



جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون أعمال

بعنوان:

دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في

معالجة الإزدواج الضريبي

-الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-

إشراف الأستاذة :

❖ زغلامي حسبية

من إعداد الطالب :

▪ فاضل عائشة

▪ خليف أمال

أعضاء لجنة

الإسم واللقب	الرّتبة العلمية	الصّفة في البحث
قريد الطيب	أستاذ محاضر قسم ب-	رئيساً
زغلامي حسبية	أستاذ مساعد قسم أ-	مشرفاً و مقرراً
زواي حكيم	أستاذ مساعد قسم أ-	ممتحناً

السنة الجامعية :

2018/2017م





جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون أعمال

بعنوان:

دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في

معالجة الإزدواج الضريبي

-الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-

إشراف الأستاذة :

❖ زغلامي حسبية

من إعداد الطالب :

▪ فاضل عائشة

▪ خليف أمال

أعضاء لجنة

الإسم واللقب	الرّتبة العلمية	الصّفة في البحث
قريد الطيب	أستاذ محاضر قسم ب-	رئيساً
زغلامي حسبية	أستاذ مساعد قسم أ-	مشرفاً و مقرراً
زواي حكيم	أستاذ مساعد قسم أ-	ممتحناً

السنة الجامعية :

2018/2017م

الكلية لا تتحمّل أي مسؤولية على ما

يُرد في هذه المذكرة من آراء

سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبِّ السَّمَاوَاتِ السَّبْعِ وَرَبِّ الْعَرْشِ الْمَجِيدِ

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ﴾

﴿وَالْمُؤْمِنُونَ 105﴾

(التوبة: 105)

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي أثار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب  
ووفقنا في إنجاز هذا العمل..

لابدّ لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود الى أعوام  
قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدّموا لنا الكثير باذلين  
بذلك جهودًا كبيرةً في بناء جيل الغد لتبعث أمة جديدة..

نتوجّه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريبٍ أو بعيدٍ على إنجاز  
هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات ونخصّ بالذكر الأستاذة  
الفاضلة المشرفة "زغلامي حسبية" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيّمة  
التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث..

كما نتقدّم بالشكر الجزيل إلى اللّجنة العلمية التي قبلت مناقشة هذا البحث  
المتواضع..

ولا يفوتنا أن نشكر الزميلة "مناعي" على بذلها كل مجهودها في كتابة  
وطباعة هذه المذكرة..

# التهنئة بما شئنا

تهدي ثمرة جهدنا وعملنا..

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما..

وإلى من لا يمكن للأرقام أن تُحصي فضلها

إلى منبع الرحمة والحنان..

إلى من أنارا دربنا وأخذنا بيدنا طيلة المشوار الدراسي

من آبائنا وأمهاتنا..

وأساتذتنا الأفاضل كل باسمه..

وإلى كل أفراد عائلتنا صغيرهم وكبيرهم..

وإلى كل الأصدقاء والأحباب..

بما شئنا  
بما شئنا  
بما شئنا

مقدمة



إن انعكاسات النظم الدولية على السياسة الاستثمارية لكل دولة يُثير العديد من المشاكل الضريبية ولعل أبرزها الازدواج الضريبي الذي يؤدي إلى وقوع تنازع ضريبي دولي نتيجة زيادة العبء الضريبي على الملمزمين بأداء الضريبة، الأمر الذي يدفعنا إلى الوقوف عند العلاقة الجدلية بين الضريبة والزيادة في حجم استثمارات الدولة، على اعتبار أن فرض الضريبة قد يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي وكثيرا ما تؤدي هذه الظاهرة إلى نتائج سلبية على المستوى الإقتصادي للدولة، الأمر الذي يستلزم ضرورة تجنب الازدواج الضريبي الذي يعني عدم خضوع المكلف للضريبة مرتين أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي لنفس المدة الزمنية ولأكثر من سلطة مالية واحدة.

وعلى اعتبار أن الضريبة اقتطاع مالي إجباري تحدده الدولة ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون بأدائه للدولة فهي أداة من أدوات السياسة المالية والإقتصادية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والإجتماعية والسياسية، وعليه فإن إتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تعدّ الوسيلة الفعالة لإعادة صياغة العلاقات الاقتصادية والإستثمارية للدول المتعاقدة من خلال اتخاذ الإجراءات التي تستهدف الزيادة في حجم إستثمارات الدولة وإستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية، كما تهدف هذه الإتفاقيات إلى وضع قواعد تحتكم إليها دولة الإقامة ودولة المصدر في تحديد حق كل منهما في فرض الضريبة على عناصر الدخل أو رأس المال التي يحققها المقيم في إحدى الدولتين بشكل يسمح بعدة مزايا ضريبية كأسعار الضريبة المنخفضة وكذا الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية، كما أن أثر إبرام إتفاقيات تجنب الازدواج يمتد كقاعدة عامة إلى الأطراف المشتركة فيها وفي بعض الأحيان يمتد أثرها لغير الأطراف، فالإتفاقيات الدولية الثنائية التي تعقد بين دولتين أو عدد محدد من الدول لا تلزم بطبيعة الحال سوى المتعاقدين، ولا يتعدى أثرها أساساً إلى الدول غير الموقعة عليها لأنها ليست طرفاً ولم ترتبط بما تمّ الإتفاق عليه بين أطرافها غير أنه في إطار الإتفاقيات المتعددة الأطراف يمكن أن يمتد أثرها إلى دول أخرى في حالة انضمام هذه الأخيرة إليها، حيث يخضع هذا الأثر لثلاثة مبادئ أساسية هي إلزامية الإتفاقيات بالنسبة للأطراف المتعاقدة في مقابل

العقد شريعة المتعاقدين وكذا إستمرارية الإتفاقيات الدولية التي تستمر من حيث النفاذ حتى لو وقع تغيير في الحكومة التي أبرمتها إضافة إلى مبدأ الأولوية في التطبيق أي مبدأ أولوية تطبيق الإتفاقيات في حالة تعارضها مع القوانين الداخلية.

ومسايرة للتطورات الحاصلة في المجتمع وخاصة في إطار العولمة والانفتاح الإقتصادي، تقوم الدولة بصفة منفردة بتعديل وتطوير النصوص القانونية الجبائية الداخلية الخاصة بها، لأن لها علاقة مباشرة مع سيادة الدولة غير أنه وبالرغم من أن المجال المالي للدولة مجال سيادي بامتياز كان عليها ونتيجة لدخولها في علاقات مع العديد من الدول أن تكيف نصوصها الداخلية للقانون الجبائي مع النصوص الجبائية لتلك الدول لتجنب المشاكل التي قد تظهر عند التطبيق الجامد لمبدأ الإقليمية على نصوص القانون الجبائي وبالتالي على الضريبة.

ويعتبر مبدأ الإقليمية من بين المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام الجبائي للدولة وهو تطبيق القانون الجبائي على إقليم الدولة التي وضعت بالنسبة للمداخل الناشئة على هذا الإقليم، أو الأملاك الموجودة به، إلا أن التطبيق الجامد لهذا المبدأ بالنسبة لنصوص القانون الجبائي يؤدي إلى العديد من الإشكالات الجبائية على غرار الإزدواج الضريبي الذي تم ذكره سابقا، ذلك لكون أن القانون الداخلي لوحده لا يستطيع إيجاد حلول لمواجهة المشاكل الجبائية الضارة باقتصاد الدولة فتعمد هذه الأخيرة إلى إبرام اتفاقيات جبائية دولية تكون في معظم الأحيان ثنائية الأطراف، تهدف إلى توزيع سلطة فرض الضريبة أو تحصيلها بين الدولتين المتعاقبتين، فهدف الإتفاقيات الجبائية عموما الوقاية من الإزدواج الضريبي وهذا ما عمدت الجزائر إلى تكريسها على غرار غيرها من الدول من خلال إبرامها للإتفاقية الثنائية الجبائية الجزائرية الفرنسية سعيا منهما لوضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة.

#### أهمية البحث:

تتبع أهمية الموضوع من الدور الذي تلعبه الإتفاقيات الدولية لتجنب الإزدواج الضريبي من خلال العمل على تعديل القوانين التي أدت إلى ظهور الإزدواج الضريبي والسعي لتفصيل دور هذه الإتفاقيات لتشجيع الإستثمار الأجنبي.

### إشكالية البحث:

ومن أجل الإحاطة بالهدف من وراء إبرام الإتفاقيات الجبائية الدولية عامة والثنائية منها خاصة طرحنا الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية عامة والإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية خاصة في معالجة إشكالية الإزدواج الضريبي؟

وتتفرّع عن التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- هل من الممكن تقادي الإزدواج الضريبي عن طريق توزيع الإختصاص الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية؟

- وماهي الإجراءات والطرق الإتفاقية المعتمدة في إطار الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي؟

### المنهج المتّبع في البحث:

من خلال دراستنا للموضوع تبين وأنه يستدعي استخدام عدة مناهج، بداية بالمنهج الوصفي الذي حددنا من خلاله مختلف جوانب الإزدواج الضريبي، كما تمت الإستعانة أيضا بالمنهج التحليلي من أجل دراسة آليات تقادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية، إضافة إلى اعتماد المنهج المقارن لدراسة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية بهدف التعرف على الطرق المعتمدة بين الدولتين في إطار تلك الإتفاقية لتجنب الإزدواج الضريبي.

### الهدف من البحث:

يهدف إلى إبراز فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية بصفة عامة والثنائية بصفة خاصة في تجنب الإزدواج الضريبي الدولي لتشجيع الإستثمار من خلال اعتماد أسلوب الإعفاءات الضريبية للمستثمرين وكذا المعاملة بالمثل.

### الدراسات السابقة:

من خلال البحث في موضوعنا وجدنا هناك عدة دراسات سابقة ومنها شهادات لنيل الماجستير وبعض المقالات في المجالات ولكن ليس بشكل كبير حيث أن هذا الموضوع لم يتطرق له الكثير من الباحثين حتى من الناحية الاقتصادية.

## الصّعوبات:

واجهنا عدة صعوبات في مرحلة هذا البحث والتي تمثلت في نقص كبير في المراجع والمصادر والأحكام القضائية في هذا المجال، كما تبين لنا أن هذا الموضوع اقتصادي أكثر منه قانوني.

## خطة البحث:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: آليات تقاضي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية. تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول مفهوم الإزدواج الضريبي من خلال تعريفه وتحديد أسبابه، ذكر أنواعه وشروطه وصولاً إلى آثاره السلبية المباشرة منها وغير المباشرة.

أما في المبحث الثاني فتناولنا الإطار العام للإتفاقيات الجبائية الدولية من خلال تحديد مفهومها والتطرق للجهود الدولية المبذولة لتطويرها مع ذكر طرق تجنب الإزدواج الضريبي في إطارها.

الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية.

والذي تطرقنا من خلاله إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول الإختصاص الضريبي للإتفاقية الجزائرية الفرنسية من خلال مجالات تطبيقها والإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل وكذا على الثروات والتّركة، أما المبحث الثاني فخصص لشرح معالجة الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، بالنسبة للجزائر وفرنسا.

الفصل الأول: آليات تبادلي

الازدواج الضريبي في إطار

الأتفاقيات الجبائية الدولية

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

لقد اتّسعت وتشابكت العلاقات الاقتصادية بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم، حيث نلاحظ نمو المبادلات التجارية الدولية وانتشار واسع للاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله، وهذا ما يجسد ظاهرة العولمة الاقتصادية، ولقد اصطدمت هذه الظاهرة بالسيادة الضريبية للدول، والتي انطلقا من ممارستها، يكون لتلك الدول الحق في فرض الضرائب على المداخل التي يحققها المتعاملين الاقتصاديين داخل إقليمها، كما قد يمتد مجال اختصاصها الضريبي إلى مداخل نابعة من خارج إقليمها، مما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طبيعة جبائية في غاية الخطورة، والتي على رأسها الإزدواج الضريبي الدولي نتيجة لرغبة الدول في خدمة مصالحها، متناسية في ذلك مصلحة المكلفين بالضريبة، الشيء الذي يؤدي بدوره إلى تقييد التجارة الدولية ويحد من تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم.

لذا سنتناول في هذا الفصل كلا من مفهوم الإزدواج الضريبي، أسبابه، أنواعه، شروطه وكذا آثاره السلبية المباشرة منها وغير المباشرة، وذلك من خلال المبحث الأول، كما سنسلط الضوء على فعالية الاتفاقيات الجبائية الدولية لتفادي الإزدواج الضريبي من خلال التطرق إلى مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية، الجهود المبذولة لتطوير الاتفاقيات وأخيراً طرق تجنب الإزدواج الضريبي.

### المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي

تعتبر إشكالية الازدواج الضريبي الدولي عائق أمام تطور الاستثمارات الأجنبية بل وامتدت آثارها لتشكل حاجزاً أمام تطور اقتصاد الدول<sup>(1)</sup>.

وهذا نظراً لتداخل الاختصاصات الضريبية للدول وزيادة رغبة المكلفين في عدم المثول للقوانين الضريبية بسبب ثقل العبء الضريبي الواقع عليهم مما يستدعي الوقوف عند هذه الإشكالية من خلال تعريفها وتحديد أسبابها والشروط اللازمة لتوافرها وكذا آثاره السلبية<sup>(2)</sup>.

### المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وتحديد أسبابه

للتحدث عن الازدواج الضريبي لابد من تعريفه وتحديد أسبابه.

### الفرع الأول: تعريف الازدواج الضريبي

ليتحقق الازدواج الضريبي عندما يتم خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه وللشخص نفسه في الفترة الزمنية ذاتها، ويحدث عندما يتم فرض الضرائب من النوع نفسه من قبل دولتين أو أكثر على المال نفسه وفي الوقت ذاته نتيجة تمتع كل دولة بسلطتها المطلقة في فرض الضرائب داخل حدودها الإقليمية. ويعتبر الازدواج الضريبي عبئاً مالياً على المستثمر الأجنبي لأنه يقطع جزءاً من إيراداته ويكون عائقاً أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة أخرى<sup>(3)</sup>.

(1) طارق الضب، سنة ثانية دكتوراه. "إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية" بحث مقدم بكلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة. جوان 2016-التمهيد.

(2) إيمان بوقرورة، "كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، السنة الجامعية 2009-2010، ص 17.

(3) حورية محمد عبد الله قزاز، "دور اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي في تشجيع الإستثمار الأجنبي العراقي. بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العلمية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية. سنة 2011، ص 01.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

وهذا العبء الذي يتحمله المكلف شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: تحديد أسباب الإزدواج الضريبي

تعدُّ مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي من أهم المشاكل الضريبية الدولية التي تهدد مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، والتي ظهرت نتيجة العديد من الأسباب هي كالآتي:

#### 1/ اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي: والمتمثلة في المعايير التي تستند إليها الدول

عند تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي وهي:

أ/ **ضابط الجنسية:** ويتحقق عند اتباع الدول لمبدأ التبعية السياسية والتي تتطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها (كل من يحمل جنسيتها) بصرف النظر عن موطن إقامتهم، وبالنسبة لجميع مداخيلهم بصرف النظر عن مصدرها<sup>(2)</sup>.

ب/ **ضابط الإقامة:** ويتحقق باستناد الدول إلى مبدأ التبعية الاجتماعية حيث يقر هذا المبدأ حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بصرف النظر عن مصدر هذه المداخيل، ويمكن استخدام مصطلح موطن التكليف للدلالة على مكان إقامة السكان.

إن الاستناد إلى هذا الضابط حتى في تحديد الإختصاص الضريبي للدولة، يؤدي إلى فرضها للضرائب على الدخل الإجمالي للمقيمين فيها، حتى وإن كانوا لا يملكون جنسيتها، بما في ذلك مداخيلهم المحققة خارج إقليمها، كما يعتبر لدولة الإقامة الحق في إخضاع أرباح الشركات التي يوجد بها مقر إدارتها وأينما كان موقع ممارسة النشاط.

ج/ **ضابط المصدر:** ويتمثل في تبني الدولة لمبدأ التبعية الاقتصادية وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخيل التي تنشأ داخل إقليمها

(1) حورية محمد عبد الله قزاز، مرجع سابق، ص 02.

(2) يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 134.



## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. ولقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه الدول في فرض الضريبة، نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة واعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية<sup>(1)</sup>.

لكن قد تضاءلت أهمية هذا الضابط في تحديد الإختصاص الضريبي للدول، لاحتلال الصدارة من طرف ضابط الإقامة وضابط المصدر، وفيما يتعلق بالجزائر فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اعتمد في فرضه للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات على كل من ضابط الإقامة وضابط المصدر، ومما لا شك فيه أن اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة، وبالنسبة لنفس الشخص ونفس الأساس الضريبي.

**2/ تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:** قد تعتمد الدول أكثر 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 ضابطي الإقامة والمصدر معا، وأن مكلفا يقيم بإحديهما ويمارس نشاطا سيخضع للضريبة على دخله هذا في كل من دولة مصدر الدخل ودولة الإقامة وبالتالي فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي للدولتين إلا أن المكلف وقع في مشكل ازدواج ضريبي دولي.

**3/ تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:** يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الإقامة بالنسبة للضرائب العامة على الدخل ذات الطابع الشخصي، وهي سائدة في الدول المتقدمة، وبالتالي يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الازدواج الضريبي الدولي<sup>(2)</sup>.

**4/ اختلاف تفسير الاصطلاحات الفنية في المجال الضريبي:** ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية للدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة، حيث يمكن أن تستند بعض الدول لتحديدتها إلى امتلاك الشخص لمسكن داخل أراضيها وأن

(1) يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية 1997، ص 121.

(2) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 22-23.

## الفصل الأول: آليات تبادلي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

يقيم فيه بصفة دائمة، وقد يستند البعض الآخر إلى فكرة أخرى غير المسكن الدائم، يترتب على هذا التباين في مدلول وتفسير الاصطلاحات إمكانية حدوث إزدواج ضريبي بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي الذي ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين.

كما يعود أيضاً انتشار الإزدواج الضريبي الدولي إلى الأسباب التالية:

- سهولة انتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين مختلف الدول.
- إنتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة وانتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيًا كان مصدره، بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع وشروط الإزدواج الضريبي

ينقسم الإزدواج الضريبي الدولي إلى نوعين هما: الإزدواج الضريبي القانوني والإزدواج الضريبي الاقتصادي، ولكل منهما مفهومه، وحالاته وخصائصه التي تميزه عن النوع الآخر.

### الفرع الأول: الإزدواج الضريبي الدولي القانوني

يحدث الإزدواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكان وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر. إن هذا التعريف يسمح لنا بتحديد الشروط الواجب توفرها من أجل حدوث إزدواج ضريبي قانوني وهي:

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: أي أن يخضع نفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين أو أكثر.
- وحدة الضرائب المفروضة أي أن تكون الضرائب التي يخضع لها المكلف من نفس النوع أو متشابهة.

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 24.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

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

- وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة: فإن خضوع المكلف إلى نفس الضريبة مرتين أو أكثر وبالنسبة لنفس الوعاء الضريبي ولكن لفترات زمنية مختلفة لا يعد ازدواجاً ضريبياً.

- خضوع المكان للضريبة في أكثر من دولة.

### حالات حدوث الازدواج الضريبي القانوني:

يحدث الازدواج الضريبي الدولي القانوني عادة في الحالتين التاليتين:

#### 1/ الحالة الأولى: إذا اعتبر الشخص مقيماً في دولتين:

إذا كان الشخص مقيماً في دولة ما فيحق لهذه الأخيرة أن تفرض عليه الضريبة، ليس فقط بالنسبة للمداخيل المحققة داخل إقليمها والثروة التي توجد بها، وإنما أيضاً على جميع المداخيل التي يحققها في دول أخرى وثروته المتواجدة في دولة أخرى، بمعنى أن لدولة إقامة المكلف الحق في فرض الضريبة على مداخيله الاجتماعية وكذلك على ثروته الاجمالية التي يمتلكها داخل وخارج إقليمها وهو ما تنص عليه عادة التشريعات الضريبية للدول.

