

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل
العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر
تخصص محاسبة وجباية معتمدة

محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية

من إعداد الدكتور:
- حيمران محمد

السنة الجامعية: 2020-2021

المحتوى

مقدمة

3	الفصل الأول: الإتفاقيات الضريبية الدولية
3	المطلب الأول: تقديم لالتفاقيات الدولية
5	المطلب الثاني: الضرائب المعنية بالازدواج الضريبي
11	المطلب الثالث: طرق القضاء على الازدواج الضريبي
16	الفصل الثاني: الإتفاقيات الثانية و المتعددة
16	المطلب الأول: النماذج الدولية المعالجة للازدواج الضريبي
20	المطلب الثاني: التشريع الجزائري والإتفاقيات الجبائية الدولية
27	الفصل الثالث: المنافسة الضريبية الدولية الضارة
27	المطلب الأول: مفاهيم حول المنافسة الضريبية الضارة
32	المطلب الثاني: تأثير الضرائب على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر
35	الفصل الرابع: التهرب و الغش الضريبي الدولي
35	المطلب الأول : الاحتيالات الضريبية
39	المطلب الثاني: سبل محاربة التهرب الضريبي من طرف الدول
41	المطلب الثالث: طرق تقييم قيمة التهرب الضريبي
45	المطلب الرابع: الوسائل الرقابية
48	الفصل الخامس: الجنات الضريبية
48	المطلب الأول : مفاهيم حول الجنات الضريبية
52	المطلب الثاني: مكافحة التهرب في الملادات الضريبية
54	المطلب الثالث : تقنيات جبائية في الجزائر خاصة بالشركات المتعددة الجنسيات
63	الفصل السادس: التوافق الضريبي
63	المطلب الأول : نظرة عن التوافق الضريبي

إن التنوع الكبير في التبادلات والمعاملات، وزيادة حركة الأفراد ورؤوس الأموال، وحيازة الممتلكات والمداخيل من قبل دافعي الضرائب في مختلف البلدان من أهم العوامل التي دفعت العديد من الدول عبر إدارتها 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 والانضباط الجبائي لغرض محاربة مظاهر الغش والتهرب 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، مفرضة بذلك إنسجاماً على الاتفاقيات الجبائية لتقادي الازدواج الضريبي، و موفقة إلى جانب ذلك، إطاراً قانونياً من خلال تسوية الخلافات المتزايدة التي تمس بالحق السيادي للدول. فمثلاً عدد الاتفاقيات الدولية الخاصة بالازدواج الضريبي التي أبرمت من قبل الولايات المتحدة وصلت 155 اتفاقية مع دول مختلفة حول العالم.

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.

فالمطبوعة ستبحث عن الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية في معالجة الازدواج الضريبي، وهذا بالطرق للنماذج المعالجة للازدواج الضريبي على المستوى الدولي وأهدافه وكيفية تدخل الاتفاقيات الجبائية كآلية لتقادي المشكلة سواء من خلال البنود العامة أو الطرق التقنية الكفيلة بالتحفيض من حدتها ومحاولته

تقييمها، بالإضافة إلى إبراز القواعد الجبائية لاتفاقيات الجبائية الدولية المنصوص عليها في القانون الجزائري.

وجاءت هذه المادة التعليمية لتسهل على الطالب فهم مادة النظم الضريبية الدولية فمن خلالها سيتمكن من إيجاد مختلف المفاهيم الأساسية حول الجبائية الدولية، وعنصرها، و كذا التشريعات، والتقنيات، كإجراءات المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تخضع لها الاتفاقية الدولية وفقا للنماذج الدولية . حيث تضم هذه المطبوعة ستة فصول تتوافق مع البرنامج الوزاري الأخير .

الفصل الأول: الإتفاقيات الضريبية الدولية

مقدمة الفصل

إن التنوع الكبير في التبادلات والمعاملات، وزيادة حركة الأفراد ورؤوس الأموال، وحياة الممتلكات والمداخيل من قبل دافعي الضرائب في مختلف البلدان تعتبر 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.

