتفاقية، و هي الضرائب التي تم التفاوض بخصوصها في الاتفاقية. و المكلفين بالضرائب المعنيين بالاتفاقية، مع ذكر الأطراف المعنيين بالإعفاءات أو الخصومات لو وجدت.

ثم نتطرق للمحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية، أي مختلف المواد المنصوصة فيها. و هذا في الفصل الثاني.

### المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية

كأي معاهدة دولية، لا بد من الوضوح و الدقة لكي لا تبقى أي ثغرة قانونية ولا يحدث أي لبس أو اشتباه أو خداع أو غش. و يجب على كل اتفاقية جبائية دولية أن تشمل أربع عناصر لتكون دقيقة و كاملة. و هي المجال الزمني للاتفاقية، المجال الجغرافي للاتفاقية، الضرائب المعنية بالاتفاقية، و الأشخاص المعنيين بالاتفاقية.

أولاً، المجال الزمني للاتفاقية:

يمكن تلخيص المجال الزمني للاتفاقية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ و تاريخ انتهاء عملها بين دول أطراف الاتفاقية.

- تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ: و هو يتم بعد مرحلة المصادقة. و حسب المادة 30 من نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD: تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ عند تبادل وثائق المصادقة.

و قد تنفق الدول على بداية دخول الاتفاقية حيز التنفيذ لكن التطبيق الفعلي لا يبدأ إلا بعد أشهر من المصادقة. فمثلاً الاتفاقية الجبائية بين الجزائر و موريطانيا تم نشرها في الجريدة الرسمية العدد 70 بتاريخ 29 ديسمبر 2015 لكنها دخلت حيز التنفيذ يوم 4 نوفمبر 2016.

ثانياً، المجال الجغرافي للاتفاقية:

و يعني تحديد الإقليم الذي تطبق فيه كل دولة من دول أطراف الاتفاقيات دورها من الاتفاقية. و يكون التحديد دقيقا لتفادي تداخل ممارسة سيادتها الضريبية. كما يمكن تحديد الأقاليم أو المناطق غير المعنية بالاتفاقية. فمثلا فرنسا تملك جزء و أقاليم غير تابعة لها سياسيا مثل إمارة موناكو. و الاتفاقيات الضريبية لا تطبق بالضرورة على إمارة موناكو. بالإضافة للإقليمات و الجزر التابعة الدول الاستعمارية الكبرى كالولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا.

و طبقا للمادة 29 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD. يمكن للدول المتعاقدة بعد إبرام الاتفاقية توسيع المجال الجغرافي لاتفاقياتها لتضم مناطق كانت مستثناة سابقا عند إبرام الاتفاقية. و هذا يتم عبر التقاء ممثليها و ليس دون إعلان أو تفاوض.

ثالثا، الضرائب المعنية بالاتفاقية و الاختصاص الضريبي الخاص بها:

الضريبتين المعنيتين بالاتفاقية هما ضريبتى الدخل و رأس المال و تم تفصيلها في المواد 6 لـ 21 من الاتفاقيات النموذجية (المطلب الثاني)

أ- الضرائب على الدخل:

- ضريبة على الدخل المتحصل عليه من العقارات: و تشمل الدخل على الملكيات غير المنقولة و كذا الثروة الحيوانية و المعدات الزراعية و استغلال الغابات. يتم إخضاعها في دولة النشاط كما يجوز إخضاعها في دولة الإقامة.

- الضريبة على أرباح الشركات: تشمل الأرباح المتحصل عليها من المشاريع و أرباح الشركات داخل إقليم البلد. تخضع في دولة النشاط فقط.

- الضريبة على الدخل المتحصل عليه من تشغيل وسائل النقل البحرية و الجوية دوليا و البرية محليا: و تشمل كل مداخيل تشغيل وسائل النقل البحرية و الجوية و البرية داخل البلد التي يوجد بها مركز إدارة النشاط. و تخضع في دولة النشاط فقط.