وقد يقع المكلف في حالة ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا اعتبر مقيماً في دولتين فيحق لكل دولة منهما أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على المداخيل المحققة بها أو الثروة التي يملكها هناك، بل وجميع المداخيل التي يحققها في الدولة الأخرى أو الثروة التي يملكها في الدولة الأخرى، وبهذا يكون قد خضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أو ثروته الإجمالية (المحققة في الدولتين معا) مرتين، وفي كلتا الدولتين<sup>(1)</sup>.

\* **مثال توضيحي:** نفترض أن عامل جزائري غادر الجزائر ليعمل لبعض السنوات في فرنسا، تاركاً عائلته في الجزائر.

وكانت المداخيل التي يحققها كما يلي:

- أجر عمله في فرنسا.

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 18.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

- دخل من تأجير شقته في الجزائر.
- فإن هذا الشخص سيخضع للضريبة كآلآتي:
- في الجزائر: باعتبارها دولة إقامة هذا الشخص بسبب بقاء عائلته بها، فسيخضع للضريبة على مداخيله الإجمالية أي عن أجره المحقق في فرنسا وعن دخله من تأجير شقته في الجزائر.
- في فرنسا: والتي تعتبر أيضا دولة إقامة المكلف فسيخضع بها للضريبة كما خضع لآدائها في الجزائر أي عن مداخيله الإجمالية التي تحققت في فرنسا وفي الجزائر معاً.
- وبهذا 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.
- الحالة الثانية: إذا كان شخص مقيم في دولة ما ويحصل على دخل من دولة أخرى**
- 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 للهيكل القاعدية للدولة والخدمات العامة التي تقدمها.
- وبالتالي فإن ممارسة المكلف لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته سيصبح ملزما بدفع الضريبة عن ذلك الدخل في دولة المصدر ودولة الإقامة.
- مثال توضيحي:** لنفرض أن عامل جزائري مقيم 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 كآلآتي:
- في الجزائر:** والتي تعتبر موطن إقامة المكلف (أي موطن تكليفه) فهو ملزم بدفع الضريبة عن أجره كعامل وعن الفوائد التي يحصل عليها من تونس، بمعنى مداخيله الإجمالية<sup>(1)</sup>.

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 19.

## الفصل الأول: آليات تفاعلي الأزواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

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

وبناءً على ما سبق فإن نفس الشخص (العامل الجزائري) قد خضع للضريبة على فوائد السندات مرتين، مرة في دولة المصدر ومرة أخرى في دولة إقامته، فهو إذن يعاني من ازدواج ضريبي قانوني ولكن بالنسبة لدخله الإجمالي.

### ثانياً: الأزواج الضريبي الدولي الاقتصادي

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

ونلاحظ أنه على عكس الأزواج الضريبي القانوني فإن الأزواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين لكن بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

فعلى سبيل المثال، إذا اشترى شخص مقيم في دولة "أ" أسهم شركة مقرها الاجتماعي في الدولة "ب" فإن الأرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة "أ" باعتبارها دولة إقامته، بعدما تكون قد خضعت تلك التوزيعات ضمن أرباح الشركة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة "ب"، وبهذا يكون نصيب ذلك المساهم من أرباح الأسهم قد خضع للضريبة مرتين، مرة كأرباح شركة في الدولة "ب" ومرة أخرى كأرباح أسهم في الدولة "أ". وعلى الرغم من وجود ممولان للضريبة هما: الشركة والمساهم، إلا أن المساهم هو من تحمل في الحقيقة عبء الضريبتين، لذا يعتبر الباحثون أن هذه الحالة تجسد مشكلة الأزواج الضريبي الدولي الاقتصادي<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن الأزواج الضريبي الدولي بنوعيه، عادة ما يكون غير مقصود بسبب وضع وتطبيق الدول لتشريعها الضريبية دون مراعاة ما قد ينتج عن ذلك

(1) يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 136.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

- من مشاكل ضريبية دولية. لكن قد تتعمد بعض الدول إحداث ازدواج ضريبي دولي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية وسياسية منها:
- الحدّ من دخول رؤوس الأموال الأجنبية إما لكفاية الأموال الوطنية أو لمنع استثمار الأموال الأجنبية في مشاريع ترغب الدولة في تمويلها بأموال وطنية.
  - منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية وذلك لحاجة الدولة إلى استثمارها في مشاريع على ترابها.
  - تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: شروط الازدواج الضريبي

لابدّ من توافر أربعة شروط مجتمعة معاً للقول بوجود الإزدواج الضريبي:

- 1/ وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** لابدّ لنشوء ظاهرة الإزدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو التخصيص ذاته وهو شرط واضح لا يثير لبساً. بيد أنه لابد من التمييز في ظل هذا الشرط ما بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة أكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة.

وخير مثال على ذلك: حالة فرض ضريبة ما على أشخاص طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم.

كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام 2008، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح الأوراق المالية على توزيعات أرباح المساهمين عن العام ذاته.

فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواج ضريبي لأن الضريبة الأولى فرضت على "الشركة" بوصفها شخصاً معنوياً مستقلاً عن المساهمين فيها، في حين أن الضريبة الثانية فرضت على الشركاء المساهمين بوصفهم أشخاصاً طبيعيين متميزين من الشركة. فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوافر، أما من

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 20-21.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

الناحية الاقتصادية فالازدواج الضريبي قائم، لأن الشركة ماهي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها<sup>(1)</sup>.

**2/ وحدة الوعاء الضريبي:** أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة، سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال. بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتان من النوع ذاته على المال ذاته، كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص سوري الجنسية في البورصة الفرنسية وبالمقابل قيام السلطات السورية أيضاً بفرض ضريبة إيرادات القيم المنقولة الموجودة في الخارج على الشخص ذاته استناداً إلى رابطة الجنسية.

فهذه الحالة هي حالة ازدواج ضريبي لأن الوعاء الضريبي ممثلاً بإيرادات القيم المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة.

أمّا إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة، فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها، ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بوصفه موظفاً. فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على أوعية ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواج ضريبي فيما سبق ذكره.

**3/ وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد):** وهو يعد من أهم شروط الازدواج الضريبي، والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... إلخ ولذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبي فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة برّاً.

(1) جميل الصابوني، بحث مقدم في إطار الموسوعة القانونية المتخصصة- بعنوان الإزدواج الضريبي-ضمن جزء الضريبة - سنة 2018 رقم الصفحة ضمن المجلد 460.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

وتظهر أهمية ما سبق إذا علم أن الفرض الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى. لذا يشدد بعض الفقهاء والكتاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب الإزدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

**4/ وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:** باختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الإزدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر شباط 2009 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتب المقبوض لشهر كانون الثاني للعام ذاته لا ينشئ واقعة إزدواج ضريبي، وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

وهناك جانب من الفقه ينفي صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة، لأنه مرتبط بشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة في شهر شباط (وهي أجر الموظف عن هذا الشهر) تختلف عن العادة الخاضعة للضريبة في شهر كانون الثاني (وهي أجره عن ذلك الشهر)، فالشرطان تخلفا معاً.

ويؤيد رأي بعض الفقهاء الذين يميزون بين الدخل الذي يتحتم فيه ارتباط شرط وحدة المدة بشرط وحدة الوعاء الضريبي، وبين رأس المال الذي قد يستقل فيه شرط وحدة المدة تماماً عن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة. كما يشترط -في إطار الضرائب غير المباشرة- أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي.

وما ذكر سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثال على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة<sup>(1)</sup>.

(1) جميل الصابوني، المرجع السابق، ص 460.



### المطلب الثالث: الآثار السلبية للازدواج الضريبي

على الرغم من مشروعية الازدواج الضريبي الدولي، الذي يستمد هذه المشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول الناتجة عن مصادر منها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب من آثار سلبية خطيرة قد تؤدي إلى الإخلال بفاعلية النظام الجبائي، حيث يمكن أن تترتب عنه آثار سلبية مباشرة (فرع أول) وأخرى غير مباشرة (فرع ثاني).

### الفرع الأول: الآثار السلبية المباشرة للازدواج الضريبي

يترتب عن إشكالية الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية مباشرة نظرا للأضرار المباشرة التي تلحقها بالاقتصاد الوطني.

### أولاً: عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية

يلعب الإستثمار الأجنبي كأحد مصادر التمويل الخارجية دورا هاما وحيويا بالنسبة للإقتصاد الوطني نظرا لما يقدمه من خدمات للتنمية الاقتصادية والتخفيف من أعبائها لما يترتب من عملة صعبة، بالتالي فإن عرقلة حرية إنتقال رؤوس الأموال الأجنبية يشكل خطورة وتهديد كبيرين للإقتصاد الوطني.

فالدول الرّغبة في جذب الإستثمارات الأجنبية تسعى جاهدة إلى توفير أدوات مختلفة في سياستها الضريبية يمكن الإختيار بينها وفق ظروف مناخ الإستثمار الدولي وأغراضها التنموية، حيث تحاول الدول في سبيل تطوير منظومتها الضريبية باتجاه الإستثمار، صياغة مناهج مختلفة لجذب الإستثمار الأجنبي، وتحمل الحوافز الضريبية الممنوحة كإجراءات لاستقطاب الإستثمارات الأجنبية مقدماتها. والجدير بالذكر أن نجاح تطوير المنظومة الضريبية اتّجاه الإستثمار الدولي لا يعتمد فقط على التشريعات والإتفاقيات، ولكن أيضا على أساليب تشغيل وتطبيق القانون الضريبي في الواقع العملي<sup>(1)</sup>. الأمر الذي يعكس دور الضريبة الأساسي في توجيه رؤوس الأموال الأجنبية والتأثير المباشر في توطين الشركات، فجل القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية الجماعية

(1) الحاج فريد باسعيد، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر-3، 2004-2005، ص 25.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

منها والثنائية المتعلقة بهذا الصدد تتخذ من الضريبة سبيلا أساسيا من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية مما يجعلها تتخذ مكانة هامة في تشجيع انتقال رؤوس الأموال والتحكم في التوطين الجغرافي للشركات والمشروعات الإستثمارية.

مما سبق يتضح أن الإزدواج الضريبي يشكل عائقا أمام الإستثمارات الأجنبية، ذلك لأن خضوع المكلف لنفس الضرائب على نفس الدخل في بلد إقامته والبلد الذي يمارس فيه نشاطه سيؤدي إلى تراكم الضرائب المستحقة على نفس الدخل وثقل العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، مما يؤدي إلى تقليص العوائد التي كان يأمل هذا الأخير إلى تحقيقها من خلال استثماره، الشيء الذي يجعل المستثمر يحجم بشأن إعادة استثمار تلك العوائد نتيجة المساس بأهم أهدافه المرجوة من اتخاذه لقرار الإستثمار، الأمر الذي يجعل من الإزدواج الضريبي الدولي عائقا أمام انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

كما يؤدي الإزدواج الضريبي الدولي إلى هروب رؤوس الأموال إلى الدول التي تفرض ضرائب أقل أو تتعدم فيها الضرائب، الأمر الذي ينجم عنه التوزيع غير المتوازن لرؤوس الأموال وتمركزها في مناطق معينة ما ينعكس سلبا على الدول الأخرى ويجعلها في حاجة إلى إستثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشاريعها وتغطية نفقاتها كما هو الحال بالنسبة للدول النامية<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: النّيل من مبدأ العدالة الضريبية

من المتفق عليه أنه يتعين على الدولة أثناء شروعه في فرض الضرائب أن تتبنى نسقا من القواعد (المبادئ) قصد التوفيق بين مصلحة الدولة والمكلفين بالضريبة، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة الضريبية.

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

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 115-116.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

المطلق تطبيق المبدأ نفسه عليها. بالإضافة إلى أنه مبدأ دستوري في جميع دساتير الدول بالرغم من تعدد أنظمتها وتوجهاتها السياسية والاقتصادية.

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

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ العدالة الضريبية تحكمه أربع (04) قواعد رئيسية تتمثل في:  
أ/ المساواة أمام الضرائب: أي تحمل الأفراد للأعباء الضريبية بتساو، وتأخذ هذه القاعدة عدالتها على أساس كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع توجب أن يتحمل عبئا ضريبيا. وقد تمخضت عن هذه القاعدة نظريات عدة، أهمها نظرية المساواة في التضحية وأساسها أن تكون التضحية ناشئة عن دفع ضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد. ونظرية الحد الأدنى للتضحية ويستند أساسها إلى أن توزيع العبء الضريبي على الفرد يجب أن يتم في شكل تصبح فيه التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم أقل ما يمكن.

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

ج/ شخصية الضريبة: مضمونها ضرورة أن يراعي القانون الضريبي ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي، وتختلف هذه النظرية بذلك عن النظرية العينية التي ينحصر اهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة بعيدا عن الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، لذا فإن هذه النظرية تتنافى مبدأ العدالة<sup>(1)</sup>.

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 116.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

ت/ عدم ازدواجية الضريبة: فحواها عدم خضوع المكلف نفسه لأكثر من ضريبة على المال نفسه والفترة ذاتها كما، ويستوي الأمر إن كان هذا الإزدواج قانونياً أم اقتصادياً وفقاً لما أشرنا سابقاً.

بذلك يتضح أن مفهوم العدالة يعتره الكثير من الجدل والخلاف، إلا أن الفقه يتفق على أن العدالة الضريبية تشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة ومعاملة الممول وفق مقدرته وعدم ازدواجية فرض الضريبة، بالتالي فحدوث الإزدواج الضريبي يعني خضوع مكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على المال نفسه وفي الفترة نفسها دون غيره، مما يؤدي إلى عدم المساواة في فرض الضرائب بذلك المساس بمبدأ العدالة الضريبية وافتقار النظام الضريبي إلى ركن أساسي من أركانه. فضلاً عن ذلك فإن الإزدواج الضريبي الدولي يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعاً غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخلاً خارج بلدانهم، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم، حيث تكون الأعباء الضريبية التي يتحملها الشخص المقيم في دولة ويحصل على دخل من الخارج نتيجة لاستثمار أمواله في دولة أخرى، أكبر من تلك الأعباء التي يتحملها شخص يحصر نشاطه داخل دولة الإقامة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار السلبية غير المباشرة للإزدواج الضريبي

يترتب عن الإزدواج الضريبي الدولي آثار سلبية غير مباشرة لا تقل خطورتها عن الآثار السلبية المباشرة.

### أولاً: تشجيع التهرب الضريبي الدولي

يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق التهرب للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم، أو هو التهرب الخارجي الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف، ويتم إما بطرق مشروعة عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في ترسانة القوانين الضريبية دون استعمال طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى بالتهرب

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 117.

## الفصل الأول: آليات تفاعلي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

الضريبي الدولي المشروع. أو عن طريق استخدام طرق احتيالية غير مشروعة، وهو ما يسمى الغش الضريبي الدولي.

حيث يمكن أن يلجأ المكلفون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي أثقل ناتج عن الإزدواج الضريبي الدولي إلى التخلص من كل الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، مما ينجر عنه آثار سلبية خطيرة. فالضريبة تشكل أهمية كبيرة في اقتصاديات الدول نظراً لاعتماد أغلب الدول خاصة النامية منها ومن بينها الجزائر بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها العامة على الإيرادات الضريبية والرسوم، خاصة في ظل التذبذب الذي تعرفه أسعار النفط وتدني قيمة العملات الأجنبية. بذلك يمثل التهرب الضريبي الدولي خطورة مالية واقتصادية للدول، فانتشار هذه الظاهرة يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من جزء كبير من الأموال، وبالتالي تكون الدولة قد انحرفت على هدفها الأساسي الذي تصبوا إليه من خلال إلزام الأفراد بدفع الضرائب وهو هدف تحقيق المنفعة (المصلحة) العامة. كما يدفع بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل مادية فيها مخاطرة كبيرة لمعالجة العجز المالي، كاللجوء إلى الإصدار النقدي (طبع العملة) أو طلب القروض الخارجية، والأخطر من ذلك اللجوء إلى رفع معدلات الضرائب ومن أنواعها الأمر الذي يزيد من العبء الضريبي بذلك زيادة حدة الإزدواج الضريبي الدولي، مما يحقق آثاراً اجتماعية كثيرة أهمها الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة والتأثير على نفسية المكلفين النزهاء، لشعورهم بتمركز العبء الضريبي عليهم وانعدام ثقة الأفراد في الدولة وفي هيئاتها وقوانينها نتيجة تأكدهم من عد فعالية جهود الدولة في محاربة هذه الظاهرة والقضاء عليها<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: ظهور التنافسية الجبائية الدولية المضرة (الغير مشروعة):**

لقد ظهرت التنافسية الجبائية الدولية كنتيجة حتمية لحركة رؤوس الأموال ما بين الدول، إذ أدى ذلك إلى تسابق هذه الدول فيما بينها من أجل جذب أكبر حجم من التدفقات المالية في شكل رؤوس أموال واستثمارات مادية وخدمية فالتنافسية الجبائية الدولية بصفة عامة هي "إجراء ضريبي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الإستثمار

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 117-118.

## الفصل الأول: آليات تفاعلي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

أو لتوسيع الوعاء الضريبي، ذلك من خلال تخفيض معدلات الضريبة أو عن طريق منح الإعفاءات الضريبية.

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

يتّضح ممّا سبق أن الدول تسعى جاهدة إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية من خلال اللجوء إلى التنافسية الجبائية الدولية قصد تخفيف العبء الضريبي، هذا الأخير يشكل الإزدواج الضريبي الدولي وأهم مسبباته. لكن يجدر التفرقة بين التنافسية الجبائية للدول المشروعة ونظيرتها الغير مشروعة (المضرّة)، فالتنافسية الجبائية المشروعة تستمد مشروعيتها من انعدام الضرر فيها للدول المعنية بها، سواء كانت دولاً مستقبلية للاستثمار أو دولاً مستثمرة، فهي تسعى إلى تحقيق المنافع الجبائية لكل الأطراف المعنية، وتتمثل هذه المنافع التي تحققها التنافسية الجبائية غير المضرّة في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر وإقامة الشراكة في مجالات الاستثمار وغيرها، وما يترتب عنها من منافع عديدة من توفير العملة الصعبة وخلق مناصب شغل... وما سوى ذلك<sup>(1)</sup>.

إن العديد من الدول ومن خلال سعيها للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي الدولي تلجأ إلى ما يعرف بالتنافسية الجبائية غير المشروعة، وتستمد هذه التسمية نتيجة للضرر الذي تلحقه بالدول المعنية بها سواء أكانت دولاً مضيضة للاستثمار أو دولاً مشاركة في السوق، حيث تضحي الأولى بجزء من مواردها السيادية (الضرائب) قصد جذب الاستثمار الأجنبي دونما أي اهتمام بحجم المخاطر المحتملة عن تلك التضحية. أما

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 118.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

بالنسبة للصنف الثاني من الدول المعنية (المستقطبة للاستثمار) فإن عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي يسبب لها أضرار معتبرة، منها ضياع فرصة الاحتكاك بالتكنولوجيا الحديثة المتأتية من الاستثمارات الأجنبية، ومن جهة أخرى تتسبب لتلك الدول في ضياع التدفقات المالية من العملة الصعبة وتحرمها من تغطية نفقاتها، كما تتسبب لها في ضياع مناصب الشغل وانتشار البطالة بشكل خطير، الأمر الذي يؤثر سلباً على البنية الاجتماعية لتلك الدول كانتشار الآفات الاجتماعية، أي عكس ما تحققه التنافسية الجبائية الدولية غير المضرة من منافع، وهو غالباً الأثر الذي يلحق باقتصاديات الدول النامية<sup>(1)</sup>.

---

(1) طارق الضب، المرجع السابق، ص 118.

