

## الاتفاقيات الجبائية الدولية

### المقدمة

إن التنوع الكبير في التبادلات والمعاملات، وزيادة حركة الأفراد ورؤوس الأموال، وحياسة الممتلكات والمداخل من قبل دافعي الضرائب في مختلف البلدان من أهم العوامل التي دفعت العديد من الدول عبر إداراتها الضريبية للبحث عن فرص للتنسيق فيما بينها من أجل توفير المناخ الملائم للمتعاملين من جميع الدول.

ففي عالم يعرف المزيد من العولمة ويتعرض للمزيد من الأزمات المالية والاقتصادية، وجب فيه على السلطات الجبائية وضع إتفاقيات على مستوى مختلف مناطق العالم من أجل ضرورة توحيد الجهود و الانضباط الجبائي لغرض محاربة مظاهر الغش و التهرب الجبائيين. وعلى هذا الأساس، فإن الاعتماد على الاتفاقيات الدولية هو من الاساليب القديمة، كون أول اتفاقية ثنائية نموذجية تعود لسنة 1928.

ومن جهة أخرى، فالملاحظ عليه اليوم، أن الاتفاقيات الجبائية أصبحت تستمد أحكامها بصفة كبيرة في جل دول العالم من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مفروضة بذلك إنسجاما على الاتفاقيات الجبائية لتقادي الازدواج الضريبي، و موفرة إلى جانب ذلك، إطارا قانونيا من خلال تسوية الخلافات المتزايدة التي تمس بالحق السيادي للدول. فمثلا عدد الاتفاقيات الدولية الخاصة بالازدواج الضريبي التي أبرمت من قبل الولايات المتحدة وصلت 155 اتفاقية مع دول مختلفة حول العالم<sup>(1)</sup>.

والجزائر كباقي الدول الراغبة في الحد من الازدواج الضريبي، وزيادة التبادل المعلوماتي الجبائي كان عليها الاندماج في هذه المنظومة الدولية عبر إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية مع الدول.

### 1- النماذج الدولية المعالجة للازدواج الضريبي

قبل بدء المفاوضات، تأخذ البلدان في الحسبان مجموعة من العناصر، أهمها حجم التجارة والاستثمار مع بلد المعني. وبمجرد أن تبدأ المفاوضات، يقوم البلدان بتبادل النماذج الخاصة بهما (فإن لم تكن متوفرة، تقدم اخر اتفاقية ضريبية) وينعقد أول اجتماع تفاوضي. وكقاعدة عامة، تكون هناك جولتان من المفاوضات (جولة في كل بلد). ففي الجولة الأولى، تتفق الدولتين على النموذج كنقطة انطلاق لمفاوضاتهما، والذي عادة ما يكون نموذج الأمم المتحدة أو اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وبمجرد أن يقدم الطرفان نظامهما الضريبي، يتم التفاوض على النص مادة بمادة (article par article). وعادة ما توضع الأجزاء التي لم يستطيع الطرفان الاتفاق عليهما بين أقواس للنظر فيها لاحقا. وبالموافقة على صياغة الاتفاقية، يقوم الطرفان بتثبيت الحروف الأولى. ثم يتم اتخاذ الترتيبات لتوقيع المعاهدة من قبل ممثل مفوض (غالبا ما يكون سفيراً أو ممثلاً آخر للدولة). وبعد التوقيع، تصادق كل دولة على المعاهدة وفقاً لإجراءاتها. وكقاعدة، فإن اكتمال المعاهدة لا يتم الا حين تبادل الدول لوثائق الابرام وتدخل حيز التنفيذ وفقاً لقواعد المادة 29 (دخول حيز التنفيذ) من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة. وعلى هذا الأساس، يوجد نموذجان رئيسيان للمعاهدات الضريبية: معاهدة الأمم المتحدة ومعاهدة منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، غير أن الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة تعتمد بشكل كبير على اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وتضم حالياً منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي 34 عضواً، العديد منهم يتبع للدول الصناعية. وقد تم نشر للمرة الأولى الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في عام 1963، ونقحت في عام 1977 ثم في عام 1992، ومنذ ذلك الحين أصبح نشرها يأخذ شكل منشورات فضفاضة لتعزيز التحديثات المتكررة، التي وصل عددها إلى عشر مرات، وآخرها حدث في عام 2017<sup>(2)</sup>.