الضريبة على أرباح المؤسسات الشركاء: تشمل الدخل الناتج عن المشاركة في نشاط مؤسسة أخرى سواء كشريك مالي أو شريك فعلي. تخضع في دولة النشاط فقط.

- الضريبة على أرباح الأسهم: و تشمل أرباح الأسهم للشركات المقيمة في غير دولة الإقامة. كما يمكن أن تخضع للشركات الناشطة في نفس دولة الإقامة.

- الضريبة على الفوائد: تشمل الفوائد التي مصدرها بنوك في غير دولة الإقامة. كما يمكن أن تخضع للفوائد التي مصدرها بنك في نفس دولة الإقامة.

- الضريبة على المقبوضات من الإتاوات: تشمل المقبوضات التي يتم استلامها مقابل استعمال أو حق استعمال أي حق نشر عمل أدبي، فني أو علمي. أي مختلف حقوق الملكيات الفكرية و براءات الاختراع.

- الضريبة على أرباح رؤوس الأموال:- الضريبة على الدخل المتحصل عليه من الخدمات المهنية و المستقلة:

- الضريبة على مكافآت و أجور المديرين و كبار المسؤولين: تشمل الأجور و المنح و مختلف الامتيازات الممنوحة للمديرين و كبار المسؤولين و مجلس الإدارة.

- الضريبة على الدخل المتحصل عليه من ممارسة الفن و الرياضة: الدخل التي يحققها الفنانون و المذيعون و الرياضيون.

- الضريبة على الأجور التقاعدية: تشمل مرتبات التقاعد و مختلف المنح المشابهة. تخضع في الدولة المحقق فيها هذا الدخل.

- الضريبة على الدخل المتحصل عليه من قبل الموظفين الحكوميين: تشمل الأجور و المنح الممنوحة من قبل دولة لموظف يمثلها.

- الضريبة على الدخل المتحصل عليه من قبل الطلبة: تشمل المدفوعات التي يتحصل على الطلبة و المتدربون أثناء زيارته لدولة متعاقدة غير دولة إقامته.

ب- الضرائب المفروضة على رؤوس الأموال:

يشمل رأس المال مختلف الممتلكات المنقولة التي تشكل نسبة مساهمة من نشاط مؤسسات. يجوز إخضاعه لدولة النشاط.

أما بالنسبة للممتلكات غير المنقولة من عقارات، ثروة حيوانية، نمعدات زراعية، استغلال الغابات ... إلخ. يجوز إخضاعها للضرائب في دولة النشاط و ليس دولة الإقامة.

أما باقي عناصر رأس المال الأخرى التي تعود لمكلف بالضريبة مقيم في دول غير دولة مصدر رأس المال فهو يخضع للضريبة في دولة الإقامة.

رابعاً، المكلف بالضريبة المعني بالاتفاقية:

تحدد دول أطراف الاتفاقية خلال المفاوضات من يعتبر شخص و من يعتبر مقيم و يتم الاتفاق على التعاريف. و حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنموية، الشركة هي أي شخص اعتباري أو أي

كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض ضريبية. و نصت أن الشخص المعني يكون طبيعي أو معنوي.<sup>33</sup>

كما يجب الإشارة للمادة 24 من النموذجين للاتفاقيات الذي يمنع من حدوث أي تمييز ضريبي.

خامسا، تعريف مصطلح المنشأة الدائمة:<sup>34</sup>

يتم الاتفاق على المعنى الدقيق للمنشأة الدائمة و تم تعريفها في المعاهدات النموذجية و هي مكان ثابت لعمل تجاري و الذي يرفع بشكل عام ضريبة الدخل أو الالتزام الضريبية للضريبة على القيمة المضافة في ولاية قضائية معينة.

## المطلب الثاني: المحتوى العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

مضمون المعاهدة الضريبية النموذجية:

حسبما ذكرنا سابقا فإن الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة و منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تتشابه في أغلب المواد.

