جامعة عمار ثليجي الأغواط

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

معالجة الإزدواج الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص : قانــون أعمـــــال

إعداد الطالبين

- **بن نعيجة محمد الأمين**
- **العيدي محمد**

إشراف الدكتور

أ/ أحمد بواتح

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفـة
التاج عطاء الله	أ التعليم العالي	رئيسا
أحمد بوفاتح	أ محاضر (ب)	مشرفا و مقررا
بن قويدر الطاهر	أ محاضر (أ)	مناقشا

السنة الجامعية 2022/2021

شكـــــر

نحمد الله عز و جل حمداً يليق بجلاله، على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع، ومدنا بالقوة و العون لإنجاز هذا العمل كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور أحمد بوفاتح والدكتور محمد بن يطو الذين تفضلا علينا بالإشراف على هذا البحث ، فجزاهما الله عنا كل خير ، ولهما منا كل التقدير والاحترام.

إلى كافة أساتذتنا الكرام في كافة أطوار السنوات الدراسية إلى كل من وقف معنا من بعيد أو من قريب.

مقدمـــة

يعود فرض الضرائب إلى أقدم العصور التاريخية، فقد وجدت الضرائب مع إنقسام المجتمع إلى طبقتين طبقة تملك و أخرى لا تملك، و مع ظهور الدولة (السلطة العامة) يرى البعض أن الضريبة أصبحت تمثل الوجه الاقتصادي للدولة الذي تتطور مع تطور أهدافها السياسية و الإقتصادية والإجتماعية.

فالرومان اعتبروا الضريبة عملا من أعمال السيادة العامة تفرضها السلطة المركزية بقصد تغطية النفقات العامة والدفاع عن الإمبراطورية ولعل أهم ما يميز فرض الضرائب في العصر القديم، أنه كان تعبيرا خالصا عن إرادة السلطة دون أي اعتبار لرضا المكلفين، ودون مراعاة لمقدرتهم التكليفية.

وفي القرن 15، وخلافا لما كان عليه الحال في القرن 14 كان الملك يحصل على الضريبة بشكل استثنائي و كانت تعد بمثابة هبة ثم أصبحت الضريبة ذات طابع عام، إذ أقر في إنجلترا عام 1429 فرض الملكية بشكل دائم، و أصبح للملك سلطة إصدار قوانين فرض الضرائب وبعد قيام الثورة الصناعية في انجلترا و الثورة الفرنسية ظهر ما يسمى بنظام الإقتصاد الحر وتكريس مفهوم الطابع الإلزامي للضرائب القائم على أساس نظرية التعادل[1] .

وفي نطاق التشريع الإسلامي فان الواجبات المالية التي تقع على عاتق الأفراد تتحدد أساساً بما فرضه الله عز وجل عليهم وهي تتمثل بالزكاة والموارد الأخرى من عشور وخراج وجزية، ولكن نص المشرع على هذه الموارد المالية لا يعني حرمان السلطة العامة التي يمثلها ولي الأمر من تكليف الأفراد بواجبات مالية أخرى غير ما حدده المشرع في الكتاب والسنة، حيث يذهب اغلب الفقهاء المعاصرون إلى الإقرار بحق الدولة في فرض الضرائب إلى جانب تلك التي حددها المشرع، وهكذا فان الدولة سواء في ظل التشريع الإسلامي أم في ظل التشريع الوضعي تملك حق فرض الضرائب على الأفراد، وهي بالفعل تمارس وتطبق

[1] هيثم علي إبراهيم، علاقة الازدواج الضريبي بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضلايبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخامس و الثلاثون، 2013، ص 287.

هذا الحق إلا انه بالرغم من ذلك ومن ثبوت هذا الحق للدولة فان الفقهاء سواء في نطاق التشريع الإسلامي أم في نطاق التشريع الوضعي اجتهدوا في البحث عن أساس شرعي أو قانوني يبرر حق الدولة في الضريبة على الأفراد فظهر في مجال التشريع الإسلامي العديد من النظريات التي قيلت بصدد حق الدولة في فرض الضريبي[1] .

في ظل المفاهيم الاقتصادية الحديثة تعد الضرائب أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها للصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جبائية وتحصيل الضرائب بما تحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين" .

ولقد تغيرت أهدافها بتغير الظروف المحيطة بها وإن كان من المؤكد أن هذه الأهداف متعددة ومتشعبة. فمن الناحية التاريخية كان للضريبة حتى بداية القرن الماضي هدف وحيد وهو الهدف المالي، ومن ثم استخدمتها السلطات العامة للحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة، وكان عليها في ذلك الوقت أن تبقى في حدها الأدنى، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة اعتمد على الفكرة القائلة " الضريبة شر لابد منه ". ومن ثم نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية غير أن مبدأ حياد الضريبة اختفى شيئا فشيئا وحل محله مبدأ الضريبة التدخلية، حيث أصبح للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية " [2] .

وانسجاما مع تلك المتغيرات الاقتصادية، وتدخل الدولة الحديثة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، عمدت العديد من الدول لاسيما النامية منها إلى إصلاح

[1] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الاسلامي و القانون الوضعي، مداخلة ملقاة بمناسبة الملتقى الدولي : الاقتصاد الاسلامي : الواقع و رهانات المستقبل، جامعة غرداية، الجزائر،23-24 فيفري، الموقع الالكتروني: موسوعة الاقتصاد و التمويل الاسلامي،ص 1-2 .

[2] سالم عميرة العمور، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل(دراسة تحليلية على قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، 2007، ص 3.

منظومتها الضريبية من خلال سن المشرع الجبائي لقوانين مالية تتضمن أحكام دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة على المستوى الداخلي أضف إلى ذلك إبرام اتفاقيات جبائية دولية كأداة قانونية تهتم بتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة متعاقدة استنادا إلى مبادئ أهمها التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وتنبهت الدول لوجود مشكلة الازدواج الضريبي، وتركز الاهتمام على معالجة تجنبه على ضرائب الدخل بأنواعه.

قد تركزت الجهود الدولية لوضع الأسس والقواعد والمبادئ لإعداد صيغ اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي، تعقد بين الدول لتحديد الاختصاص المكاني للتكليف الضريبي، وتساعد في عملية التنسيق الضريبي الإقليمي و الدولي بهدف تشجيع عملية استثمار التبادل التجاري.

كما عمدت الدول إلى دراسة وتهيئة الوسائل و السبل لمكافحة الازدواج الضريبي الداخلي المقصود في أنظمتها الضريبية، على الرغم من الصعوبات الناجمة عن اختلاف وجهات النظر إزاء تعدد النظم الضريبية.[1]

تعود مشكلة الازدواج الضريبي إلى توسع الدول وامتدادها في اختصاصاتها الضريبية، وأن حل هده المشكلة بحاجة إلى تنسيق بين هذه الاختصاصات والتضحية بجانب من ايرادتها بما يساعد على تجنب الآثار السيئة لضرائب وعلى تهيئة ظروف المنافسة لعوامل الإنتاج، والتي تكفل حرية انتقال الأشخاص و السلع و رؤوس الأموال.[2]

يعتبر موضوع الازدواج الضريبي من أهم محاور الجباية الدولية والداخلية، حيث جذب منذ وقت بعيد اهتمام معظم الدول، و كذا الهيئات و المنظمات الدولية، التي لم تدخر أي مجهود في سبيل إيجاد الوسائل الملائمة لمعالجته، و توجيه السلطات الضريبية نحو الكيفية الأكثر نجاعة لتحقيق ذلك.

---

[1] سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 21، العدد الثاني 2005، ص 38.

[2] المرجع نفسه ، ص 39.

تكمن أهمية الموضوع في محاولة إبراز الدور الذي تلعبه التشريعات الضريبية الداخلية من جهة، والإتفاقيات الجبائية الدولية من جهة أخرى، والغاية من هذا الدور الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي.

تستمد صعوبات الدراسة لهذا الموضوع لقلة التشريعات الضريبية الداخلية خاصة لتفادي الازدواج الضريبي الداخلي، بالمقارنة مع الازدواج الضريبي الدولي الذي تحكمه الاتفاقيات الجبائية الدولية، حيث انه إذا كان دفع الضريبة هو حق للدولة وواجب على المكلف بها لكن قد يحدث أن يكون هناك إزدواج في فرض الضريبة على نفس المكلف في نفس الفترة الزمنية وعلى نفس الوعاء ولذلك نطرح الإشكالية التالية: ماهي الأليات التي تبناها المشرع الجزائري من أجل مجابهة ظاهرة الإزدواج الضريبي؟

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام المنهج الوصفي في تحديد أصل وطبيعة الازدواج الضريبي الداخلي و الدولي، كما تمت الاستعانة أيضا بالمنهج التحليلي من أجل تحليل و معالجة النصوص المنظمة للازدواج الضريبي .

ان تناول هذه الاشكالية يتطلب معالجة الموضوع وفقا للخطة التالية:

الفصل الأول :وسائل تفادي الازدواج الضريبي الداخلي.

الفصل الثاني : تفادي الازدواج الضريبي في إطار القانون الدولي.

الفصل الأول :

معالجة الإزدواج

الضريبي الداخلي

لابد منذ البدء من تقديم ظاهرة الازدواج الضريبي La double imposition الذي يصفه بعض علماء المالية العامة بأنّه عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه، خلال فترة زمنية، و بالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد.

الواقع أن الازدواج الضريبي يتحقق خصوصا عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتا و متكررا في أوقات منتظمة، وهذا ما يفسر لنا وضوح هذه الظاهرة في الضرائب على الدخل و رأس المال، بينما لا يكون الازدواج الضريبي ظاهرا بوضوح في الضرائب على النفقات، و ذلك لأن الوعاء الخاضع للتكليف يكون عرضة للتغيير وعدم الثبات.

ومردّ هذا الأمر إلى التنظيم الضريبي الذي تعتمده الدولة والذي يقضي عن قصد و عن غير قصد إلى تحقيق الازدواج الضريبي في مجالين الأول داخلي، والثاني دولي.

يعتبر الازدواج الضريبي وما ينتج عنه من مشاكل ضريبية مقصودة وغير مقصودة للدخل الناتج عن الاستثمار من أبرز الظواهر الاقتصادية الحديثة التي أثارت الكثير من المناقشات بين رجال الاقتصاد والمال والقانون، في ظل المنجزات الاقتصادية المحلية والدولية ، من هنا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، الأول يتحدث عن مفهوم الازدواج الضريبي والثاني يتحدث عن أنواعه.

المبحـــث الأول: مفهـــوم الازدواج الضريبـــي الداخلي

سنتناول مفهوم الازدواج الضريبي من خلال مطلبين ، يتضمن أولهما تعريف الازدواج الضريبي و ثانيهما شروط تحققه.

المطلب الأول: تعريـــف الازدواج الضريبـــي

يمكن أن يميز بصدد تعريف الازدواج الضريبي بين تعريفين:

تعريـــف ضيـــق: الازدواج الضريبي هو فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه، خلال فترة زمنية محددة و بالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد[1] .

يتعلق الازدواج الضريبي بشكل أوسع بالضرائب على الدخل و رأس المال عكس الضرائب على الإنفاق.

تعريـــف أوســـع: فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه في مدة واحدة.

فكرة التعريف الموسع مفادها أنّ بعض الضرائب –حتى و إن جاءت بمسميات مختلفة– إلاّ أنها تستهدف نفس الوعاء، و بالتالي ستكون ازدواجا مستترا.[2]

حيث أنّه غالبا ما يثار الجدل حول موضوع الازدواج الضريبي بين الباحثين في مجال المالية العامة و واضعي التشريعات الضريبية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمصطلح في حد ذاته و بالمفهوم كذلك، و ترتكز الكثير من التأويلات إلى جانبين أساسيين:

مفهوم أول متعلق بالجوانب القانونية، و هو ما يعرف بالازدواج الضريبي القانوني ، ومفهوم أوسع متعلق بالجوانب الاقتصادية أو ما يعرف بالازدواج الضريبي الاقتصادي.[3]

---

[1] فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت. لبنان، 2003، ص251.

[2] عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان – الأردن، 2012، ص69.

[3] Trotabas Louis : Finances Publiques, Dalloz, Paris, 1967, P30.

يعرف مصطلح الازدواج الضريبي Double Impôsition لدى بعض الباحثين في المالية العامة بتعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها Multiple Impôsition غير أنّ تسمية الظاهرة بتعدد فرض الضرائب قد تبادر إلى ذهن القارئ ربط الازدواج الضريبي بفكرة الضرائب المتعددة Impôts Multiples[1] .

فالضرائب المتعددة تقوم على أساس تعدد الأوعية الضريبية، كالضريبة على الثروة والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، فكلها ضرائب مختلفة باختلاف الأوعية المحسوبة على أساسها و هذا المفهوم مخالف تماما لمفهوم الظاهرة التي نحن بصدد دراستها مما قد يؤدي إلى خلط في فهم المقصود بالموضوع عند القراءة الأولى، لذلك كان مصطلح الازدواج الضريبي هو الشائع قانونا وتطبيقا بين الدول المختلفة، و هو أوضح دلالة على حقيقة ما يعنيه[2] .