وفي الحقيقة، يوجد تفضيل أكبر للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من طرف البلدان المصدرة لرأس المال عكس البلدان المستوردة له. لأنه أحياناً يخفف الازدواج الضريبي من خلال مطالبة "بلد المصدر" بالتنازل عن بعض من الضرائب المفروضة على أنواع معينة من الدخل للمقيمين في البلد المتعاقد الآخر (بلد الإقامة). ولهذا السبب وضعت البلدان النامية اتفاقية نموذجية خاصة بها، و بإشراف من منظمة الأمم المتحدة.

وعليه فالفرق الرئيسي بين النموذجين هو أن نموذج الأمم المتحدة يفرض قيوداً أقل على الحقوق الضريبية فيما يخص "دولة المصدر". فمثلاً، فإن المادة 12 من نموذج الأمم المتحدة لا تمنع " بلد المصدر" من فرض الإتاوات التي يدفعها مقيم في بلد المصدر إلى مقيم في بلد آخر عكس المادة 12 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

بالإضافة، فالوقت المستغرق لتقدير منشأة مستقرة من طرف بلد المصدر (Etablissement stable) هو ستة أشهر فقط في نموذج الأمم المتحدة في حين أنه 12 شهراً في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وبالمثل، فوفقاً لنموذج الأمم المتحدة، فإن المؤسسة تحوز على منشأة دائمة إذا قدمت خدمات لفترة لا تقل عن 183 يوماً، في حين أنه وفقاً لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فتتحقق على الحيازة، إن قدمت خدمات عبر وساطة منشأة ثابتة (base stable) نشيطة لمدة تزيد عن ستة أشهر<sup>(3)</sup>.

ويمكن تعريف الأزواج الضريبي بشكل عام حسب القانوني الدولي بأنه فرض ضرائب من النوع نفسه في دولتين أو أكثر وعلى المكلف نفسه وعلى المادة نفسها وفي المدة الزمنية نفسها<sup>(4)</sup>.

لكن من الضروري هنا توضيح فكرة، وهي أن موضوع الاتفاقية الضريبية لا يقتصر فقط على الأزواج الضريبي، ولكن يرتبط أيضاً بمنع التهرب من الضرائب وعدم التمييز بين المتعاملين.

من جهة أخرى، توجد طريقتين للقضاء على الأزواج الضريبي، طريقة الإعفاء (المادة 23-أ) وطريقة الخصم (المادة 23-ب). إذا كانت الدولة المتعاقدة هي مصدر الدخل فيسمح لها بموجب المواد من 6 إلى 21 من فرض الضريبة على الدخل، وعليه تصبح دولة إقامة دافع الضرائب، هي الملزمة بالقضاء على الأزواج الضريبي. في حالة طريقة الإعفاء، يعفي بلد الإقامة الأساس الخاضع. ووفقاً لطريقة الخصم، يفرض بلد الإقامة ضريبة على الدخل ولكنه يخفض من الأساس الخاضع للضريبة على الدخل، مبلغ يساوي الضريبة على الدخل المدفوعة في بلد المصدر.

## 1.1 أهداف المعاهدات الضريبية

وبصفة عامة، تهدف المعاهدات الضريبية إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود من خلال إزالة العقبات الضريبية التي تعترض هذه الأنشطة. ويضاف إلى هذا الهدف العام عدة أهداف عملية. والهدف العملي الأهم للمعاهدات الضريبية الثنائية هو بلا شك القضاء على الأزواج الضريبي. وأيضاً منع التهرب والتجنب الضريبيين.

