

الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

ملخص

تؤدي ممارسة كل دولة على حدة لسيادتها الضريبية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي، مما يؤدي إلى خضوع المكلف بالضريبة إلى العديد من الضرائب عن نفس الوعاء من دولتين أو أكثر .

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أهم وسيلة تعنى بتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي ،لذلك سوف نحاول في هذه الدراسة تبيان مدى الدور الذي تلعبه في حل المشكلة من خلال استعراض مختلف مفاهيم الازدواج الضريبي بالإضافة إلى محتوى الاتفاقيات الجبائية وتقييم الطرق التقنية التي تتضمنه وتستند عليها في معالجة الازدواج الضريبي.

أ . نعيم عاشوري

كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
جامعة قسنطينة2
الجزائر

مقدمة

أدى تزايد حجم المبادلات التجارية على الصعيد العالمي وتنامي مؤسسات الاستثمار الأجنبي من خلال الشركات المتعددة الجنسيات بالشكل الذي تفرضه العولمة المالية ، إلى ظهور مشاكل ضريبية عديدة ولعل من أبرزها التنافس الضريبي المضر بين الدول ،التهرب الضريبي الدولي جراء التسهيلات التي تمنحها بعض الدول المضيضة للاستثمار الأجنبي والمصنفة كجنازات ضريبية فضلا عن الازدواج الضريبي الذي تتعرض له بعض مداخيل المكلفين، نتيجة خضوعهم للضرائب عل الدخل في بلد إقامتهم وفي نفس الوقت في البلدان

Résumé

La pratique de la souveraineté fiscale par chaque Etat peut engendrer le phénomène de la double imposition internationale.

Nous tenterons dans cet article, de faire apparaître le rôle des conventions fiscales dans l'atténuation de ce phénomène.

التي يزاولون فيها نشاطهم. فيؤدي ذلك إلى تضاعف العبء الضريبي على المكلف، هذا الأخير الذي يحاول تفاديه بمختلف الوسائل المشروعة أو غير المشروعة.

لقد جاءت الاتفاقيات الجبائية الدولية - ثنائية أو متعددة الأطراف - ضمن السياق الرامي إلى الحد أو تفادي الازدواج الضريبي بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى محاصرة التهرب الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات بين الدول المتعاقدة وتسهيل إجراءات التحصيل.

من خلال هذه الدراسة، تم البحث عن الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج الضريبي، بالتطرق لمفهوم الازدواج الضريبي على المستوى الدولي وأسباب ظهوره وكيفية تدخل الاتفاقيات الجبائية كآلية لتفادي المشكلة سواء من خلال البنود العامة أو الطرق التقنية الكفيلة بالتخفيف من حدتها ومحاولة تقييمها، بالإضافة إلى تقييم سياسة الجزائر اتجاه إبرام الاتفاقيات الجبائية والأهمية التي أصبحت تكتسيها في الآونة الأخيرة.

أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي الدولي:

ينظر للازدواج الضريبي في مفهومه على المستوى الدولي، من زاويتين مختلفتين، أولهما قانونية يفسرها واضعو التشريعات الضريبية، والأخرى اقتصادية من خلال الكثير من الاقتصاديين والمتخصصين في المالية العامة الذين يهتمهم في النهاية الأثر الفعلي للعبء الضريبي وسنأتي على شرح ذلك كما يلي:

1 - الازدواج الضريبي القانوني

تتشابه تعاريف الإزدواج الضريبي القانوني في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإنه يحدث ازدواج ضريبي قانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر، عن نفس الشخص المكلف بالضريبة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية (1).

كما يمكن تعريفه بأنه خضوع شخص طبيعي للضريبة مرتين في دولتين مختلفتين وعلى نفس الدخل .

2- الازدواج الضريبي الاقتصادي

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) (2)، هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة. وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معاً.

فحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي (والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم) فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم⁽³⁾. ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي أن واحد، وسنوضح ذلك من خلال المثال الآتي:

تدفع شركة جزائرية تابعة لشركة أم فرنسية حقوق للاستفادة من رخصة الصنع لمنتوج معين، تحسب هذه الحقوق بنسبة 20% من رقم الأعمال المحقق من طرف الشركة الجزائرية جراء بيع هذا المنتج، عند قيام مصالح الضرائب الجزائرية بمراقبة جبائية، تجد أن نسبة 20% مبالغ فيها، بالنظر إلى شروط الاستغلال بالإضافة إلى النقص في جودة ذلك المنتج مقارنة بالمنتج الأصلي. وبالتالي فإنها لا تقبل إلا 5% فقط من رقم الأعمال كحقوق للصنع.