- الفصل الأول:

من المادة الأولى: يتم تحديد المكلفين بالضرائب المعنيين بالاتفاقية الجبائية و هم المقيمين في الدول أطراف الاتفاقية.

المادة 2: تحدد الضرائب المعنية بالاتفاقية الجبائية و عادة ما تكون الضرائب التالية: ضريبة الدخل و ضريبة الثروة.

-الفصل الثاني:

المادة 3: تتضمن تعريفات عامة لإزالة الشبه و اللبس.

المادة 4: تعريف دقيق لمصطلح المقيم أي المكلف بالضريبة المعني بالاتفاقية

المادة 5: تعريف دقيق لمصطلح المنشأة الدائمة

- الفصل الثالث: يتضمن بشكل عام القواعد التوزيعية

<sup>33</sup> Article 1 - modèle de convention fiscale de L'OCDE concernant le revenu et la fortune-Edition OCDE-2003-Page 6.

<sup>34</sup> [www.ar.wikipedia.org/wiki/دائمة\\_منشأة](http://www.ar.wikipedia.org/wiki/دائمة_منشأة)



المادة 6: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من العقارات

المادة 7: الضريبة على أرباح الشركات

المادة 8: الدخل المتحصل عليه من تشغيل وسائل النقل الجوية و البحرية دولياً، و وسائل النقل البرية محلياً

المادة 9: الضريبة على أرباح المؤسسات الشركاء

المادة 10: الضريبة على أرباح الأسهم

المادة 11: الضريبة على الفوائد

المادة 12: الضريبة على المقبوضات من الإتاوات

المادة 13: الضريبة على أرباح رؤوس الأموال

المادة 14: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من الخدمات المهنية و المستقلة

المادة 15: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من المهن التابعة

المادة 16: الضريبة على مكافآت و أجور المديرين و كبار المسؤولين

المادة 17: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من ممارسة الفن و الرياضة

المادة 18: الضريبة على الأجور التقاعدية

المادة 19: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من قبل الموظفين الحكوميين

المادة 20: الضريبة على الدخل المتحصل عليه من قبل الطلبة

المادة 21: متفرقات و عناصر دخل أخرى لم يتم تفصيلها في المواد السابقة في هذا الفصل

- الفصل الرابع: يتضمن المادة 22 و يتناول الضرائب المفروضة على رؤوس الأموال

- الفصل الخامس: يعرض هذا الفصل طرقتي محاربة الازدواج الضريبي

23 أ: يفصل كيفية تطبيق طريقة الإعفاء، يعفى من الضريبة في دولة الإقامة.

23 ب: يفصل كيفية تطبيق طريقة الخصم، تخصم الضريبة المدفوعة في دولة المصدر من الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة.

- الفصل السادس: عنوانه (أحكام خاصة)

24: تضع هذه المادة الأسس اللازمة للحماية من الامتياز الضريبي للمكلف بالضريبة لامتلاكه جنسية معينة.

25: طرق تسوية النزاعات المتعلقة بتطبيق الاتفاقية

26: إلزامية تبادل المعلومات بين دول أطراف الاتفاقية.

27: إلزامية تعاون دول أطراف الاتفاقية في مساعدة بعضها في التحصيل الضريبي.

28: توضيح عدم معارضة الاتفاقية الجبائية للقوانين الدولية و الاتفاقيات الأخرى و عدم المساس بالامتيازات الضريبية التي يتمتع بها ممثلو البلد و موظفي القنصليات و الدبلوماسية.

- الفصل السابع: القواعد التي تحدد متى تنفذ المعاهدة و تنتهي

## خلاصة الفصل الثاني

- الاتفاقيات الجبائية الدولية هي معاهدات دولية رغم اختلاف التسميات. لكنها تتخصص في تنظيم العلاقات الجبائية بين الدول أطراف المعاهدة. تتسم بالتسلسل المنطقي و سهولة فهمها و تطبيقها.