## المبحث الثاني: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية

يعتبر الأزواج الضريبي الدولي من أهمّ العقبات التي تقف أمام ازدهار التبادلات التجارية الدولية وتدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العام، ولقد أدركت الدول مبكراً مدى خطورة مشكلة الأزواج الضريبي وحاولت جاهدة لإيجاد حلول مناسبة لها، من خلال إبرام اتفاقيات جبائية خاصة منها الثنائية والتي تسمح بتوزيع الحقّ في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين بشكل يقلّل إلى حد أدنى ممكن هذا المشكل، ولقد ساهمت المنظمات الدولية بشكل كبير في تطوير الاتفاقيات الجبائية، وتوفير نماذج يُمكن للدول الاستناد عليها، عند إبرامها لاتفاقيات ضريبية.

ومنه فقد قسّمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حيث تناولنا في **المطلب الأول** ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية وفي **المطلب الثاني** تطرّقنا إلى الجهود المبذولة لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدولية بالإضافة إلى **المطلب الثالث** الذي عرضنا فيه طرق تجنّب الأزواج الضريبي القانوني والاقتصادي والتي تتملّ في الإعفاء والخصم بالنسبة لقانوني والإجراءات الوديّة والتحكّم بالنسبة للاقتصادي.

## المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية

يُقصد بالاتفاقيات الجبائية الدولية بأنّها: "كل اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي"، فالاتفاقيات الجبائية الدولية هي عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي فالمقصود بها هي تلك الاتفاقيات التي تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة على الدّخل والثروات والتّركات، ويوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية هما اتفاقية ثنائية وأخرى متعدّدة الأطراف حيث أن النوع الأول يسهل التوصل إلى اتفاق حول الأساليب التي يُمكن من خلالها تنظيم العلاقات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين وتجنّب حدوث مشكلة أزواج ضريبي<sup>(1)</sup>.

(1) Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : Gente études pratiques, édition Francis Leflavre, 4 éme édition, Paris, p 20.



## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

والهدف الأساسي للدول من إبرام هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية هو تفادي حدوث ازدواج ضريبي دولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية. وتعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية، تخضع في إبرامها لقواعد القانون الدولي. حيث يشترط لصحة إبرام الاتفاقية الجبائية أربع مراحل أساسية وهي (1):

### 1/ مرحلة المفاوضات وتحضير الاتفاقية:

تكون مرحلة المفاوضات بمشاركة وزارة الخارجية ووزارة المالية حيث أن الأولى تهتمّ بالجانب الدبلوماسي والسياسي للمفاوضات أمّا الثانية "مديرية التشريع الجبائي" تهتمّ بالجانب التقني للمفاوضات، حيث أن أول ما يتفق حوله المتفاوضون هي اللّغة خاصّة وإن كان ليس لديهم اللّغة نفسها حيث يتفقون إمّا بإحدى اللّغتين أو أحد اللّغات العالمية الإنجليزية مثلاً، وبعد تحديد اللّغة التي تحرر بها الاتفاقية تأتي مرحلة الصياغة وكأي اتفاقية يتضمّن نصّها على مقدّمة/ديباجة يُذكر فيها اسم المتفاوضين، والغرض من هذه الاتفاقية، بعد ذلك فقرات مرقمة تأتي على شكل مواد أو نصوص تتضمّن المسائل المتفق حولها، ثم النصوص التي تحدّد مدّة العمل بهذه الاتفاقية أي تحديد تاريخ انتهاء الاتفاقية(2).

### 2/ مرحلة التوقيع:

كما جرت العادة يتمّ التوقيع على الاتفاقية من طرف الأطراف المتفاوضة. وذلك بعد صياغة النصّ بصفة نهائية غير أن هذا التوقيع لا يكون له بالضرورة قوّة إلزامية للدولتين المتعاقدين إلا إذا نصّت الاتفاقية على ذلك أو أن تكون للدولتين نية في ذلك، فإذا كان للتوقيع قوّة إلزامية، لا بعض الرجوع إلى القانون الداخلي للدولة المتعاقدة للتأكد من أن هذا الإجراء كافٍ لالتزامها. أمّا إذا لم يكن للتوقيع تلك القوّة، فيصبح هذا الإجراء مجرد تأكيد لصحة نص الاتفاقية دون أن يؤدي إلى التزام الدولتين، المتعاقدين بتطبيقها.

(1) إتفاقية الأمم المتّحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدّمة النمو، والبلدان النامية، منشورات الأمم المتّحدة، نيويورك، 2001، ص و.

(2) كمال زغوم، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004، ص 77.

### 3/ مرحلة التصديق:

وهو عبارة عن إجراء خاص تعلن الدولة به رسمياً قبولها الالتزام بالمعاهدة، وهو إجراء جوهري بدونه لا تتقيد الدولة أساساً بالمعاهدة التي وقّعتها ممثلاً. فالتصديق عبارة عن الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على الاتفاقية والذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائياً.

ويتمّ التصديق على الاتفاقية الدولية من طرف الجهة الحكومية المخولة لذلك، وفقاً لما يحدده دستور كل بلاد. غالباً ما تتمثل هذه الجهة في رئيس الدولة، إذ يعتبر الطرف الذي يملك صلاحية التصديق على الاتفاقية التي وقّع عليها ممثل الدولة، لكن بعد قبولها من طرف البرلمان الذي توكل إليه مهمة دراسة مشروعها والتصويت عليها، فإذا وافق عليها يقوم رئيس الدولة بإجراء التصديق، ويجب أن لا يكتفي الطرفان بإتمام إجراءات التصديق كل من جهته، بل يجب أن يعلم الطرفين بذلك من خلال تبادل وثائق التصديق وتحرير محضر أو بروتوكول من نسختين يثبت فيه ما تمّ تبادله من وثائق ويوقع عليه ممثلي الدولتين (1).

### 4/ مرحلة نشر الاتفاقية:

أن نشر المعاهدة هو عبارة عن إجراء داخلي يرمي إلى إضفاء صفة القانونية عليها، بعد التصديق عليها، حتى تتقيد الدولة وإفرادها بها، حيث أن نشر الاتفاقية في الجريدة الرسمية للدولة يسمح بجعلها علنية ويمكن للجميع الاطلاع عليها.

من أجل صحة الاتفاقيات الجبائية الدولية كغيرها من الاتفاقيات يشترط توفّر أربع شوط أساسية والتمثّلة في: أهلية التعاقد، الرضا وعدم تعارض الاتفاقية مع قاعدة دولية أمرّة ومشروعية موضوع التعاقد (2).

**1. أهلية التعاقد:** وجوب تمتّع الأطراف بالأهلية التعاقدية التي تعتبر مظهر من مظاهر السيادة للدولة. لهذا فالأصل أن يكون أطراف الاتفاقية دولاً مستقلة وذوات سيادة تامّة،

(1) محمد بوسلطان، مبادئ القانون الدولي، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 279.

(2) كمال زغوم، المرجع السابق، ص 87.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

وقد نصّت المادة "6" من اتفاقية فيينا للمعاهدات أنّه "لكل دولة أهلية إبرام المعاهدات" لذلك فأهلية الدّولة ناقصة السيادة لإبرام المعاهدات هي أهلية ناقصة أو منعدمة، غير أن إبرام مثل هذه الدّول لاتفاقية لا يعني بطلانها بطلان مطلق وإنّما تكون قابلة للإبطال فقط بناءً على طلب الدّولة صاحبة الولاية على الشؤون الخارجية للدّولة التي أبرمت الاتفاقية (1).

**2. الرضا:** إن رضا الأطراف مطلوب في أي نوع من الاتفاقيات الدّولية حيث يجب أن لا يكون إبرام الاتفاقية مشوب بأخذ عيوب الرضا مثل الغش أو إكراه أو ممثل الدّولة ويُمكننا إيجاز العيوب المفسدة للرّضا فالآتي:

**الغلط:** يجوز للدّولة الاستناد إلى الغلط في المعاهدة كسبب لعدم قبولها الالتزام بها، إذا تعلّق الغلط بواقعة توهمت هذه الدّولة وجودها عند إبرام المعاهدة وكانت سبباً أساسياً في قبول الالتزام بها، طبقاً للمادة 48 من اتفاقية فيينا للمعاهدات.

ولا يمكن للدّولة إبطال المعاهدة إذا كانت قد أسهمت بسلوكها في غلط، أو كانت الظروف قد جعلت هذه الدّولة. على علم باحتمال الغلط، أمّا إذا كان الغلط في ألفاظ الاتفاقية فلا تأثير له على صحتها، إذ يمكن لأطراف المعاهدة الاتفاق على إجراء التّصحیح المناسب.

**التدليس:** يجوز للدّولة التي يدفعها السلوك لدولة متفاوضة أخرى إلى إبرام اتفاقية استند إلى الغش كسبب لإبطال الالتزام بالاتفاقية المبرمة (2).

**ممثل الدولة:** إذا كان قبول دولة الالتزام بالمعاهدة نتيجة لإفساد ممثلها من قبل الدّولة المتعاقدة الأخرى، يُمكنها أن تستند لهذا الإفساد من أجل إبطال الالتزام بالاتفاقية، فالمقصود بالإفساد هنا هو التأثير على ممثل الدولة بمختلف وسائل الأفراد المادية والمعنوية كي يتصرّف وفق رغبات الطّرف صاحب المصلحة في إبرام الاتفاقية ونصّت على ذلك المادة 50 من اتفاقية فيينا للمعاهدات بقولها: "إذا تمّ التوصل إلى تعبير الدولة عن رضاها بالالتزام بالمعاهدة عن طريق إفساد ممثلها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من

(1) كمال زغوم، المرجع السابق، ص 65-72.

(2) أنظر المادة 49 من اتفاقية فيينا للمعاهدات المؤرخة في 1966/12/5.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

قبل دولة متفاوضة أخرى فإنه يجوز لتلك الدولة أن تحتجّ بالإفساد كسببٍ لإبطال رضاها بالالتزام بالمعاهدة".

**الإكراه:** قد يقع الإكراه إمّا على ممثل الدولة أو الدولة في حدّ ذاتها والذي يعتبر عيب من عيوب الرضا، فإذا عبّرت الدولة عن قبولها للالتزام بمعاهدة نتيجة لإكراه ممثلها بأفعال أو تهديدات موجّهة ضدّه لا يكون لهذه الاتفاقية أي أثر قانوني حسب المادة 51 من اتفاقية فيينا للمعاهدات<sup>(1)</sup>، كما يُمكن أن يتمّ إكراه الدولة بالتهديد أو باستعمال القوّة، أو باستخدامها لإبرام اتفاقية وفي هذه الحالة تعتبر هذه الاتفاقية باطلة لأن مثل هذه الممارسات تعتبر مخالفة لمبادئ القانون الدولي الواردة في ميثاق الأمم المتّحدة.

### 3. عدم تعارض الاتفاقية مع قاعدة دولية أمرّة ومشروعية موضوع التّعاقد:

تتمثّل القواعد الدّولية الأمرّة في القواعد العامّة التي لا يجوز الخروج عنها أو الاتفاق على عكسها. فلا يجب أن يتعارض موضوع المعاهدة مع هذه القواعد. ومن الصّور أن يكون مشروعاً، وألا يكون منافياً لأحد مبادئ القانون الدولي الذي يقره مبادئ الأخلاق الدولية. كما لا يجوز أن تتعارض المعاهدة مع التزام سابق للدولة<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني: الجهود الدولية لتطوير الاتفاقيات الجبائية الدّولية

لا نستطيع فصل الاتفاقيات الجبائية عن السّياق التاريخي الذي جاءت فيه، من خلال مختلف الجهود المبذولة من أجل تفادي الازدواج الضريبي الدولي، حيث كان للمنظمات والهيئات الدّولية إسهامات كبيرة من أجل معالجة مشكلة الازدواج الضريبي والمتمثلة في غرفة التجارة الدولية وعصبة الأمم، ثم بعدها هيئة الأمم المتّحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فقد حاولت هذه المنظمات للوصول إلى حلّ لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي خاصّة من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية.

(1) المادة 51 من اتفاقية فيينا للمعاهدات: "ليس لتعبير الدولة عن رضاها بالالتزام بمعاهدة والذي تمّ التّوصل إليه بإكراه ممثلها عن طريق أعمال أو تهديدات موجّهة ضدّه أي أثر قانوني".

(2) المادة 53 من نفس الاتفاقية: "تكون المعاهدة باطلة إذا كانت وقت عقدها تتعارض مع قاعدة أمرّة من القواعد العامّة للقانون الدولي".

أولاً: جهود غرفة التجارة الدولية:

اهتمت غرفة التجارة الدولية منذ نشأتها سنة 1920 وأبدت اهتماماً بالغاً بدراسة مشكلة الإزدواج الضريبي ومحاولة إيجاد طرق مناسبة لعلاجها، نظراً لتأثيره على تدفقات رؤوس الأموال الدولية. وحركة التجارة الدولية، حيث قامت بالعديد من البحوث والدراسات في هذا المجال.

إذ أنشأت في أول اجتماع لها في سنة 1920 لجنة خاصة للبحث في هذه المشكلة ودراسة التشريعات الضريبية للدول الهامة، وقامت هذه اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 والذي يعتبر من أهم الدراسات التي تناولت مشكلة الإزدواج الضريبي آنذاك إن لم يكن أهمها على الإطلاق<sup>(1)</sup>، حيث صادقت على أربعة مبادئ نلخصها في ما يلي:

- **المبدأ الأول:** على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها معاملة كافة الوطنيين منهم والأجانب معاملة ضريبة واحدة لا تمييز فيها.

- **المبدأ الثاني:** على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم والأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، وبفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الإزدواج الضريبي مادامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر<sup>(2)</sup>.

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

- **المبدأ الرابع:** على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنويين على حدٍ سواء.

وقد حاولت غرفة التجارة الدولية بقدر الإمكان التوفيق بين ضابط الإقامة (الموطن) وضابط المصدر، غير أنها رأت بأن الأولوية في فرض الضريبة تعود للدولة مصدر الدخل ولو اقتضى الأمر يتم اقتسام ذلك الحق بين الدولتين (المصدر والإقامة)، على أن

(1) يونس البطريق، المرجع السابق، ص 135.

(2) Bruno Gouthière: op .cit, p17.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

تُرَاعَى الإقامة عن فرضها للضريبة على الدخول المحققة في دوا نامية ، أن يكون مقدارها أقل من مقدار الضريبة المستحقة الدفع لو تحققت تلك الدخول داخل إقليمها، مراعاة لمصالح الدول النامية.

كما طالبت بإدماج الدول لطرق معالجة الازدواج الضريبي في تشريعاتها الضريبية وتشجيعها على إبرام اتفاقيات جبائية دولية، سواء كانت ثنائية أو متعدّدة الأطراف كل تلك المشكلة<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: جهود عصبة الأمم

إن أبرز الجهود التي بذلت في هذا المجال تلك الدراسات التي قامت بها عصبة الأمم، عندما شكّلت لجنّتين الأولى "لجنة الخبراء الاقتصاديين" والثانية "لجنة الخبراء الفنيين"، حيث قدّمت اللّجنة الأولى تقريرها في عام 1923 متضمناً ترجيح مبدأى التبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية على مبدأ التبعية السياسية في مجال تحديد الاختصاص الضريبي، مقترحا إعفاء الدخول المحولة إلى الخارج من الضرائب بحيث يقتصر الإختصاص الضريبي على الدولة المستوردة لرؤوس الأموال وذلك بحجة سهولتها في مجال التطبيق.

كما قدّمت اللّجنة الثانية تقريرها في عام 1925 وقد تميّز هذ التقرير بمزيد من الموضوعية، إذ قسّم ضرائب الدّخل إلى فئتين وحدّد الاختصاص الضريبي بالنسبة لكل منهما. فأعطى هذا الاختصاص للدّولة التي يتحقّق فيها الدّخل "دولة المصدر".

بالنسبة للضرائب النوعية كما أعطى لدولة موطن المستثمر (دولة الإقامة العادية بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة) هذا الاختصاص بالنسبة للضرائب العامّة على الدّخل، وعقدت لجنة الخبراء الفنيين ثلاثة اجتماعات في عامي 1926-1927 وقدمت تقريراً إلى اللّجنة المالية التّابعة لعصبة الأمم في 12/04/1927 متضمناً 4 نماذج لاتفاقيات ثنائية اثنتين منهما لتلاقي الازدواج الضريبي على الشركات واثنتين مكافحة

(1) يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 136.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

التهرب والمساعدة في تحصيل الضرائب<sup>(1)</sup>.

كما توصلت عصابة الأمم إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الثروة، وأخرى لمنع الازدواج الضريبي بالنسبة لضرائب التركات، إلى جانب اتفاقية نموذجية بشأن المساعدة الإدارية في مجال الضرائب، ولقد أرسلت تلك الاتفاقيات إلى مختلف الدول مرفقة بالشرح، وطلبت من تلك الدول إرسال ممثلين لمناقشتها في اجتماع عام للخبراء الحكوميين الذي انعقد بجنيف في أكتوبر سنة 1928<sup>(2)</sup>.

ولقد كانت تهدف عصابة الأمم إلى إبرام اتفاق دولي شامل لمعالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لم تنجح في ذلك، لعدم تقبل 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.

وفي سنة 1943 من خلال المؤتمر المنعقد بالمكسيك توصلت عصابة الأمم إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية بمنع الازدواج الضريبي على الدخل واعتماد بروتوكول لها، إضافة إلى اتفاقية ثنائية نموذجية في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة من أجل تقييم وتحصيل الضرائب مباشرة<sup>(3)</sup>.

### ثالثاً: جهود هيئة الأمم المتحدة

يُعتبر إنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، لجنة مالية عامّة سنة 1964 نقطة انطلاق لهذه الهيئة من أجل البحث في الجوانب المختلفة للازدواج الضريبي ومعالجته، حيث قامت هذه اللجنة بإجراء استقصاء عن الأنظمة الضريبية لمختلف الدول وكانت تهدف إلى تحقيق ما يلي:<sup>(4)</sup>

(1) سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامع دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 21، العدد 02، ص 75-76.

(2) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية، مرجع سبق ذكره، ص س.

(3) يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 150.

(4) نفس المرجع، ص 157.

## الفصل الأول: آليات تفاعلي الأزواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

- التوسّع في نشر الأبحاث والمعلومات الضريبية وخاصة إصدار موسوعة الاتفاقيات الضريبية الدولية الخاصة بمعالجة الأزواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.
- جمع تعليقات وآراء الدولة المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك ولندن.
- توصية الدول الأعضاء بالتوسّع في إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بتجنّب الأزواج الضريبي.
- وقد قامت هذه اللجنة باستقصاء سنة 1947 حول التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، والمعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي الدولي، بالإضافة إلى المزايا الممنوحة للأجانب وللنشاط الدولي، إلا أنها لم تجد تجاوباً كافياً من طرف الدول بالنسبة لهذا الاستقصاء.
- كما قامت اللجنة باستقصاء آخر سنة 1949 للتعرف على ملاحظات الدول بشأن نمودجي "المكسيك ولندن" حتى تمكّن من فحص الاختصاصات بين النمودجين بقصد التوفيق بين الضوابط المختلفة التي تضمنها كلا النمودجين غير أنها لم تلق نجاحاً أيضاً في بحثها الجديد، إذا لم تصلها ردود سوى من عدد قليل من الدول. ولكن هذا الفشل لم يجعلها تستسلم لمشكلة الأزواج الضريبي الدولي وإنما واصلت جهودها، وبحثها في هذا المجال، وفي سنة 1967 طلب المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة، بإنشاء فريق من الخبراء من الدول المتقدمة والنامية يعمل على إيجاد سبل إبرام الاتفاقيات الجبائية وصياغته مبادئ توجيهية تستخدم في تلك المعاهدات. وعقب إنشاء ذلك الفريق لسنة 1986 عقد سبع اجتماعات بين الفترة 1968-1977 ونتج عنها صياغة المبادئ التوجيهية للتفاوض بشأن الاتفاقيات الثنائية بين البلدان المتقدمة والنامية.
- في سنة 1979 فقد قام فريق الخبراء في اجتماعه الثامن بجنيف مشروع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لمعالجة الأزواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والنامية بنصها النهائي وشرحها والتي نشرت في 1980 كما أصدر دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والنامية (1).

(1) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للأزواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية، مرجع سبق ذكره، ص ي.



## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

- في سنة 1997 فقد شكّل فريق الخبراء فريق آخر، لتتقيد وتعديل الاتفاقية النموذجية. حتى تواكب التّطوّرات الحاصلة في الميدان الاقتصادي والمالي والضريبي وأيضاً بسبب قيام منظمة التّعاون والتنمية الاقتصادية بإصلاح اتفاقيتها النموذجية لمعالجة الإزدواج الضريبي مما أدى في الأخير إلى اعتماد الاتفاقية النموذجية للأمم المتّحدة في صيغتها المعدّلة.

### رابعاً: جهود منظمة التّعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)

- بذلت هذه المنظمة جهوداً كبيرة من أجل القضاء على مشكلة الإزدواج الضريبي الدّولي، حيث أدت هذه الجهود إلى اعتماد طرق لمعالجة المشكلة في إطار اتفاقية جبائية ثنائية نموذجية والمعتمدة من طرف معظم دول العالم، حالياً عند إبرامها لاتفاقيات جبائية<sup>(1)</sup>.

- في سنة 1956 أنشأت منظمة التّعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) اللّجنة الضريبية للمنظمة حيث أمرت في 1957 بإعداد مشروع اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي بالنسبة للدّخل والثروة، واقتراحات عملية لتطبيق هذه الاتفاقية.

كما قامت اللّجنة الضريبية بنشر تقارير بعنوان "القضاء على الإزدواج الضريبي" وتضمّنت 25 مبدأ، وبعدها نشرت تقريراً سنة 1963 بعنوان "مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن ازدواج الضرائب على الدّخل والثروة".

- وفي سنة 1966 نشرت مشروع اتفاقية نموذجية بشأن ازدواج الضرائب على العقارات والتّركات. كما قامت تلك اللّجنة سنة 1967 والتي أعيدت تسميتها "لجنة الشؤون الضريبية" بتعديل مشروع الاتفاقية النموذجية لسنة 1963 ذلك للتّغيرات الاقتصادية العالمية، ثم قامت بنشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي على الدّخل والثروة بعد تعديلها عدّة مرّات<sup>(2)</sup>.

- تعتبر الاتفاقية النموذجية لهذه المنظمة مرجعاً أساسياً لا يُمكن الاستغناء عنه في مجال عقد الاتفاقيات النموذجية، من أجل تفادي مشكلة الإزدواج الضريبي الدّولي.

(1) Bruno Gouthière: op .cit, p21.

(2) اتفاقية الأمم المتّحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين الدول المتقدّمة والدول النامية، مرجع سبق ذكره، ص ف.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

المطلب الثالث: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني والاقتصادي

الفرع الأول: طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني:

لقد اقترحت أولى الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي والتي يُمكن

إيجازها في ما يلي:

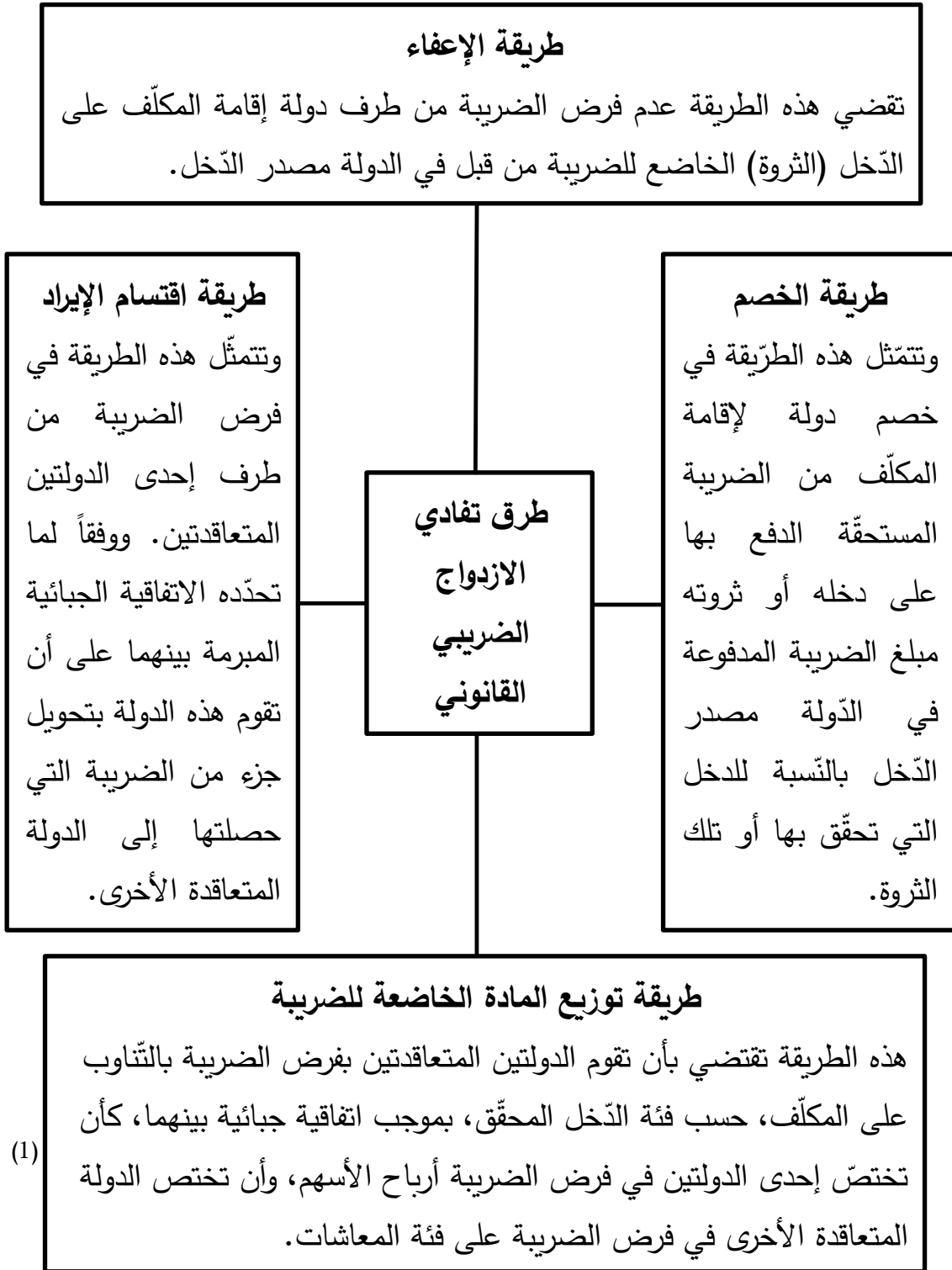
طريقة الإعفاء.

طريقة الخصم.

طريقة اقتسام الإيرادات.

طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية



(1) نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم السياسية، عدد 41، جوان 2014، مجلد ب، ص 181-182.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

إن كلا من طريقة اقتسام الإيراد وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة، قد تمّ التخلي عنهما لأنهما تتطلبان تنسيقاً وتعاوناً كبيراً بين الإيرادات الضريبية للدول المتعاقدة وأما فيما يتعلق بطريقتي الإعفاء والخصم فلا تزال الدول تتبعهما لتفادي الإزدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها إلى غاية اليوم خاصةً وإنهما الطريقتان المعتمدتان في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ولهيئة الأمم المتحدة بناءً على ذلك سيقوم بشرح طريقة الإعفاء والخصم شرحاً مفصلاً مع تبيان أنواع كل منهما.

### أولاً: طريقة الإعفاء Méthode de l'exonération

هذه الطريقة تقضي بأن تتنازل إحدى الدولتين المتعاقبتين عن حقّها في فرض الضريبة على الدّخل الذي يحقّقه المكلف في الدولة المتعاقدة الأخرى ويُمكن أن تكون دولة إقامة المكلف أو دولة مصدر الدّخل، ولقد اعتمدت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هذه الطريقة في اتفاقيتها النموذجية من خلال المادة 23/أ واقترحت بأن يمنح الإعفاء من طرف دولة إقامة المكلف، حيث تعطي هذه الطريقة الأحقية لدولة المصدر لإخضاع مختلف المداخل والممتلكات الضريبية حيث تتخلى الدولة الأخرى (دولة الإقامة) عن إخضاع نفس هذه المداخل والممتلكات للضريبة كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>.

### 1/ الإعفاء الكلي Exemption Intégrale

يمنع على أي دولة أن تأخذ بالحسبان العناصر الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فدولة الإقامة عند حسابها للضريبة على أحد المكلفين تتخلى على إخضاع العناصر التي خضعت للضريبة في دولة المصدر، وتعتبر هذه الطريقة غير عادلة في حالة الضرائب التصاعدية، حيث تسمح للمقيم الذي يستثمر أمواله في الخارج بدفع ضرائب أقل مقارنة بتلك التي كان من المفروض دفعها لو أنّه حقّق هذه المداخل في دولة إقامته.

(1) Bruno Gouthière: op .cit, p21.

## 2/ الإعفاء التصاعدي (التدريجي) Exemption avec Progressivité

حسب هذه الطريقة فدولة إقامة المكلف لا تفرض الضريبة على مداخيله التي تدخل ضمن الاختصاص الضريبي لدولة المصدر، إلا أنها تأخذها في الحسبان من أجل تحديد معدّل الضريبة الذي يُطبّق على المداخيل غير المعفاة وغالباً ما تلجأ دولة إقامة المكلف إلى تطبيق طريقة الإعفاء التصاعدي عندما يعود الحق في فرض الضريبة إلى الدولة مصدر الدّخل، بموجب اتفاقية جبائية مبرمة بين هاتين الدولتين.

- بعد التطرّق إلى أنواع الإعفاء تستخلص أن تطبّق طريقة الإعفاء الكلي هي الأحسن من أجل تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي لأن الدّاخل الذي يحقّقه المكلف في دولة المصدر لا يخضع للضريبة إلا من طرف واحد. أي أن طريقة الإعفاء الكامل هي ذات فعالية كبيرة في القضاء على تلك المشكلة (1).

### مزايا وعيوب طريقة الإعفاء:

إن طريقة الإعفاء هي أول طريقة تتبادر إلى أذهاننا عندما يتعلّق الأمر بمعالجة مشكلة الإزدواج الضريبي، ولكن تطبيقها يتطلّب تخلي إحدى الدولتين المتعاقدين عن حقّها في فرض الضريبة على مداخيل تدخل ضمن نطاق اختصاصها الضريبي بموجب قانونها الداخلي وهذا الحق تعتبره مظهراً من مظاهر سيادتها ممّا جعل هذه الطريقة أقل استخداماً من أسلوب الخصم. وخاصّة طريقة الخصم الكامل.

### مزايا وعيوب طريقة الإعفاء الكامل:

**1/ المزايا:** تتميّز هذه الطريقة بالبساطة وسهولة التطبيق والقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي، وفي حال منع الإعفاء الكامل، من طرف دولة الإقامة فإن ذلك يشجّع المؤسسات التابعة لها على توسيع استثماراتها في الخارج، وفي حالة منح الإعفاء الكامل من طرف دولة المصدر، فإن ذلك يُساهم في جذبها لرؤوس الأموال الأجنبية.

**2/ العيوب:** تتطلّب تضحية إحدى الدولتين المتعاقدين عن جزء من مواردها الضريبية، وتخليها عن حقّها في فرض الضريبة، ممّا جعل أغلبية الدول لا تفضل استخدامها إلا في بعض الحالات:

(1) نعيم عاشوري، المرجع السابق، ص 183-184.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

- تشجيع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى الدول التي تمنح مثل هذه الإعفاءات.
- يؤدي منح الإعفاء الكامل من طرف دولة الإقامة إلى إغراض المستثمر عن إعادة استثماره لعوائده في الدولة المصدر مادامت هذه العوائد لن تخضع للضريبة عند تحويلها إلى دولة إقامته<sup>(1)</sup>.

### مزايا وعيوب طريقة الإعفاء التصاعدي:

**1/ المزايا:** من أهم المميزات ما يلي: تعتبر هذه الطريقة أكثر تقبلاً من قبل الدولة من طريقة الإعفاء الكامل لأنها تسمح لدولة الإقامة بالأخذ بعين الاعتبار المداخل المعفاة لتحديد معدّل الضريبة الحقيقي، وتخفّف من العبء الضريبي الذي يتحمّله المكلف في حالة تكبّد المكلف لخسائر في دولة المصدر، تؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض معدّل الضريبة المطبّق على المداخل غير المعفاة في دولة الإقامة.

### 2/ العيوب:

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة إلا إذا كانت دولة الإقامة تفرض الضريبة وفق لسلم تصاعدي.
- تتطلب التخلي إحدى الدولتين عن حقّها في فرض الضريبة على الدخل وإعفاءه ممّا يعني التّضحية بجزء من إيراداتها الضريبية<sup>(2)</sup>.

### ثانياً: طريقة الخصم:

بمقتضى هذه الطريقة تخصم دولة الإقامة جميع الضرائب التي يتحمّلها المكلف عند الدخول الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة التي تُطالبه بها ولقد اعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة في اتفاقيتهما النموذجيتين طريقة الخصم في المادة 23/ب لكل منهما.

يوجد ثلاثة أنواع من الخصم: خصم كامل-خصم جزئي-خصم بقرض وهمي<sup>(3)</sup>.

(1) يونس البطريق، المرجع السابق، ص 166.

(2) دريد السامرائي، الإزدواج الضريبي وأثره في إعاقة الاستثمار الأجنبي، دورية دراسات المجلد 6، العدد 21، ص 9.

(3) يونس البطريق، المرجع السابق، ص 155.

- 1- طريقة الخصم الكامل: تتمثل هذه الطريقة في منح دولة الإقامة للمكلف قرض ضريبياً يُعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، وذلك مهما كانت قيمة ذلك المبلغ.
- 2- طريقة الخصم الجزئي: القرض الضريبي الذي تمنحه دولة الإقامة لا يُمكن أن تتجاوز مقدار الضريبة المستحقة فيها على الدّخل المحقّق في دولة المصدر بمعنى أنّه بمقتضى هذه الطريقة تضع دولة الإقامة سقف للقرض الضريبي الذي يمنحه للمكلف والذي يحسب بالنسبة للأساس الضريبي المحقّق في دولة المصدر لكن حسب معدّل الضريبة المطبّق في دولة الإقامة.
- 3- خصم بفرض ضريبي وهمي:

تعتمد هذه الطريقة في إطار الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول المتقدّمة والدول النامية، وتقوم على منح المكلف بالضريبة من طرف دولة إقامته خصماً ضريبياً حتى وإن لم يتحمّل أيّة ضريبة في الدولة المصدر، هو أن يكون مبلغ ذلك الخصم أكبر من مبلغ الضريبة الذي دفعه المكلف فعلاً في الدولة المصدر ويسمح هذا الأسلوب بالمحافظة على التحفيزات الجبائية التي عادة ما تمنحها الدول النامية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع الاستثمار الأجنبي، فإذا قامت إحدى هذه الدول بإعفاء الدخول التي يحقّقها مستثمر أجنبي داخل إقليمها من دفع الضريبة بها، وكانت دولة إقامته تمنح خصمها ضريبياً للدخول التي مصدرها دول أخرى، فإن الإعفاء الممنوح في الدولة النامية لن يكون له أثر تحفيزي لأن هذا المستثمر لن يستفيد بالمقابل من الخصم الضريبي الذي تمنحه دولة إقامته لكونه لم يتحمّل أيّة ضريبة في الدولة النامية<sup>(1)</sup>.

#### مزايا وعيوب طريقة الخصم:

تعتبر هذه الطريقة أكثر استخداماً من طريقة الإعفاء نظراً لتصادفها بالعقلانية وفيما يلي تقييم لمختلف أنواع الخصم:

**تقييم لطريقة الخصم الكامل:** إن لطريقة الخصم الكامل مجموعة من المزايا والعيوب والتي نوجز بعضها فيما يلي:

(1) Bruno Gouthière: op .cit, p 117-118.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

### المزايا:

- تتميز بسهولة التطبيق والبساطة.
- يؤدي الخصم الكامل إلى القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي.
- تسمح للدولتين المتعاقدتين بالحفاظ على الحق لكل منهما في فرض الضريبة.

### العيوب:

- تؤدي إلى تخلي دولة الإقامة عن جزء من مداخيلها الضريبية.
- تؤدي هذه الطريقة إلى استعادة كاملة من مبلغ الضريبة المستحقة الدفع في دولة الإقامة بسبب ارتفاع معدلات الضريبة في دولة المصدر وقد يفسر على أنه خضوع دولة للقانون الضريبي لدولة أخرى وتبعيتها لها مما يجعل العديد من الدول ترفض تطبيق خصم كامل للضريبة الأجنبية، كما أنها تؤدي هذه الطريقة إلى عدم المساواة في دولة الإقامة بين المواطنين الذين يمارسون أنشطة في الخارج والمواطنين الذين تكون أنشطتهم محلية فقط بسبب استعادة الفئة الأولى من الأشخاص من خصم قد تؤدي إلى استنفاد كامل الضريبة الواجبة الدفع في دولة إقامتهم<sup>(1)</sup>.

### تقييم الخصم الجزئي

### المزايا:

- تخفف من العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف وتحافظ على حق كل من دولة الإقامة ودولة المصدر في فرض الضريبة وتسمح لدولة الإقامة بتحديد سقف الخصم الذي تمنحه وفقا لقانونها الضريبي وليس لقوانين دولة أخرى "دولة المصدر".

### العيوب:

- صعوبة في التطبيق مقارنة بالخصم الكامل، كما أنها لا تقضي على مشكلة الازدواج الضريبي مما يؤثر سلبا على المداخيل والإيرادات التي يحصلها المكلف.

(1) نعيم عاشوري، المرجع السابق، ص 187.



## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

مزايا وعيوب طريقة خصم قرض ضريبي وهمي:

المزايا:

- تحافظ على أثر التحفيزات الجبائية التي تمنحها دولة المصدر (الدولة النامية) وتساعد على استقطاب رؤوس الأموال إليها.
- يخفف من العبء الضريبي على المكلف بفضل الخصم الذي تمنحه دولة الإقامة والذي يتعلق بضريبة لم يتحمل عبئها.

العيوب:

- تعقدها وصعوبة تطبيقها.
- تؤدي إلى غياب العدالة بين مواطني دولة الإقامة بسبب منحها للمقيم الذي يمارس نشاطا في دولة المصدر خصم على ضريبة لم يتحمل عبئها، مما يجعلها تتحمل عبأ ضريبيا أقل من المقيم الذي يمارس أنشطة محلية فقط ويحصل على نفس القدر من المداخل<sup>(1)</sup>.

الفرع الثاني: طرق تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي

أولاً: الإجراءات الودية

تسمح الإجراءات الودية بإيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقبتين أو كليهما لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة مع الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق الاتفاق بين السلطات المختصة لهاتين الدولتين، بالإضافة إلى المساعدة المتبادلة بين تلك السلطات من أجل تطبيق الاتفاقية وإزالة الغموض عن بعض الأحكام الاتفاقية. وإذا كانت أحكام الاتفاقيات الجبائية لا تتعلق سوى بمعالجة الازدواج الضريبي القانوني فإنه من الممكن من خلال الإجراءات الودية تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله بعض المكلفين نتيجة للازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي. وهي الحالة التي يخضع فيها شخصين مختلفين لنفس الضريبة بالنسبة لنفس الأساس الضريبي.

(1) نعيم عاشوري، المرجع السابق، ص 187.

## الفصل الأول: آليات تبادلي الأزواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

ولقد تناولت الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإجراءات الودية وحددت الهدف من هذه الإجراءات كما يلي:

تسعى السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين عن طريق اتفاق ودي إلى إزالة الصعوبات أو تبييد الشكوك التي قد يؤدي إليها تفسير أو تطبيق الإتفاقية كما بإمكانها أيضا أن تتشاور فيما بينها قصد تبادلي الأزواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الإتفاقية.

ويمكن أن تبدأ الإجراءات الودية بطلب من المكلف من خلال عرض حالته على السلطة المختصة لدولة إقامته أو للدولة التي يحمل جنسيتها إذا اعتبر أن التدابير المتخذة من طرف دولة متعاقدة أو من طرف كلتا الدولتين المتعاقدين قد تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضريبة غير مطابقة لأحكام الإتفاقية المبرمة بينهما.