الفـــرع الأول: الازدواج الضريبـــي القانونـــي

يندرج مفهوم الازدواج الضريبي القانوني ضمن إطارين هما القانوني الداخلي، و القانوني الدولي وهذا ما يتضح لنا من خلال ما يأتي:

أولا: الازدواج الضريبـــي القانونـــي الدولـــي

تتشابه تعاريف الازدواج الضريبي القانوني في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فقد يحصل ازدواج ضريبي قانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها في دولتين أو أكثر على نفس الشخص المكلف بالضريبة و نفس المدة الزمنية.[3]

[1] Trotabas Louis, op, cit, p184.

[2] Lois Philip, sous la direction de dictionnaire encyclopédique de finances publiques , 3éme édition, L.G.D.J, Paris, 1996, p659.

[3] زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص294.

كما يمكن تعريفه بأنه خضوع شخص طبيعي للضريبة مرتين في دولتين مختلفتين و على نفس الدخل[1] .

بذلك يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف و بالنسبة لنفس الأساس الضريبي و خلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر[2]، حيث أن الازدواج الضريبي الدولي يحدث في حالتين وهما :

الحالـــة الأولـــى: إذا اعتبـــر الشخـــص مقيـــما فـــي دولتيـــن

إذا كان مقيما في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط بالنسبة للمداخيل المحققة داخل إقليمها و الثروة التي توجد بها، و إنما أيضا على جميع المداخيل التي يحققها في دول أخرى و ثروته المتواجدة في دولة أخرى بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيله الإجمالية و كذلك على ثروته الإجمالية داخل و خارج إقليمها و هو عادة ما تنص عليه التشريعات الضريبية للدول[3] .

قد يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيما في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة بها أو الثروة التي يملكها هناك، بل و جميع المداخيل التي يحققها في الدولة الأخرى، أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى و بهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا) مرتين وفي كلتا الدولتين[4].

[1] M.Bouvier, M.C Esclassan et J.Lassale : finances publiques 3éme édition L.G.D.J, Paris, 1996, p587.

[2] Bernard Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 2éme édition, Opu, Paris, 2006, p8.

[3] إيمـــان بوقـــــروة، كيفيـــة تفـــادي الازدواج الضريبي الدولـــي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجيستير، جامعـــــة سكيكدة، فـــــرع التسييـــــر، 2009-2010، ص18.

[4] المرجـــــع نفسه ، ص19.

مثـــال توضيحـــي:

نفترض أن عامل جزائريا غادر الجزائر ليعمل لبعض السنوات في فرنسا تاركا عائلته في الجزائر.

- أجر عمله في فرنسا.
- دخل من تأجير شقته في الجزائر.

فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة كالآتي:

فـــي الجزائـــــــر: باعتبارها دولة إقامة هذا الشخص بسبب بقاء عائلته بها، فسيخضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أي عن أجره المحقق في فرنسا و عن دخله من تأجير شقته في الجزائر.

فـــي فرنســـــا: و التي تعتبر أيضا دولة إقامة المكلف فسيخضع بها للضريبة كما خضع لأدائها في الجزائر أي عن مداخيله الإجمالية التي تحققت في فرنسا و في الجزائر معا.

بهذا يكون قد خضع هذا الشخص للضريبة على نفس المداخيل (مداخيله الإجمالية) مرتين وفي دولتين، أي أنه وقع في حالة ازدواج ضريبي قانوني بالنسبة لتلك المداخيل.[1]

الحالـــة الثانيـــة: إذا كـــان شخـــص مقيـــم في دولـــة مـــا و يحصـــل علـــى دخـــل من دولـــة أخـــرى

بالإضافة إلى دولة الإقامة فإن الشخص يخضع للضريبة في الدولة التي يحقق فيها دخلا أو يملك بها ثروة، والتي تدعى بدولة المصدر أي مصدر الدخل، وذلك مقابل استخدامه للهياكل القاعدية للدولة والخدمات العامة التي تقدمها.

[1] إيمـــان بوقـــــــروة، المرجـــع السابـــق، ص 19.

بالتالي فإن ممارسة المكلف لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته سيصبح ملزما بدفع الضريبة عن ذلك الدخل في دولة المصدر و دولة الإقامة.

مثـــال توضيحـــي:

لنفرض أن عاملا جزائريا مقيما بالجزائر، قام بتوظيف مبلغ من مدخراته عن طريق شراء سندات أصدرتها مؤسسة في تونس ، وفي هذه الحالة فإن مداخيله تتمثل في:

- أجر عمله في الجزائر.
- فوائد السندات التي يحققها في تونس.

فسيخضع هذا المكلف إلى الضريبة في الدولتين كالآتي:

فـــي الجزائـــــــر: والتي تعتبر موطن إقامة المكلف (أي موطن تكليفه) فهو ملزم بدفع الضريبة عن أجره كعامل و عن الفوائد التي يحصل عليها من تونس، بمعنى مداخيله الإجمالية.[1]

فـــي تونـــــــس: فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة على فوائد السندات التي اشتراها في تونس.

بناءا على ما سبق فإن نفس الشخص (العامل الجزائري) قد خضع للضريبة على فوائد السندات مرتين، مرة في دولة المصدر و مرة أخرى في دولة إقامته، فهو إذن يعاني من ازدواج ضريبي قانوني و لكن بالنسبة لفوائد السندات فقط و ليس بالنسبة لدخله الإجمالي[2] .

[1] إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص19.

[2] المرجع نفسه ، ص20.

ثانيـــا: الازدواج الضريبـــي في القانونـــي الداخلـــي

يختلف هذا النوع من الازدواج الضريبي عن الازدواج الضريبي الدولي من حيث الحيز المكاني حيث ينحصر وجود الأول في داخل الدولة الواحدة، و يمكن تعريفه بأنه فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من نوع نفسه بالنسبة إلى الوعاء في مدة واحدة[1] .

الفـــرع الثانـــي: الازدواج الضريبـــي الاقتصـــادي

يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي و كذا الداخلي و سوف تأتي على شرح كيفية حدوثه على المستويين كما يلي:

أولا: الازدواج الضريبـــي الاقتصـــادي الدولـــي

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل و نفس الثروة، وتعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتيها، لأنها تضع مكلفين مختلفين بالضريبة في موقف صعب معا[2] .

حسب القانون الضريبي الدولي يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة اخرى خدمات بمقابل نقدي، والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم، فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذها كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة، و من جهة أخرى تدخل تلك المداخيل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم، ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة على نفس الجزء من الدخل في آن واحد.

[1] Roger Duccini: Fiscalité des contrats internationaux, édition Litec, Paris , 1991, p10.

[2] زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 302.

ثانيـــا: الازدواج الضريبـــي الاقتصـــادي الداخلـــي

وردت عدة تعاريف في هذا الشأن، حيث يمكن تعريف الازدواج الضريبي الاقتصادي الداخلي بأنه خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل داخل الدولة الواحدة[1] ، كما يمكن تعريفه أيضا بأنه خضوع شخصين مختلفين لضريبة على أساس نفس الدخل وتتجلى خاصة في حالة أرباح الأسهم "شركة و مساهم"[2] .

حيث أنّ الازدواج الضريبي هنا ينص على أنه يتم تجاوز الحدود للتنظيم القانوني لطبيعة الشخص الممول، مرور إلى معرفة من يتحمل العبء الضريبي في نهاية الأمر في حالة إزدواج على شكل ضريبة الربح تدفعها شركة ذات أسهم عن مساهمتها في رأس مال شركة أخرى ثم ضريبة مداخيل أرباح موزعة ويدفعها المساهمون في مرحلة موالية[3].

فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا فإنها تخضع لضريبتين، أولهما الضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا و قبل توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، و ثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين.

فمن الوجهة القانونية لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفرا لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، و من ثم لا يوجد إزدواج ضريبي، أما من وجهة النظر الاقتصادية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه لمن يتحمل العبء الضريبي[4] .

---

[1] حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص54.

[2] Rapport du comité des affaires fiscales, OCDE, 1997, p 150.

[3] عبد الله الحرتسي حميد، مرجع سابق، ص 72.

[4] محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشرITCIS ، عين بنيان، الجزائر، 2010، ص145، 146.

المطلـــب الثانـــــي: شـــــــــروط الازدواج الضريبـــــي

إن ظاهرة الازدواج الضريبي في معناها القانوني هي فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الخاضع للضريبة و خلال نفس المدّة، و على ذلك يكون من الواجب توفر كافة هذه الأركان لكي يمكننا القول أنّ المكلف يتعرض لعبء الازدواج الضريبي.

يمكن إذن أن نستعرض الشروط التي يجب توافرها للحكم بوجود ظاهرة إزدواج ضريبي، لذلك ارتأينا التعرض لكل شرط على حدى، و إلقاء الضوء على مدى أهميته في إبراز الظاهرة التي نحن بصدد دراستها من خلال أربعة فروع:

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة.
- وحدة الضريبة المفروضة.
- وحدة الوعاء المفروض عليه الضريبة.
- وحدة الفترة المفروضة عليها الضريبة.

الفـــرع الأول: وحـــدة الشخـــص المكلـــف بالضريبـــة

يحدث الازدواج الضريبي إذا ما تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة، على النحو الذي تتوفر به أركان الظاهرة، فلا بد إذن أن يكون الشخص ذاته هو الذي يخضع للازدواج على نفس الوعاء الخاضع لها، فإذا كان هذا الوعاء مشترك على سبيل المثال بين شخصين و قام كل منهما بدفع الضريبة عن الجزء الذي يخصه، فإننا لا نكون بصدد ازدواج ضريبي بالمعنى القانوني لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة فضلا عن اختلاف الوعاء الخاضع لها بالنسبة لكل منهما[1] .

كما يمكننا القول أنه من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة، و بالرغم من أن الأمر يبدو بسيطا للشخص الطبيعي، إلا أنّ الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج

[1] François Deruel : droit fiscal 12éme édition, Dalloz, Paris , 2002, p 273.

الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص خاصة المعنويين و بالأخص الشركات، لكونها ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، و يمكن تلخيص كافة هذه الأفكار و الآراء التي طرحت في هذا المجال في بعد قانوني و آخر اقتصادي[1] .

الفــرع الثانـــي: وحــدة الضريبـــة المفروضـــة

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين من نفس النوع أو الطبيعة، وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع، و إن كانت بعض الدول قد انتبهت إلى ذلك فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بيانا لما يعتبر من الضرائب متشابها لتفادي أي خلاف في هذا الضمان، كما تلجأ الاتفاقات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

هو جدير بالذكر أنّ تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية وإقتصادية، فمن وجهة النظر القانونية التي تهتم بالتنظيم التقني و القانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو هي من نفس النوع لا تمثل إزدواجا ضريبيا، باعتبار أنّ كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني و القانوني.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، التي تضطلع بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار الضرائب المتشابهة تمثل عبئا على نفس الوعاء الخاضع للضريبة[2] .

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص146.

[2] المرجع نفسه ، ص147.

كما يمكن تعريفها أيضا أنها تفرض على المكلف و على نفس الوعاء نفس الضريبة أكثر من مرة أو مرتين أو أكثر، و يتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى أكثر من دولة، أما إذا اختلفت نوعية الضرائب التي يخضع لها المكلف كأن يدفع ضريبة على أرباحه التجارية و أخرى على دخله العقاري... فتعدد الضرائب هنا لا يشكل إزدواجا ضريبيا[1] .

كما يقصد بذلك أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة، مثال ذلك أن تفرض ضريبة الدخل أكثر من مرة، أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة، إلا أنه يتحقق الازدواج إذا فرضت على الوعاء نفسه ضريبة على الدخل، و أخرى سنوية معتدلة على رأس المال و إن دفعت نظرا لاعتدالها من الدخل أيضا، لأن الضريبتين من الناحية القانونية مختلفتان، فالأولى ضريبة على الدخل، و الأخرى ضريبة على رأس المال، و من ثم لا تتحقق الوحدة المطلوبة بوصفها شرطا بالازدواج غير أنه من الناحية الاقتصادية نكون أمام ازدواج ضريبي، ذلك أن الضريبة السنوية لرأس المال و نظرا لاعتدالها لا تدفع من رأس المال، و إنما من الدخل و على أساس أن الضريبة الثانية لا تعدو أن تكون في الحقيقة و بصرف النظر عن اسمها عبئا على الدخل و من ثم تستوي مع الضرائب على الدخل[2] .

الفـــرع الثالـــث: وحـــدة الوعـــاء المفـــروض عليـــه الضريبـــة

حتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن تفرض الضريبة أكثر من مرة واحدة على نفس الوعاء الخاضع للضريبة، وبالتالي فإذا اختلف هذا الوعاء الخاضع للضريبة فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي[3].

---

[1] محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، ط 01 ، 2007، ص 115.

[2] عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع ، ط 01 ، عمان، 2007، ص 129.

[3] جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 01 ، الأردن–عمان، 2010، ص 256.