- هناك نموذجان للاتفاقيات الجبائية الدولية تنتهجها الدول حول العالم: نموذج الأمم المتحدة و نموذج منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

- تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية في مواجهة المشاكل الاقتصادية الجبائية الدولية أي الازدواج الضريبي الدولي و التهرب و الغش الضريبيين الدوليين.

- تعتبر الاتفاقيات الجبائية الثنائية الأكثر شيوعا لكن الاتفاقيات الجبائية متعددة الأطراف هي الأكثر فعالية و الأكثر تعقيدا.

- هناك تسلسل منطقي و دقيق للمواد في الاتفاقيات الجبائية الدولية لكي لا يترك مجال للغموض أو اللبس حيث يتم الاتفاق على مختلف المصطلحات و الضرائب المعنية و المكلفين بالضرائب المعنيين و كذا المجال الجغرافي و الزمني للاتفاقية.

- تصنف الضرائب المعنية في الاتفاقيات الجبائية الدولي لضرائب على الدخل و ضرائب على رأس المال.

- تحدد الاتفاقيات الجبائية التخصص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية في كل ضريبة.

## **الفصل الثالث: الاتفاقيات الجبائية الدولية**

## المبحث الأول: الاتفاقيات الجبائية الدولية الخاصة بالجزائر

حسب موقع المديرية العامة للضرائب [mfdgi.gov.dz](http://mfdgi.gov.dz) فهناك 4 تبويبات للاتفاقية الجبائية الدولية الخاصة بالجزائر حسب القارة التي تنتمي لها بلدان أطراف الاتفاقية.

أولاً، الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الإفريقية:

رقم الجريدة الرسمية المعلن فيها	تاريخ دخول الاتفاقية حيز التطبيق	دول أطراف الاتفاقية الجبائية
العدد 6 لسنة 1991	1991/06/01	اتحاد المغرب العربي
العدد 26 لسنة 2000	2000/05/04	جنوب إفريقيا
العدد 23 لسنة 2003	2003/03/25	مصر
العدد 70 لسنة 2015	2006/11/04	موريطانيا

الشكل III - 1

ثانياً، الاتفاقيات الجبائية مع الدول الأمريكية:

رقم الجريدة الرسمية المعلن فيها	تاريخ دخول الاتفاقية حيز التطبيق	دول أطراف الاتفاقية الجبائية
العدد 68 لسنة 2000	2000/08/16	كندا