وبالإضافة، فإن للمعاهدات الضريبية أهداف فرعية أخرى<sup>(5)</sup>. ويتمثل أحد هذه الأهداف في القضاء على التمييز ضد الرعايا الأجانب وغير المقيمين. تنص المادة 24 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على الحماية من مختلف أشكال الضرائب التمييزية من جانب بلدان المصدر والإقامة. ويتمثل هدف فرعي آخر في تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. ويتسم هذا التعاون الإداري بثلاثة أبعاد رئيسية هي: تبادل المعلومات، المساعدة في تحصيل الضرائب، وتسوية المنازعات. بحيث تشير المواد 25، 26 و 27 إلى أشكال مختلفة من التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. فتلزم المادة 25 اللجوء إلى الإجراءات الودية لتسوية المنازعات المتعلقة بتطبيق الاتفاقيات، وتتناول المادة 26 تبادل المعلومات بين الدول، وتحدد المادة 27 قواعد المساعدات المعلوماتية بين الدول في شأن تحصيل الضرائب.

## 2.1 الضرائب المعنية بالأزواج الضريبي

تعتمد الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة بشكل كبير على إتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. هذه الأخيرة تبقى قواعد أكثر إنتشاراً وأوسع تأثيراً فيما يخص الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال.

من أجل القضاء على الأزواج الضريبي، تضع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فئتين من القواعد: الأولى تابعة للدخل والثانية تابعة لرأس المال. وعليه تحدد المواد من (6) إلى (21) الفئات المختلفة من الدخل وما يقابلها من الحقوق الضريبية لدولة المصدر و لدولة الإقامة، و نفس الأمر تنبأه المادة (22) بخصوص رأس المال.

كحالة عامة، قبل الإخضاع الضريبي لعناصر الدخل ورأس المال، تلزم فقط إحدى الدولتين المتعاقبتين حقا ضريبيا حصريا. وبذلك يحظر على الدولة المتعاقدة الأخرى أن تفرض الضرائب على تلك العناصر و من تم يجتنب الإزدواج الضريبي. والغالب انه يمنح هذا الحق الضريبي لدولة الإقامة.

## 1.2.1 الضرائب المفروضة على الدخل

### دخل الممتلكات غير المنقولة

تشمل الممتلكات غير المنقولة على الملكية الملحقة للممتلكات غير المنقولة والثروة الحيوانية والمعدات المستخدمة في الزراعة واستغلال الغابات والحقوق التي تطبق بشأنها أحكام النظام العام المتعلقة بملكية الأراضي، وحق الانتفاع بالممتلكات الغير المنقولة والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال الترسبات المعدنية والمصادر والموارد الطبيعية الأخرى، ولا تعد السفن والقوارب والطائرات من الممتلكات الغير المنقولة.

الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات غير منقولة (بما في ذلك الدخل من الزراعة أو استغلال الغابات) الكائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى<sup>(6)</sup>.

### أرباح الأعمال

تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يباشر المشروع نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها. فإن باشر المشروع نشاطا كالمذكور آنفا، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع التي تعزى إلى المنشأة الدائمة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى<sup>(7)</sup>، كون الأرباح التي تعزى في كل دولة متعاقدة إلى المنشأة الدائمة التي يتوقع أن تحققها، ولا سيما في تعاملها مع الأجزاء الأخرى من المشروع؛ إذا كان مشروعا منفصلا ومستقلا يمارس نفس الأنشطة أو أنشطة مشابهة في الظروف ذاتها أو في ظروف مشابهة.

أما إذا قامت دولة متعاقدة بتعديل الأرباح التي تعزى إلى منشأة دائمة للمشروع التابع لإحدى الدولتين المتعاقبتين وفرضت وفقا لذلك ضريبة على أرباح المشروع التي خضعت للضريبة في الدولة الأخرى، فعلى الدولة الأخرى أن تجري التعديل المناسب لمقدار الضريبة المفروضة على تلك الأرباح، بالقدر اللازم لإنهاء الازدواج الضريبي على تلك الأرباح. وعند تحديد ذلك التعديل، تتشاور السلطات المختصة لتلك الدولتين المتعاقبتين عند اللزوم.