كذلك يمكننا أن نقول وحدة العنصر الخاضع للضريبة، و ذلك كأن يطالب شخص معين بأداء الضريبة أكثر من مرة (أو ضريبتين متشابهتين) عن نفس المدة بالنسبة لنفس الوعاء، أما إذا اختلف العنصر الخاضع للضريبة، أو لهاتين الضريبتين فلا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي كما في حالة خضوع شخص معين في نفس الوقت للضريبة مرة عن أرباحه من التجارة وأخرى عن أرباحه من المهن الحرة[1] .

حيث يتحقق الازدواج الضريبي هنا، على نفس الوعاء أكثر من مرة، و يتحقق ذلك بشكل واسع عند الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة، بحيث قد يخضع المكلف لضريبتين على موضوع واحد في دولتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي[2].

الفـــرع الرابـــع: وحـــدة الفتـــرة المفروضـــة عليهـــا الضريبـــة

يشترط أخيرا لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أمّا إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطا مستقلا في مواجهة شرط وحدة الوعاء المفروض عليه الضريبة، حيث أنّ اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف الوعاء الخاضع للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال[3] .

في مقابل هذا الاتجاه هناك اتجاه آخر يرى أن شرط وحدة المدة ليس شرطا مستقلا لأن تخلفه يعني بالضرورة وحدة الوعاء الخاضع للضريبة، هو ما ينفي بالتالي ظاهرة الازدواج الضريبي وبنفس المعنى يرى البعض أن شرط وحدة المدة شرط لا ضرورة له، إذ أن اختلاف المدة يؤدي قطعا لاختلاف الوعاء الخاضع للضريبة، و رغم ما سبق فإنّه يرد على ذلك الاتجاه بأنه إن صحت الملاحظة السابقة في مجال الدخل، حيث يؤدي

[1] يونس أحمد البطريق واخرون ، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية، ص 132.
[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 130.
[3] سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت–عمان، 2009، ص 286.

اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة إلا أنها لا تصح في مجال رأس المال، حيث لا يؤدي دائما اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة، و لذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظا باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال[1] .

المبحـــث الثانـــي: أنـــواع الازدواج الضريبـــي

قد يكون الازدواج الضريبي داخليا أو دوليا، و ذلك على النحو التالي:

المطلـــب الأول: الازدواج الضريبـــي الداخلـــي

يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي إذا كانت السلطات التي تحدثه تابعة لدولة واحدة أيّا كان شكل هذه الدولة من حيث تعدد سلطاتها المالية أو أنها دولة موحدة، و سوف نعرض لهذا الموضوع من خلال نقطتين: التعريف و الأنواع.

الفـــرع الأول: تعريـــف الازدواج الضريبـــي الداخلـــي

يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أيا كان شكل هذه الدولة، وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة[2] .

كما أنه يحصل نتيجة لتعدد السلطات المالية داخل حدود الدولة (السلطات المركزية والسلطات المحلية) وتؤدي ممارسة كل من هذه السلطات حقوقها الضريبية على نفس الوعاء و عن الفترة ذاتها وبالنسبة لنفس الشخص[3] .

يحدث هذا النوع من الازدواج الضريبي عندما تتوافر شروطه ضمن حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية أو موحدة[4] .

---

[1] السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 780.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 150.

[3] محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص 117 .

[4] جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص 260.

ففي الدولة الاتحادية يحدث الازدواج الضريبي متى توافرت شروطه، إذا فرضت الدولة الاتحادية ضريبة معينة على مكلف معين و في نفس الوقت فرضت سلطة الولاية الضريبة نفسها عليه مرة أخرى.

أما في الدولة الموحدة يحدث الازدواج الضريبي متى توافرت شروطه، إذا فرضت السلطة المركزية ضريبة معينة على مكلف معين و في نفس الوقت فرضت السلطة المحلية (الولاية، الدائرة، البلدية) الضريبة نفسها عليه مرة أخرى،[1] كما أنه يحدث في الدولة البسيطة (الموحدة)، نتيجة ممارسة هيئات إدارية عامة متعددة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الاقليم (ولاية، بلدية) أو حينما تفرض الإدارة المركزية أو المحلية ضريبة على نفس المال.

كما يحدث داخل الدولة المركبة (الاتحادية)، تفرض الحكومة الاتحادية و الدويلات ضريبة على نفس الوعاء[2] .

يكون الازدواج الضريبي داخليا إذا تحققت شروطه داخل الدولة الواحدة، أي قام الشخص الواحد بدفع أكثر من ضريبة على نفس الوعاء، و عادة ما تتحقق مثل هذه الحالة في الدول الاتحادية مثل: الولايات المتحدة، حيث تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات مرة أخرى بفرض الضريبة نفسها على الوعاء نفسه[3] .

مثال ذلك ما يحدث بالنسبة لضريبة التركات فقد يكون المورث مقيما في (نيويورك) و قد يكون الورثة مقيمين في ولاية (بنسلفانيا)، و قد تكون التركة قائمة في ولاية ثالثة (فيلادلفيا)، و بالطبع يكون من حق كل ولاية فرض ضريبة على التركة حسب القوانين المعمول بها، و يظهر من المثال أن سبب الازدواج الضريبي في المثال المذكور هو تعدد السلطات التي يكون من حقها فرض الضرائب[4] .

---

[1] جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص 260.

[2] محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار-عنابة، 2003، ص 74.

[3] عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص 781.

[4] المرجع نفسه ، ص 782.

الفـــرع الثانـــي: أنـــواع الازدواج الضريبـــي الداخلـــــي

يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي إذا كانت السلطات المالية التي تحدثه، تابعة لدولة واحدة أيا كان شكل هذه الدولة من حيث تعدد سلطاتها المالية، أو أنها دولة موحدة ويكون أحيانا من قصد وأحيانا أخرى من غير قصد و هذا ما يدعو إلى التساؤل حول أسباب الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود.

يكون الازدواج الضريبي الداخلي غير مقصود نتيجة ممارسة هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، كما يحدث في الدولة الاتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الاتحادية المركزية والهيئات المحلية نفس الضريبة على وعاء معين[1] .

قد يجد المكلف بدفع الضريبة في الدولة الاتحادية نفسه ملزما من قبل السلطة المركزية من جهة، و من قبل سلطة الولاية التابع لها من جهة أخرى، بدفع الضريبة على نفس الوعاء وفق ما ذكر سابقا، كما هو الحال بالنسبة لسويسرا التي تعتبر من الدول الفيدرالية حيث ينعكس الطابع الفدرالي بشكل واسع على نظامها الضريبي[2] .

أولا : الازدواج الضريبـــي غير المقصـــود

فالازدواج الضريبي الداخلي الغير مقصود يكون جائزا، حيث أنه يكون داخل الدولة الواحدة ينشأ غالبا عند انعدام الدقة في توزيع الاختصاص المالي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية فقد تتشابك الصلاحيات بين الدولة والبلديات، أو بينها وبين المحافظات والأقضية، أو بين ولاية وأخرى أو بين الحكومة المركزية وإحدى الولايات في دولة اتحادية، فتضطر الدولة عندئذ إلى فرض الحلول اللازمة بالوسائل التشريعية و تتمكن بذلك من تفادى الأمر[3] .

---

[1] Philippe Oudenot : fiscalité approfondie des sociétés,2ém édition, litec fiscal, Paris, 2001,p 88.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 330.

[3] حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، ط 01 ، بيروت– لبنان، ص 396.

ثانيـــا: الازدواج الضريبـــي المقصـــود

يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصودا إذا تعمدت السلطات المالية إحداثه لتحقيق بعض الأهداف أهمها:

- الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز طارئ في الميزانية، مثل الازدواج الضريبي الذي أحدثه المشرع الضريبي الجزائري 1993، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن CNS يقرر ضريبة على الدخل الإجمالي لزيادة حصيلة الضرائب من أجل مواجهة الوضع المتأزم[1] .
- التسيير في المعاملة تبعا لمصادر الدخل.
- زيادة الأعباء على بعض المشروعات للحد من منافسة الشركات الكبيرة للشركات الصغيرة.
- إخفاء رفع سعر ضريبة معينة حتى لا يعارضها دافعوها.
- قد يستهدف المشرع من الازدواج الضريبي على دخل العقارات الزراعية أو المبنية حث ملاكها على توجيه أموالهم إلى الاستثمارات في المجالات الصناعية[2] .

لقد اتجهت نية المشرع وإرادته إلى إحداثه، وذلك رغبة منه في تحقيق بعض الأغراض وفي طليعتها:

- زيادة الحصيلة الضريبية، بهدف تغطية العجز المالي.
- الرغبة في عدم رفع سعر الضريبة تفاديا لإثارة المكلفين ضد ما يرتبه ذلك من أعباء تثقل كواهلهم، و ذلك من خلال توزيعها بين ضريبتين.

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2001، ص 231.

[2] Commission d'information les grands signes du régime fiscale édition GRF, Paris 2003, p 104.

- الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة تبعا لمصدرها، و ذلك من خلال فرض ضريبة إضافية على رأس المال تكون ذات سعر منخفض، بحيث أنها تؤدى من الدخل، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل العام، و ذلك رغبة في معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد من معاملة أصحاب الدخول الأخرى.

- الرغبة في التمييز في المعاملة المالية لمستوى الدخل، و ذلك عبر فرض ضريبة تصاعدية إضافية على الدخل العام، فضلا عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المختلفة [1] .

المطلـــب الثاني: خصـــــــم إيـــــــراد مـــن إيـــــــراد

بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي فالدول حاولت تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سنها ووضع قواعد خاصـــــة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة[2].

ومن بين هذه القواعد خصم إيـــــراد من إيراد، والذي سوف نعرض له من خلال توضيح المعالجة النظرية في الفرع الأول ، ثم عرض لمسألة تطبيقية في الفرع الثاني.

الفـــرع الأول: المعالجـــة النظريـــة

بحيث يجري تخفيض الوعاء الخاضع للتكليف في الضريبة الأولى، من وعاء الضريبة الثانيـــة أو العكس، و غالبا ما يحصل هذا التخفيض في الأنظمة الضريبية التي تعتمد الضريبة العامة على الإيـــراد إلى جانب الضرائب النوعية أو الفرعية[3] .

كما قد يكون ذلك في أرباح شركات المساهمة التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في بعض التشريعات وهي تحت يد الشركة ثم تخضع لضريبـــة أخرى عند

---

[1] حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص 396.

[2] جمال أولعربي ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونـــة بجريمة الغش الضريبي، مذكـــــرة ماجستيـــــر، فرع القانون الدولي للأعمال، جامعة مولـــــود معمـــــري – تيزي وزو – كليـــة الحقوق والعلوم السياسيـــة، 2013، ص 120.

[3] فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 266.

توزيع الأرباح على المساهمين وهي ضريبة الأرباح على الأسهم و السندات و من ثم فهناك ازدواج ضريبي اقتصادي ولذا تقرر التشريعات الضريبية بمنع الازدواج أن تخصـــم شركات المساهمة من الأربـــاح التي تستحق عليها الضريبة الأولى(ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مبلغ معادل بمجموع المبالغ التي وزعت من الأربـــاح المذكورة وأديت منها بالفعل الضريبة على ايرادات الأسهم[1] .

حيث يجري تخفيض الوعـــــاء الخاضع للتكليف بالضريبـــــة الأولى من وعـــاء الضريبة الثانية أو العكس، يطبق هذا الحل غالبا فيما يخص النظم الضريبية العامة والضرائب التحليلية ويسمى الاقتطاع التحريري من الضريبةLibératoire[2] .

الفـــرع الثانـــي: حالـــــــة تطبيقيـــــة

صرح السيد (س) صاحب مؤسسة تجارية بمداخيل قدرها 000 000 3 دج

-حيث يتحصل على فوائد أسهم في شركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات تقدر بـــــــ 000 300 دج بالتالي يمكننا حساب الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون هناك إزدواج ضريبي ؟

الحـــــــــــل:

فوائد الأسهم تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة تخضع للإقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة و بالتالي يعاد تخصيمها.

000 000 3 دج – 000 300 دج = 000 700 2 دج

[1] عادل العلي، المالية العامة والقانون الضريبي، إثـــــراء للنشر والتوزيع، ط 01 ، الأردن، 2009، ص 225.

[2] القانون 16/05 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 . ج ر عدد 85 الصادرة في 12/31/ 2005 .

حســـــاب الضريبـــــة

القسط	الفارق	النسبة	الضريبة
لا يتجاوز 120 000	120 000	%0	0 دج
من 120 000 إلى 360 000	240 000	%20	48 000 دج
من 360 000الى 1 440 000	1 080 000	%30	324 000 دج
من 1 440 000الى 2 700 000	1 260 000	%35	441 000 دج
الضريبة الواجبة الدفع			831 000 دج

الفرع الثالث : خصـــــم ضريبـــــــــة من ضريبـــــــة

كذلك نجد من التشريعات الداخلية لمعالجة الازدواج الضريبي حل آخر و هو خصم ضريبة من ضريبة و الذي سيتم معالجته من خلال هذا المطلـــــب في فرعين:

- الفرع الأول: المعالجة النظرية
- الفرع الثاني: حالة تطبيقية.