فيرى المحقق الجبائي الجزائري أن هذه الحالة، ما هي إلا فرصة لتحويل الأرباح من الجزائر إلى فرنسا. ينجم عن التعديل الذي قامت به الإدارة الجبائية الجزائرية، ازدواج ضريبي اقتصادي حيث ترفض خصم أعباء بنسبة 15% من رقم الأعمال وتضاف إلى الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات الواجبة التسديد في الجزائر. من جهة أخرى تخضع الشركة الأم في فرنسا للضريبة على الشركات وتعتبر تلك الحقوق المقدرة بـ 20% من رقم الأعمال كنتيجة للاستغلال تدخل بالكامل في حساب المادة الخاضعة للضريبة.

فنخلص إلى أنه يوجد ازدواج ضريبي يقدر بنسبة 15%، وينتج عن هذا الازدواج الاقتصادي، خضوع شخصين مختلفين (الشركة الفرع الجزائرية، والشركة الأم الفرنسية)، وفي دولتين مختلفتين الجزائر وفرنسا.

ثانيا : أسباب ظهور الازدواج الضريبي الدولي

تتعدد الأسباب التي يكفي توافر أحدها لظهور الازدواج الضريبي الدولي و يمكن ذكرها على النحو التالي⁽⁴⁾:

1 - اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي:

و يرجع اختلاف هذه الضوابط إلى مبدئين أساسيين هما:

أ- التبعية السياسية: وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها.

ب- **التبعية الاقتصادية:** لقد كان جورج شانز(5) هو أول من أبرز مبدأ التبعية الاقتصادية، إذ قسم العناصر التي يمكن أن تحدد الالتزام الضريبي إلى ثلاثة عناصر هي:

ب1- تواجد الشخص بالإقليم في وقت ما:، و هذا العنصر يكفي لإخضاع الأجانب المارين بالبلد للضرائب غير المباشرة على إنتاج السلع الاستهلاكية كالدخان والمشروبات، إلا أنه لا يكفي ليبرر فرض الضرائب المباشرة، وذلك لتغيير المكلفين وعدم استقرارهم، مما يتعذر حصرهم و فرض الضرائب عليهم.

ب2- الإقامة: وهي تنطوي على تواجد الشخص في إقليم معين مدة أطول إلى حد ما، غير أن هذا العنصر من عناصر الإخضاع قد يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين من الأجانب الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم، ويستفيدون في تحقيق إيراداتهم من الخدمات التي تقدمها الدولة ، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر.

ب3- الجنسية: يؤدي هذا العنصر إلى صعوبة تحصيل الضرائب من المواطنين الذين هاجروا من بلادهم، كما أنه يبتعد عن العدالة لعدم اشتراك الأجانب المقيمين داخل البلاد في الإسهام في تحويل النفقات العامة التي يستفيدون منها في نشاطهم، الذي يزاولونه داخل الدولة، إذ يكون للدولة بمقتضى مبدأ التبعية الاقتصادية سيادة ضريبية تمتد إلى جميع من يساهمون في حياتها الاقتصادية والاجتماعية، وهذا المبدأ لا يتعارض مع مبدأ التبعية السياسية بل يتفاعل معه، لأنه لا يتعارض وفرض الضريبة على المواطنين الذين يعيشون في إقليم الدولة.

2- تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:

منذ العشرينات من القرن العشرين برزت ظاهرة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي (Allégeance Fiscale)، حيث تكمن المشكلة في المكان الذي يخضع فيه المكلف بالضريبة، وكذلك معرفة السلطة المالية التي من صلاحيتها تحديد المادة الخاضعة للضريبة (Matière Imposable)، فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الازدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن وضريبة دولة المصدر(6).

3- اختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي:

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة والموطن والمنشأة المستقرة، حيث تستند بعض التشريعات الضريبية الوطنية في تحديد الموطن على فكرة الإقامة الرئيسية، بينما يستند البعض الآخر على فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع ما بين الضابطين كما هو

الحال في التشريعين الفرنسي والمصري، فقد نص القانون الضريبي المصري فيما يتصل بالضريبة الموحدة على الدخل، على اعتبار الأجنبي متوطنا في مصر إذا ما اتخذ مصر محلا لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصالحه الرئيسية فيها.

كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة المستقرة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات، وبالطبع يترتب على تباين مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين⁽⁷⁾.

4- اختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:

يعتبر من أكثر الأسباب أهمية، وهو أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي (الضريبة العامة على الدخل) كما هو الحال بالنسبة لكافة الدول الرأسمالية المتقدمة، و يأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل.

فيؤخذ عادة بضابط المصدر (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة)، ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي.