الشكل III - 2

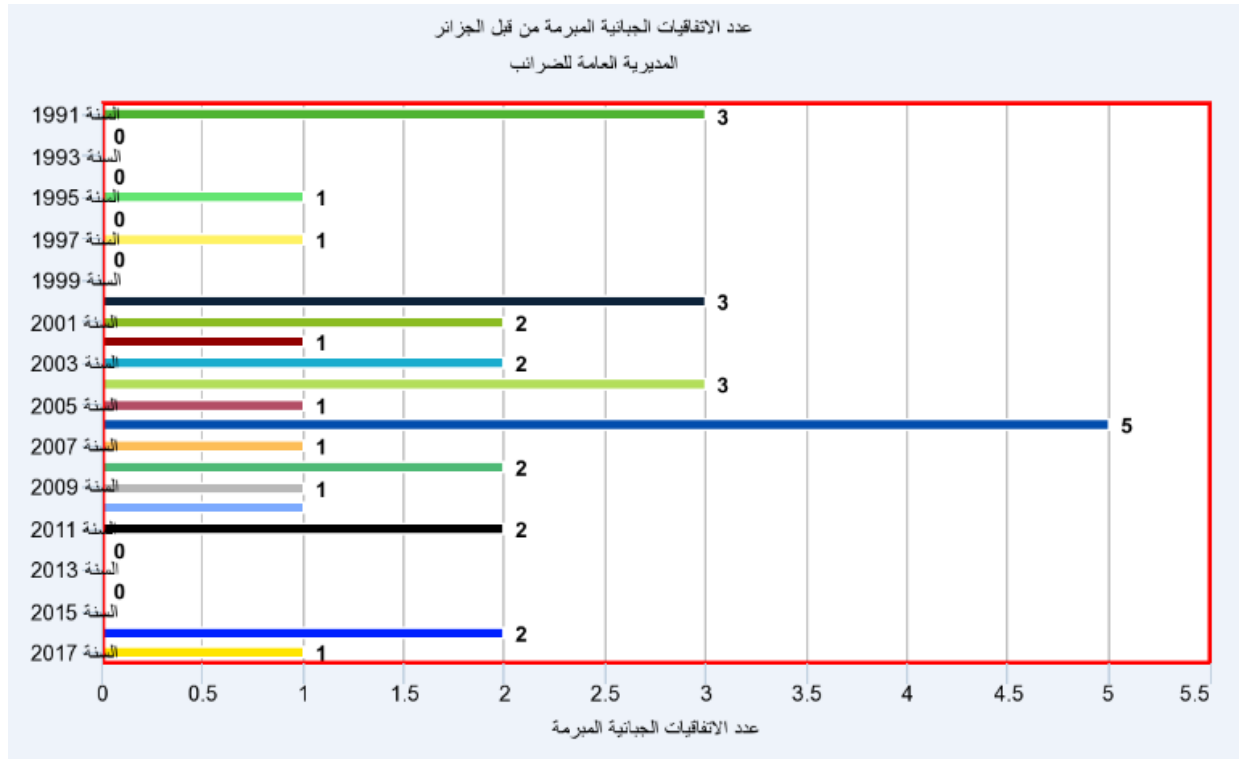
ثالثاً، الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية:

رقم الجريدة الرسمية المعلن فيها	تاريخ دخول الاتفاقية حيز التطبيق	دول أطراف الاتفاقية الجبائية
العدد 35 لسنة 1991	1991/02/03	إيطاليا
العدد 82 لسنة 2002	1991/12/15	بلجيكا
العدد 37 لسنة 1995	1995/07/15	رومانيا
العدد 24 لسنة 2002	2002/12/01	فرنسا
العدد 27 لسنة 2004	2004/07/01	أوكرانيا
العدد 1 لسنة 2005	2005/04/11	بلغاريا
العدد 24 لسنة 2005	2006/05/01	البرتغال
العدد 45 لسنة 2005	2006/07/01	إسبانيا
العدد 38 لسنة 2005	2006/12/01	النمسا
العدد 33 لسنة 2008	2008/12/23	ألمانيا
العدد 4 لسنة 2008	2009/02/26	سويسرا
العدد 8 لسنة 2010	2010/12/20	البوسنة
العدد 33 لسنة 2016	2017/01/01	المملكة المتحدة و إيرلندا

رابعاً- الاتفاقيات الجبائية مع الدول الآسيوية:

رقم الجريدة الرسمية المعلن فيها	الاتفاقية حيز	تاريخ دخول التطبيق	أطراف الاتفاقية	دول الجبائية
العدد 65 لسنة 1994		1997/10/02		تركيا
العدد 61 لسنة 1997		2000/11/21		إندونيسيا
العدد 79 لسنة 2000		2011/07/14		الأردن
العدد 44 لسنة 2006		2001/11/24		كوريا الجنوبية
العدد 10 لسنة 2003		2003/01/01		سلطنة عمان
العدد 50 لسنة 2003		2004/09/24		البحرين
العدد 26 لسنة 2003		2004/06/25		الإمارات العربية المتحدة
العدد 35 لسنة 2006		2006/07/19		لبنان
العدد 40 لسنة 2007		2007/07/27		الصين
العدد 21 لسنة 2006		2008/12/18		روسيا
العدد 32 لسنة 2009		2011/03/16		إيران
العدد 70 لسنة 2010		2011/03/17		قطر
العدد 66 لسنة 2008		2016/01/18		الكويت
العدد 1 لسنة 2016		2016/03/10		المملكة العربية السعودية