### الأرباح الناتجة من تشغيل السفن و الطائرات

تخضع الأرباح الناتجة من تشغيل سفن أو طائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي للمشروع<sup>(8)</sup>.

### مداخليل المشاريع المشتركة

عندما يشارك مشروع تابع لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى أو في السيطرة عليه أو في رأس ماله، أو يشارك نفس الشخص بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مشروع تابع لدولة متعاقدة أو في السيطرة عليه أو في رأس ماله وفي مشروع تابع لدولة المتعاقدة الأخرى، وفي أي من الحالتين، إذا وضعت أو فرضت شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهم التجارية أو المالية تختلف عن تلك التي تكون بين مشروعين مستقلين عن بعضهما، فإن الأرباح كان من الممكن أن يحققها أي من المشروعين لو لم تكن هذه الشروط قائمة، ولكنه لم يحققها بسبب وجود هذه الشروط، يجوز إدراجها ضمن أرباح هذا المشروع وإخضاعها للضريبة تبعا لذلك<sup>(9)</sup>، وهذا ما يعرف بظاهرة تحويل الأسعار.

### أرباح الأسهم

يجوز أن تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى. ومع ذلك، يجوز أيضا أن تخضع أرباح الأسهم في دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة ووفقا لأنظمة تلك الدولة. ولكن إذا كان المالك المنتفع بأرباح الأسهم مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تتجاوز :

(أ) 5 بالمائة من إجمالي قيمة أرباح الأسهم إذا كان المالك المنتفع شركة تملك بصورة مباشرة نسبة لا تقل عن 25 بالمائة من رأس مال الشركة المحققة للأرباح.

(ب) 15 بالمائة من إجمالي قيمة أرباح الأسهم في جميع الحالات الأخرى<sup>(10)</sup>.

تقوم السلطانان المختصتان في الدولتين المتعاقدين بالاتفاق فيما بينهما من أجل إيجاد تسوية لطريقة تطبيق هذه النسب.

#### الفوائد البنكية

يجوز أن تخضع الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة والمدفوعة لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى. ومع ذلك، يجوز أن تخضع الفائدة الناشئة في دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة وطبقا لنظامها، لكن إذا كان المالك المنتفع من هذه الفائدة مقيما في الدولة المتعاقدة الأخرى، فلا تتجاوز هذه الضريبة المفروضة نسبة 10% من إجمالي مبلغ الفائدة<sup>(11)</sup>. وتقوم السلطانان المختصتان في الدولتين المتعاقدين بالاتفاق المتبادل فيما بينهما من أجل تسوية طريقة تطبيق هذا الشرط.

#### المقبوضات من الإتاوات

يقصد بمصطلح " الإتاوات " تلك المدفوعات المتنوعة التي يتم تسلمها مقابل استعمال أو حق استعمال أي حق نشر عمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك الأفلام السينمائية أو أي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو مخطط أو صيغة مقابل المعلومات المتعلقة بالتجارب الصناعية أو التجارية أو العلمية.

الإتاوات التي تنشأ في دولة متعاقدة و يكون المستفيد منها مقيما في دولة متعاقدة أخرى لابد ان تخضع للضريبة فقط في الدولة الأخرى<sup>(12)</sup>.

#### الرواتب والأجور والمكافآت

إن الرواتب والأجور والمكافآت المماثلة الأخرى التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة فيما يتعلق بوظيفة ما، لا تخضع للضريبة إلا في تلك الدولة فقط، والعكس، فإن المكافآت التي يحققها مقيم في دولة متعاقدة فيما يتعلق بوظيفة مزاوله في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في الدولة المذكورة أولا إذا:

(أ) كان المستفيد موجودا في الدولة الأخرى لمدة لا تزيد في مجموعها عن 183 يوما خلال مدة اثنتا عشر شهرا.