كما حدّدت المدة التي يجب ألا يتجاوزها المكلف لعرض حالته وهي السنوات الثلاث التي تلي أول إخطار لتلك التدابير لكن يمكن للدولتين المتعاقدين تحديد مدة أخرى.

وبعد دراسة السلطة المختصة لحالة المكلف وتأكد من صحة الاعتراض الذي قدمه يمكنها أن تلجأ إلى تسوية الوضع عن طريق السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى من أجل تجنب فرض الضريبة عليه بما يخالف أحكام الإتفاقية المبرمة بينهما غير أنه لا يتم اللجوء لهذا الإجراء إلا إذا تعذر على السلطة المستلمة للاعتراض أن تصل إلى حل مناسب بمفردها كما لا تؤخذ بعين الاعتبار الأجل التي يحددها القانون الداخلي لكل دولة متعاقدة ويمكن للسلطات المختصة الاتصال مع بعضها البعض من خلال لجنة مشتركة للتشاور فيما بينها من أجل تطبيق إجراءات التراضي<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: التّحكيم

يسمح أسلوب التّحكيم إلى جانب الإجراءات الودية بتبادلي الأزواج الضريبي الاقتصادي إضافة إلى الحالات الأخرى من الأزواج الضريبي القانوني والتي لم تنص عليها أحكام الإتفاقية المبرمة بين الدولتين المتعاقدين إذ يمكن أن يعتبر المكلف بأن الحل الذي تحصل عليه السلطات المختصة للدولتين غير مرض.

(1) Bruno Gouthière: op .cit, p 963.

## الفصل الأول: آليات تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية

ومن هنا يمكن اللجوء إلى حل آخر والمتمثل في التحكيم.

التحكيم هو عبارة عن إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقبتين بطلب رأي طرف موضوعي، على ان يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين في الأخذ بذلك الراي او رفضه وبذلك فهو ليس تحكيما بمعنى الكلمة<sup>(1)</sup>.

لم تقترح منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إجراء التحكيم من خلال اتفاقيتها النموذجية لكن توجد بعض الاتفاقيات التي تعتمد على سبيل المثال الاتفاقية المبرمة بين فرنسا وألمانيا بهدف تفادي الازدواج الضريبي الموقعة سنة 1959 والمعدلة بتاريخ 2001/12/20 كالتالي:

- تقوم كل دولة متعاقدة بتعيين عضو في لجنة التحكيم ثم يقوم العضوان اللذان تم اختيارهما وبالاتفاق بينهما باختيار شخص من دولة أخرى يعين رئيس للجنة.
- يجب ألا تتعدى عملية اختيار الأعضاء مدة ثلاثة أشهر بدءا من التاريخ الذي اتفق فيه السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين للجوء إلى لجنة تحكيم لحل النزاع.
- تستعين لجنة التحكيم في مهمتها بأحكام الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الدولتين وبقواعد القانون الدولي وبناءً على ذلك تحاول التوصل إلى حلّ ويمكن أن يتم الاستماع إلى المكلف أو أن يبعث بخلاصات مكتوبة حول حالته.
- تقوم اللجنة في الاخير باتخاذ القرار بأغلبية الأصوات والذي يمكن اعتماده من طرف الدولتين أو عدم الاخذ به.

(1) Bruno Gouthière: op .cit, p 963.

## خلاصة الفصل الأول

نخلص من هذا الفصل أن الإزدواج الضريبي هو فرض الضريبة ذاتها أو من النوع نفسه أكثر من مرة على نفس الشخص بالنسبة للمال نفسه عن نفس المدة وعلى ذلك فإن الإزدواج الضريبي يتطلب توافر شروط أربعة هي وحدة الضريبة، ووحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة المال موضوع الضريبة، وحدة المدة المفروض عنها الضريبة وتتعدد مظاهر الإزدواج الضريبي فتأخذ الأشكال التالية قد يكون هذا الإزدواج قانونياً وذلك عند خضوع ذات المال أو الوعاء للضريبة مرتين، كما هو الحال في خضوع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة للضريبة، وقد يكون هذا الإزدواج إقتصادياً ويتحقق ذلك عند خضوع ذات المال للضريبة مرتين مع اختلاف الأشخاص الخاضعين للضريبة وهناك أنواع أخرى للإزدواج الضريبي كالدخلي والدولي.

كما أن للإزدواج الضريبي آثار سلبية مباشرة وأخرى غير مباشرة لهذا عملت الدول على إيجاد حلول من خلال الإتفاقيات الجبائية الدولية حيث تتضمن نصوصها مجموعة من المواد تكون مرتبة وفق تسلسل منطقي، حتى تسهل قراءتها وفهمها ولقد عرفت تطوراً عبر الزمن، ويعود الفصل في ذلك إلى المنظمات الدولية التي لم تدخر أي مجهود في سبيل إرساء قواعد يمكن للدول اعتمادها عند إبرام اتفاقيات من هذا النوع، وإن من أهم ما يميز الإتفاقيات الجبائية الدولية هو توزيعها للإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، بشكل يسمح بتجنب تداخل اختصاصاتها الضريبية، حسب مختلف فئات الدخل، وأجزاء الثروة مما يؤدي إلى تقادي الإزدواج الضريبي.

وقد قمنا في هذا الفصل بعرض دراسة للطرق الإتفاقية لتقادي الإزدواج الضريبي الدولي بنوعيه القانوني والإقتصادي والتي تقترحها الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ونموذج الأمم المتحدة، والتي منها ما يمكنه القضاء كلياً على تلك المشكلة مثل طريقة الإعفاء الكامل من طرف دولة الإقامة وطرق أخرى تساهم فقط في التخفيف من عبئه، من خلال تخفيض العبء الذي كان يتحمله المكلف من قبل، بالإضافة إلى التطرق لطريقة خصم قرض ضريبي وهمي والتي تسمح للدول النامية بالحفاظ على آثار المزايا والتحفيزات الجبائية التي تمنحها المستثمرين الأجانب.

الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية

الجزائرية الفرنسية

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

منذ التسعينات سعت الجزائر إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية لتقادي الازدواج الضريبي، ومن أهم تلك الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر في هذا الصدد الاتفاقية التي بينها وبين فرنسا، وسنحاول في بادئ الأمر التطرق إلى الإطار القانوني الداخلي للاتفاقيات التي تبرمها الجزائر حيث أنه يقوم على كل من الدستور وبعض المراسيم الرئاسية خاصة منها تلك التي تحدد صلاحيات وزير الخارجية.

ينص الدستور الجزائري على أنه لرئيس الجمهورية صلاحية إبرام المعاهدات والتصديق عليها "المادة 10/77" من الدستور وينص أيضا بأن الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر ويصادق عليها من طرف رئيس الدولة ذات مكانة قانونية أسمى من القانون، حيث جاء في نص المادة 132 أن "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون"، كما يوجب الدستور عرض الاتفاقيات على البرلمان لدراستها، وبعد أن يوافق عليها يقوم رئيس الجمهورية بإجراء التصديق عليها.

وقد جاء في المرسوم رقم: 84-165 المحدد لصلاحيات وزير الشؤون الخارجية ما يلي: "يسعى وزير الشؤون الخارجية إلى المصادقة على الإتفاقيات والبروتوكولات واللوائح الدولية التي توقعها الجزائر، والتي تلتزم بها، كما تسعى لنشرها وكذلك فيما يخص تجديد هذه الاتفاقيات أو الانسحاب منها"

حيث نلاحظ أن هذا المرسوم يوضح صلاحية وزير الخارجية في المصادقة على الاتفاقيات التي تبرمها الجزائر، وإجراءات أخرى كالنشر وإجراءات التجديد أو الانسحاب ولقد تم هذا المرسوم بمرسوم رقم 02-403 الصادر بتاريخ 2002/12/1 ويوضح أنه من مهام وزارة الخارجية في القيام بالمفاوضات حيث جاء فيه: " تقوم وزارة الشؤون الخارجية بقيادة المفاوضات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف وكذا تلك الجارية مع منظمات دولية، وهي مخولة لتوقيع أي اتفاقات أو اتفاقيات وبروتوكولات وتنظيمات ومعاهدات..." كما تنص المادة 12 من نفس المرسوم على ما يلي:

"تعمل وزارة الشؤون الخارجية على المصادقة على الاتفاقيات والبروتوكولات والتنظيمات والمعاهدات الدولية، وتسهر على نشرها مع التحفظات أو التصريحات التفسيرية عند

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الاقتضاء التي توضح وترافق الالتزامات التي تعهدت بها الجزائر وتتولى عند الاقتضاء تحديد الأدوات القانونية الدولية في هذا المجال أو إلغائها"، ومن هنا يتّضح لنا أن وزارة الخارجية تلعب دوراً مهماً في مجال إبرام الاتفاقيات الدولية حيث يدخل ضمن صلاحياتها التوقيع عليها ونشرها وإتمام الاجراءات المتعلقة بالانسحاب منها، أما بالنسبة للاتفاقيات الجبائية فيعتبر لوزارة المالية دور كبير في إجراء المفاوضات وذلك نظراً للطبيعة التقنية لهذا النوع من الاتفاقيات والتي تتطلب تدخلها إلى جانب وزارة الشؤون الخارجية التي تهتم أكثر بالجوانب الدبلوماسية للاتفاقيات.

بعد التطرق إلى الإطار القانوني الداخلي الجزائري للاتفاقيات ستقوم بتقديم عام للاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية.

تمّ توقيع الاتفاقية من طرف كل من الجزائر وفرنسا بتاريخ 1999/10/17 بالجزائر وتمّ التصديق عليها من طرف رئيس الجمهورية بتاريخ: 2002/4/4 وتهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة على الدخل والثروة والتركات، ولقد ألحق بهذه الاتفاقيات بروتوكول لشرح وإزالة الغموض عن بعض موادها وتم تحرير نصها بلغتين العربية والفرنسية مع تساوي النصين من حيث القوة القانونية، ولقد اعتمدت كل من الجزائر وفرنسا عند إبرامها للاتفاقية الجبائية على أحكام الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، في معظم موادها وعلى الاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة في بعض أحكامها.

ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول الاختصاص الضريبي والذي ينقسم إلى ثلاث مطالب وفي المبحث الثاني سنقوم بدراسة طرق معالجة الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

### المبحث الأول: الاختصاص الضريبي للاتفاقية الجزائرية الفرنسية

إن المعايير التي تناولتها الاتفاقية هي نفسها المتبعة في إطار الاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE والمتمثلة في معيار الإقامة الجبائية وتناولته المادة 4 من الاتفاقية محل الدراسة من خلال تحديد المقصود بمصطلح مقيم، وهي مطابقة لنفس المادة للاتفاقية OCDE مع إضافة بأنه يعتبر مقيما في فرنسا شركات الأشخاص، ومجموعات الأشخاص الأخرى الخاضعة لنظام جبائي مشابه، والتي يكون مقر إدارتها الفعلي في فرنسا ويكون المساهمون فيها أو الشركاء أو الأعضاء الآخرون خاضعين بصفة شخصية للضريبة في فرنسا، ومعيار المصدر والذي تعتمده الاتفاقية عند توزيع الحق في فرض الضريبة، إلى جانب المعيار الأول مثل خضوع المداخل العقارية للضريبة في الدولة التي توجد بها العقارات أي الدولة مصدر الدخل ومعيار المنشأة المستقرة ولقد نصّت عليه الاتفاقية في المادة 5 وهو نفس المفهوم الذي أعطته الاتفاقية OCDE.

بعد التطرق إلى المعايير سنتناول في هذا المبحث الاختصاص الضريبي للاتفاقية محل الدراسة، والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب، حيث تناولنا في المطلب الأول مجال تطبيق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، وفي المطلب الثاني: الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي المطلب الثالث: الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة والتركة.



## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

### المطلب الأول: مجالات تطبيق الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

يقصد بمجال تطبيق الاتفاقية الجبائية تحديد الأشخاص الخاضعين لأحكامها بكل دقة ثم تحديد الضرائب المعنية بهذه الأحكام في البلدين المتعاقدين وذلك للتمكن من التوصل إلى تطبيق سليم لما جاء فيها.

### الفرع الأول: مجال التطبيق بالنسبة للأشخاص

يجب بداية تحديد الأشخاص المعنية بتطبيق أحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 من خلال ما جاء في مضمونها، ثم بعدها إعطاء تعريف للمقيم في دولة من الدولتين المتعاقدين، وفقا للاتفاقية نفسها لما لهذا التعريف من أهمية في تحديد الأشخاص المعنية بتطبيق أحكامها<sup>(1)</sup>.

### أولاً: تحديد الأشخاص المعنية بتطبيق أحكام الاتفاقية:

تطبق أحكام هذه الاتفاقية على وجه الخصوص على الأشخاص الخاضعين للضريبة على دخلهم أو ثروتهم أو تركاتهم بشرط تمتعهم بصفة مقيم بدولة متعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدين.

وتعتبر الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 مصطلح "مقيم" معياراً أساسياً اعتمدت عليه من أجل تحديد النظام الجبائي الذي تخضع له الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

### ثانياً: تعريف المقيم:

لقد عرف القانون الجزائري المقيم في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبحسبه يعتبر الشخص أن له موطناً في الجزائر<sup>(2)</sup>.

(1) المادة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المتضمن الاتفاقية الجزائرية قصد تجنب الإزدواج الضريبي المؤرخ في 07.02.2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24.

(2) المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (2016): "يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر".

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

1/ عندما يتوفر لديه مسكن بصفته مالكا له أو منتقعا به، أو مستأجرا له، عندما يكون الايجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

2/ إذا كان له في الجزائر مكان اقامته الرئيسية أو مركز مصالحه الأساسية.

3/ إذا كان يمارس نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كان أجيرا أو لا.

أما وفقا لما جاء في الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 تعني عبارة "مقيم بدولة متعاقدة" أي شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة بموجب تشريعها بسبب موطنه أو مكان اقامته أو مقر إدارته، أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه، غير أن هذه العبارة لا تشمل الاشخاص الذين لا يخضعون للضريبة في هذه الدولة إلا فيما يتعلق بمداخل الموارد الموجودة في هذه الدولة أو بالنسبة للثروة المتواجدة فيها<sup>(1)</sup>.

لكن واعتمادا على هذا التعريف الوارد في المادة 04 من الاتفاقية، قد يجد الشخص نفسه يحمل صفة مقيم في كلتا الدولتين المتعاقدتين، لذلك أوجدت الاتفاقية نفسها حلا لهذا الإشكال، وعرضت الكيفيات التي يمكن أن تسوى بها وضعيته وذلك على النحو التالي:

1/ بالنسبة للشخص المعنوي فلا يثير إشكالا، ذلك أنه في حالة اعتباره مقيما في كلتا دولتين المتعاقدتين وفقا للتعريف المذكور أعلاه، فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية، كما أن شركات الأشخاص والأنواع الأخرى من تجمعات الأشخاص والتي تملك مقر إدارتها الفعلية بفرنسا فتعتبر مقيمة في فرنسا.

2/ يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد له بها سكن دائم.

في حالة ما إذا كان له سكن دائم في الدولتين المتعاقدتين فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تربطه بها أوثق الروابط الشخصية والاقتصادية (مركز المصالح الحيوية).

(1) أنظر المادة 04 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

3/ إذا لم يكن في الإمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالح هذا الشخص أو لم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدتين، أعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يقاضي بها بصفة اعتيادية.

4/ إذا كان هذا الشخص يقطن بصفة اعتيادية في كلتا الدولتين المتعاقدتين ولا يقطن في أي منهما بصفة اعتيادية، اعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها.

5/ إذا لم تسمح المعايير السابقة بتحديد الدولة المتعاقدة التي يقيم بها الشخص فصلت السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين في القضية باتفاق مشترك.

### الفرع الثاني: مجال التطبيق بالنسبة للضرائب:

تطبق الاتفاقية الحالية على الضرائب على الدخل والثروة وعلى التركات والمحصلة لصالح دولة متعاقدة أو جماعاتها المحلية، كيفما كان نظام التحصيل المعتمد. وقد حددت الاتفاقية، الضرائب التي تخضع لأحكامها في الجزائر والتي تخضع لها في فرنسا وتتمثل هذه الضرائب فيما يلي:

أولاً: الضريبة على الدخل:<sup>(1)</sup>

#### الضريبة على الدخل:

أول ضريبة تطبق عليها أحكام الاتفاقية في الجزائر هي الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تمثل الضريبة السنوية الوحيدة على دخل الأشخاص الطبيعية وتطبق على الدخل الصافي الإجمالي المكلف بالضريبة<sup>(2)</sup>.

(1) أنظر المادة 02 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121.

(2) المادة 01 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة 2016 وحسب نفس المادة يشكل الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية الفئات الآتية :

- الأرباح المهنية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- الأجور، الرواتب، المعاشات، الربوع العمرية.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

كما جاء في المادة نفسها من الاتفاقية أنها تطبق أيضا على الضريبة على الدخل في فرنسا ويتبين من خلال قراءة المادة (1) من قانون العام للضرائب الفرنسي<sup>(1)</sup>. أنها تقدم التعريف نفسه للضريبة على الدخل المقدم في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

### الضريبة على الشركات:

تناولت الاتفاقية الجبائية ج ف الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر وكذا الضريبة على الشركات بفرنسا.

بالنسبة للجزائر فإن الضريبة على أرباح الشركات هي عبارة عن ضريبة سنوية على مجمل أرباح ومداخل الأشخاص المعنوية المحددة في المادة 136 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>.

أما بالنسبة لفرنسا وحسب ما جاء في المادة 205 من القانون العام للضرائب الفرنسي فإن الضريبة على الشركات هي ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخل المحققة من طرف الشركات والأشخاص المعنوية الأخرى المحددة في المادة 206 من القانون نفسه.

### الضريبة على النشاط المهني والأجور:

تناولت الاتفاقية الجزائرية الفرنسية الضريبة على النشاط المهني في الجزائر وبالرجوع إلى القانون الداخلي لها يتبين أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لم يعرف الضريبة على النشاط المهني، غير أنه يتجلى من نص المادة 217 من هذا القانون على أن الرسم على النشاط المهني يستحق على:

(1) Créé par la loi N° 2005-1719 du 30/12/2005 02/74 loi de finance par 2006 JORF du 31/12/2005.

(2) أنظر المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وحسب المادة 136 من نفس القانون تخضع للضريبة على الدخل أرباح الشركات :

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح هذه الشركات.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعية الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب المادة 217.

رقم الأعمال<sup>(1)</sup> يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات، مع استثناء العمليات التي تنجزها وحدات من المؤسسة نفسها فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة وعمليات الترقية العقارية التي تقوم بها مؤسسات الأشغال، بالإضافة إلى ذلك فقد تناولت هذه الاتفاقية الرسم على الأجور في فرنسا والتي نجدها في المادة 231 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

### الدفع الجزافي:

جاء في الاتفاقية الجبائية ج ف الدفع الجزافي بالنسبة للجزائر فقط وهو عبارة عن ضريبة مباشرة على الهيئات والمؤسسات التي تشغل مستخدمين على أساس مجموع الأجور والمرتببات والمعاشات والربوع العمرية.

الأتاوى والضريبة على محاصيل نشاطات التنقيب والبحث والاستغلال<sup>(2)</sup>.

### ثانياً: الضريبة على الثروة.

يجب الإشارة إلى أن القانون الداخلي الجزائري يطلق على الضريبة على الثروة تسمية الضريبة على الأملاك، أما الاتفاقية فتسميها الضريبة على الثروة، كما أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لم يعرف هذه الضريبة، غير أنه حدد الأشخاص الخاضعين لها فطبقاً للقانون نفسه<sup>(3)</sup>. يخضع للضريبة على الأملاك: الأشخاص

(1) رقم الاعمال هو مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الذي تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات، أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، فيتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية.