خامسا، نختم هذه النقطة ببيان أعمدة يمثل عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة كل سنة في الفترة 1991-2017:



الشكل III - 5 المراجع المستعملة في هذه البيانات هو موقع [mfdgie.gov.dz](http://mfdgie.gov.dz)

## المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية (اتفاقية G7 5 جوان 2021)

مجموعة الدول الصناعية السبع يرمز لها أيضا بـ G7، هو اجتماع وزراء مالية من مجموعة الدول الصناعية السبع الكبرى. تأسست عام 1976، عند انضمام كندا إلى مجموعة الستة: فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، اليابان، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة.

و يحدث هذا الاجتماع عدة مرات سنويا لمناقشة السياسات الاقتصادية ليتم التنسيق بينها.

### المطلب الأول: الظروف المؤدية للاتفاقية

خلال جائحة كورونا حققت الشركات الكبرى نذكر منها أمازون و غوغل أرباحا هائلة. لكنها استغلت الملاذات الضريبية حيث صرحت بأرباحها فيها ليتم فرض ضرائب أقل عليها. و من باب محاربة هذا التهرب الضريبي كان لا بد من إتفاق على سقف أدنى للضرائب أعلى من الحالي.

و جائحة كورونا كانت أقوى ضربة للاقتصاد خلال السنين الأخيرة و يقال أنها أقوى من أزمة 2008 فكان لا بد للدول أن تجد مصدرا للدخل في ظل توقف النشاطات الاقتصادية. و هذا المصدر كان الضرائب.

استمرت هذه الاجتماعات لأشهر تهدف بشكل رئيسي لإيقاف التنافسية الضريبية بين الدول. التنافسية التي كلفت هذه الدول ملايين الدولارات بعد عجزها خلال آخر سنتين. كما ستخلق فرص متكافئة للشركات العالمية بتحقيق خاصية العدل في فرض الضرائب.

### المطلب الثاني: نتائج الاتفاقية

الركيزة الأولى:

كما تم التوصل لاتفاقية بخصوص الشركات المتعددة الجنسيات حيث يتم فرض ضريبة على الشركات التي تملك هامش ربح أكثر من 10%.

و تعهدت الدول على إعادة تخصيص 20% من أي ربح يزيد عن الهامش الأدنى. و يتم تخصيص أكبر جزء منه في دفع تكاليف الخدمات العامة.

الركيزة الثانية:

اقتрحت إدارة بايدن في أول الأمر نسبة دنيا تقدر بـ 21% لأرباح الشركات لكنها تعتبر نسبة كبرى فتم تخفيضها لـ 15% حيث تآقت قبولا عاما بين دول G7.



و لم تتلقى هذه النسبة قبولا كبيرا في دول خارج المجموعة مثل إيرلندا التي تفرض 12.5% على أرباح الشركات. ستستغل الدول الصناعية الكبرى موافقة بعض الدول خارج المجموعة للضغط على الدول التي لم تتقبل الاتفاقية.

و يمكن توجيه المكاسب الضريبية المقدرة بـ81 مليار دولار حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بالنسبة للركيزة الثانية، لإعادة تنشيط الاقتصاد المتضرر في أنحاء العالم.

و هذا الاتفاق سيمس فقط الدول التي تملك رأس مال يفوق 750 مليون دولار أي أنه لن يؤثر على المؤسسات الصغرى و المتوسطة. الشركات المستهدفة هي شركات التكنولوجيا و الشركات المصنعة الكبرى. و ستلتزم كل شركة معنية بالأمر بالإبلاغ عن تقاريرها الجبائية و المحاسبية في كل دولة على حدة. هذه الشفافية بوسعها القضاء على كل شكل من أشكال التهرب الضريبي.