(ب) أن تكون المكافآت مدفوعة من قبل صاحب عمل غير مقيم في الدولة الأخرى<sup>(13)</sup>.

#### مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدفوعات المماثلة الأخرى التي يحصل عليها مقيم في دولة متعاقدة بصفته عضوا في مجلس إدارة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى<sup>(14)</sup>.

#### دخل الفنانين والرياضيين

الدخل الذي يحققه مقيم في دولة متعاقدة ( بصفته فنان في المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التلفزيون أو بصفته شخصية رياضية أو موسيقية) من الأنشطة الشخصية التي يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى<sup>(15)</sup>.

#### مرتبات التقاعد

إن رواتب التقاعد والمكافآت الأخرى المماثلة التي تدفع لمقيم في دولة متعاقدة مقابل خدمة سابقة، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة فقط<sup>(16)</sup>.

### مداخل ناتجة من الخدمة الحكومية

الرواتب والأجور والمكافآت الأخرى المماثلة التي تدفعها دولة متعاقدة أو أحد أقسامها السياسية أو سلطاتها المحلية لفرد فيما يتعلق بخدمات أداها لتلك الدولة أو القسم أو السلطة تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة<sup>(17)</sup>.

### مدفوعات الطلبة

المدفوعات التي يستلمها طالب أو متدرب، كان قبل زيارته لدولة متعاقدة مقيماً في دولة متعاقدة أخرى، ويتواجد في تلك الدولة الأولى لغرض التعليم أو التدريب وذلك من أجل معيشته أو تعليمه أو تدريبه، لا يجب أن تخضع للضريبة في تلك الدولة وذلك بشرط أن تكون هذه المدفوعات ناشئة من مصادر خارج تلك الدولة<sup>(18)</sup>.

## **2.2.1 الضرائب المفروضة على رأس المال**

رأس المال الممثل بممتلكات منقولة التي تشكل جزءاً من ممتلكات نشاط منشأة دائمة يملكها مشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى<sup>(19)</sup>.

إن رأس المال الممثل بممتلكات غير منقولة (الملكية الملحقة للممتلكات غير المنقولة والثروة الحيوانية والمعدات المستخدمة في الزراعة واستغلال الغابات والحقوق التي تطبق بشأنها أحكام النظام العام المتعلقة بملكية الأراضي، وحق الانتفاع بالممتلكات الغير المنقولة والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال الترسبات المعدنية والمصادر والموارد الطبيعية الأخرى، ولكن لا تعد السفن والقوارب والطائرات من الممتلكات الغير المنقولة) والمملوك لمقيم في دولة متعاقدة ويقع في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضرائب في تلك الدولة الأخرى.

أما جميع عناصر رأس المال الأخرى العائدة لمقيم في دولة متعاقدة فقط تخضع للضريبة في تلك الدولة.

## **3.1 طرق القضاء على الإزدواج الضريبي**

### **1.3.1 طريقة الإعفاء**

إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة دخلاً أو إمتلاك رأس مالا جاز وفقاً لأحكام الاتفاقية إخضاعه للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فعلى الدولة المشار إليها أولاً إعفاء هذا الدخل أو رأس المال من الضرائب.

أما إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة عناصر من الدخل والتي يجوز إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فعلى الدولة المشار إليها أولاً أن تسمح بخصم الضريبة المفروضة على دخل ذلك المقيم بمقدار يساوي الضريبة المدفوعة في تلك الدولة الأخرى. غير أن مثل هذا الخصم لا يجوز أن يزيد عن ذلك الجزء من الضريبة المحتسب قبل الخصم الممنوح والذي يعزى إلى عناصر الدخل المحققة في الدولة الأخرى<sup>(20)</sup>.