ثالثا: - الجهود الدولية المبذولة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

لا نستطيع فصل الاتفاقيات الجبائية عن السياق التاريخي الذي جاءت فيه ، من خلال مختلف الجهود المبذولة من أجل تقادي الازدواج الضريبي الدولي ، حيث استقطبت المشكلة اهتماما ملحوظا، منذ نهاية الحرب العالمية الأولى، عندما اعترف المؤتمر الاقتصادي الدولي الأول الذي عقد في بروكسل سنة 1920، بأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعد العائق الأول لحرية تداول رؤوس الأموال وأن إلغائه يعد أمرا جوهريا. لذلك سوف نأتي على ذكر مختلف أهم جهود الهيئات الاقتصادية الدولية من أجل تقادي الازدواج الضريبي:

1 - جهود غرفة التجارة الدولية:

أبدت غرفة التجارة الدولية منذ إنشائها سنة 1920 اهتماما بالغا بدراسة مشكلة الازدواج الضريبي، فأنشأت في أول اجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة وبحث التشريعات الضريبية للدول المتقدمة. و قد قامت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 و صادقت على أربعة مبادئ نجلها فيما يلي : (8)

أ- المبدأ الأول:

على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها.

ب- المبدأ الثاني:

على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم و الأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، ويفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الازدواج الضريبي مادامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر.

ج- 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.

د- المبدأ الرابع:

على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء. وقد واصلت غرفة التجارة الدولية، في اجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك الدفاع عن هذه المبادئ الأربعة، ومحاولة التوفيق بين ضابطي الموطن والمصدر، والمطالبة بالتوسيع في التشريعات الفردية من جانب الدول، وفي إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول لمعالجة الازدواج الضريبي، نظرا لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة، ولا تزال الغرفة التجارية الدولية تجري أبحاثها ودراساتها لمشكلة الازدواج الضريبي حتى وقتنا الحالي.

2- جهود منظمة الأمم المتحدة:

أنشئت لجنة المالية التابعة لعصبة الأمم (Ligue des Nations) سنة 1921 بهدف تحضير دراسة حول الأبعاد الاقتصادية للازدواج الضريبي، تتكون هذه اللجنة من ممثلين عن الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، هولندا، إيطاليا و بعد ذلك انظم إليهم ممثلين جدد عن دول بلجيكا، فرنسا، سويسرا، تشيكوسلوفاكيا، ألمانيا، الأرجنتين، اليابان، بولونيا و فنزويلا.

أسفرت هذه الأعمال عن تصميم نموذج اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي سنة 1928 بعد دراسته في محاضرة GENEVE والتي حضرها ممثلون لـ 27 دولة.

فيما بعد نشأت لجنة ضرائب دائمة على مستوى منظمة الأمم المتحدة تهدف إلى تشكيل قواعد ضريبية لمعالجة مداخيل الشركات التي تنشط في أكثر من دولة.

بالإضافة إلى ما سبق تم تصميم مشروع اتفاقية أخرى سنة 1935 من طرف لجنة الضرائب وتمت مراجعته في محاضرة بمكسيكو سنة 1943، سمي فيما بعد "نموذج مكسيكو" لكن واضعي هذا النموذج كان أغلبهم من الدول التي هي في طريق النمو

فدرسوا مشكلة الازدواج الضريبي بما يتلاءم مع مصالحهم، فسارعت لجنة الضرائب في دورتها السادسة المنعقدة في لندن سنة 1946، إلى وضع مجموعة أخرى من الاتفاقيات النموذجية التي تختلف عن نموذج مكسيكو نظرا لانتماء اغلب مصممي هذا النموذج للدول المتطورة.

واستمرت المحادثات بين الدول السائرة في طريق النمو و الدول المتطورة إلى أن توقفت في سنة 1954، التاريخ الذي بدأت فيه أعمال البحث لتقادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة فقط في إطار المنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادية (OECE)، والتي أصبحت تسمى فيما بعد بـ"منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية" (9).

3- جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE):

عملت لجنة الضرائب لدى (OCDE) على التفكير في مسألة تقادي الازدواج الضريبي ونشرت أربعة تقارير حول هذا الموضوع، انبثق عنها أول مشروع مهم حول الاتفاقيات الخاصة بتقادي الازدواج الضريبي والمتعلقة بالدخل والثروة حيث نشر سنة 1963، من جهة أخرى تم تصميم نموذج آخر لتقادي الازدواج الضريبي فيما يخص الضرائب على الشركات والمواريث حيث نشر سنة 1966. في سنة 1967 أصبحت لجنة الضرائب تسمى لجنة الشؤون الجبائية (CAF) حيث اجتمعت في سنة 1971 والتزمت بمراجعة النموذجين السابقين، وخلصت هذه الأشغال سنة 1977 إلى نموذج أساسي حول الاتفاقيات الجبائية الخاصة بتقادي الازدواج الضريبي. ومنذ ذلك الحين و لجنة الشؤون الجبائية تجتمع دوريا لمعالجة الصعوبات التي تواجهها الجبائية الدولية الحديثة، و تدخل تعديلات على النموذج كلما تطلب الأمر ذلك مثل التعديل الذي أجرته على الاتفاقية الخاصة بالدخل والثروة والذي نشر في سبتمبر 1992 وغيرها من التعديلات في سنوات 1994، 1995 و 1997.