لكن هذه تعتبر البداية فقط، فلا زال هناك اجتماع في شهر جويلية القادم في البندقية بإيطاليا يتكون من مجموعة العشرين.

## الخاتمة:

توصلنا في بحثنا هذا لأهمية الاتفاقيات الجبائية في معالجة المشاكل الضريبية الدولية على رأسها الازدواج الضريبي الدولي. و الاتفاقيات الجبائية بكل أنواعها تسعى لتوزيع الاختصاصات الضريبي لكل دولة، بهدف أن تقوم الدول المتعاقدة بالتحصيل الضريبي دون أن تؤدي مصالح المكلف بالضريبة من جهة و دون أن تضحي بكامل سيادتها الضريبية من جهة أخرى. كما تسعى لتقريب الدول لكي تنسق بين أهدافها الضريبية و تعالج الاختلافات و المشاكل الضريبية.

و بقدر ما مكافحة الازدواج الضريبي الدولي موضوع مهم و هو الهدف الرئيسي من الاتفاقيات. لكن هناك مشكلة ضريبية أخرى تورق الدول و هي الغش و التهرب الضريبيين. فتلعب الاتفاقيات الجبائية الدولية دورا مهمة في معالجة هذه المشكلة الضريبية الدولية أيضا. تتعهد الدول المتعاقدة بتبادل المعلومة الضريبية و مساعدة بعضهما البعض في تحصيل الضرائب.

و سعت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية من جهة و هيئة الأمم المتحدة من جهة أخرى في تطوير العلاقات الجبائية عن طريق اقتراح اتفاقيات نموذجية تتعرض للتعديل و التنقيح كل بضعة سنوات. تتشابه الاتفاقيتين في المواد الأساسية لكنها تختلف في تقسيم الاختصاص الضريبي. و انتهجت أغلب دول العالم الاتفاقيتين.

في الاتفاقيات الجبائية الدولية يتم الاتفاق على طرق حل المشاكل الضريبية على رأسها الازدواج الضريبي الدولي و هذا عن طريق تقنيتي الإعفاء و الخصم بمختلف أنواعها. و كذا الإجراءات الودية و التحكيم الدولي.

نتنقل للإجابة عن الفرضيات المطروحة للإشكالية:

- الاتفاقيات الجبائية هي معاهدات بين دولتين في إطار العلاقات الجبائية, هذه الفرضية صحيحة فالاتفاقيات رغم اختلاف اسمائها إلا أنها تشير للمعاهدة بين الدول.

- يتم تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية عن طريق تنازل الدول عن بعض ضرائبها. في إطار محاربة الازدواج الضريبي لا بد للدول أن تتنازل عن بعض سيادتها الضريبية و هذا يتم عن طريق التحاول بين الدولتين. الفرضية صحيحة.

- تختلف الطرق المعتمدة في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية لتفادي الازدواج الضريبي و تتباين فعاليتها. بالفعل نظرية صحيحة ففي المواد رقم 23 من الاتفاقيات يتم التطرق لطرق الخصم و الإعفاء.

و كخلاصة للبحث، الاتفاقيات الجبائية الدولية أهم أداة في متناول الدول لعلاج المشاكل الاقتصادية الدولية. و تشترط التعاون المشترك في تحصيل الضرائب و تبادل المعلومات الضريبية.

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

أ - الكتب:

- البطريق, ي. أ. (1984). المالية العامة: الضرائب و النفقات العامة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- الحجازي, م. ا. (2001). النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق. بيروت: الدار الجامعية.
- بوزيدة, ح. (2007). جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الطبعة الثانية. ديوان المطبوعات الجامعية.
- خلاف, ح. (1966). الأحكام العامة في قانون الضريب. القاهرة: دار النهضة العربي.
- زغوم, ك. (2004). مصادر القانون الدولي. عنابة: دار العلوم للنشر و التوزيع.