### **أ- طريقة الإعفاء الكامل:**

مثال: يحصل دافع ضرائب على دخل إجمالي قدره 150 000 وحدة نقدية (ون) منه 100 000 (ون) من نشاط في دولة إقامته و50 000 (ون) من نشاط في دولة أخرى (الدولة المصدر). معدل الضريبة في دولة الإقامة هو 35% في حالة 100000 (ون)، و 40% في حالة 150 000 (ون). أما معدل الضريبة في دولة المصدر فهو موحد 30%. إذا كانت دولة الإقامة تمارس الإعفاء الكامل، فإن وضع دافع الضرائب يكون كما يلي:

- الضريبة المدفوعة في حالة المصدر:  $50000 \times 30\% = 15000$  ون.
- الضرائب المدفوعة في دولة الإقامة:  $100000 \times 35\% = 35000$  ون.
- إجمالي الضريبة التي يدفعها دافع الضرائب:  $15000 + 35000 = 50000$  ون.

والميزة الرئيسية لطريقة الإعفاء الكامل هي البساطة. ولغرض تحديد الضريبة المستحقة في دولة الإقامة تستثنى تماماً المادة الخاضعة للضريبة في دولة المصدر.

#### ب-الإعفاء التصاعدي:

نستخدم نفس بيانات المثال السابق في هذه حالة ما تطبق دولة الإقامة الإعفاء التدريجي.

- الضريبة المدفوعة في حالة المصدر:  $50000 \times 30\% = 15000$  ون.

- تحديد الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة:

حساب المبلغ الخاضع للضريبة:  $100\,000 + 50\,000 = 150\,000$  ون.

حساب الضريبة النظرية وفقاً للنظام التصاعدي:  $150\,000 \times 40\% = 60\,000$  ون.

حساب الضريبة المستحقة فعلياً:  $60\,000 \times (150\,000 \div 100\,000) = 90\,000$  ون.

- إجمالي الضريبة التي يتحملها دافعوا الضرائب:  $15\,000 + 40\,000 = 55\,000$  ون.

#### 2.3.1 طريقة الخصم

إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة (دولة الإقامة) عناصر من الدخل والتي يجوز إخضاعها للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى (دولة المصدر) ، فعلى الدولة المشار إليها أولاً أن تسمح بالآتي<sup>(21)</sup>:

- خصم الضريبة المفروضة على دخل ذلك المقيم بما يعادل ضريبة الدخل المدفوعة في دولة المصدر.

- خصم الضريبة المفروضة على رأس المال ذلك المقيم، بما يعادل ضريبة رأس المال المدفوعة في دولة المصدر. غير أنه لا يجوز في أي من الحالتين أن يزيد هذا الخصم عن ذلك الجزء من ضريبة الدخل أو رأس المال المحتسبة.

#### أ-الخصم الكامل

تستخدم هذه الطريقة أساساً لغرض القضاء على الازدواج الضريبي فيما يخص الأرباح و الفوائد و الإتاوات. مثال: حقق شخص دخل إجمالي قدره 150 000 دولار من دولة الإقامة، ومبلغ 50 000 دولار من دولة أخرى (دولة المصدر). معدل الضريبة هو 25% في دولة الإقامة و 30% في دولة المصدر. إذا كانت دولة الإقامة تطبق مبدأ الخصم الكامل، فإن حالة الشخص تكون كما يلي:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر:  $50\,000 \times 30\% = 15\,000$ .

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة:  $150\,000 \times 25\% = 37\,500$ .

-إذا كان الخصم المسموح من طرف دولة الإقامة يساوي مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، فإن الضريبة المستحقة في دولة الإقامة تكون مساوية ل:  $37\,500 - 15\,000 = 22\,500$  دولار.

#### ب-الخصم العادي

بافتراض الآن أن دولة الإقامة تطبق الخصم العادي، فبتطبيق بيانات المثال السابق فإن الوضعية الجديدة للشخص ستخضع لبعض التغييرات:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر تبقى دائماً = 15 000 دولار .

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة:  $150\,000 \times 25\% = 37\,500$  دولار.