أولا : المعالجـــــة النظريـــــــة

ذلك بأن يخصم مقدار الضريبة الثانية التي فرضت على الممول من مقدار الضريبة الأولى أو العكس، حيث ليسترجع مقدار الضريبة المدفوعة بشكل إضافي من طرف الممول بعد المطالبة به لدى إدارة الضرائب وهذا ما يطلق عليه بالقرض الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير بمثابة تقنية جبائية لإلغاء أثر الازدواج الضريبي على الممول باستخدام

الوعاء مرتين مع إلغاء مبلغ الاقتطاع في الأول من مبلغ الضريبة الثانية ويسمى الاقتطاع المانح للحق في القرض الضريبي.Droit d'un crédit d'impôt [1]

ثانيا : حالـــــــة تطبيقيـــــــة

صرح السيد (س) صاحب مؤسسة تجارية بمداخيل قدرها 000 000 3 دج.

-حيث يتحصل على عائدات ودائع تقدر بـــــ 000 150 دج .

بالتالي كيف يمكننا حساب الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون هناك إزدواج ضريبي ؟

الحـــــــــل:

عائدات الودائع حسب المادة 104 منقانون الضرائب المباشرة تخضع للإقتطاع من المصدر بنسبة 10% غير محررة من الضريبة .

✓ حساب قيمة الإقتطاع من المصدر:

150 000 دج ⟵ 90%

× ⟵ 10%

× = 150 000 × 90/10 = 16 666 دج (قرض جبائي)

و هذا القرض الجبائي يعاد إدرجه في المداخيل

3 000 000 + 16 666 = 3 016 666 دج

وبالتالي هذا المبلغ الذي تفرض عليه الضريبة.

[1] عبد الله الحرتسي ، مرجع سابق، ص 76.

القسط	المبلغ	نسبة الضريبة	الضريبة
لا يتجاوز 120 000	120 000	%0	0 دج
من 120 000 إلى 360 000	240 000	%20	48 000 دج
من 360 000الى 1 440 000	1 080 000	%30	324 000 دج
من 1 440 000الى 3 016 666	1 576 666	%35	551 833 دج
الضريبة الخامة			923 833 دج
الضريبة الخامة نطرح منها القرض الجبائي نجد **الضريبة الواجبة الدفع** 923 833 – 16 666			**907 167 دج**

الفصل الثاني :

تفادي الازدواج الضريبي

في اطار القانون الدولي

يعد الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تحول دون اتساع نطاق التجارة و الاستثمارات سواء على الصعيد المحلي (الداخلي) أو على الصعيد الدولي (الخارجي)، و هذا الأمر استدعى من أغلب الدول المعالجة و التسوية سواء عن طريق ما تتضمنه التشريعات الضريبية الداخلية و من أحكام تحد من اختصاصها الضريبي إلى خارج أقاليمها، أو من خلال إبرام اتفاقيات دولية، فإن الدول تسعى من خلال التشريعات الداخلية في حدود إقليمها في سن القوانين التي تحث على الإعفاءات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي من خلال التنسيق و التعاون بين السلطات المالية لديها.

عليه فإذا كان الازدواج الضريبي داخلي يمكن معالجته عن طريق التشريع الداخلي للدولة، فإن معالجة الازدواج الضريبي الدولي لا يتحقق إلا بإبرام اتفاقيات لتجنبه [1] .

حيث يترتب على الازدواج الضريبي زيادة العبء الضريبي مما يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، لذلك تعمل الدول على علاج تلك الظاهرة سواء في النطاق الداخلي أو على الصعيد الدولي،[2] و يعتبر القضاء على الازدواج الضريبي أمرا سهلا نظر لوجود الدولة التي يمكنها وضع التشريعات التي تمنع حدوث هذه الظاهرة، أما عن الازدواج الدولي فيمكن تجنبه بواسطة الاتفاقيات الجبائية، بحيث تحترم كل دولة مبدأ إقليمية الضريبة فلا يمتد اختصاصها المالي خارج حدودها، لذلك تعفي مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها، كما يمكن تجنب هذا الازدواج عن طريق تنسيق الاختصاصات الضريبية للدول المختلفة، و تتفاوت أهمية التنسيق الضريبي الدولي حسب طبيعة الأنظمة الاقتصادية في الدول المختلفة، فتزداد أهميته في اقتصاد السوق الذي تشكل فيه الضرائب أداة هامة بين أدوات السياسة المالية، بينما تقل أهميته في الاقتصاد المخطط الذي تقل فيه أهمية الضرائب، وتعد مظاهر التنسيق الضريبي سواء يتساوى معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل القومي، أو توحيد جميع أو

[1] سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص 65.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 132.

بعض الضرائب المفروضة في الدول المعنيـــــة، أو عن طريق إبرام الاتفاقات الدولية والتي تحقق نجاحا ملحوظا في هذا المجال، وغالبا ما تكون هذه الاتفاقات ثنائيـــــة بين دولتين لهما مصلحة مشتركة في تجنب الازدواج الضريبي بينهما، من خلال منح إعفاءات ضريبية معينـــــة تســـــري على رعايـــــا الدولتين بعد تحديد موطـــــن هذا الازدواج من واقع تشريعاته الضريبيـــــة و يختلف موقف كل دولة من هذه الاتفاقيات على ضوء مصالحها الاقتصادية و المالية و السياسية، لذلك سيظل الازدواج الضريبي الدولي قائما ما دام هناك تعارض في المصالح السابقة بين مختلف الدول[1]، حتى و إن أدى الوعي بهذه المشكلة إلى البحث عن آليات قانونية داخلية و أخرى اتفاقية دولية لأجل تفاديه، و على هذا الأساس سوف نتناول لهذه المسألة من خلال مبحثين:

المبحث الأول : مفهوم الإزدواج الضريبي الدولي

المبحث الثاني : وسائل تفادي الإزدواج الضريبي الدولي

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 132.

المبحـــث الأول: مفهوم الازدواج الضريبـــي الدولي

يمكننا معالجة الازدواج الضريبي الداخلي بسهولة وذلك عن طريق الأسباب التي أوجدته، بإلغاء أو تعديل القوانين التي سببته ، فإذا كانت الأسباب عائدة إلى تعدد السلطات الضريبية في الدولة، كما هو الحال في الدول الاتحادية التي يكون فيها لكل من السلطة المركزية و المحلية في فرض الضرائب على السواء، بإمكانها إلغاء هذا الازدواج،[1] الذي يجعل هذه السلطة قاصرة على السلطة المركزية أو بإعطاء السلطة المركزية الحق في فرض بعض أنواع الضرائب، أو إعطاء السلطة المحلية الحق في فرض أنواع أخرى محددة أو بالتنسيق بين السلطتين المركزية و المحليـــــة عند فرض كل ضريبة.

إذا كانت الأسباب عائدة للقوانين الضريبية ذاتها، فبإمكان الدولة في هذه الحالة إلغاء أو تعديل هذه التشريعات التي أوجدت هذا الازدواج[2]، بما يتيح إمكانية حسم مسألة الازدواج من خلال آليات قانونية يمكن تحديدها بثلاث نتناولها من خلال ثلاثة مطالب:

[1] فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 248.

[2] المرجـــع نفسه ، ص 249.

المطلـــب الأول: مفهوم الازدواج الضريبـــي الدولـــي

تؤدي ممارسة كل دولة على حدى لسيادتها الضريبية التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي، مما قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بالضريبة نتيجة التعدد الضريبي الذي يخضع له الدخل ومال المكلف بالضريبة، و من أجل الحد من الازدواج الضريبي الذي تسعى الدول إلى تحقيقه وذلك لتشجيع الاستثمارات الدولية و تدعيم علاقاتها الاقتصادية و التجارية[1] .

لما كانت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية ما نشأ عنها من مشكلات إنما تحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية، بما تقتضيه من قبول كل دولة للتنازل عن بعض هذه الاختصاصات و التضحية بجانب من إيراداتها الضريبية، و عليه نعرض لهذا الموضوع من خلال فرعين، نتناول في الأول التعريف بالازدواج الضريبي الدولي، و نتناول في الثاني أسباب الازدواج الضريبي الدولي.

الفـــرع الأول: تعريـــف الازدواج الضريبـــي الدولـــي

هو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، و غالبا يكون غير مقصود نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول، و يرجع ذلك إلى استقلالية كل دولة في وضع أحكامها الضريبية طبقا لظروفها المالية و الاقتصادية، خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة و بتحديد الواقعة المنشئة لها، كما يمكن أن يكون الازدواج الدولي مقصودا، و ذلك لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية و التي نلخصها فيما يلي[2] :

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية و ذلك إما لكفاية الأموال الوطنية، أو لرفض استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية.
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية، لشدة الحاجة في تمويل المشروعات الوطنية.

[1] Pierre vernimmen: finance d'entreprise 5éme édition Dalloz, Paris, 2002, p 792.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 131.

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.[1]

كما أنه يقصد به هو ذلك الازدواج الذي تتحقق شروطه عندما تعمتد دولتان أو أكثر إلى فرض الضريبة نفسها أو "الضرائب المتشابهة" على الوعاء الضريبي الواحد، و المكلف القانوني نفسه.

لا ريب أن التباين فيما بين الأسس التي تعتمدها الدول المختلفة في إجراء التكليف الضريبي سواء أكان إزاء الضريبة الواحدة أو الضرائب المتشابهة، من شأنه أن يساعد على اتساع نطاق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي[2] .

يحصل الازدواج الضريبي الدولي نتيجة ممارسة كل دولة على حدى حقوق سيادتها الضريبية كأن تكون هناك شركة مركزها الرئيسي في دولة و لها فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي بفرض ضريبة على دخل الشركة بما فيه دخول فروعها في الخارج لأن الشركة تحمل جنسية هذه الدولة، كما تقوم كل دولة يوجد فيها فرع لهذه الشركة بفرض ضريبة على دخل الفرع الذي يمارس نشاطه فيها[3] .

تؤدي ممارسة كل دولة على حدى لحقوق سيادتها الضريبية Souveraineté fiscale التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية، إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب و للحد من المزايا المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية و تدعيم علاقاتها الاقتصادية و التجارية و لما كانت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة فإن تسوية ما ينشأ عنها من مشكلات

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 131.

[2] فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 259.

[3] محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص 117.

إنما يحتاج إلى التنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الاختصاصات و التضحية بجانب من إيراداتها الضريبية[1] .

ينشأ الازدواج الضريبي الدولي إذا فرضت نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء وعلى نفس المكلف و في ذات المدة، من قبل دولتين أو أكثر.

فالضريبة على إيرادات الأسهم والسندات، يمكن أن تفرض مرتين ومن قبل دولتين مختلفتين عندما تعمل الشركة الموزعة للإيرادات في بلد معين،[2] و يقيم مالك السهم و السند في بلد آخر فتفرض دولة مصدر الإيرادات أي حيث تقيم الشركة و يتقرر توزيع الأرباح، الضريبة مرة أولى و من ثم تفرض دولة الإقامة أي حيث يقيم مالك السهم أو السند الضريبة نفسها مرة ثانية[3] .

قد يقيم شخص في الجزائر ويملك أسهما وسندات في فرنسا، فتقوم الإدارة المالية في الجزائر بفرض ضريبة على الأسهم والسندات بصفتها دولة المواطن "التبعية الاجتماعية و السياسية" وأيضا تقوم فرنسا بفرض ضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل، "التبعية الاقتصادية" أي فرض الضريبة مرتين على نفس الدخل و نفس المدة الزمنية، ويظهر هذا النوع من الازدواج خاصة بالنسبة للشركة متعددة الجنسيات، والتي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة[4].

الفـــرع الثانـــي: أسبـــاب ظهـــور الازدواج الضريبـــي الدولـــي

كما ذكرنا سابقا فإن الأصل في حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي قانوني، أو اقتصادي يعود لممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، في ظل انتشار

[1] يونس أحمد البطريق، وآخرون، مرجع سابق، ص 133.

[2] فاطمة السويسي، المالية العامة، موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس–لبنان، 2005، ص 242.

[3] المرجع نفسه ، ص 243.

[4] رحمة نابتي، بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة ماجيستير، جامعة قسنطينة، فرع التسيير، 2013– 2014، ص 48.

ظاهرة العولمة الاقتصادية وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية، و يمكننا تحليل و تفكيك هذين السببين إلى الأسباب الجزئية التالية[1] .

أولا: اختـــلاف ضوابـــط الإخضـــاع الضريبـــي الدولـــي

تقوم مختلف هذه المعايير على ثلاثة أسس هي: الارتباط السياسي، الارتباط الاجتماعي ثم الارتباط الاقتصادي.

يتضمن مبدأ الارتباط السياسي، إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (معيار الجنسية).

ينطوي مبدأ الارتباط الاجتماعي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها (معيار المصدر).