وتستند معظم الدول في العالم حاليا على نموذج OCDE فيما يخص إبرام الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف قصد تقادي الازدواج الضريبي.

رابعا: محتوى الاتفاقيات الجبائية الدولية:

ترتكز الاتفاقيات الجبائية الدولية على مبادئ عامة أساسية نذكر من أهمها ما يلي:

1- مجال التطبيق: (10)

يحدد في المواد الأولى من الاتفاقية ضمن مجال التطبيق، النطاق المكاني والزمني والشخصي كما يلي:

أ- النطاق المكاني: تهتم الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي بتحديد الحيز الجغرافي لكلتا الدولتين المتعاقدتين ، وبالتالي معرفة الحدود البرية والجوية والبحرية لكل دولة نظرا للسيادة التي تتمتع بها في سن القوانين الضريبية الخاصة بها على مستوى إقليمها.

ب- النطاق الزمني: تستعرض كل الاتفاقيات الجبائية النطاق الزمني وذلك لإبراز ما يلي:

- تاريخ سريان الاتفاقية ورجوعيتها.
- تاريخ بداية تطبيق بنود الاتفاقية على أنواع الضرائب المختلفة بعد الإمضاء.
- الفترة الزمنية المحددة لتبليغ إلغاء الاتفاقية.

ج - النطاق الشخصي : بعد تحديد الشروط المكانية والزمانية ،من الأهمية تحديد الأشخاص الخاضعين لقواعد الاتفاقية ،وبعد ذلك الضرائب المستهدفة:

ج 1- الأشخاص المعنيين:

تأخذ الإتفاقيات الحالية كقاعدة عامة بأحكام المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنظمة الأمم المتحدة ،بإعطاء تعاريف عامة لمصطلح الأشخاص بمعناه الطبيعي والمعنوي وذلك تفاديا لأي لبس أو غموض في فهم الإتفاقية.

ج2- الضرائب المستهدفة (les impôts visés)

يتم تحديد الضرائب المستهدفة، أخذا بالمادة 2/1 من نموذجي منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ،التي تنص على ما يلي :

" تطبق الاتفاقية على ضرائب الدخل والثروة المحصلة من طرف أي من الدولتين المتعاقبتين أو جماعتهما المحلية، بغض النظر عن الطريقة التي تحصل بها".

2- معايير ضبط الاختصاص الضريبي

تتجه الاتفاقيات الضريبية الدولية نحو جعل الصدارة لضابط الموطن على ضوابط الاختصاص الضريبي الأخرى، وهذا ما يتجلى في الأسس التالية التي يتم الأخذ بها في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.

أ- بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال:

يتم إخضاع الإيرادات المتأتية من الأصول الثابتة للضريبة في البلد الموجودة به هذه الأصول، كما تخضع نواتج الأسهم و الأنصبة من الأرباح للضريبة في البلد الذي يوجد به الموطن المالي للشركة، أي في البلد الذي يستثمر فيه رأس المال.

ب- بالنسبة لأرباح الشركات:

تخضع أرباح الشركة التابعة لدولة ما للضريبة في دولة أخرى متى زاولت تجارتها أو باشرت نشاطها في هذه الدولة وعن طريق منشأة دائمة قائمة بذاتها (منشأة مستقرة)

وتعفى في هذه الحالة من كل أو بعض الضرائب في البلد التابعة له، أما بالنسبة لأرباح شركات الملاحة البحرية والجوية فتتجه الاتفاقيات نحو إخضاع إيرادات هذه الشركات إما وفقاً لاختصاص الدولة التي يقيم بها المستفيد من هذه الأرباح، أو المكان الذي يتواجد به مركز إدارة تلك الشركات.

ج- بالنسبة للمرتبات والمكافآت:

تخضع المرتبات التي تدفعها الحكومة في مقابل القيام بوظائف دبلوماسية أو قنصلية للضريبة في الدول الدافعة، طالما أن هذه الوظائف تدخل في عداد الأعمال الحكومية العادية طبقاً للعرف الدولي، ولا تتعلق بأي عمل تجاري، أما الأجور والمرتببات والمكافآت عن العمل والخدمات الشخصية التي تدفعها الشركات فتخضع في البلد الذي أديت فيه الخدمة فقط استناداً إلى ضابط المصدر وإن قبلت التنازل عن ذلك فعلى وجه الاستثناء وفي حدود ضيقة.