(2) أنظر المادة 2 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(3) أنظر المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر/ مهما كان مكان تواجد أملاكهم، أما الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر فيخضعون للضريبة على أملاكهم الموجودة بالجزائر وتقدر توفر شروط الخضوع للضريبة في 01 جانفي من كل سنة.

أما في فرنسا فالضريبة المعنية هي ضريبة التضامن على الثروة والتي تناولتها المادة 885 من القانون العام للضرائب الفرنسي التي جاء فيها أن ضريبة التضامن على الثروة هي ضريبة سنوية تفرض على الأشخاص الذين تفوق قيمة أموالهم 13 000 00 أورو، ويتعلق الأمر بالأشخاص الطبيعية الذين لديهم إقامة جبائية بفرنسا منحت لهم خلال الخمس سنوات المدنية التي تسبق السنة التي منحت لهم خلالها الإقامة الجبائية، أو الذين ليست لديهم إقامة بفرنسا بالنسبة للأموال الموجودة بها فقط، وبالنسبة للأزواج فهم يخضعون لضريبة واحدة.

### ثالثاً: الضريبة على التركة

تكلت الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية على الضريبة على حقوق التركات<sup>(1)</sup>. بالنسبة للجزائر ثم على الضريبة على حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة في فرنسا، هذه الحقوق التي لم يعرفها القانون العام للضرائب الفرنسي، ولكنه أخضعها للأحكام نفسها المتعلقة بضريبة التضامن على الثروة حيث: "تخضع ضريبة التضامن على الثروة للقواعد نفسها والضمانات والعقوبات المتعلقة بحقوق نقل الملكية بسبب الوفاة.

وتجب الإشارة هنا إلى تطبيق الإتفاقية الحالية يكون كذلك على الضرائب المماثلة أو المشابهة التي يمكن أن تستحدث بعد تاريخ التوقيع عليها وتضاف إلى الضرائب الحالية، ويمكن أن تحل محلها وتعلم السلطات المختصة في الدولتين بعضهما البعض بالتعديلات الهامة التي تدخلها على تشريعاتها الجبائية.

### الفرع الثالث: مجال التطبيق بالنسبة للإقليم:

حسب المادة الثالثة للاتفاقية فإن نطاق تطبيقها المكاني يحدد بالنسبة للجزائر بمجال إقليمها، بما في ذلك البحر الإقليمي، وما وراءه من المناطق البحرية التي تمارس

(1) أنظر المادة 02 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

عليها الجزائر حق السيادة وقوانينها في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لأعماق البحر وباطن الأرض والمياه التي تعلوها وفقا للقانون الدولي. وبالنسبة لفرنسا فتطبق الإتفاقية على مقاطعتها في أوروبا وفي ما وراء البحر، بما في ذلك البحر الاقليمي وما وراءه من المناطق التي تمارس عليها فرنسا حقوق سيادتها في ميدان التنقيب واستغلال الموارد الطبيعية لأعماق البحار وباطن أرضها والمياه التي تعلوها وفقا للقانون الدولي<sup>(1)</sup>.

### الفرع الرابع: مجال الاتفاقية من حيث الزمان

يتعلق النطاق الزمني للاتفاقية بثلاثة تواريخ حيث يتمثل الأول في تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ، وتاريخ تطبيق الإتفاقية للمرة الأولى وأخيرا تاريخ انتهاء العمل بأحكامها ويمكن تحديد تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ بعد إتمام كلتا الدولتين لإجراء التصديق وإشعار كل دولة منهما للأخرى بانتهاء هذه الاجراءات، حيث يتمثل ذلك التاريخ في اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ استلام آخر الاشعارين.

أمّا بالنسبة لتاريخ تطبيق الاتفاقية للمرة الأولى فقد يتطابق مع تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ، خاصة عندما يتعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر، أما بالنسبة للضرائب الأخرى فيبدأ تطبيق الأحكام المتعلقة بها في السنة المدنية التي تدخل فيها المعاهدة حيز التنفيذ أو التي يقع حدثها، المنشئ إبتداءا من تاريخ اعتبارها نافذة<sup>(2)</sup>.

وتعتبر هذه الاتفاقية بديلة لسابقتها والتي تم إبرامها بين الجزائر وفرنسا والمؤرخة في: 1982/05/17 قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة في المجال الضريبي ويتم بذلك التخلي عن العمل بكل ما جاء في نصها.

أما فيما يتعلق بتاريخ انتهاء العمل بالاتفاقية محل الدراسة فهو غير محدد لأنها تبقى سارية المفعول لمدة غير محددة، ولا تزال نافذة إلى غاية اليوم، لكنه من الممكن إلغائها برغبة من إحدى الدولتين بعد مرور خمس سنوات على تاريخ دخولها حيز التنفيذ

(1) أنظر المادة 02 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 30 الفقرة 01-02 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

على أن يتم ذلك بواسطة إشعار مسبق من طرف الدولة الراغبة في ذلك للدولة المتعاقدة الأخرى لا تقل مدة عن 6 أشهر وعن طريق القناة الدبلوماسية<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: الإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل

لقد تناولت الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية نفس أنواع المداخل التي تناولها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لكنها لم تعالجها كلها بنفس الطريقة، وتتمثل في المداخل العقارية: وأرباح المؤسسات، ومداخل الملاحة البحرية والجوية والمعاملات التي تتم بين المؤسسات الشريكة وأرباح الاسهم والفوائد والأتاوات والأرباح الرأسمالية ومداخل المهن غير المستقلة، وأتعاب الحضور ومداخل الفنانين والرياضيين والمعاشات والمكافآت والمعاشات العمومية والمبالغ التي يحصلها الطلبة والمتربصون بالإضافة إلى مداخل المهن المستقلة والتي ألغيت في نموذج منظمة التعاون (OCDE)، كما تضمنت مادة أخرى تتعلق بالمداخل التي لم تتطرق لها الاتفاقية، وستتناول كل نوع من الدخل على حدى، وبالكيفية التي تم تناوله بها في الاتفاقية.

### الفرع الأول: المداخل العقارية والأرباح الناتجة عن استغلال السفن والطائرات

#### أولاً: المداخل العقارية

حددت المادة 06 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدين على المداخل العقارية بما فيها مداخل المستثمرات الفلاحية والغابوية، وأسندتها للدولة المتعاقدة التي يوجد فيها هذه الأملاك العقارية، بمعنى دولة مصدر الدخل، وهي مطابقة لما جاء في هذا الصدد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE) ولقد أعطت الاتفاقية لكل دولة منهما الحق في الرجوع لقانونها من أجل تحديد المقصود بالأملاك العقارية<sup>(2)</sup>.

(1) أنظر المادة 31 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 06 من المرسوم الرئاسي 02-121.



## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

حيث أن إعطاء الحق في فرض الضريبة لدولة المصدر فقط بالنسبة للمداخل العقارية يؤدي إلى تقيدي الازدواج الضريبي تلقائياً، ودون الحاجة إلى اعتماد الدولتين طرق وأساليب التحقيق ذلك.

### ثانياً: الأرباح الناتجة عن استغلال السفن والطائرات:

تخضع الأرباح الناتجة عن استغلال السفن والطائرات في حركة النقل الدولي للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة. وفي حالة ما إذا كان مقر الإدارة الفعلية لمؤسسة ملاحية بحرية، يوجد على متن سفينة، فإن هذا المقر يعتبر موجوداً في الدولة المتعاقدة التي يقع فيها ميناء قيد هذه السفينة إما إذا لم يكن للسفينة ميناء قيد اعتبر موجوداً في الدولة التي يقع بها مستقر السفينة<sup>(1)</sup>. أي أن حق فرض الضريبة يمنح لإحدى الدولتين المتعاقدين فقط دون الأخرى، ومن خلال هذا الإجراء يتم تقيدي مشكلة الازدواج الضريبي.

### الفرع الثاني: الفوائد والمداخل المتعلقة بالمؤسسات:

تضمن الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 كيفية توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الفوائد، وعلى العموم على كل المداخل المتعلقة بالمؤسسات على النحو التالي:

### أولاً: توزيع الاختصاص في فرض الضريبة على الفوائد

حددت الاتفاقية الاختصاص في فرض الضريبة على الفوائد وفقاً للقواعد الآتية:

- 1/ إن الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقدين تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها الشخص المدفوعة له.
- 2/ ومع ذلك فإن هذه الفوائد تخضع للضريبة أيضاً في الدولة المتعاقدة التي نشأت فيها وطبقاً لتشريعها ولكن إذا كان الشخص المستلم للفوائد هو المستفيد الفعلي منها: فإن الضريبة المفروضة على هذا الأساس يجب ألا تزيد عن 12% من إجمالي مبلغ الفوائد عندما تكون هذه الأخيرة نشأت في الجزائر، وفي 10% عندما تكون هذه الفوائد قد نشأت في فرنسا.

(1) أنظر المادة 08 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

3/ بغض النظر عن أحكام الفقرة 2، فإن الفوائد المشار إليها لا تخضع للضريبة، إلا في الدولة المتعاقدة التي يقيم بها المستفيد الفعلي من الفوائد إذا كانت هذه الفوائد قد تم دفعها:

أ/ لارتباطها ببيع الأجل لتجهيز صناعي أو تجاري أو علمي.

ب/ لارتباطها ببيع الأجل لبضائع أو تقديم خدمات من طرف مؤسسة المؤسسة الأخرى.

4/ بغض النظر عن أحكام النقطة 2 أعلاه فإن الفوائد الناشئة في إحدى الدولتين المتعاقدين تعفى من الضريبة في هذه الدولة.

أ/ إذا كان المدين بهذه الفوائد، هو تلك الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية.

ب/ إذا كانت الفوائد مدفوعة للدولة المتعاقدة الأخرى أو لإحدى جماعاتها المحلية، أو المؤسسات أو هيئات (بما في ذلك المؤسسات المالية) تابعة كلياً لهذه الدولة الأخرى أو لإحدى جماعاتها المحلية.

ج/ إذا كانت الفوائد مدفوعة لمؤسسات أو هيئات أخرى بسبب تمويلات ممنوعة من طرفها في إطار اتفاقات مبرمة بين الدولتين المتعاقدين<sup>(1)</sup>.

5/ لا تطبق الأحكام المشار عليها أعلاه، إذا كان المستفيد الفعلي من الفوائد، مقيماً في إحدى الدولتين المتعاقدين، وتمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى، التي تنشأ بها الفوائد إما نشاطاً صناعياً أو تجارياً من خلال مؤسسة مستقرة توجد بها، أو مهنة مستقلة، بواسطة قاعدة ثابتة توجد بها، وكان الدين الذي تولدت عنه الفوائد مرتبطاً بها ارتباطاً فعلياً، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة 7 أو المادة 14 تبعاً للحالات.

6/ إذا كان مبلغ الفوائد واعتباراً للدين الذي بمقتضاه يتم دفعها، وبسبب علاقات خاصة تربط بين المدين والمستفيد الفعلي أو تربط أحدهما بأشخاص آخرين يتجاوز المبلغ المنفق عليه بينهما في غياب مثل هذه العلاقات، فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على هذا المبلغ الأخير، وفي هذه الحالة يظل المبلغ الزائد من المدفوعات خاضعاً للضريبة بمقتضى تشريع كل دولة متعاقدة ومراعاة للأحكام الأخرى من هذه الاتفاقية.

(1) أنظر المادة 11 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

### ثانياً: المداخل المتعلقة بالمؤسسات

تشمل المداخل المتعلقة بالمؤسسات وفقاً لما جاء في الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 كل من: أرباح المؤسسات، أرباح المؤسسات المشتركة، أرباح الأسهم، الأرباح الرأسمالية، أتعاب الحضور و المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة<sup>(1)</sup>.

#### 1/ أرباح المؤسسات:

المبدأ أن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة تخضع للضريبة في هذه الدولة المتعاقدة ما عدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، ففي هذه الحالة تخضع أرباحها للضريبة في الدولة الأخرى ولكن فقط إذا كانت هذه الأرباح منسوبة للمؤسسة المستقرة حيث أن للأخيرة أهمية في تحديد فرض الضرائب على بعض الأشخاص الاعتبارية، جاءت المادة 5 من الاتفاقية متضمنة معنى المؤسسة المستقرة وبحسبها فهي كل منشأة ثانية للأعمال تمارس بواسطتها أية مؤسسة كامل نشاطها أو بعضه.

#### 2/ أرباح المؤسسات المشتركة

حسب الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 عندما تدرج دولة متعاقدة ضمن أرباح مؤسسة تابعة لها وتخضع للضريبة تبعاً لذلك أرباحاً خضعت بسببها مؤسسة تابعة للدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى وكانت الأرباح الداخلة ضمن أرباح تلك المؤسسة هي أرباح كان يمكن أن تحقق المؤسسة التابعة للدولة الأولى لو كانت الشروط المتفق عليها بين هاتين المؤسستين مماثلة للشروط التي يمكن أن يتفق عليها بين المؤسسات المستقلة وفي هذه الحالة تجري الدولة المتعاقدة الأخرى التعديل المناسب لمبلغ الضريبة المستحقة على تلك الأرباح إذا تبين لها أن هذا التعديل له ما يبرره وعند إجراء هذا التعديل فإنه يتعين الأخذ في الحسبان الأحكام الأخرى من هذه

(1) أنظر المادة 07 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الاتفاقية وإذا اقتضى الأمر تشاور السلطات المختصة للدولتين المتعاقدتين فيما بينها في هذا الشأن<sup>(1)</sup>.

### 3/ أرباح الأسهم:

حدّدت الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 الاختصاص في فرض الضريبة بالنسبة لأرباح الاسهم على النحو التالي:

(1) إن أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الأخرى.

(2) غير أن أرباح الأسهم هذه تفرض عليها الضريبة كذلك في الدولة المتعاقدة التي تقيم بها الشركة الدافعة لهذه الأرباح، وطبقا للتشريع الجاري به العمل في تلك الدولة. ولكن إذا كان الشخص المستلم لأرباح الأسهم هو المستفيد الفعلي منها فإن ضريبة المؤسسة على هذا النحو لا يمكن أن تتجاوز نسبتها:

أ/ 5% من المبلغ الاجمالي لأرباح الأسهم إذا كان المستفيد الفعلي هو شركة تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة ما لا يقل عن 10% من رأسمال الشركة الدافعة لأرباح الأسهم<sup>(2)</sup>.

ب/ 15% من المبلغ الإجمالي لأرباح الأسهم في جميع الحالات الأخرى، وتجب الإشارة إلى أن هذه الأحكام لا يمكن أن تمس الضريبة المفروضة على الشركة بالنسبة للأرباح المخصصة لتسديد أرباح الأسهم.

بالإضافة إلى ذلك يستطيع المقيم بالجزائر الذي يحصل على أرباح أسهم تدفعها شركة مقيمة بفرنسا استرجاع الخصم القبلي في حالة ما إذا تم دفع هذا الخصم فعليا من طرف الشركة بالنسبة لأرباح هذه الأسهم ويعتبر المبلغ الإجمالي للخصم القبلي المسترجع كأرباح أسهم لغرض تطبيق الاتفاقية، وتفرض عليه الضريبة بفرنسا.

إذا كان المستفيد الفعلي من أرباح الأسهم والمقيم في إحدى الدولتين المتعاقدتين يباشر نشاطا صناعيا أو تجاريا في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تقيم بها الشركة الدافعة لأرباح الأسهم بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها أو تمارس مهنة مستقلة بواسطة قاعدة

(1) أنظر المادة 09 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 10 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

ثابتة توجد بها، وكانت المساهمة المولدة لأرباح الأسهم مرتبطة بها ارتباطا فعليا وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة 7 أو المادة 14 حسب الحالات (1).

إذا كانت شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقبتين تستمد أرباحا أو مداخيل من الدولة المتعاقدة الأخرى فإنه لا يجوز لهذه الدولة الأخرى أن تحصل أي ضريبة على أرباح الأسهم المدفوعة من طرف الشركة إلا إذا كانت مثل هذه الأرباح قد دفعت لمقيم في تلك الدولة الأخرى أو إذا كانت المساهمة المولدة لأرباح الأسهم مرتبطة ارتباطا فعليا بمؤسسة مستقرة أو بقاعدة ثابتة موجودة في تلك الدولة الأخرى، ولا أن تقتطع أية ضريبة برسم إخضاع الأرباح غير الموزعة للضريبة على الأرباح غير الموزعة للشركة، حتى لو كانت أرباح الأسهم المدفوعة أو الأرباح غير الموزعة كلها أو بعضها أرباحا أو مداخيل ناشئة في تلك الدولة الأخرى.

### 4/ الأرباح الرأسمالية:

وقد تناولتها المادة 13 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، وهي مطابقة لما جاء في الاتفاقية النموذجية لمنظمة (OCDE) التي تناولناها سابقا، حيث تتمثل القاعدة العامة في خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة في دولة إقامة المستفيد من هذه الأرباح مع وجود بعض الاستثناءات عندما يتعلق الأمر بالأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك العقارية أو التصرف في الأسهم أو الحصص في شركة تتكون أموالها بصفة رئيسية من أملاك عقارية حيث تخضع الأرباح الرأسمالية (2).

في مثل هذه الحالات للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الأملاك أي لدولة المصدر كما تنص الاتفاقية على خضوع الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك المنقولة التي تشكل جزءا من أصول مؤسسة مستقرة توجد في دولة متعاقدة تملكها شركة تقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن تلك الأرباح تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها المنشأة المستقرة وليس في الدولة التي تتواجد بها الشركة، بمعنى خضوع تلك الأرباح للضريبة في الدولة المصدر.

(1) أنظر المادة 14 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 13 الفقرة 01 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

وتصنف نفس المادة من الاتفاقية أن الأرباح الناتجة عن التصرف في السفن أو الطائرات التي تكون جزءا من أموال مؤسسة ما، تخضع للضريبة في الدولة التي يوجد بها مقر الإدارة الفعلية لتلك المؤسسة<sup>(1)</sup>.

### 5/ أتعاب الحضور والمكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة:

تخضع أتعاب الحضور والمكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، والمكافآت المماثلة التي يستلمها مقيم في إحدى الدولتين باعتباره عضوا في مجلس إدارة أو مراقبة للضريبة في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة لتلك الأتعاب والمكافآت، وبهذا يتم تقادي الازدواج الضريبي نظرا لخضوع تلك المداخل للضريبة في الدولة المصدر فقط<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثالث: المكافآت والمعاشات ومداخل المهن الحرة والنشاطات

أولاً: المكافآت والمعاشات: تتمثل هذه المداخل في: الأتاوى المكافآت والمعاشات، وكذا المعاشات العمومية وفقا لما جاء في هذه الاتفاقية.

1/ الأتاوى: تم تحديد الاختصاص في تحديد فرض الضريبة على الأتاوى ضمن أحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 على النحو التالي:

1- إن الأتاوى الناتجة في الدولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تفرض عليها الضريبة في تلك الدولة الأخرى.

2- غير أن هذه الأتاوى تخضع كذلك للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنتج فيها تبعا لتشريع تلك الدولة، ولكن ضريبة المؤسسة على هذا النحو لا يمكن أن تتجاوز:

أ/ 5% من المبلغ الإجمالي للأتاوى المدفوعة مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق التأليف المتعلقة بإنتاج أدبي وفني أو علمي باستثناء الأفلام السينمائية والأعمال المسجلة والمخصصة للحصص الإذاعية والتلفزيونية<sup>(3)</sup>.

(1) أنظر المادة 13 الفقرة 02-03 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 16 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(3) أنظر المادة 12 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

ب/ في جميع الحالات الأخرى 12% من المبلغ الإجمالي للأتاوى عندما ينتج هذه الأخيرة في الجزائر، و10% من المبلغ الإجمالي للأتاوى، عندما تكون قد نتجت في فرنسا.

3- لا تطبق أحكام الفقرتين 1 و 2 من المادة 12 عندما يكون المستفيد الفعلي من الأتاوى مقيم في دولة متعاقدة ويمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى التي تنتج فيها الأتاوى، إما نشاطا صناعيا أو تجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها أو مهنة مستقلة بواسطة قاعة ثابتة موجودة بها، ويكون الحق أو الملك الذي تنتج عنه الأتاوى مرتبطا بها ارتباطا فعليا، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة 7 أو المادة 14 حسب الحالات.