- يقتصر الخصم المسموح في دولة الإقامة على مبلغ الضريبة المستحقة في دولة الإقامة على أساس الدخل من دولة المصدر:  $50\,000 \times 25\% = 12\,500$  وعليه فالضرائب المستحقة في بلد الإقامة:

$37\,500 - 12\,500 = 25\,000$ .

-مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذه الطريقة يساوي 25 000، أي أكبر من المبلغ حسب الطريقة السابقة والذي كان يساوي 22 500.

#### ج- طريقة الخصم الصوري

يمكن أن تبرز كحالة من حالات تفادي الإزدواج الضريبي عندما يطبق مثلا بلد الإقامة طريقة الخصم، و تلجأ دولة المصدر، من جهة أخرى، لمنح إمتيازات جبائية لمقيمي دولة الإقامة. فالخصم الذي ستمنحه هذه الأخيرة سيكون منعما لأن هذا البلد لم يخصص سوى خصم مبلغ الضريبة المدفوع فعليا لدى دولة المصدر. يعتبر هذا الواقع بمثابة فشل لسياسة الحوافز الجبائية للتشريع الضريبي في بلد المصدر في إستقطاب المستثمرين من دول العالم.

ولتجنب هذه النتيجة، إتفقت بعض دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إدراج أحكام بشأن "القرض الضريبي الصوري" "crédit d'impôt fictif" في الاتفاقيات مع البلدان النامية<sup>(22)</sup>. وفي هذه الحالة ، فإن الدول ملزمة بتقديم تخفيضات لمقيميها بمقدار الإعفاءات الضريبية (والتي لم يتم دفعها فعليا بموجب الحافز الضريبي لبلد المصدر).

## 2. التشريع الجزائري للاتفاقيات الجبائية الدولية

تمتلك الجزائر إتفاقيات واسعة، إتسعت رقعتها بعد الشروع في الإصلاحات الجبائية بعد تبني اقتصاد السوق مع بداية التسعينات<sup>(23)</sup>. وتميل الجزائر إلى تفضيل طريقة الخصم في معاهداتها المبرمة لأجل تفادي الإزدواج الضريبي.

وقد عالج المشرع الجزائري مسألة الإتفاقيات الجبائية في المادة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أن يخضع لضريبة الدخل الأشخاص الذين بمقتضى اتفاقية دولية يرخص للجزائر بإخضاعهم للضريبة سواء كانوا من جنسية جزائرية أم أجنبية، والذين يحصلون في الجزائر على أرباح و مداخيل.

إن إهتمام الجزائر المتزايد بالتعاون الجبائي الدولي يهدف الى ما يلي :

- توخي وتجنب مخاطر الغش والتهرب الجبائيين الدوليين

-تأمين الاستثمارات العابرة للحدود وجعلها ذات مردودية

- اندماجها كطرف في التعاون المتعدد الأطراف من خلال المساهمة في الجهود الرامية إلى التقليل من المواجهات المتعلقة بالسيادة الجبائية وجعل الجبائية الدولية أكثر عدلا ومساواة<sup>(24)</sup>.

### 1.2 مفهومي المنشأة الدائمة (Etablissement stable) والقاعدة الثابتة (base fixe)

من أجل حل مسألة الإقامة لدى الأشخاص الاعتباريين بغية تحديد مصدر دخلهم، إتبع المشرع الضريبي الجزائري مبدأ مكان مقر الإدارة الفعلية. وفي الواقع، تعتمد الجزائر على معياريين : حسب نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وحسب نموذج الأمم المتحدة، وتعتمد أيضا على مبدأين: مبدأ المنشأة الدائمة (كوسيط للنشاط الخارجي للمؤسسة) ومبدأ القاعدة الثابتة (لأصحاب المهن المستقلة).