د - بالنسبة لإيرادات المهن الحرة:

تخضع للضريبة في الدولة التي لصاحب المهنة فيها منشأة مستقلة يزاول نشاطه بها.

هـ - بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

للدولة التي يقيم فيها المكلف الحق في فرض الضريبة الموحدة على الدخل سواء كان متأتياً منها أو من الدول الأخرى على أنه يمكن الاتفاق على تخفيض هذه الضريبة بشروط معينة منصوص عليها في الاتفاقيات.

و- بالنسبة للشركات:

يخضع المال للضريبة في البلد الذي يتواجد به مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

خامساً- الوسائل التقنية لمعالجة الازدواج الضريبي في ظل الاتفاقيات الجبائية

حسب ما هو منصوص عليه في المادة 23 من نموذج الاتفاقيات الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تعتمد الدول بالأساس على طريقتين هما: طريقتي الإعفاء والخصم.

1- طريقة الإعفاء (Méthode De L'exemption):

وفقاً لهذه الطريقة لا تأخذ الإدارة الجبائية لدولة الإقامة في الحساب المداخل المحققة في دولة أخرى (دولة المصدر) ⁽¹¹⁾.

تعطي هذه الطريقة الأحقية لدولة المصدر إخضاع مختلف المداخل والممتلكات الضريبية، حيث تتخلى الدولة الأخرى (دولة الإقامة) عن إخضاع نفس هذه المداخل والممتلكات للضريبة كلياً أو بالتدرج كما يلي:

أ1-الإعفاء الكلي (Exemption Intégrale):

يحضر أو يمنع على دولة أن تأخذ بالحسبان العناصر الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى. فدولة الإقامة عند حسابها للضريبة على أحد المكلفين، تتخلى عن إخضاع العناصر التي خضعت للضريبة في دولة المصدر.

وتعتبر هذه الطريقة غير عادلة، في حالة الضرائب التصاعدية (Progressif Impôt) (12)، حيث تسمح للمقيم الذي يستثمر أمواله في الخارج بدفع ضرائب أقل مقارنة بتلك التي كان من المفروض دفعها لو أنه حقق هذه المداخل في دولة إقامته، لذلك يكون الإعفاء التدريجي هو الحل الأمثل.

أ2- الإعفاء التدريجي (Exemption avec Progressivité)

لا تستطيع دولة الإقامة إخضاع المداخل الخاضعة من قبل في الدولة الأخرى (دولة المصدر)، لكنها تأخذ بعين الاعتبار المداخل المحققة لتحديد المعدل الفعلي الذي تحسب على أساسه الضريبة (Taux effectif) و يمكن توضيح طريقتي الإعفاء الكلي و التدريجي بواسطة المثال الآتي (13):

حقق شخص دخل إجمالي يقدر بـ 100.000 دج، 70.000 دج منها محققة في دولة إقامته و 30.000 دج في دولة أجنبية. يقدر معدل الضريبة على الدخل في دولة الإقامة على دخل يعادل 100.000 دج 35% و بمعدل 30% على دخل يقدر بـ 70.000 دج (الضريبة تصاعدية) ، أما في الدولة الأجنبية فيخضع الدخل لضريبة موحدة بمعدل 40%. تكون المعالجة الضريبية في الحالتين (الإعفاء الكلي و إعفاء التدريجي) كما يلي:

- الإعفاء الكلي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: $21.000 = 30\% \times 70.000$ دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأجنبية: $12.000 = 40\% \times 30.000$ دج

- الإعفاء التدريجي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: $24.500 = 35\% \times 70.000$ دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأجنبية: $12.000 = 40\% \times 30.000$ دج

ويمكن تلخيص محتوى المثال في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): الفرق بين الإعفاء الكلي و الإعفاء التدريجي

الإعفاء التدريجي	الإعفاء الكلي	البيان
24.500	21.000	الضريبة المسددة في دولة الإقامة
12.000	12.000	الضريبة المسددة في الدولة الأجنبية
36.500	33.000	مجموع الضرائب المدفوعة
10.500	14.000	التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات المثال.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا المثال أن:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر ليس لها أي تأثير على مبلغ التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة.
- في طريقة الإعفاء الكلي المادة الخاضعة للضريبة المعفاة لا تدخل في حساب الضرائب على مستوى دولة الإقامة.
- تعتبر طريقة الإعفاء التام سهلة بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث توفر عليه التصريح بالمداخيل المتأتية من الدولة الأجنبية.