4- عندما يترتب بسبب وجود علاقات خاصة تربط المدين بالمستفيد الفعلي أو تربط كليهما بأشخاص آخرين أن مبلغ الأتاوى اعتبارا للخدمات التي تدفع من أجلها يتجاوز المبلغ المتفق عليه بين المدين والمستفيد الفعلي في غياب مثل هذه العلاقات فإن أحكام هذه المادة لا تطبق إلا على هذا المبلغ الأخير، وفي هذه الحالة يبقى الجزء الزائد من المدفوعات خاضعا للضريبة طبقا لتشريع كل دولة متعاقدة مع مراعاة الأحكام الأخرى من الاتفاقية محل الدراسة.

**2/ المعاشات:** مع مراعاة أحكام الفقرة 1 من المادة 19 فإن المعاشات والمكافآت الأخرى المماثلة المدفوعة لمقيم في دولة متعاقدة مقابل عمل سابق لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة<sup>(1)</sup>.

**3/ المكافآت والمعاشات العمومية:** حددت الاتفاقية كيفية فرض الضريبة على المكافآت والمعاشات العمومية موزعة الإختصاص في ذلك بين الدولتين المتعاقدين.

1) إن المكافآت والمعاشات التي تدفعها دولة متعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية أو أحد أشخاصها الإعتبارية الخاضعة للقانون العام بصفة مباشرة أو عن طريق الاقتطاع من الأموال المخصصة لهذا الغرض، لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة.

<sup>(1)</sup> أنظر المادة 18 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

غير أن هذه المكافآت والمعاشات لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان الشخص الطبيعي الذي يحصل عليها، مقيماً في هذه الدولة الأخرى ويحمل جنسيتها دون أن يحمل في الوقت نفسه جنسية الدولة الأولى<sup>(1)</sup>.

(2) تطبيق أحكام المواد 15 و16 و18 على المكافآت والمعاشات المدفوعة مقابل خدمات مقدّمة في إطار نشاط صناعي أو تجاري تمارسه الدولة المتعاقدة أو إحدى جماعاتها المحلية أو أحد أشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام.

### ثانياً: مداخيل المهن والنشاطات:

تشمل هذه المداخيل مداخيل المهن غير المستقلة والمهن المستقلة ومداخيل نشاطات الفنانين والرياضيين وكذلك مداخيل الطلبة والمتربصين.

### 1- المهن المستقلة

بمقتضى الاتفاقية محل الدراسة تخضع المداخيل التي يحققها شخص مقيم في دولة متعاقدة نتيجة لممارسته لمهنة حرة أو أنشطة أخرى مستقلة للضريبة في الدولة التي يقيم بها، كما تخضع تلك المداخيل للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كان ذلك الشخص يملك قاعة ثابتة لممارسة أنشطته في هذه الأخيرة بصفة إعتيادية، حيث يخضع للضريبة ذلك الجزء من المداخيل المنسوب لتلك القاعدة، أو في الحالة التي يقيم ذلك الشخص في الدولة المتعاقدة الأخرى لمدة تزيد في مجموعها عن 183 يوماً خلال السنة الجبائية.

ويقصد بعبارة مهنة حرة أو مستقلة، حسب الاتفاقية الأنشطة المستقلة ذات الطابع العلمي أو الأدبي، أو الفني أو التربوي أو البيداغوجي أو الأنشطة الخاصة بالأطباء والمحامين والمهندسين المعماريين وأطباء الأسنان والمحاسبين.

وبالنسبة لهذه الفئة من الدخل يمكن أن يحدث إزدواج ضريبي بسبب دخوله ضمن الإختصاص الضريبي للدولتين بموجب ما جاء في الإتفاقية، من أجل تفاديه يمنح خصم للمستفيد من طرف فرنسا بالنسبة لمبلغ الضريبة المدفوع في الجزائر، إلا أن هذا الخصم لا يخص سوى الحالة التي يقيم فيها المستفيد في الدولة المتعاقدة الأخرى لمدة أو لمدد

(1) أنظر المادة 19 من المرسوم الرئاسي 02-121.



## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

تزيد في مجموعها عن 183 يوما وليس في الحالة التي يملك فيها المستفيد قاعدة لممارسة الأعمال في تلك الدولة الأخرى<sup>(1)</sup>.

### 2- المهن غير المستقلة:

إن أحكام الاتفاقية محل الدراسة والمتعلقة بمدايل المهن غير المستقلة هي مطابقة لما جاء في (OCDE) حيث تخضع الأجور والرواتب والمكافآت المماثلة التي يتقاضاها شخص يقيم في دولة متعاقد، مقابل ممارسته لعمل في الدولة المتعاقدة الأخرى، للضريبة في هذه الأخيرة، أي في الدولة مصدر الدخل مع وجود بعض الاستثناءات وهي نفس تلك التي جاءت بها منظمة (OCDE) مثل الحالة التي يقيم فيها الشخص المستفيد من تلك الأجور في الدولة الأخرى والتي يمارس فيها النشاط لمدة لا تزيد عن 183 يوما، حيث تخضع تلك المدايل للضريبة في دولة إقامته فقط، ويتم بذلك تقادي الأزواج الضريبي<sup>(2)</sup>.

### 3- مدايل أنشطة الفنانين والرياضيين:

حدّدت الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 كيفية خضوع مدايل أنشطة الفنانين والرياضيين للضريبة، ويكون ذلك على النحو التالي:

- إن المدايل التي يحصل عليها شخص مقيم في دولة متعاقد، من أنشطته الشخصية الممارسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بصفته فنانا استعراضيا أو كموسيقي أو كرياضي تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.
- وإذا كانت هذه المدايل لا تعود إلى الفنان أو الرياضي نفسه، ولكن إلى شخص آخر فإنها تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها الفنان أو الرياضي أنشطته.
- أما المدايل التي يستمدّها فنان استعراضي، أو رياضي مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين من أنشطته الشخصية الممارسة بهذه الصفة في الدولة المتعاقدة الأخرى لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة الأولى عندما تكون هذه الأنشطة الممارسة في

(1) أنظر المادة 14 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 15 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الدولة الأخرى ممولة بصفة رئيسية بأموال عمومية عائدة للدولة الأولى، أو لجماعاتها المحلية، أو لأشخاصها الاعتبارية الخاضعة للقانون العام<sup>(1)</sup>.

أخيراً وبعد أن حددت الاتفاقية كيفية إخضاع بعض فئات المداخل إلى الضرائب أتت في المادة 21 واختتمتها بوضع قواعد تنطبق على باقي المداخل الأخرى، حسب ما يلي:

- إن عناصر دخل مقيم بدولة متعاقدة أيا كان مصدرها والتي لم تتناولها المواد السابقة لهذه الاتفاقية لا تخضع للضريبة إلا في هذه الدولة ولا تطبق أحكام هذه النقطة على مداخل غير المداخل المتأتية من الأملاك العقارية المبينة في المادة 2/6.

- عندما يكون المستفيد من هذه المداخل المقيم في دولة متعاقدة يمارس في الدولة المتعاقدة الأخرى، إما نشاطا صناعي أو تجاريا بواسطة مؤسسة مستقرة موجودة بها، أو مهنة مستقلة بواسطة قاعدة ثابتة موجودة بها ويكون الحق أو الملك الذي تنتج عنه المداخل مرتبطا بها ارتباطا فعليا في هذه الحالة تطبق أحكام المادة 7 أو المادة 14 حسب الحالات.

### الفرع الرابع: الطلبة والمتربصون ومداخل أخرى

أولاً: الطلبة والمتربصون: لا تخضع المداخل التي يحصلها الطلبة والمتربصون للضريبة في الدولة التي يدرسون فيها أو يخضعون فيها للتكوين، إذا كانت قد منحت لهم من دولة أخرى، ويتم بذلك تقادي الازدواج الضريبي بالنسبة لتلك المداخل<sup>(2)</sup>.

ثانياً: مداخل أخرى: إن المداخل الأخرى التي لم تتناولها الاتفاقية تخضع للضريبة في دولة إقامة المستفيد منها وفقا للمادة 21 من الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، حيث يمنح الحق في فرض الضريبة لتلك الدولة، دون دولة المصدر، من أجل تقادي حدوث مشكلة الازدواج الضريبي<sup>(3)</sup>.

(1) أنظر المادة 17 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) أنظر المادة 20 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(3) أنظر المادة 21 من المرسوم الرئاسي 02-121.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

المطلب الثالث: الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروات والتركة:

من خلال هذا المطلب نتطرق إلى الكيفية التي يتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة على الثروة والتركة بين الجزائر وفرنسا لتفادي حدوث ازدواج ضريبي. توزيع الإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروة<sup>(1)</sup>:

إن الثروة المكونة من الأملاك العقارية التي تشملها المادة 06 من الاتفاقية تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها الأملاك وليس في دولة إقامة الشخص الذي يملكها وبالتالي يتم تفادي مشكلة الازدواج الضريبي حسب ما جاء في المادة 22 من الاتفاقية. كما تخضع الثروة المكونة من أسهم وحصص في شركة تتكون أموالها من أملاك عقارية توجد في إحدى الدولتين للضريبة في الدولة التي توجد بها تلك الأملاك، ماعدا إذا استخدمت تلك الأملاك العقارية لممارسة نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي للشركة أو ممارسة مهنة مستقلة وفقا للفقرة الأولى من نفس المادة.

أما بالنسبة للثروة المكونة من الأملاك المنقولة التي تشكل جزءا من رأسمال مؤسسة مستقرة أو قاعدة ثابتة لممارسة مهنة مستقلة تخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها.

وتلك الشركة أو تلك القاعدة والتي تعتبر دولة المصدر، فلن تنشأ بذلك مشكلة ازدواج ضريبي.

ولقد تطرقت نفس المادة من الاتفاقية محل الدراسة إلى الثروة المكونة من سفن وأطنارات مملوكة من طرف مؤسسة ما والتي تستغلها في النقل الدولي ستخضع للضريبة في الدولة التي توجد بها مقر الإدارة الفعلية للمؤسسة فقط.

أما بالنسبة للعناصر الأخرى للثروة فتخضع للضريبة في دولة إقامة مالكيها وفي هذه الحالة أيضا لا تحدث مشكلة ازدواج ضريبي بسبب اعتبار أن تلك الثروة تدخل ضمن الإختصاص الضريبي لدولة الإقامة فقط، وليس لكلتا الدولتين المتعاقدتين<sup>(2)</sup>.

(1) أنظر المادة 22 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) إيمان بوقرورة، المرجع سابق، ص 137.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

توزيع الإختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على التركات<sup>(1)</sup>:

وتناولتها المادة 23 من الاتفاقية حيث جاء في فقرتها الأولى أن الأملاك العقارية التي تكون جزءا من شركة مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدتين وتوجد بالدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى.

كما تخضع الأملاك المنقولة التي تكون جزءا من شركة شخص مقيم بإحدى الدولتين المتعاقدتين والمتمثلة في ديون على ذمة شخص متواجد في الدولة المتعاقدة الأخرى فستخضع تلك الأملاك للضريبة في هذه الأخيرة، مما يؤدي إلى تفادي حدوث ازدواج ضريبي وأضافت نفس المادة من الاتفاقية أن الديون المتعلقة باقتناء أو بناء أو تحويل أو تحسين أو صيانة الأملاك العقارية المذكورة في المادة 6 تخضع من قيمة هذه الأملاك كما تخضع أيضا الديون المترتبة على منشأة مستقرة أو قاعدة ثابتة لممارسة مهنة مستقلة.

من قيمة هذه المنشأة أو القاعدة بالإضافة إلى خصم من قيمة الأملاك المنقولة للديون المتعلقة بها.

وتنص الاتفاقية على أنه في حال فاقت قيمة الديون قيمة الأملاك التي تخضع منها، فإن الرصيد المتبقي من تلك الديون يتم خصمه من باقي الأملاك الخاضعة للضريبة في نفس الدولة (أي الأملاك التي لا تتعلق بها الديون)، وإذا لم تكف قيمة هذه الأملاك لتغطية ذلك الرصيد فيمكن خصمه من قيمة الأملاك الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى أي أنه من الممكن أن تتعدى عملية خصم الديون الأملاك المتواجدة في نفس الدولة إلى الأملاك المتواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى<sup>(2)</sup>.

(1) أنظر المادة 23 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 138.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

### المبحث الثاني: طرق تقادي الازدواج الضريبية في إطار الاتفاقية

إن للاتفاقيات الجبائية دور هام وفعال في معالجة وتقادي مشاكل الازدواج الضريبي الدولي، خاصة منها الاتفاقيات الثنائية حيث تعمل على توفير أسس وقواعد موحدة لتوزيع الاختصاصات الفردية للدولتين المتعاقدين وتجنب تداخلها، وتعتبر أسلوباً فعالاً في التنسيق بين الأنظمة الضريبية المختلفة للدول والسعي إلى التقليل من درجة اختلافها والذي يعد من أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، ولقد شكلت الاتفاقيات الجبائية عنصراً هاماً من عناصر مناخ الاستثمار الدولي.

كما تعد تلك الاتفاقيات أداة هامة لمكافحة الازدواج الضريبي من خلال احتوائها على أحكام تتعلق بتبادل المعلومات الضريبية بين الدولتين المتعاقدين والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب، وهذا ما يدل على الاهتمام الذي توليه الاتفاقيات الجبائية للمشاكل الضريبية الدولية، وسعيها إلى توفير وسائل مناسبة ويعود الفضل في تطوير تلك الاتفاقيات للمنظمات الدولية على غرار عصابة الأمم التي وضعت حجر الأساس في هذا المجال ومنظمة التعاون والتنسيق الاقتصادية التي اقترحت نموذجاً أصبح يمثل مرجعاً أساسياً تستند إليه معظم الدول عند إبرامها لاتفاقيات جبائية بما في ذلك الجزائر، حيث سعت هذه الأخيرة إلى توسيع شبكتها الاتفاقية والقيام بعدة إصلاحات جبائية تعمل على جمل نظامها الضريبي أكثر تجانساً مع الأنظمة الضريبية لباقي الدول مما يسهل عليها إجراء المفاوضات والوصول إلى اتفاق بشأن كيفية معالجة الازدواج الضريبي الدولي وهو ضرورة يستدعيها واقع العلاقات الاقتصادية الدولية على غرار الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية التي سنحاول تسليط الضوء على طرق تقادي إشكالية الازدواج الضريبي من خلالها بالنسبة للجانب الجزائري وكذا الفرنسي<sup>(1)</sup>.

### المطلب الأول: بالنسبة للجزائر

لقد تم اعتماد هذه الاتفاقية الثنائية لإلغاء الازدواج الضريبي الذي يسبب اقتصاد

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 146.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

الدولتين بالدرجة الأولى من خلال اتخاذ جملة من التدابير تم تكريسها في السادة 24 من الاتفاقية.

فمن أجل أن يخضع دخل الشخص إلى ضريبة ما يجب أن يكون مقيما في البلد الذي يفرض هذه الضريبة عليه وذلك حسب مفهوم المادة 4 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية: " في مفهوم هذه الاتفاقية تعني عبارة مقيم بدولة متعاقدة أي شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة بموجب تشريعها بسبب موطنه ومكان إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه... " (1).

وفي حالة وجود ازدواج ضريبي مفروضة على دخل شخص مقيم في الجزائر أو في فرنسا أو خاضع للضريبة في أحد هذين البلدين ومقيم في بلد آخر يمكن إلغاؤه بتطبيق أحكام الفقرة الأولى من المادة 24 من الاتفاقية عن طريق الإسناد وحسب ما جاء في المادة يتضح فيما يلي:

### - فيما يتعلق بإلغاء الازدواج الضريبي في الجزائر:

عندما يحصل مقيم بالجزائر على مداخيل تكون خاضعة للضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الاتفاقية فإن الجزائر تقوم بالخصم من الضريبة التي تحصلها من مداخيل هذا المقيم مبلغا مساويا للضريبة على الدخل المدفوع بفرنسا، غير أن المبلغ المخصوم في هذه الحالة لا يمكن أن يتجاوز قسط الضريبة على الدخل المحسوبة قبل إجراء الخصم والمطابقة حسب الحالة للمداخيل الخاضعة للضريبة بفرنسا(2).

### - إلغاء الازدواج الضريبي على الثروة بالنسبة للمقيم في الجزائر:

عندما يملك مقيم بالجزائر ثروة تكون خاضعة للضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الاتفاقية الحالية فإن الجزائر تخصم من الضريبة التي تحصلها من ثروة هذا المقيم مبلغا مساويا للضريبة على الثروة المدفوعة بفرنسا.

(1) المادة 24 من المرسوم الرئاسي 02-121.

(2) فرح بن بوزة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع الدولة والمؤسسات العمومية بعنوان: الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999 جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق 2016-2017، ص84.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

غير أن المبلغ المخصوم في هذه الحالة لا يمكن أن يتجاوز قسط الضريبة على الثروة المحسوبة قبل إجراء الخصم والمطابقة حسب الحالة للثروة الخاضعة للضريبة بفرنسا<sup>(1)</sup>.

- إلغاء الإزدواج الضريبي على تركة المتوفي المقيم بالجزائر لحظة وفاته.

عندما يكون المتوفي لحظة وفاته مقيما بالجزائر فإن الجزائر تقوم بإخضاع مجمل الأملاك التي تكون جزءا من تركته للضريبة بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الاتفاقية، ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بفرنسا، على الأملاك التي نتيجة للوفاة وطبقا لأحكام الاتفاقية تخضع للضريبة بفرنسا غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الجزائرية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأملاك التي بحسب أن يمنع التخفيض بسببها<sup>(2)</sup>.

- إلغاء الإزدواج الضريبي على تركة المتوفي غير المقيم بالجزائر لحظة وفاته

إذا كان المتوفي لحظة وفاته غير مقيم بالجزائر فإن الضريبة الجزائرية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر طبقا لأحكام الاتفاقية، يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة بمقتضى التشريع الداخلي الجزائري<sup>(3)</sup>.

المطلب الثاني: بالنسبة لفرنسا

فيما يتعلق بإلغاء الإزدواج الضريبي في فرنسا

إن المداخل التي تنشأ في الجزائر والتي تخضع للضريبة هناك وتكون محققة من طرف مقيم في فرنسا أين تخضع أيضا للضريبة وفقا للتشريع الجبائي الفرنسي وتكون غير قابلة للإعفاء منها، فإن هذه المداخل تستفيد من قرض ضريبي يخص من الضريبة الفرنسية يكون مساو لمبلغ الضريبة المدفوع في الجزائر عندما يتعلق الأمر بالمداخل الآتية:  
- أرباح الأسهم والفوائد والاتاوات.

(1) فرح بن بوزة، المرجع السابق، ص 84.

(2) نفس المرجع، ص 86.

(3) نفس المرجع، ص 87.

## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

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

- المكافآت المقبوضة مقابل ممارسة عمل مأجور على ظهر سفينة أو طائرة تستخدم في النقل الدولي.

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

ذلك لكون أن المداخيل التي تفرضه عليها الضريبة من قبل كلتا الدولتين المتعاقدتين بموجب الاتفاقية المبرمة بينهما تستفيد من قرض ضريبي لمنع حدوث ازدواج ضريبي<sup>(1)</sup>.

**إلغاء الازدواج الضريبي على الثروة بالنسبة للمقيم في فرنسا:**

يخضع المقيم بفرنسا الذي يملك ثروة تخضع للضريبة بالجزائر للضريبة كذلك بفرنسا بسبب هذه الثروة وتحسب الضريبة الفرنسية عن طريق خصم قرض ضريبي يكون مساويا لمبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر والمفروضة على هذه الثروة.

غير أن القرض الضريبي يجب ألا يتجاوز مبلغ الضريبة الفرنسية المتعلقة بهذه الثروة<sup>(2)</sup>.