يقرر مبدأ الارتباط الاقتصادي حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول (معيار الموطن)، و بالتالي فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزاحم قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد.[2]

و يمكننا شرحها في النقاط التالية:

أ/ ضابـــط الجنسيـــة: و يتحقق عند إتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تنطوي على جميع رعاياها (كل من يحمل جنسيتها) بصرف النظر عن موطن إقامتهم، و بالنسبة لجميع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها.

إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 21.

[22] محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتـــوراه، جامعـــة الجزائـــر، فـــــــرع التسييـــر، 2001-2005، ص 68-69.

حيث أن مبدأ التبعية السياسية ينطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها (ضابط الجنسية)[1].

ب/ ضابـــط الإقامـــة: و يتحقق بإستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخيل، و يمكن استخدام مصطلح موطن التكليف[2] .

فالإقامة 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، و يستفيدون في تحقيق إيراداتهم من الخدمات التي تقدمها الدولة، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر[3] .

ج/ ضابـــط المصـــدر: و يتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم.

كما كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي ترتكز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، واعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية[4] .

تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الاختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة وضابط المصدر.

---

[1] يونس أحمد البطريق، وآخرون، مرجع سابق، ص 134.

[2] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 21.

[3] فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 268.

[4] يونس أحمد بطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 121.

فيما يتعلق بالجزائر، فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامة و ضابط المصدر.

مما لا شك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة، و بالنسبة لنفس الشخص و نفس الأساس الضريبي[1].

ثانيـــا: تعـــدد ضوابـــط الإخضـــاع الضريبـــي

قد ينشأ الازدواج الضريبي الدولي رغم عدم اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي وذلك في حالة تعدد الضوابط التي تقررها دولتين أو أكثر بقصد تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، كما في حالة سريان ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تتحقق في أقاليم كل دولة، 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 و ضريبة دولة المصدر[2] .

يمكن أن تعتمد الدول اكثر من ضابط للإخضاع الضريبي من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، وهو ما قد ينشأ عنه ازدواج ضريبي دولي، فإذا افترضنا دولتين تستند كل منهما إلى رابطة الإقامة ورابطة المصدر معا، و أن مكلفا يقيم بإحداهما و يمارس نشاطا يحقق من ورائه دخلا في الدولة الأخرى، فلا شك أن هذا المكلف سيخضع للضريبة على دخله هذا في كل من دولة مصدر الدخل و دولة الإقامة، و بالتالي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقع في مشكلة ازدواج ضريبي دولي[3] .

[1] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 22.

[2] يونس أحمد البطريق، وآخرون، مرجع سابق، ص 134.

[3] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 22.

فمنذ العشرينيات من القرن العشرين برزت ظاهرة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي obligeance 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 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 و ضريبة دولة المصدر، لذلك كان أول اهتمام يوليه القانون الضريبي الدولي هو تحديد التبعية الضريبية للأشخاص و الممتلكات على المستوى الدولي[1] .

ثالثـــا: اختـــلاف مفهـــوم المصطلحـــات فـــي الميـــدان الضريبـــي

إن الاعتقاد باختفاء الازدواج الضريبي الدولي نتيجة القضاء على أسبابه السابقة كاختلاف وتعدد ضوابط الإخضاع الضريبي، كذلك اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل يبتعد عن الواقع ويغفل عاملا أساسيا في إحداث هذا الازدواج ألا وهو اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الاختصاص الضريبي، فقد يكون تشابه هذه الاصطلاحات من قبيل التماثل الخادع الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، تتحقق بقبول غالبية الدول لمفاهيم موحدة لهذه الاصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية و دوائر القضاء في هذه الدول[2] .

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول النامية حول المفاهيم مثل الإقامة والموطن والمنشأة الدائمة، حيث تختلف العديد من القوانين الضريبية الوطنية في تحديد الموطن، حيث يرتكز بعضها على فكرة الإقامة الرئيسية بينما يرجع البعض الآخر إلى فكرة موقع المصالح الحيوية الرئيسية للمكلف بالضريبة، أو إلى

[1] Tixier Gilbert : droit fiscale international p.v.e , Paris, 1985, p 49.

[2] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 135.

حصوله على دخل من مصدر مقيم في تلك الدولة، أو إلى الجمع ما بين هذه المعايير كما هو الحال في التشريع الجزائري[1] .

كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة الدائمة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات.

يترتب على تباين مضمون هذه المصطلحات إمكانية وجود تعدد أو ازدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين[2] .

رابعـــا: اختـــلاف أســـس التنظيـــم الفنـــي للضرائـــب بيـــن الدول

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر عادة (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات الطابع الشخصي، و بذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي[3].

كما يعود أيضا انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى الأسباب التالية:

- سهولة انتقال رؤوس الأموال و اليد العاملة بين الدول المختلفة.
- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، و انتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم و سندات في مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة على دخله كله أيّا كان مصدره، بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج[4] .

[1] المادة 3 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] محمد عباس محرزي، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 69.

[3] يونس أحمد البطريق، وآخرون، مرجع سابق، ص 134.

[4] فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 263.

المبحـــث الثانـــي: وسائـــل تفـــادي الإزدواج الضريبـــي الدولـــي

إن الازدواج الضريبي الدولي الذي ينطوي على تحمل المستثمر الأجنبي للضريبة في دولة الموطن بجانب الضريبة في دولة المصدر، لما ينتج عنـــــه من إحجام المستثمرين الأجانب عن توظيف أموالهم خارج دولهم، مما دفع الدول التي تهتم بتشجيع الاستثمارات الدولية إلى العمل على دراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، و إيجاد وسائل معالجتـــه[1]، حيث يمكن في هذا الصدد التمييز بين مجهودات الهيئات الدولية كما سوف يتم بيانه في المطلب الأول، و كذا مجهودات الدول من خلال الاتفاقيات الدولية في المطلب الثاني.

المطلـــــــب الأول: من خلال الهيئـــات الدوليـــــــــة

إن الازدواج الضريبي الدولي الذي ينطوي على تحمل المستثمر الأجنبي للضريبة في دولة الموطن بجانب الضريبة في دولة المصدر، يعد عاملا مؤثرا في حجم الاستثمارات الدولية، لما ينتج عنه من إحجام المستثمرين الأجانب عن توظيف أموالهم خارج دولهم، مما دفع الهيئات و المؤتمرات الدولية التي تهتم بتشجيع الاستثمارات الدولية إلى العمل على دراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و إيجاد وسائل معالجته.

الجدير بالذكر أنه لا يمكن الاكتفاء بالقول أن الازدواج الضريبي عامل رئيسي في تشجيع استثمار رؤوس الأموال الأجنبية و تنتقص من الأهمية البالغة التي تنطوي عليها العوامل الأخرى كالاستقرار السياسي و الاجتماعي، وإنما تهدف إلى توجيه الأنظار إلى ما للازدواج من آثار فعالة على حجم الاستثمارات الدولية[2] .

كما قد نالت مشكلة الازدواج الضريبي الدولي اهتماما ملحوظا من طرف الدول، حيث أن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي تعد العائق الأول لحرية تداول رؤوس الأموال

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 133.

[2] المرجع نفسه ، ص 133.

وأن إلغاءه يعد أمرا جوهريا، لذا بذلت جهود كبيرة لمعالجة هذا الموضـــــوع[1]، في إطار المنظمات و الهيئات الدولية، و عموما يمكن أن نميز في هذا الصدد بين:

- الغرفة التجارية الدولية
- عصبة الأمم
- هيئة الأمم المتحدة
- منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

حيث سوف نتناول كل هيئة في فرع مستقل.

الفـــــرع الأول: جهـــــود الغرفـــــــــة التجاريـــــة الدوليـــــة

لقد بذلت غرفة التجارة الدولية جهودا كبيرة، وذلك منذ نشأتها سنة 1920، لدراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي و محاولة إيجاد طرق مناسبة لعلاجه، نظرا لتأثيــره على تدفقات رؤوس الأموال الدولية، و حركة التجارة الدولية حيث قامت بالكثير من البحوث والدراسات في هذا المجال.

إذ انشأت في أول اجتماع لها في نفس السنة لجنة خاصة للبحث في تلك المشكلة ودراسة التشريعات الضريبية للدول الهامة، وقامت هذه اللجنـــة بوضع تقرير ناقشته الغرفـــة في مؤتمر لنـــدن سنة 1921،[2] والذي يعتبر من أهم الدراسات التي تناولت مشكلة الازدواج الضريبي آنذاك إن لم يكن أهمها على الإطلاق، حيث قدم تحليلا للمشكلة و اقترح طرقا وأساليبا لمعالجتها، و ذلك من خلال قيام دولة الإقامة بمنح المكلـــــف خصمـــا ضريبيـــا يعادل مبلغ الضريبة المدفوعة في دولة المصدر بالنسبـــــة للدخول التي نشأت في هذه الأخيرة.

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 133 .

[2] المرجع نفسه ، ص 135.

كما اقترحت في هذا التقرير إنشاء لجنة ضريبية دولية بحيث تضم فرعـــان: فرع إداري و فرع قضائي للفصل في الشكاوى التي يتقدم بها الممولون للضريبة، و التي تنشأ عن تطبيق الاتفاقيات الدولية المبرمة بشـــأن تفادي الازدواج الضريبي الدولي.

كما حاولت غرفة التجارة الدولية بقدر الإمكان التوفيـــق بين ضابط المصدر، غير أنها رأت بأن الأولوية في فرض الضريبة تعود للدولة مصدر الدخل و لو اقتضى الأمر يتم اقتسام ذلك الحق بين الدولتين (المصدر والاقامة) على أن تراعي دولة الاقامة عند فرضها للضريبة على الدخول المحققـــة في دول نامية، أن يكون مقدارها أقل من مقدار الضريبة المستحقة الدفع لو تحققت تلك الدخول داخل إقليمها.

كما طالبت بإدماج الدول لطرق معالجة الازدواج الضريبي في تشريعاتها الضريبية و شجعتها على ابرام اتفاقيات جبائية دولية، ســـواء كانت ثنائية و متعـــددة الأطراف لحل تلك المشكلة[1] .

تجدر الاشارة إلى أن غرفة التجارة الدولية لا تزال تبذل إلى يومنـــا هذا جهـــودا لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، من خلال الأبحاث و الدراسات التي تقوم بها في هذا المجـــال، حيث نشرت في السنوات الأخيـرة بحثـــا يتناول طريقي الاعفاء و الخصـــم و مقارنة بينهما.

خلصت إلى أن طريقـــة الاعفاء هي الطريقة المثلى لتفادي تلك المشكلـــة وتشجيع الاستثمار الأجنبي و زيادة حريـــة حركـــة رؤوس الأمـــوال[2] .

الواقع أن الغرفـــة التجارية الدولية لم تأل جهدا في دراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، بل واصلت دراساتها و أبحاثها إلى يومنا هذا، و نشرت الغرفـــة العديـــد من الأبحاث التي تناولت هذه المشكلة كما قارنت بين طريقتي الاعفـــاء Exemption و الخصـــم Déduction مفضلة الطريقة الأولى التي اعتبرتها الطريقة المثلى لمعالجة

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 136.

[2] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 48.

الازدواج الضريبي، وبالتالي لتحقيق حرية انتقال رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمار الأجنبي، وطالبت بضرورة امتناع الدول عن فرض الضرائب على الدخول الأجنبية المصدر حرصا على مصالح دولة المصدر التي تحتاج إلى رؤوس أموال أجنبية لتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية بها و لو اقتضى الأمر تعدد خضوع بعض الايرادات للضريبة في دولتي المصدر والموطن فعلى الأخيرة أن تراعي أن تكون حصيلة الضريبة المفروضة في الدولتين معا، على الايرادات التي يحققها رعاياها في البلاد المتخلفة اقتصاديا، أقل من الضريبة المستحقة فيها لو كانت هذه الايرادات قد نتجت في إقليمها.

كما أهابت بالدول المصدرة لرؤوس الأموال، أن تعيد النظر في قوانينها الضريبية، إذا كانت هذه القوانين عقبة في سبيل اتجاه رؤوس الأموال الخاصة للاستثمار[1] .

الفرع الثاني: جهود عصبة الأمم SDN

لقد بذلت عصبة الأمم جهودا معتبرة من أجل معالجة مشكلة للازدواج الضريبي الدولي خاصة من خلال إبرام الاتفاقية الجبائية الثنائية، و تعتبر أعمال عصبة الأمم حجر أساس للجهود التي بذلتها فيما بعد المنظمات الدولية الأخرى و التي على رأسها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و هيئة الأمم المتحدة.

حيث قامت عصبة الأمم سنة 1921 بتشكيل لجنة الضرائب، و المتكونة من اثنى عشر عضوا، وتمت مراعاتها في اختيار أعضائها أن يمثلوا قدر الامكان الأنظمة الضريبية الهامة والمعمول بها في أغلب دول العالم، وعهدت هذه اللجنة إلى لجنة ثانوية إجراء دراسة بشأن التشريعات الضريبية لمختلف الدول، و التعرف على الضوابط والأسس التي تعتمدها في فرض الضريبة على

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 136-137.