ب - المحاضرات الجامعية:

المحاضرة الثانية. (2019). التنسيق الضريبي . الجلفة: جامعة زيان العاشور.

ج - المجالات:

أهمية, ف. (2020). أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته. مجلة دراسات جبائية المجلد 9 العدد 2.

د - الأطروحات و المذكرات:

رشيده س.د. . (2012), رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام،مسلك العلوم والتقنيات الضريبية جامعة الحسن الأول بسطات). سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب. سؤال الإصلاح الضريبي بالمغرب . سطات، المغرب.

بوقروة, إ. (2010). كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية. سكيكدة: جامعة 20 أوت 1955.

ه - مواقع الأنترنت:

[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

[www.mimirbook.com](http://www.mimirbook.com)

[www.maroclaw.com](http://www.maroclaw.com)

[www.e3arabi.com](http://www.e3arabi.com)

[www.annahar.com](http://www.annahar.com)

## المراجع باللغة الفرنسية:

### Livres:

Castagnède, B. (2006). Précité de fiscalité internationale, 2ème édition. OPU.

Gouthière, B. (2004). Les impôts dans les affaires internationales: trente études pratique, 4ème édition. Paris: Edition Francis Lefebvre.

Texier G. et Guy G. (1985). Droit fiscal international. Paris: Edition presses Universitaires de France.

### Les documents officiels:

OCDE , modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, édition OCDE, Paris, 2003.

### Les sites internet:

[www.fr.wikipedia.org](http://www.fr.wikipedia.org)

[www.ocde.org](http://www.ocde.org)

[www.unctad.org](http://www.unctad.org)

## المراجع باللغة الانجليزية:

[www.unctad.org](http://www.unctad.org)

[www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org)

[www.internationalinvestment.net](http://www.internationalinvestment.net)

## المخلص

مع تطور التجارة واجهت الدول مشاكلًا ضريبية على شكل الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي و التنافسية الضريبية. حيث تصادمت رغبة الدول في تطبيق سيادتها الجبائية مع تطور العولمة الاقتصادية و انتشارها. على مرور عقود سعت الدول و المنظمات لمحاربة هذه الظواهر.

يعتبر التحصيل الضريبي جزءًا هامًا من خزينة الدولة لكن العبئ الضريبي لا يشجع الاستثمار الدولي. و عدم التحصيل الضريبي يتعارض مع سيادة الدولة و يعتبر نشاطًا ضريبيا غير قانوني،

استنتجت أن الحل الأمثل لمواجهتها هو المعاهدات الضريبية. و هي عبارة عن اتفاقيات تخضع للقانون الدولي بين دولتين أو أكثر تحدد نوع الضرائب المعنية و الخاضعون للضرائب المعينون و طريقة التحصيل. كما تشجع على التعاون بين الدول في التحصيل الضريبي و ذلك بمشاركة بياناتها الضريبية و الإفصاح عنها.

و تخضع الاتفاقيات لتنقيح كل فترة لتواكب التطورات التي تخضع في عالم التجارة الدولية.

## **Summary:**

With the development of trade, countries faced tax problems in the form of double taxation, tax evasion and tax competitiveness. Where the desire of countries to apply their fiscal sovereignty clashed with the development and spread of economic globalization.

Over the decades, countries and organizations have sought to combat these phenomena. Tax collection is an important part of the state treasury, but the tax burden does not encourage international investment. Failure to collect tax is contrary to the sovereignty of the state and is considered an illegal tax activity. I concluded that the best solution to confront it is tax treaties.

The tax treaties are subject to international law between two or more countries that specify the type of taxes concerned, the concerned taxpayers, and the method of collection. It also encourages cooperation between countries in tax collection by sharing and disclosing their tax data. The agreements are subject to revision every period to keep pace with developments in the world of international trade.