ب- طريقة الخصم (Méthode de L'imputation):

تطبق هذه الطريقة بصفة عامة على المداخيل المتأتية من إيرادات رؤوس الأموال اعتمادا على نموذج الاتفاقيات الجبائية من طرف (OCDE) في مادته 23A2 الذي ينص على أن هذه الطريقة تطبق على الفوائد (Les Intérêts) والتوزيعات أو حصص الأسهم (Dividendes).

لكي تطبق طريقة الخصم يشترط ما يلي⁽¹⁴⁾:

- أن يكون الخصم منصوص عليه في الاتفاقية الجبائية.
- يخص فقط المقيمين (دولة الإقامة).
- أن تكون الفترة الزمنية موحدة، أي نفس سنة النشاط الذي تحسب فيه الضريبة في دولة الإقامة.

وهناك نظامين في طريقة الخصم هما:

ب1- الخصم الكلي (L'imputation intégrale):

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بما فيها تلك المحققة في الدولة الأجنبية (دولة المصدر)، و بعد ذلك تخصم الضريبة المسددة في تلك الدولة المتعاقدة من الضريبة الإجمالية المستحقة في دولة إقامة المكلف بالضريبة.

ب2- الخصم العادي (L'imputation ordinaire):

في هذه الحالة يكون الخصم محددًا من طرف دولة الإقامة، أي أنه لا يعتد بنفس مبلغ الضريبة المسددة في الدولة الأخرى.

وسنوضح طرق الخصم من خلال المثال التالي:

نأخذ نفس معطيات المثال السابق

- الخصم الكلي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: $(12000 - 100000) \times 35\% = 23.000$ دج
يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأخرى: $30000 \times 40\% = 12000$ دج

- الخصم العادي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: $(10500 - 100000) \times 35\% = 24500$ دج
يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأخرى: $30000 \times 40\% = 12000$ دج.

و يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): الفرق بين الخصم الكلي والخصم العادي

البيان	الخصم الكلي	الخصم العادي
الضريبة المسددة في دولة الإقامة	23.000	24.500
الضريبة المسددة في الدولة الأجنبية	12.000	12.000
مجموع الضرائب المدفوعة	35.000	36.500
التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة	12.000	10.500

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على معطيات المثال

من خلال المثال نستخلص أن التخفيض المسموح به في دولة الإقامة يكون أقل أو يعادل مبلغ الضريبة المدفوعة على مستوى الدولة الأخرى⁽¹⁵⁾.

سادسًا: تقييم طريقتي الخصم والإعفاء:

يرتكز هذا التقييم على وجهتي نظر مختلفتين هما:

1- وجهة نظر المكلف بالضريبة:

يعتمد المكلف بالضريبة في اختياره للطريقة المناسبة لتفادي الإزدواج الضريبي على ثلاثة معايير هي:⁽¹⁶⁾

أ- الفعالية في تفادي الإزدواج الضريبي:

تعتبر طريقة الإعفاء أحسن بالنظر لوجود سلطة ضريبية واحدة لها صلاحية الإخضاع، بينما في طريقة الخصم فإن المكلف بالضريبة يخضع لمختلف السلطات الضريبية (الإقامة، المصدر)، ويؤدي ذلك إلى تنوع طرق حساب الضريبة لاختلاف الأوعية الضريبية مما يؤدي إلى عرقلة مصالح المكلف بالضريبة.

من جهة أخرى فإن الخصم العادي لا يحل مشكلة الازدواج الضريبي الناتج عن ارتفاع الضريبة في دولة المصدر الذي يخضم من دولة الإقامة، إذا كانت الضرائب المقتطعة من دولة المصدر أكبر من دولة الإقامة.

ب- البساطة في التطبيق:

طريقة الإعفاء الكلي أحسن من ناحية التطبيق، فهي لا تتطلب إجراءات كبيرة يقوم بها المكلف مقارنة بطريقة الخصم التي تجعله مطالباً بإثبات الدخل الذي حققه في دولة أخرى.

ج- العدالة:

تعتبر طريقة الخصم أكثر عدالة بحيث تكون الأعباء موزعة بطريقة عادلة على المقيم الذي يحقق مداخيل من مصادر أجنبية.

2- وجهة نظر الإدارة الجبائية:

هناك معيارين تستند عليهما الإدارة الجبائية عند اختيار الطريقة المثلى لتفادي الازدواج الضريبي وهما:

أ- التكلفة:

طريقة الإعفاء أقل تكلفة من حيث التحصيل والجهد المبذول من طرف الإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، غير أنه من جهة أخرى تعتبر مكلفة بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها دولة الإقامة.