المؤسسات الوطنية والأجنبية، ولقد توجت هذه الدراسة بإعداد مؤلف بين سنة 1932 وسنة 1933 يحمل عنوان: فرض الضرائب على المشروعات الأجنبية و الوطنية[1] .

كما توصلت عصبة الأمم إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل و الضريبة على الثروة، و أخرى لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة لضرائب التركات إلى جانب اتفاقية نموذجية بشأن المساعدة الإدارية في مجال الضرائب، ولقد أرسلت تلك الاتفاقيات إلى مختلف الدول مرفقة بشروحها، وطلبت من تلك الدول إرسال ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين الذي انعقد بجنيف سنة 1928[2] .

لقد كانت تهدف عصبة الأمم إلى إبرام اتفاق دولي شامل لمعالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لم تنجح في ذلك، لعدم تقبل الدولة فكرة إبرام مثل هذا الاتفاق متعدد الأطراف والسبب الأساسي في هذا الفشل هو اختلاف النظم الضريبية للدول، وتباين ضوابط الإخضاع الضريبي لكل منها، مما يؤدي إلى صعوبة التنسيق فيما بينها.

كما توصلت عصبة الأمم المتحدة سنة 1943 خلال المؤتمر المنعقد بالمكسيك إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل، واعتماد بروتوكول لها، إضافة إلى اتفاقية ثنائية نموذجية في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة من أجل تقييم و تحصيل الضرائب المباشرة[3] .

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 139.

[2] اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001 .

[3] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 150-157.

الفرع الثالث: جهود هيئة الأمم المتحدة

يعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي و الاجتماعي، التابع لهيئة الأمم المتحدة، لجنة المالية العامة سنة 1964 نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي و سبل معالجته، حيث قامت هذه اللجنة بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول و كانت تهدف إلى تحقيق ما يلي[1] :

-التوسع في نشر الأبحاث و المعلومات الضريبية ، وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي و مكافحة التهريب الضريبي.

-جمع تعليقات و أراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك سنة 1943 و في لندن سنة 1946.

-توصية الدول الأعضاء بالتوسع في إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي.

ولقد قامت هذه اللجنة باستقصاء سنة 1947 حول التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، و المعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدول، بالإضافة إلى المزايا الممنوحة للأجانب و للنشاط الدولي، إلا أنها لم تجد تجاوبا كافيا من طرف الدول بالنسبة لهذا الاستقصاء.

كما قامت اللجنة باستقصاء آخر كان سنة 1949 للتعرف على ملاحظات الدول بشأن نموذجي المكسيك و لندن، حتى تتمكن من فحص الاختصاصات بين النموذجين بقصد التوفيق بين الضوابط المختلفة التي تضمنها كلا النموذجين، غير أنها لم تلق نجاحا أيضا في بحثها الجديد، إذ لم تصلها ردود سوى من عدد قليل من الدول. لكن هذا الفشل لم يجعلها تستسلم لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي و إنما واصلت جهودها و بحثها في هذا المجال و بعد ذلك، و تحديدا في سنة 1967، طلب المجلس الاقتصادي و الاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة ،بإنشاء فريق من الخبراء من الدول المتقدمة و الدول النامية، يعمل على إيجاد سبل

[1] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 150.

الإبرام المعاهدات الجبائية وصياغة مبادئ توجيهية تستخدم في تلك المعاهدات، وعقب إنشاء ذلك الفريق سنة 1986 عقد سبع اجتماعات بين الفترة الممتدة من 1968–1977، و انبثق عنها صياغة المبادئ التوجيهية للتفاوض بشأن المعاهدات الثنائية بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية.

كما اعتمد فريق الخبراء في اجتماعه الثامن بجنيف سنة 1979 مشروع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لمعالجة الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية، بنصها النهائي و شرحها و التي نشرت سنة 1980، كما أصدر أيضا دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية[1] .

أما في سنة 1997 فقد شكل فريق الخبراء فريقا آخر، لتنقيح و تعديل الاتفاقية النموذجية حتى تواكب التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي و المالي و الضريبي، و أيضا بسبب قيام منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بتنقيح اتفاقيتها النموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي، مما أدى في الأخير إلى اعتماد الاتفاقية النموذجية الأمم المتحدة في صيغتها المنقحة.

و تجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة تقوم بشكل كبير على أعمال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في هذا المجال، بحيث تتشابه الاتفاقيتان النموذجيتان لكل منهما و في عدد كبير من المواد و النصوص، إلا أن اتفاقية التي أعدتها الهيئة تعطي الحق في فرض الضريبة للدولة المصدر أكثر مما تعطيه لدولة الإقامة . فهي تراعي بذلك مصالح الدول النامية باعتبارها المستقبلة لرؤوس الأموال، عكس الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية[2] .

[1] إتفاقية الامم المتحدة النموذجية للازداج الضريبي بين الدول المتقدمة و البلدان النامية .

[2] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 50–51.

الفرع الرابع :جهود منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية

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

إن بداية أعمال منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) في هذا المجال، كانت بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة في مارس من سنة 1956، حيث أمرت هذه اللجنة عام 1957 بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للدخل و الثروة، و اقتراحات عملية لتطبيق هذه الاتفاقية.

كما قامت اللجنة الضريبية بنشر تقارير بعنوان "القضاء على الازدواج الضريبي "و تضمنت خمس وعشرون مبدأ، وبعدها نشرت تقريرا سنة 1963، بعنوان: "مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدخل والثروة" بعد أن أقرت مواد جديدة.

ثم نشرت سنة 1966 مشروع اتفاقية نموذجية بشأن ازدواج الضرائب على العقارات والتركات. كما قامت تلك اللجنة سنة 1967 (التي أعيد تسميتها بلجنة الشؤون الضريبية) بتعديل مشروع الاتفاقية النموذجية لسنة 1963، نظرا للتغيرات الاقتصادية العالمية، حتى تتماشى الاتفاقية مع تلك التغيرات و قامت بعدها بنشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدخل و الثروة، و التي تم تنقيحها، بعد ذلك، في العديد من المرات[1] .

وتجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية تعتمدها الدول الأعضاء في إبرام اتفاقياتها الجبائية، سواء أكانت تلك الاتفاقيات مبرمة بين الدول الأعضاء، أو تلك الاتفاقيات التي تجمع بين دولة عضو فيها، و أخرى غير منظمة إليها.

[1] إتفاقية الامم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة و البلدان النامية .

كما تبقى الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة مرجعا أساسيا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال عقد الاتفاقيات الجبائية، من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وهي المعتمدة في دراستنا، غير أنه يعاب عليها خدمتها لمصالح الدول المتقدمة، لأنها تمنح الحق في فرض الضريبة لدولة إقامة المكلف على حساب دولة مصدر الدخل[1].

المطلـــب الثانـــي: من خلال الاتفاقيـــــات الدوليـــــــة

يمكن أن تتم معالجة الازدواج الضريبي الدولي بطريقة فردية، وذلك من خلال تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة بموجـــب قانونها، والتضحية بجزء من إيراداتها الضريبية، غير أن هذه الطريقة تعتبر بمثابة تضحية بدون مقابل ومن جانب واحد وذلك لاحتفاظ باقي الدول بكامل حقها في فرض الضريبة، و غالبا ما ترى أنه من أجل تقديم ذلك التنازل لابد أن تلقى معاملة بالمثل، الشيء الذي لا يتحقق في أغلب الأحيان.

من هنا ظهرت الحاجة إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية، والتي يمكن من خلالها لدولتين أو أكثر التفاوض، ثم الاتفاق حول كيفيـــــــة تفادي مشكلة الازدواج الضريبي[2]، و عليه سوف نوضح هذه المسألة من خلال فرعين، نتناول في أولهما مضمون الاتفاقيات الجبائية الدولية، و في ثانيهما نماذج من الاتفاقيات.

الفـــرع الأول: مضمـــون الاتفاقيـــات الجبائيـــــة الدوليـــــة

إن أول ما تحدده أيـــــة اتفاقية جبائية هو المجال الذي تطبق فيه، و الذي يجب أن يكون واضحا ودقيقا، و هو ضروري لتفادي حدوث إلتباس أو مشاكل عند تطبيق الأحكام الاتفاقية بسبب غيابه أو عدم وضوحه، و يدخل في مجال التطبيق ضمن المحتوى العام للاتفاقيات، إلى جانب عناصر أخرى من بينها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدول

[1] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 52.

[2] المرجع نفسه ، ص 38.

المتعاقدة، وتحديد طرق تفادي الازدواج الضريبي[1]، وعموما فإنه في يمكن التمييز بصدد مضمون الاتفاقيات الجبائية بين:

- الأشخاص المعنيون بالاتفاقية.
- الضرائب التي تشملها الاتفاقية.
- المجال المكاني للاتفاقية الجبائية.
- المجال الزمني للاتفاقية الجبائية.

أولا: الأشخـــاص المعنيـــون بالاتفاقيـــــــة

من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها، وغالبا ما يكون ذلك من خلال المواد الأولى منها.

لقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئـــك الذين يقيمـــــــون بإحدى الدولتين المتعاقدتيـــــن أو بكلتيهمـــا[2] ،بمعنى أن يستند لضابط الاقامـــــة لاستفادة المكلفين من الأحكام و الإجراءات الاتفاقية، و هو ما نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية لمنظمـــــة التعـــــاون و التنميـــــة الاقتصاديـــــة،[3] كما يحدد عـــــادة في نص المعاهـــدة المقصـــــود بمصطلح "شخص" ومصطلح "مقيـــــــم" و يمكننـــــا أن نعـــــود في هذا الصدد للاتفاقية النموذجيـــــة السابقة التي اعتبـــــرت أن مصطلح شخص يشمـــــل الشخص الطبيعي و الشركـــــة و أي مجموعـــــة أخرى من الأشخاص، كما عرفت أيضا مصطلح شركـــــة على أنه أي شخص اعتباري و أي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض الضريبة.[4]

---

[1] إيمان بوقروة، مرجع سابق ، ص 53.

[2] Article (1) du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, édition OCDE , 2003, P24.

[3] بوقروة إيمان، المرجع السابق، ص 53.

[4] Article (3) du modèle de convention fiscale de l'OCDE censemant le revenu et la fortune, op-cit, P06

بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد مفهوم الإقامة ضروري جدا لتطبيق الاتفاقية، إذ يجب أن يتفق الطرفين على الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على شخص بأنه مقيم في إحديهما مثل تواجد مكان السكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي ومكان التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي.

كما يستوفي الشخص شروط الإقامة في كلتا الدولتين و يكون بذلك مقيما بهما معا، وفي هذه الحالة يستفيـــد من الأحكام الاتفاقية لمعالجة الازدواج الضريبي الذي يحدث بسبب كونه مقيم في الدولتين المتعاقدتين معا[1] .

من المهم أن نشير إلى أن وجود بند عدم التمييز في نص الاتفاقية يؤدي إلى توسيع مجال تطبيق الاتفاقيـــــة الجبائية ليشمل أيضا الأشخاص الحاملين للجنسية التي يحملها كل واحد منهم[2].

من هنا يتضح لنا أن ضابط الاقامة احتل الصدارة بالنسبة للضوابط الأخرى خاصة ضابط الجنسية الذي كانت تستند إليه الاتفاقيات سابقا عند بداية ظهورها وانتشارها و قد أصبح اليوم اعتماد الدول على ضابط الجنسية محدود بالنسبة لعدد ضئيل من الدخول أو عند تبني مبدأ عدم التمييز، كما قد يكون اعتبارها في بعض الحالات معيار التحديد دولة إقامة المكلف.

ثانيـــا: الضرائـــب التـــي تشملهـــا الاتفاقيـــــــة

إن الضرائب التي تشملها الاتفاقية الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي تتمثل عادة في الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال أو الثروة وفقا للاتفاقية الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك للإتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة[3] .

[1] بوقروة إيمان، المرجع السابق، ص 54.

[2] Bernard Castagnéde, Op-Cit, P326.

[3] بوقروة إيمان، المرجع السابق، ص 54.

1- الضرائـــب علـــى الدخـــــــل:

تحتل الضرائب على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تتضمن أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة وتتولد تلك الضرائب عن واقعة تحقق الدخل، و الذي ينتج من ثلاثة مصادر رئيسية و أساسية و الممثلـــــة في رأس المال سواء كان عقاريا أو منقولا، و العمل سواء كان يدويا أو ذهنيا و عن اشتراك العمال ورأس المال معا[1] .

تنقسم هذه الضرائب إلى ضرائب على فئات الدخل، وهي ما يطلق عليها بالضرائب النوعية على فئات الدخل، و إلى ضريبة واحدة تفرض على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد والتي يطلق عليها بالضريبة على الدخل الاجمالي[2] .

2- الضرائـــب علـــى الثـــروة (علـــى رأس المـــال):

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة والعقارية (المبنية وغير المبنية) التي يملكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا[3].