**إلغاء الازدواج الضريبي على تركة المتوفي المقيم في فرنسا لحظة وفاته:**

عندما يكون المتوفي لحظة وفاته مقيما بفرنسا فإن فرنسا تقوم بإخضاع مجمل الأملاك التي تكون جزءا التركة للضريبة بما في ذلك الأملاك الخاضعة للضريبة بالجزائر طبقا لأحكام الاتفاقية ويمنح على هذه الضريبة تخفيضا بمبلغ يساوي مبلغ الضريبة المدفوعة بالجزائر على الأملاك التي نتيجة للوفاة وطبقا لأحكام الاتفاقية تخضع للضريبة

(1) إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص 140.

(2) فرح بن بوزة، المرجع السابق، ص 85.



## الفصل الثاني: الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية

بالجزائر غير أن هذا التخفيض لا يمكن أن يتجاوز حصة الضريبة الفرنسية المحسوبة قبل إجراء هذا الخصم والمطابقة للأحكام التي يجب أن يمنح التخفيض بسببها<sup>(1)</sup>.  
إلغاء الازدواج الضريبي على تركة المتوفي غير المقيم بفرنسا لحظة وفاته:  
إذا كان المتوفي لحظة وفاته غير مقيم بفرنسا فإن الضريبة الفرنسية المطبقة على الأملاك الخاضعة للضريبة بفرنسا طبقا لأحكام الاتفاقية يتم حسابها بمعدل مطابق لمجموع الأملاك الخاضعة للضريبة بمقتضى التشريع الداخلي الفرنسي.  
هذا بالنسبة لإلغاء الازدواج الضريبي وفقا لأحكام الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية لسنة 1999 التي كرست بدورها العديد من الآليات لمكافحة الإشكالات الجبائية<sup>(2)</sup>.

(1) فرح بن بوزة، المرجع السابق، ص 86.

(2) نفس المرجع، ص 87.

## خلاصة الفصل الثاني

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أبرز العقبات التي وقفت أمام ازدهار التبادل التجاري الدولي وتدفق رؤوس الأموال بين مختلف أقطار العالم ولقد أدركت الدول مبكرا مدى خطورة المشكلة وحاولت جاهدة إيجاد حلول مناسبة لها إما من خلال تشريعاتها الضريبية والذي يتطلب تضحية دولة ما بجزء من إيراداتها الضريبية لحساب دولة أخرى أو عن طريق إبرام اتفاقيات جبائية خاصة منها الثنائية والتي تسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين بشكل يقلل إلى أدنى حد ممكن من تداخل اختصاصاتها الضريبية، إلى جانب اعتمادها لطرق من أجل معالجة تلك المشكلة مثل إعفاء الدخل الأجنبي من الضريبة المحلية، كما تسمح تلك الاتفاقيات أيضا بتبني إجراءات من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي ولقد ساهمت المنظمات الدولية بشكل كبير في تطوير الاتفاقيات الجبائية وتوفير نماذج يمكن للدولة الاستناد عليها عند إبرامها لمعاهدات ضريبية أهمها النموذج المقترح من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والذي يعتبر المرجع الأساسي في هذا المجال بالإضافة إلى نموذج الأمم المتحدة.

الجامعة

تعتبر المسائل المالية في الدولة وكذا السياسة الجبائية المنتهجة من طرفها مسألة سيادية بامتياز، إذ تستفرد الدولة بوضعها وفقاً لما يتماشى وإمكاناتها غير أن هذه الإستقلالية قد تؤدي للإنعزال عن الدول الأخرى، وبالتالي الابتعاد عن العولمة وانعكاساتها الإيجابية خاصة على تطور اقتصاد الدول والمؤسسات الموجودة بها، كما قد تؤثر سلباً على المستثمرين المحليين والأجانب، ومن هنا جاءت الحاجة إلى ضرورة الدخول في علاقات دولية تراعي من خلالها مصالح الدول والأفراد لاسيما تلك المتعلقة بالمالية والجبائية، لتفادي أكبر إشكال قد يعرقل المبادلات الإقتصادية الدولية وهو مشكل الازدواج الضريبي والذي يعتبر السبب الرئيسي في اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي.

وباعتبار أن الازدواج الضريبي ناتج عن فرض الضريبة نفسها على الأشخاص أنفسهم وعلى الوعاء الضريبي نفسه من طرف دولتين مختلفتين، فإن التمكن من الوقاية وتفادي هذا الإشكال الجبائي الدولي يكون من خلال إبرام اتفاقيات جبائية دولية ثنائية أو متعددة الأطراف، والتي تقف جنباً إلى جنب مع القوانين الداخلية للقيام بهذا الدور.

وعلى ضوء دراستنا لهذا الموضوع توصلنا أن للإتفاقيات الجبائية دور هام وفعال في معالجة وتفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي حيث تعمل على توفير أسس وقواعد موحدة لتوزيع الإختصاصات الضريبية للدولتين المتعاقبتين، وتجنب تداخلها، وتعتبر أسلوباً فعالاً في التنسيق بين الأنظمة الضريبية المختلفة للدول، والسعي إلى التقليل من درجة اختلافها، والذي يعد من أهم أسباب حدوث الازدواج الضريبي على المستوى الدولي.

وقد أصبحت الإتفاقيات الجبائية تشكل من أهم عناصر مناخ الاستثمار الدولي فقد سارع المشرع الجزائري منذ التسعينات إلى وضع حلول لمعالجة إشكالية الازدواج الضريبي قصد توفير الجو المناسب للإستثمار الأجنبي خاصة.

ونظراً لأهمية هذه الإتفاقيات الجبائية سعت الدول إلى تطويرها ويعود الفضل في ذلك لتلك الإتفاقيات للمنظمات الدولية مثل عصابة الأمم التي وضعت حجر الأساس في هذا المجال، ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية التي اقترحت نموذجاً أصبح يمثل

## الخاتمة

مرجعاً أساسياً تستند إليه معظم الدول عند إبرامها لاتفاقيات جبائية، بما في ذلك الجزائر، ولقد سعت هذه الأخيرة إلى توسيع شبكتها الإتفاقية ومن بين الإتفاقيات الجبائية الدولية، الإتفاقية موضوع المذكرة وهي الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999 والتي جاءت قصد تجنب الإزدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروات والتركات.

وباعتبار الإتفاقيات الجبائية هي دولية فإن إبرامها يمر بمراحل إبرام باقي الإتفاقيات الدولية نفسها من مفاوضات وتوقيع بالأحرف الأولى، ثم مصادقة عليها، كما يستلزمه القانون الداخلي للدولة.

غير أن مجرد إبرام الإتفاقية الجبائية لا يجعلها قابلة للتنفيذ أوتوماتيكيا في إقليم الدول المتعاقدة، ولكن يجب أن تستوفي الشروط الواجبة في القانون الداخلي للدولة ومن أمثلة ذلك نجد أن القانون الجزائري ينص على ضرورة النشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وأحيانا نجد بأنه ورغم التزام الجزائر دوليا بمصادقتها على صكوك دولية إلا أنها قد تتأخر في نشرها، إما بعدم من طرف الدولة لتقادي التطبيق الفوري، وإما دون عمد بل بسبب تأخر بعض الإجراءات الواجب احترامها والتي تأتي عادة في مضمون الإتفاقية.

وبالنسبة للإتفاقية محل الدراسة كان توقيعها بتاريخ 1999/10/17 إلا أنه تم نشرها في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002/04/10 أي بعد 3 سنوات وبالتالي فإنها قد بقيت من دون أثر طيلة تلك المدة.

وعند دخول الإتفاقية حيز التنفيذ تصبح جزءا من القانون الداخلي للدولة، وفي الجزائر تأتي مرتبة الإتفاقية مباشرة بعد الدستور وتطبق كباقي القوانين غير أن الإتفاقيات الجبائية ونظرا لخصوصيتها أثارت إشكالات كبيرة بشأن تفسيرها وكيفية تطبيقها من طرف القاضي عند نظره في أي نزاع معروض عليه.

ونلاحظ من خلال تحليل ما جاء في الإتفاقية بأنها تراعي المصالح الشخصية للدولة الفرنسية وما يتماشى مع قوانينها الداخلية.

## الخاتمة

أما من جهة الدولة الجزائرية فقد قامت بتوقيع هذه الإتفاقية الجبائية خلال فترة انتقالية، تحولت فيها من نظام إشتراكى كانت فيه الدولة هي المسير الأساسي إن لم نقل الوحيد لكل المؤسسات الموجودة على إقليمها، إلى نظام يتجه نحو الخصوصية وتشجيع الإستثمارات المستقلة عن الدولة سواء كانت إستثمارات داخلية أو أجنبية، وهو ما يفسر مصادقة الجزائر على هذه الإتفاقية التي تهدف إلى الوقاية من الإزدواج الضريبي الذي يعتبر من أكبر العوائق التي تعرقل الإستثمارات نظرا لإمكانية مساسه برؤوس أموال وعائدات المستثمرين، وبالتالي اتجاه هؤلاء إلى بلدان أخرى أقلّ عبأً ضريبيا وأكثر ضمانا وأمنا جبائيا لهم ولأموالهم.

إن الجزائر عند إبرامها للإتفاقية الجبائية لسنة 1999 مع فرنسا كانت تهدف إلى حماية مصالحها الإقتصادية والوقاية من حالات الإزدواج الضريبي وكذا تكريس آليات لمكافحة الغش والتهرب الضريبي لاسيما وأنها تربطها مع الدولة الفرنسية علاقات اقتصادية واجتماعية وسياسية وتاريخية قديمة عميقة غير أن الخبرة الجزائرية في المجال الإقتصادي والمالي، خلال تلك الفترة كانت فتية مقارنة بالخبرة الفرنسية وهو ما يدفع إلى القول بتفاوت الغرض في الإستفادة من مضمون الإتفاقية التي جاءت وفق النموذج الذي تبرمه فرنسا مع باقي الدول أي أنه جاء متوافق مع قانونها الداخلي، وبالتالي مع المصالح البحتة لها.

ولكن هذا لا يمنع من القول إن هذه الإتفاقية الجبائية لم تتناول جوانب مهمة وذات فعالية في تطوير ازدهار الإقتصاد الوطني والإنتعاش على الدول الأخرى بأقل قدر ممكن من المشاكل الجبائية التي قد تعترض هذا المسار الجديد بالنسبة للجزائر.

### نتائج الدراسة:

نخلص من خلال دراستنا إلى جملة من النتائج والمتمثلة فيما يلي:

- ظهور مشكلة الإزدواج الضريبي كان نتيجة لتطور وتوسع العلاقات الاقتصادية بين الدول، وأنها تؤدي إلى العديد من الآثار السلبية المباشرة من أهمها عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية وغير المباشرة كتشجيع التهرب الضريبي الدولي.
- الإتفاقيات الجبائية الدولية تسمح بتوزيع الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة.

وذلك لتفادي الإزدواج الضريبي وبعده طرق.

- تعتبر عملية توزيع الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة ذات فعالية كبيرة في التقليل من تداخل اختصاصاتها الضريبية، حيث تحدد الدولة ذات الأحقية في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع الدخل، وكل جزء من أجزاء الثروة أو التركة. وتجنب بقدر الإمكان منح ذلك الحق لدولتين متعاقبتين أو أكثر، مما يسمح بتفادي مشكلة الإزدواج الضريبي بصورة تلقائية ودون الحاجة إلى استخدام طرق أو تقنيات معينة لتحقيق ذلك.

- تعتبر طرق تفادي الإزدواج الضريبي الدولي ضرورية، في الحالات التي تتم بموجب الإتفاقية منح الحق في فرض الضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة، أو نفس التركة إلى أكثر من دولة.

- يكون تفادي الإزدواج الضريبي الدولي القانوني من خلال طريقة الإعفاء وطريقة الخصم، وتنقسم كل طريقة منهما إلى طرق فرعية، والتي تختلف مدى فعاليتها في معالجة تلك المشكلة.

- تعد طريقة الخصم الكامل في دولة الإقامة للضريبة المدفوعة في دولة المصدر هي من أفضل الطرق لتفادي الإزدواج الضريبي.

- يكون تفادي الإزدواج الضريبي الاقتصادي من خلال اللجوء إلى الإجراء الودي أو التحكيم لمعالجة الحالات التي لم تتناولها الإتفاقيات الجبائية.

- إن النموذج الذي تعتمده الجزائر يقترب كثيرا من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، نظراً لتأثر الجزائر بأفكار وآراء هذه الأخيرة فيما يتعلق بالإتفاقيات الجبائية، كما اعتمدت أيضا على نموذج الأمم المتحدة في بعض أحكامه، وهو النموذج الذي يتميز بدعمه لمصالح الدول التي نشأ فيها الدخل، أي الدول المستوردة لرؤوس الأموال، والتي غالبا ما تكون دول نامية.

- الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية قامت بتوزيع الإختصاص الضريبي بين الجزائر وفرنسا، وحاولت تفادي تداخل اختصاصاتها الضريبية، لمنع حدوث ازدواج ضريبي، ونلاحظ أن هذه الإتفاقية، تتميز بالشمولية حيث تضمنت الضريبة على الدخل والضريبة

## الختام

على الثروة وكذلك الضريبة على التركات، كما اعتمدت طريقة الخصم لتقادي الازدواج الضريبي في الحالات التي تقتسم بموجبها الدولتان الحق في فرض الضريبة مثل أرباح الأسهم والفوائد، بالإضافة إلى أسلوب الإجراء الودي لتقادي الازدواج الضريبي في الحالات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

### التوصيات:

- من خلال التطرق لموضوع الازدواج الضريبي وكيفية معالجته في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية عامة والاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية خاصة ودراسة كيفية توزيع الإختصاص الضريبي والطرق الاتفاقية المتبعة من طرف الجزائر على ضوء الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية. وبعد التوصل لنتائج الدراسة سنقوم بتقديم التوصيات التالية:
- من أجل القضاء على الازدواج الضريبي نهائيا فعلى الدول أن تسعى لإبرام اتفاقيات جبائية أكثر.
  - من أجل تسهيل وتطبيق الأحكام الاتفاقية يجب تجنب قدر الإمكان الغموض في نصوص الأحكام واستعمال الأسلوب السهل.
  - على الجزائر التوسع في إبرامها لاتفاقيات جبائية من أجل توطيد علاقاتها الاقتصادية مع باقي الدول، ومن أجل توفير مناخ ضريبي مناسب لاستثمار رؤوس الأموال الأجنبية.



قائمة

المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### 1/ المصادر:

#### \* المراسيم والوثائق الرسمية:

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.
- 2- المرسوم الرئاسي رقم 02-121، الصادر بتاريخ 10 أفريل 2002 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، المتضمن للإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية والبروتوكول المتبع لها.
- 3- إتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 2001.
- 4- إتفاقية فيينا للمعاهدات المؤرخة في 02 ديسمبر 1966.

### 2/المراجع:

#### أ/ الكتب:

- 1- كمال زغوم، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004.
- 2- محمد بوسلطان، مبادئ القانون الدولي العام، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2008.
- 3- يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 4- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986.

#### ب/ الأطروحات والمذكرات

- 1- بن بوزة فرح، الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في 17 أكتوبر 1999، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2016-2017.
- 2- بوقروة إيمان، كيفية تقادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية -دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،

## قائمة المصادر والمراجع

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 02 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010.

3- الحاج فريد باسعيد، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر-3، 2004-2005.

4- محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2009-2010.

### ج/ المقالات والبحوث

1- حورية محمد عبدالله قزاز، دور إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي في تشجيع الإستثمار الأجنبي العراقي، بحث مقدم إلى معهد الدراسات والبحوث العلمية، جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية، 2011.

2- دريد السمائري، الإزدواج الضريبي وأثره في إعاقه الإستثمار الأجنبي، دورية دراسات، المجلد 6، العدد 21، طرابلس، 2005.

3- سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005.

4- الضب طارق، إشكالية الإزدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، بحث مقدم بكلية الحقوق جامعة قاصدي مرباحي، ورقلة، 2016.

5- نعيم عاشوري، الإتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 41، مجلد ب، 2014.

### 3/ المراجع باللغة الفرنسية

1/ Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales : trente études pratique, édition Francis Lefebvre, 4 éme édition, paris , 1998.

خلاصة

الموضوع

## خلاصة الموضوع:

هناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى ظهور ما يسمى بالازدواج الضريبي وهذا الأخير هو خضوع المكلف إلى العديد من الضريبة عن نفس الوعاء من دولتين أو أكثر خلال نفس المدة الزمنية ويحدث ذلك نتيجة تباين المبادئ المعتمدة في النظم الضريبية لمختلف الدول.

ولمعالجة هذا الإشكال سارعت الدول في إبرام عدة اتفاقيات جبائية دولية وذلك لتفادي ظاهرة الازدواج الضريبي ومن بين هذه الاتفاقيات " الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية".

### Résume :

En raison de beaucoup de facteurs, qui ont conduit à la double imposition qui fait soumettre le contribuable à plusieurs taxes et impôts de deux ou plusieurs pays pendant la même période, suite aux différences des principes adoptés dans systèmes fiscaux des différents pays.

Pour faire face à ces contraintes, les pays ont rapidement conclu plusieurs conventions fiscales internationales, afin d'éviter le phénomène de la double imposition et parmi ces conventions on cite :

« La convention Fiscale ALGERO-FRANCAISE »

فہرِس

المحتویات

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
4 - 1	مقدمة
42 - 5	الفصل الأول: آليات تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية
22 - 6	المبحث الأول: مفهوم الازدواج الضريبي
9 - 6	المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وتحديد أسبابه
7 - 6	الفرع الأول: تعريف الازدواج الضريبي
9 - 7	الفرع الثاني: تحديد أسباب الازدواج الضريبي
16 - 9	المطلب الثاني: أنواع وشروط الازدواج الضريبي
13 - 9	الفرع الأول: أنواع الازدواج الضريبي
16 - 13	الفرع الثاني: شروط الازدواج الضريبي
22 - 16	المطلب الثالث: الآثار السلبية للازدواج الضريبي
19 - 16	الفرع الأول: الآثار السلبية المباشرة
22 - 19	الفرع الثاني: الآثار السلبية غير المباشرة
42 - 23	المبحث الثاني: الإطار العام للاتفاقيات الجبائية الدولية
27 - 23	المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية
32 - 27	المطلب الثاني: الجهود الدولية المبذولة لتطوير الاتفاقيات الجبائية
42 - 33	المطلب الثالث: طرق تجنب الازدواج الضريبي القانوني والاقتصادي
40 - 33	الفرع الأول: طرق تجنب الازدواج الضريبي القانوني
42 - 40	الفرع الثاني: طرق تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي
43	خلاصة الفصل الأول
71 - 44	الفصل الثاني: الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية
66 - 46	المبحث الأول: الاختصاص الضريبي للاتفاقية
54 - 47	المطلب الأول: مجالات تطبيق الاتفاقية الجزائرية الفرنسية
49 - 47	الفرع الأول: مجال التطبيق بالنسبة للأشخاص

## فهرس المحتويات

52 - 49	الفرع الثاني: مجال التطبيق بالنسبة للضرائب
53 - 52	الفرع الثالث: مجال التطبيق بالنسبة للإقليم
54 - 53	الفرع الرابع: مجال التطبيق من حيث الزمان
64 - 54	المطلب الثاني: الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل
55 - 54	الفرع الأول: المداخل العقارية والأرباح الناتجة عن استغلال السفن والطائرات
60 - 55	الفرع الثاني: الفوائد والمداخل المتعلقة بالمؤسسات
64 - 60	الفرع الثالث: المكافآت والمعاشات ومداخل المهن الحرة والنشاطات
64	الفرع الرابع: الطلبة والمترتبون والمداخل الأخرى
66 - 65	المطلب الثالث: الاختصاص الضريبي بالنسبة للضريبة على الثروات والتركات
71 - 67	المبحث الثاني: طرق معالجة الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية
69 - 67	المطلب الأول: بالنسبة للجزائر
71 - 69	المطلب الثاني: بالنسبة لفرنسا
72	خلاصة الفصل الثاني
77 - 73	الخاتمة
-	قائمة المصادر والمراجع
-	خلاصة الموضوع
-	فهرس المحتويات