كذلك فإن إعفاء المداخيل المتأتية من مصادر أجنبية، يمكن أن يكون مصدراً لتهرب ضريبي من دولة الإقامة ذات عبء ضريبي كبير باتجاه دول ذات أنظمة ضريبية أقل عبئاً، وبالتالي تشجع هذه الطريقة المقيم للاستثمار في الخارج وهو ما يفوت على الدولة إيرادات ضريبية معتبرة.

أما طريقة الخصم فهي مكلفة أكثر للدول السائرة في طريق النمو والتي تسعى إلى جلب الاستثمارات الأجنبية، بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها لصالح دولة إقامة المستثمر.

ب- مشروعية الحق في الإخضاع

يرجع الحق في الإخضاع لدولة المصدر (أي مصدر المداخيل المتأتية)، لذلك فإن العبء يقع على دولة الإقامة مع إمكانية عدم التحديد الدقيق لدولة المصدر، فمن وجهة

النظر الجبائية التقنية من الأفضل خضوع المداخل إلى اقتطاع من المصدر على مستوى الدولة الأجنبية.

سابعا: موقف الجزائر من الازدواج الضريبي الدولي

تزداد أهمية معالجة الازدواج الضريبي الدولي مع تطور النظام الاقتصادي الجزائري، وهو ما دفع الجزائر إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية. فأول اتفاقية جبائية دولية أبرمتها الجزائر كانت مع فرنسا بتاريخ 2 أكتوبر 1969 والمصادق عليها بواسطة الأمر رقم 24-70 في 12 مارس 1970، وتخص هذه الاتفاقية الضرائب المباشرة، الضريبة على التركات، حقوق التسجيل وحقوق الطابع، وتهدف إلى⁽¹⁷⁾:

- تفادي لأقصى حد ممكن حالات الازدواج الضريبي.
- وضع قواعد التعاون المتبادل فيما يخص الوعاء الضريبي والتحصيل.

لقد كان من أهم النقاط التي تدرسها الجزائر في ظل المفاوضات التي تجريها في هذا المجال، هو نسبة الإعفاء الممكن منحها للدولة المتعاقد معها في إطار الاتفاقية الجبائية والخاصة بالضرائب على الدخل⁽¹⁸⁾.

وبسبب تطور النظام الضريبي الداخلي من جهة ومسار التعديلات التي قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لجأت الجزائر إلى تعديل أو إعادة تأهيل تلك الاتفاقيات التي كان آخرها بين الجزائر وفرنسا بتاريخ 17/10/1999 والمصادق عليها في 2002/04/07، وتجدد الإشارة إلى أن إبرام الاتفاقيات الجبائية غالبا ما يكون بطلب من طرف الشركاء الاقتصاديين بالطرق الدبلوماسية، وكانت المبادرة الجزائرية في هذا المجال مع دولتين فقط هما الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا في قطاعي الطاقة والنقل⁽¹⁹⁾. وتعتمد الإستراتيجية الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، لذلك تمارس السلطات العمومية سياسة اتفاقيات جبائية دولية متفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر، كمنح معدل مخفض للاقتطاع من المنبع على أرباح أسهم "الشركة الأم-الفروع"⁽²⁰⁾.

يبلغ عدد الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة والمصادق عليها من طرف الجزائر إلى غاية 01 جانفي 2012، 17 اتفاقية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3): الاتفاقيات الجبائية الدولية سارية المفعول، المبرمة من طرف الجزائر

الدولة	رقم و تاريخ مرسوم المصادقة	الدخول حيز التطبيق
ألمانيا	174-08، 2008/06/14	2008/12/23
جنوب إفريقيا	95-2000، 2000/05/04	تاريخ المصادقة
النمسا	94-05، 2000/05/04	2006/12/01

2003/09/24	2003/08/18، 276-03	البحرين
2005/04/11	2004/12/29 ، 435 -04	بلغاريا
2000/08/16	2000/11/16 ، 364 -2000	كندا
تاريخ المصادقة	2006/08/16، 228-06	كوريا الجنوبية
2006/07/01	2005/06/23، 234-05	اسبانيا
تاريخ المصادقة	2003/03/25، 142-03	مصر
2004/06/25	2003/04/07، 164-03	الإمارات العربية المتحدة
1983/44	1983/10/22 ، 575 -83	فرنسا
1993/35	1991/07/20 ، 231 -91	إيطاليا
2006/07/19	2006/05/22، 171-06	لبنان
2006/05/01	2005/03/31، 105-05	البرتغال
1995/37	1995/07/15 ، 186 -95	رومانيا
1994/65	1994/10/02 ، 305 -94	تركيا
1991/06	1990/12/22 ، 424 -90	إتحاد المغرب العربي

المصدر: المديرية العامة للضرائب 2011

وتجدر الإشارة في هذا الشأن ، أن التوقيع على الاتفاقية الجبائية لا يعني دخولها حيز التطبيق بل يجب الانتظار إلى حين المصادقة عليها وبعد ذلك تصبح سارية المفعول، هذه الإجراءات غالبا ما تأخذ فترة زمنية طويلة قد تنعكس سلبا على العلاقات الاقتصادية ما بين الجزائر والبلدان المتعاقدة.