كما أنها تنقسم إلى نوعين: الضريبـــــة على رأس المال التي تدفع من الدخل هذا النوع الأول، أما النوع الثاني فهو الضريبة الاستثنائية على رأس المال الذي بدوره ينقسم إلى نوعين: الضريبة الاستثنائية على رأس المال، الضريبة على فائض القيمة[4] .

ثالثـــا: المجـــال المكانـــي للاتفاقية الجبائيـــة

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدتين سيادتيهما السياسية.[1] و تقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك

[1] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 55.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 95.

[3] بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص 56.

[4] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 100- ص 109 .

المجال في نص الاتفاقية وبطريقة واضحة و صريحـــــة، حيث يمكن لكلتا الدولتين لتطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخلـــــه الاتفاقية و التي تعتبر جزء لا يتجزأ من أقاليمها إذ تتمتع هذه المناطق بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية و التي تعقـــــدها الدول التي تنتمي إليها هذه الأقاليم، فعلى سبيل المثال لا تعتبر المعاهدات التي تبرمها المملكة البريطانية مع دول أخرى سارية داخل بعض الجزر التابعة لها سياسيا[2] .

يمكن للدولتين طرفي المعاهدة توسيع نطاق تطبيق الاتفاقية (ذلك بعد إبرامها) على المناطق التي كانت تعتبر خارجه باتفاق بين الدولتين بالطريقة المناسبة، فقد نصت المادة التاسعة و العشرون من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي على أنه من الممكن توسيع مجال تطبيق الاتفاقية ليشمل الاقليم الذي يضمن إحدى الدولتين المتعاقدتين علاقاته الدولية بالنسبة لنفس الضرائب أو المشابهة لتلك المنصوص عليها في الإتفاقية وبالإتفاق بين الدولتين من خلال القنوات الدبلوماسية، و في هذه الحالة تصبح الاتفاقية المبرمة بين الدولتين سارية المفعول داخل ذلك الاقليم.[3]

رابعـــــــا: المجـــال الزمنـــي لتطبيـــق الاتفاقيـــة الجبائيـــة

يرتبط النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ وتاريخ إنهاء العمل بها من طرف الدولتين المتعاقدتين.

1- تاريـــخ دخـــول الاتفاقيـــة حيـــز التنفيـــذ:

يتوقف دخول الاتفاقية الجبائية حيز التنفيذ على تبادل الدول المتعاقدة وثائق التصديق، أي بعد إتمام الاجراءات الرسمية المتعلقة بالتصديق على المعاهدة ثم قيام كل طرف بإيصال الوثائق المرتبطة بذلك الإجراء بواسطة طرق و قنوات محددة، و يمكن

[1] Bernard Castagnéde, Op-Cit, P238.

[2] بوقروة ايمان، المرجع السابق، ص 58.

[3] Article (29) du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, op-cit , P63.

اعتبار المعاهدة نافـــذة ابتداء من اليوم الذي يتم فيه تبادل تلك الوثائق، أو اليوم الذي يليه.[1]

لقد جاء في نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في المادة الثلاثون الفقرة الثانية منه أنه: " يبدأ نفاذ الاتفاقية عند تبادل وثائق التصديق...."

قد تتفق الدولتين المتعاقدتين على مدة يجب انقضاؤها بعد القيام بعملية التبادل لتصبح الاتفاقية سارية المفعول، كأن يتم الاتفاق على مرور شهر كامل أو أكثر حتى يتسنى للطرفين القيام بإجراءات نشر المعاهدة في الجريدة الرسمية، حيث يتوقـــف بدأ تنفيذ الاتفاقيات المبرمة من طرف بعض الدول على نشرها في الجريدة الرسمية.

تجدر الإشارة إلى أن دخول الاتفاقية حيز التنفيذ لا يعني بدأ تطبيق جميع المواد والإجراءات التي تنص عليها في نفس الوقت نظرا لتباين درجـــة تعقيد تلك الإجراءات عند تطبيقها فبالنسبة للضرائب التي يتم اقتطاعها من المصدر من طرف الدولة التي يتحقق فيها الدخل، فإن بداية تطبيق البنود المتعقلة تكون عند التاريخ المحدد لدخول الاتفاقية حيز التنفيذ، أما بالنسبة للإجراءات الاتفاقية الأخرى كالإعفاءات وتبادل المعلومات بين السلطات الضريبيـــة للدولتين قد يتطلب مرور مدة زمنية لبدأ العمل بها، كما قد يحدث عدم تطابق تاريخ أول تطبيق لنفس البنـــد من المعاملة[2] .

2- تاريـــخ إنهـــــــاء الاتفاقيـــــــة:

إن معظم الاتفاقيات تعتبر سارية المفعول لمدة غير محددة، إلا أنه من الممكن لإحدى الدولتين المتعاقدتين إنهاء المعاهدة المبرمة بينها و بين دولة أخرى بعد إخطار من الدولة الراغبة في ذلك للدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق القنوات الدبلوماسية و بواسطة إشعار مسبق بمدة محددة تتفق عليها الدولتان في نص المعاهدة، و كما نصت عليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

[1] Bernard Castagnéde, Op-cit, P 192.

[2] إيمان بوقروة، مرجع سابق، ص 59.

كما قد تتفق الدولتان المتعاقدتان على وجوب مرور مدة معينة على تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ قبل طلب إلغائها وإضافة إلى ما سبق يمكن أن يتم إنهاء المعاهدة في حالات أخرى كإبـــرام الدولتين لاتفاقية جبائية جديدة تحل محل الاتفاقيـــــة السابقة أو عند نشوب حرب بين الدولتين المعنتين[1] .

الفـــــرع الثانـــــي: نمـــــــاذج الاتفاقيـــــات:

تعتبر الاتفاقيات الجبائية أداة قانونية فعالة، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، و إنما أيضا لمكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة و المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

من هنا سنتناول عرض للاتفاقيات الجبائيـــــــة التي أبرمتها الجزائـــــر مع مختلف الدول، مع اتلركيز على:

- الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية
- الاتفاقيات الجبائية مع بلدان المغرب العربي
- الاتفاقيات الجبائية مع البلدان العربية
- الاتفاقيات الجبائية مع الدول الإفريقية
- الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية
- الاتفاقية الجبائية مع بلدان أمريكا.

[1] Bernard Castagnéde, Op-cit, P 193.

أولا: الاتفاقيـــات الجبائيـــــة مع البلـــدان الأوروبيـــــة

الدولـــــــة	تاريـــــخ التوقيـــع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــة	رقم الجريـــدة الرسميـــــة
ألمانيـــــــا	– 12 نوفمبر سنة 2007 – دخلت حيز التنفيـــذ في 23 ديسمبر 2008	22 يونيو 2008	33
النمســـــــا	– 23 مارس 2004 – دخلت حيز التنفيـــذ 01 ديسمبر 2006	01 يونيو 2005	38
بلجيكـــــــا	– 15 ديسمبر 1991 – دخلت حيز التنفيـــذ	11 ديسمبر 2002	82
بلغاريـــــــا	– 25 أكتوبـــر 1998 – دخلت حيز التنفيـــذ في 11 أفريـــل 2005	02 يناير 2006	01
اسبانيـــــــا	– 07 أكتوبـــــر 2002 – دخلت حيز التنفيـــذ 01 جويليـــة 2007.	29 يونيو 2005	45

فرنســـــا	– 17 أكتوبر 1999 – دخلت حيز التنفيـــــــذ	10 أفريل 2002	24
ايطاليـــــا	– 20 فيفري 1989 – دخلت حيز التنفيـــذ	24 يوليو 1991	35
البرتغال	– 23 فيفري 2004 – دخلت حيز التنفيـذ – 01 ماي 2006	03 أفريل 2005	24
رومانيـــا	– 28 يونيو 1994 – لم يدخل حيز التنفيـــــــذ	16 يوليو 1995	37
روسيـــــــا	– 10 مارس 2006 – لم تدخل حيز التنفيـــــذ	05 أفريل 2006	21
البوسنـــــــة	– دخلت حيز التنفيـــذ – 20 ديسمبر 2010		
سويسرا	– دخلت حيز التنفيذ 06 فيفري 2009		
تركيا	–02 غشت 1994	12 أكتوبر	65

	– دخلت حيز التنفيذ	1994	
أوكرانيا	– 07 أكتوبر 2002 – دخلت حيز التنفيـــذ	28 أفريل 2004	27

ثانيا: الاتفاقيات الجبائية مع بلدان المغرب العربي

الدولـــــــــة	تاريـــــــخ التوقيـــع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــــة	رقم الجريـــدة الرسميـــــــة
إتحاد المغرب العربي		07 فيفري 1990	06

ثالثا: الاتفاقيات الجبائية مع البلدان العربيـــــة

الدولـــــــــة	تاريـــــــخ التوقيـــع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــــة	رقم الجريـــدة الرسميـــــــة
العربية السعودية	– 19 ديسمبر 2013	06 ينايـــــر 2016	01
البحريـــــــن	– 11 يونيو 2000 – دخلت حيز التنفيذ 24 سبتمبر 2003	– 20 غشت 2003	50
مصـــــــــر	– 17 فيفري 2001	– 02 افريـــل 2003	23

	– دخلت حيز التنفيذ		
الامارات العربية المتحـــــدة	– 24 أفريل 2001 – دخلت حيز التنفيذ في 25 جوان 2004	13 أفريـــــل 2003	26
الأردن	– 16 سبتمبر 1997 – دخلت حيز التنفيذ في 14 جويلية 2001	23 ديسمبر 2000	79
الكويت	– 31 ماي 2006 – لم تدخل حيز التنفيـــــــذ	26 نوفمبر 2008	66
البحرين	– 11 يونيـــــو 2000 – دخلت حيز التنفيذ في 06 فيفري 2009	20 غشت 2003	50
قطر	– 03 يوليو 2008 – دخلت حيز التنفيذ 17 مارس 2011	21 نوفمبر 2010	70
ايران	– 12 غشت 2008 – دخلت حيز التنفيذ في 16	27 مـــــاي 2009	32

	مارس 2010		
لبنان	– 26 مارس 2002 – دخلت حيز التنفيذ في 19 جويليـــــة 2006	28 ماي 2006	35
سوريا	– 14 سبتمبر 1997 – لم تدخل حيز التنفيذ	01 أفريـــــل 2001	19
سلطنة عمـــان	– 09 أفريـــل 2000 – لم تدخل حيز التنفيذ	16 فيفري 2003	10
اليمـــــن	– 25 جانفي 2002 – لم تدخل حيز التنفيـــــذ	02 مارس 2005	16
موريطانيـــــا	11 ديسمبر 2011	29 ديسمبر 2015	70

رابعـــــــا: الاتفاقيـــات الجبائيـــــة مع الدول الافريقيـــــة

الدولـــــــة	**تاريـــــخ التوقيـــع**	**رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــة**	**رقم الجريـــدة الرسميـــــة**
إفريقيـــــا الجنوبيـــــة	– 28 أفريـــل 1998 – دخلت حيز التنفيـــذ في 23 ديسمبـــر 2008	07 مـــــــاي 2000	26

خامســـــــا: الاتفاقيـــات الجبائيـــة مع البلـــــدان الأسيويـــــــة

الدولـــــــــة	تاريـــــــخ التوقيـــع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــــة	رقم الجريـــدة الرسميـــــــة
الصيـــــــــن	– 06 نوفمبـــــــر 2006 – دخلت حيز التنفيـــــذ في 27 جويليـــة 2007	17 يونيـــــو 2007	40
كوريـــــا الجنوبيـــــة	– 24 نوفمبر 2001 – دخلت حيز التنفيـــــذ في 2006	04 يوليـــــــو 2006	44
اندونسيـــــــــا	– 28 أفريـــــل 1995 – دخلت حيز التنفيـــــــذ في 21 نوفمبـــــر 2000	14 سبتمبـــــر 1997	61

سادســـــا: الاتفاقيـــــات الجبائيـــــة مع بلـــدان أمريكـــــــا

الدولـــــــــة	تاريـــــــخ التوقيـــع	رقم وتاريخ مرسوم المصادقـــــــة	رقم الجريـــدة الرسميـــــة
كنـــــــــدا	- 28 فيفـــــري 1999 - دخلـــت حيـــز التنفيـــــــذ	19 نوفمبـــــــــر 2000	68

1

[1]المديرية العامة للضرائب، التشريع الجبائي، الإتفاقيات الجبائية، المأخوذ من الموقع: http://www.mfdgi.gov.dz

الخاتمـــــة

على ضوء دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى، ان واقع الازدواج الضريبي يتحقق خصوصا عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتا و متكررا في اوقات منتظمة و هذا ما يفسر لنا وضوح هذه الظاهرة في الضرائب على الدخل و راس المال.

كما يعد الازدواج الضريبي من أهم المشاكل التي تحول دون اتساع نطاق التجارة و الإستثمارات، سواء على الصعيد الدولي، و هذا لأمر استدعى من أغلب الدول معالجته و تسويته سواء عن طريق ما تتضمنه التشريعات الضريبية الداخلية من الأحكام التي تحد من اختصاصها الضريبي الى خرج أقاليمها أو من خلال إبرام إتفاقيات دولية.