حسب النموذج المعهود في الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر، فبواسطة المنشأة الدائمة تقوم المؤسسة بممارسة جميع أو جزء من أنشطتها. فتعبير المنشأة الدائمة يعود على محل الإدارة، الفرع ، المبنى المستخدم للبيع، المكتب، المصنع، الورشة ، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات، المزرعة أو الغراس ، موقع البناء أو المشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك. وهذا بشكل دائم وليس مؤقت. أما فيما يخص مشاريع البناء والتجميع، هذه الأخيرة تأخذ صفة منشأة مستقرة في حالة ما إذا كانت مدتها تتعدى إثنتي عشر شهرا<sup>(25)</sup>.

أما القاعدة الثابتة، فهي المعيار الذي تعتمد معظم الاتفاقيات لتحديد مصدر الدخل من المهن الحرة، الغير الصناعية أو التجارية (المهن الحرة باستثناء نشاطات الفنانين والرياضيين).

### 2.2 معايير موطن التكليف (domicile fiscal) في الجزائر

حسب المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة فإن الشخص الطبيعي يعتبر لديه موطن التكليف في الجزائر :  
- إذا كان يملك في الجزائر مسكنا سواء أكان مالكا، منتقعا أو مستأجرا عند إبرام العقد لمدة لا تقل عن سنة واحدة؛  
- إذا كانت الجزائر مكان إقامته الرئيسية أو مركز مصالحه الرئيسية.

- إذا كان يمارس نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كان أجيرا بها أم لا.  
- إذا كان من أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع مداخلهم.  
وعليه فإنه 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. وهذا طبعا في حالة عدم توفر الاتفاقية بين البلدين. وبموجب هذا التعريف، يمكن اعتبار أن القانون الجزائري قد أوضح بأنه يعتبر مقيم لدى الدولة الجزائرية، أي شخص طبيعي لديه بها موطن تكليفه. ويلاحظ أيضا أن الأشخاص الذين لديهم موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضرائب على الدخل، في ظل شروط القانون الجبائي الجزائري، على أساس ما لديهم من مداخيل سواء كانت جزائرية أو أجنبية.  
وللإضافة، تفسر المادة 3 أن دافعي الضرائب الذين يحملون جنسية أجنبية والذين لديهم موطن تكليفهم في الجزائر يخضعون للضريبة وفقا لقواعد القانون الداخلي، ولكن يجب أن يستثنى دخل البلد الأجنبي والذي يبرره صاحب على أنه خضع للضريبة في ذلك البلد.

## الخاتمة

وقعت الجزائر معاهدات ضريبية مع العديد من الدول والتي تهدف إلى القضاء على الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي الدولي. واعتمدت في ذلك على اتفاقيتين نموذجيتين: نموذج الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فطبقت طريقة الإعفاء على دخل الشركات، بينما طبقت طريقة الخصم على دخل الأشخاص الطبيعيين (الفائدة، الأرباح، الإتاوات... إلخ).

ان الازدواج الضريبي نوعان، فيمكن أن يكون قانونيا أو اقتصاديا. فالازدواج الضريبي القانوني يحدث عندما تفرض الدولتان ضريبة على الدخل الإجمالي لنفس الشخص. اما الازدواج الضريبي الاقتصادي فيحدث عندما يخضع شخصان مختلفان الى ضريبة على نفس الدخل. وعليه فالسماح بالقضاء على الازدواج الضريبي، سيساهم في خلق مناخ استثماري ملائم لدافعي الضرائب في الجزائر وفي البلد المتعاقد معه.

ولتحقيق ذلك وجب على الدولة ما يلي:

- من اجل خلق مناخ ملائم للمستثمرين وجب تكريس او الاعتراف بمبدأ عدم التمييز بين المتعاملين الاقتصاديين.
- ضمن الاتفاقيات الضريبية الجزائرية وجب ان يكرس خيار الإجراء الودي كوسيلة لحل قيود تطبيق بنود المعاهدات.
- يجب ان تستند المساعدات الإدارية أو تبادل المعلومات المنصوص عليها في الاتفاقيات الضريبية الجزائرية فقط على المادة 26 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية او الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.