الخاتمة

كما رأينا من خلال هذه الدراسة، فإن للاتفاقيات الجبائية جوانب عامة وأخرى خاصة، فالعامة منها هي ضبط المصطلحات في الميدان الضريبي وتحديد ضوابط الخضوع للضرائب، أما الجوانب الخاصة – وهي الأهم – فتتمثل في الاتفاق حول الأساليب التقنية الكفيلة بالحد من الازدواج الضريبي وكذلك الإجراءات الودية الخاصة بحل بعض المشاكل المطروحة وخاصة منها آليات تقييم أسعار التحويل ومنح معدلات تمييزية من أجل تشجيع وفود الاستثمارات الأجنبية المباشرة. إلا أن المفارقة الموجودة في الاتفاقيات الجبائية تركز بالأساس حول البنود المتضمنة لطرق مكافحة التهرب

الضريبي على المستوى الدولي، مما يؤدي بمؤسسات الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الأخذ في الحسبان لهذه البنود عند اختيارها للبلد المضيف.

على ضوء عملية التقييم لدور الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج الضريبي الدولي تمكننا من تقديم الانتقادات التالية:

إن الأساليب التقنية المستعملة (الخصم، الإعفاء...)، لا تمحو أثر الازدواج الضريبي كلياً بالإضافة إلى أنها تصب في صالح الدولة المتقدمة المصدرة للاستثمار.

إن الاتفاقيات الجبائية بهذا الشكل والمعتمد على نماذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا هيئة الأمم المتحدة، تبقى قاصرة عن إيجاد حل أمثل للازدواج الضريبي الاقتصادي ولظاهرة تسوق الاتفاقيات الجبائية.

يرجع إبرام الاتفاقيات الجبائية دوماً إلى القوة التفاوضية لكل دولة، وبما أن البلدان النامية تفتقد لهذه القوة فإنها تخضع للأساليب التي تكون في صالح الدول المتقدمة وتضحي بجانب مهم من إيراداتها الضريبية.

هوامش المادّة العلمية

- 1- Roger Puccini : fiscalité des contrats internationaux, édition litec, Paris, 1991, p 10.
- 2- Rapport du comité des affaires fiscales: publications OCDE,1997,p150.
- 3- Slim Besbes: Précis de fiscalité internationale, Edition SB, Tunisie, 2002, p 33.
- 4- يونس أحمد البطريق: السياسات الدولية في المالية العامة: الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 117.
- 5- جورج شاتز اقتصادي وقانوني ألماني قام بتطوير مفهوم الدخل.
- 6-Nacera Zoubiri: LA TERRITORIALITE EN DROIT FISCAL, mémoire de troisième cycle professionnel ,IEDF,kolea,1989,p62.
- 7 - المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 102.
- 8- Bruno Gouthière: Les Impôts dans les affaires internationales, 4ème édition, édition Francis Lefebvre, paris, 1998, p17.
- 9- Bruno Gouthière:op.cit., p21.
- 10- Bernard Plagnet: Droit fiscal international, édition litéc, paris, 1986,p 63.
- 11- Tixier G et Gest G : Droit fiscal international, P.U.F,paris,1985,p49.

- 12- الضرائب التصاعدية هي ضرائب يتزايد معدلها كلما إزدادت المادة الخاضعة للضريبة، كما هو الحال على سبيل المثال في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية في الجزائر (BIC) حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 13- Roger Puccini: op.cit.,p72
- 14- Bernard plagnet: op.cit.,p79.
- 15- $10.500 = 30.000 \times 35\%$ (يحسب بالمعدل المعمول به في دولة الإقامة).
- 16- Tixier G et Gest G:op.cit.,p271.
- 17- Georges Depuydt: fiscalité algérienne,SNED-ALGER,1972, p82.
- 18-Yahia Amnache: l'élaboration et l'application des conventions fiscales internationales- expérience algérienne:mémoire de troisième cycle professionnel, IEDF, koléa, 1987, p122.
- 19- Abderrahmane Raouya : Relations fiscales Internationales -L'Algérie et les conventions fiscales internationales-, bulletin des services fiscaux n°20, Alger print, juin 2000, p61.
- 20- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة الجزائر، 2004 ، ص202.