إن الدول تسعى من خلال التشريعات الداخلية في حدود أقاليمها الى سن القوانين التي تحث على الإعفاءات الضريبية لمنع الإزدواج الضريبي من خلال التنسيق و التعاون بين السلطات المالية لديها، كما ان لهذه التشريعات لها دور كبير في معالجة و تفادي الإزدواج الضريبي الداخلي في حدود الدولة الواحدة.

كذلك للاتفاقيات الجبائية الثنائية دور هام و فعال في معالجة و تفادي مسألة الازدواج الضريبي الدولي، حيث تعمل على توفير اسس و قواعد موحدة لتوزيع الاختصاصات الضريبية للدولتين المتعاقدتين، و تجنب تداخلها، و تعتبر اسلوبا فعالا في التنسيق بين الانظمة الضريبية المختلفة للدول، و السعي الى التقليل من درجة إختلافها، و الذي يعد من اهم اسباب حدوث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي.

كما اننا توصلنا الى جملة من الاقتراحات وهي :

1. تطوير التشريعات الضريبية كخطوة مهمة لابد منها ولاسيما أن التشريعات النافذة قديمة لا تتناسب مع المستجدات الاقتصادية الدولية، و بما يساعد على تحسين مناخ الاستثمار.
2. العمل على توسيع قاعدة إبرام الاتفاقيات الثنائية، لمعالجة تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لضرائب الدخل.

3. على الدول أن تسعى لإبرام الاتفاقيات الجبائية أكثر من أجل القضاء على الازدواج الضريبي الدولي و تحسين مناخ الاستثمارات الدولية.

4. على الدولة أن تسعى لإبرام تشريعات ضريبية داخلية أكثر من أجل تفادي الازدواج الضريبي الداخلي.

قائمة

المراجع

أولا – الكتب

1-السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

2- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الأردن عمان، 2010.

3- حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، ، بيروت- لبنان.

4-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

5-زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.

6-سالم عميرة العمور، ظاهرة التهرب من ضربية الدخل(دراسة تحليلية على قطاع غزة)، مذكرة ماجستر، الجامعة الاسلامية، غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، 2007.

7-سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت عمان، 2009.

8-عادل العلي، المالية العامة و القانون الضريبي، إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الاردن، 2009.

9-عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع الطبعة الاولى، ، عمان، 2007.

10- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الاسلامي و القانون الوضعي، مداخلة ملقاة بمناسبة الملتقى الدولي :

الاقتصاد الاسلامي : الواقع و رهانات المستقبل، جامعة غرداية، الجزائر،23-24 فيفري، الموقع الالكتروني: موسوعة الاقتصاد و التمويل الاسلامي.

11- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2001.

12- عبد الله الحرتسي حميد، تطبيق فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان الاردن، 2012.

13- فاطمة السويسي، المالية العامة، موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس-لبنان،2005.

14- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2003.

15- محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلاء، الملية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار- عنابة، 2003.

16- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان -الاردن، الطبعة الاولى، 2007.

17- محمد عباي محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18- محمد عباس محرزي، المدخل الى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، عين بنيان الجزائر، 2010.

19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

20- هيثم علي إبراهيم، علاقة الازدواج الضريبي بين إعادة التكييف و التغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلو الاقتصادية الجامعة العدد الخامس و الثلاثون، 2013.

21- يونس احمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر ابو دوح، الملية العامة، الضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية الاسكندرية.

22- يونس احمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997.

ثانيا – الاتفاقيات الدولية

1-اتفاقيات الامم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية، منشورات الامم المتحدة، نيويورك، 2001.

2-اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والعراق وتونس والجزائر والمغرب ولبنان وسوريا وليبيا والصين وكندا وهولندا والسويد وايطاليا واليابان .

ثالثا – النصوص التشريعية

1-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم .

2- القانون 36/90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر عدد 57 المؤرخة في 1990/12/31 .

3-القانون 16/05 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 . ج ر عدد 85 الصادرة في 12/31/ 2005 .

4-القانون 16/11 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر عدد 80 الصادرة في 2010/12/31 .

5-قانون الاجراءات الجبائية تحديث 2021 .

رابعا – الاطروحات و الرسائل الجامعية:

أ – الاطروحات

1-محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغاربي، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر فرع التسيير 2001-2005.

ب – رسائل الماجستير

2-ايمان بوقروة، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستر، جامعة سكيكدة، فرع التسيير، 2009-2010.

3-جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستر، فرع القانون الدولي للاعمال، جامعة مولود معمري – تيزي وزو- كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2013.

4- نابتي، بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الاسلامي، مذكرة ماجستر، جامعة قسنطينة، فرع التسيير، 2013-2014.

رابعا –المجلات و الدوريات:

1-سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 21، العدد الثاني 2005.

المراجع باللغة الفرنسية:

1-Les livres :

1- Bernard castagné de, Précité de fiscalité internationale, 2éme édition, Opu, Paris, 2006.

2- M.Bouvier, M.C Esclassan et J.Lassale : finances publiques 3éme édition L.G.D.J, Paris, 1996.

3- François Deruel : droit fiscal 12éme édition, Dalloz, Paris , 2002.

4- Lois Philip, sous la direction de dictionnaire encyclopédique de finances publiques , 3éme édition, L.G.D.J, Paris, 1996.

5- Philippe Oudenot : fiscalité approfondie des sociétés,2ém édition, litec fiscal, Paris, 2001.

6- Pierre vernimmen: finance d'entreprise 5éme édition Dalloz, Paris, 2002.

7- Roger Duccini: Fiscalité des contrats internationaux, édition Litec, Paris , 1991.

8- Tixier Gilbert : droit fiscale international p.v.e , Paris, 1985.

9- Trotabas Louis : Finances Publiques, Dalloz, Paris, 1967.

2-Les Docouments Officiels :

1- Commission d'information les grands bignes du régime fiscale édition GRF ,paris 2003 .

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

3- Rapport du comité des affaires fiscales, OCDE ,1997 .

3-Site internet:

http://www.mfdgi.gov.dz.

فهرس

المحتويات

الواجهة الإهداء الشكر قائمة المختصرات	
مقدمة	01
الفصل الأول: وسائل تفادي الإزدواج الضريبي الداخلي	
المبحث الأول: مفهوم الإزدواج الضريبي الداخلي	07
المطلب الأول: تعريف الإزدواج الضريبي	07
الفرع الأول: الإزدواج الضريبي القانوني	08
أولا: الإزدواج الضريبي القانوني الدولي	08
ثانيا: الإزدواج الضريبي القانوني الداخلي	12
الفرع الثاني: الإزدواج الضريبي الإقتصادي	12
أولا: الإزدواج الضريبي الإقتصادي الدولي	12
ثانيا: الإزدواج الضريبي الإقتصادي الداخلي	13
المطلب الثاني: شروط الإزدواج الضريبي	14
الفرع الأول: وحدة الشخص المكلف باضريبة	14
الفرع الثاني: وحدة الضريبة المفروضة	15
الفرع الثالث: وحدة الوعاء المفروض عليه الضريبة	16
الفرع الرابع: وحدة الفترة المفروضة عليها الضريبة	17
المبحث الثاني: وسائل تفادي الإزدواج الضريبي الداخلي	18
المطلب الأول: الإزدواج الضريبي الداخلي	18
الفرع الأول: تعريف الإزدواج الضريبي الداخلي	18
الفرع الثاني: أنواع الإزدواج الضريبي الداخلي	20
أولا: الإزدواج الضريبي الغير مقصود	20
ثانيا: الإزدواج الضريبي المقصود	22
المطلب الثاني: خصم ايراد من ايراد	22

الفرع الأول: المعالجة النظرية	22
الفرع الثاني:الحالة التطبيقية	23
الفرع الثالث : خصم ضريبة من ضريبة	24
أولا : المعالجة النظرية	24
ثانيا : الحالة التطبيقية	25
الفصل الثاني: تفادي الإزدواج الضريبي في إطار القانون الدولي	
المبحث الأول: مفهوم الإزدواج الضريبي الدولي	30
المطلب الأول : مفهوم الإزدواج الضريبي الدولي	31
الفرع الأول: تعريف الإزدواج الضريبي الدولي	31
الفرع الثاني: أسباب ظهور الإزدواج الضريبي الدولي	33
أولا: إختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي الدولي	34
ثانيا: تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي	36
ثالثا: إختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي	37
رابعا: إختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول	38
المبحث الثاني: وسائل تفادي الإزدواج الضريبي الدولي	39
المطلب الأول: الهيئات الدولية	39
الفرع الأول: جهود الغرفة التجارية الدولية	40
الفرع الثاني: جهود عصبة الأمم	42
الفرع الثالث: جهود هيئة الأمم المتحدة	44
الفرع الرابع: جهود منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية	46
المطلب الثاني: الإتفاقيات الدولية	47
الفرع الأول: مضمون الإتفاقيات الجبائية الدولية	47
أولا: الأشخاص المعنيون بالإتفاقية	48
ثانيا: الضرائب التي تشملها الإتفاقية	49
ثالثا: المجال المكاني للإتفاقية الجبائية	50
رابعا: المجال الزمني لتطبيق الإتفاقية الجبائية	51

الفرع الثاني: نماذج الإتفاقيات	53
أولا: الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية	54
ثانيا: الإتفاقيات الجبائية مع بلدان المغرب العربي	56
ثالثا: الإتفاقيات الجبائية مع البلدان العربية	56
رابعا: الإتفاقيات الجبائية مع الدول الإفريقية	58
خامسا: الإتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية	59
سادسا: الإتفاقيات الجبائية مع بلدان أمريكا	60
الخاتمة	62
قائمة المراجع	65
الفهرس	
ملخص	

الملخص

نتناول موضوع الإزدواج الضريبي في التشريع الجزائري -الإشكالات والحلول - وماهية والأسباب الأزدواج الضريبي حيث تم التعرف على

مفهومه وأنواعه وأسباب حدوثه إضافة إلى كيفة معالجة تلك الأسباب ومنع الإزودواج الضريبي علي الصعيدين الداخلي والدولي ؛وكذلك تناول واقع الإزدواج الضريبي في التشريع الجزائري المتعلق بالضرائب المباشرة ووسائل معالجته.

أما فيمايتعلق بالإزدواج الضريبي الداخلي فيما يختص في الضرائب المباشرة فقد تبين أن المشرع الجزائري حول تفادي الإزدواج الضريبي الواقع في ضريبتي الداخل والأملاك لسن القوانين التي تحث على الإعفاءات الضريبية لمنع الإزدواج الضريبي من خلال التنسيق و التعاون بين السلطات المالية لديها، كما ان لهذه التشريعات لها دور كبير في معالجة و تفادي الإزدواج الضريبي الداخلي في حدود الدولة الواحدة

كما تبين من خلال الموضوع أن المشرع الجزائري وضع حلول لمشكلة الإزدواج الضربي الدولي.

و هذا الأمر استدعى من أغلب الدول معالجته و تسويته سواء عن طريق ما تتضمنه التشريعات الضريبية الداخلية من الأحكام التي تحد من اختصاصها الضريبي الى خارج أقاليمها أو من خلال إبرام إتفاقيات دولية.

:Résumé

We discuss the issue of double taxation in Algerian legislation e and causes of and the natur -the forms and solutions - .double taxation

Its concept, types, and causes of occurrence, in addition to how to address these causes and prevent double taxation at the domestic and international levels, as well as addressing the reality of double taxation in Algerian legislation related to .axes and the means of addressing itdirect t

As for what is related to me internal double taxation with regard to direct taxes, it has been clarified that the Algerian legislator about the avoidance of double taxation that occurs in the two domestic taxes and

property has to enact laws that encourage tax The exemptions to prevent double taxation through coordination and cooperation between its financial authorities, and these legislations have a major role in addressing and avoiding .the borders of one country internal double taxation within

It was found through the subject that the Algerian legislator has developed solutions to the problem of international double multiplication
This is a matter that required most countries to address and e provisions contained in the settle, whether through th internal tax legislation that limit their tax jurisdiction to the exit of their territories or through the conclusion of international .agreements

Abstract

Nous abordons la question de la double imposition dans la et la -les formes et les solutions -législation algérienne .nature et les causes de la double imposition
Son concept, ses types et ses causes d'occurrence, en plus de la manière de traiter ces causes et de prévenir la double nal et international, ainsi que imposition aux niveaux natio d'aborder la réalité de la double imposition dans la législation algérienne relative aux impôts directs et les moyens d'y .remédier ce
Quant à ce qui me concerne la double imposition intérieure l a été précisé que le législateur en matière d'impôts directs, i algérien en matière d'évitement de la double imposition au niveau national et
La propriété doit promulguer des lois qui encouragent les exonérations fiscales pour éviter la double imposition grâce à a coopération entre ses autorités la coordination et à l financières, et ces législations jouent un rôle majeur dans la résolution et l'évitement de la double imposition interne à .l'intérieur des frontières d'un pays
ien a Il a été constaté à travers le sujet que le législateur algér élaboré des solutions au problème de la double multiplication internationale
C'est une question que la plupart des pays ont dû aborder et régler, que ce soit par les dispositions contenues dans la