1. تقديم لالتفاقيات الضريبية

نصت المادة 2 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، والتي تطبق على أي نوع من أنواع المعاهدات، على ما يلي: "المعاهدة هي اتفاق دولي مبرم بين البلدان ويحكمها القانون الدولي". وعليه، فالمعاهدات هي اتفاقيات بين دول ذات سيادة.

غالباً ما تسمى أيضاً المعاهدات "بالاتفاقيات الضريبية". وعليه فكما اشارت المادة 2 من اتفاقية فيينا، لا يهم المصطلح المستخدم. من زاوية أخرى، تمنح في المعاهدات الضريبية الثانية حقوقاً وتفرض التزامات على الدولتين المتعاقدين، ولكن ليس على أطراف أخرى، على سبيل المثال دافعي الضرائب.

يتم التفاوض على المعاهدة الضريبية على عدة مراحل: التوقيع، التصديق، الإبرام، والدخول حيز التنفيذ، وكل واحدة منها خصوصيات وانعكاسات معينة. وتمثل جانباً مهمًا من قواعد الضرائب الدولية في العديد من البلدان. فتسمح الاتفاقيات الجبائية الدولية بتفادي مخاطر الغش والتهرب الجبائيين من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، وأيضاً من خلال إزالة العراقيل التي تواجه الاستثمارات العابرة للقارات مثل مشكلة الازدواج الضريبي.

وعليه تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم بنود الاتفاقيات الجبائية الدولية عبر اعطاء الأولوية لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لكونه الأوسع انتشارا من الناحية التطبيقية، وأيضا عبر معالجة القواعد الجبائية للاحتجاجات الدولية المنصوص عليها في التشريع الجزائري.

ففي عالم يعرف المزيد من العولمة وي تعرض للمزيد من الأزمات المالية والاقتصادية، وجب فيه على السلطات الجبائية وضع إتفاقيات على مستوى مختلف مناطق العالم من أجل ضرورة توحيد الجهود والانضباط الجبائي لغرض محاربة مظاهر الغش والتهرب الجبائيين.

وبصفة عامة، تهدف المعاهدات الضريبية إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود من خلال إزالة العقبات الضريبية التي تعرّض هذه الأنشطة. ويضاف إلى هذا الهدف العام هدف عملي مهم وهو القضاء على الازدواج الضريبي. وأيضا منع التهرب والتجنب الضريبيين.

وبالإضافة ، فإن للمعاهدات الضريبية أهداف فرعية أخرى (OCDE 2017). ويتمثل أحد هذه الأهداف في القضاء على التمييز ضد الرعايا الأجانب وغير المقيمين. وتنص المادة 24 من الاتفاقية التموذجية 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. الضرائب المعنية بالإزدواج الضريبي

تعتمد الإتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة بشكل كبير على إتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. هذه الأخيرة تبقى قواعدها أكثر إنتشارا وأوسع تأثيرا فيما يخص الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال.

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

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

1.2 الضرائب المفروضة على الدخل

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 كالذكر آنفا، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع التي تعزى إلى المنشأة الدائمة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى⁽¹⁾، كون الأرباح التي تعزى في كل دولة متعاقدة إلى المنشأة الدائمة التي يتوقع أن تتحققها، ولا

¹ المادة 7 من الإتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

سيما في تعاملها مع الأجزاء الأخرى من المشروع؛ إذا كان مشروعًا منفصلاً ومستقلاً 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 المتعاقدتين وفرضت وفقاً 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 لإنهاز الازدواج الضريبي على تلك الأرباح. وعند تحديد ذلك التعديل، تتشاور السلطات المختصة لتلك الدولتين المتعاقدتين عند اللزوم.

الأرباح الناتجة من تشغيل السفن و الطائرات

تُخضع الأرباح الناتجة من تشغيل سفن أو طائرات في النقل الدولي للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة التي يوجد فيها مركز الإدارة الفعلي للمشروع⁽²⁾.

مداخل المشاريع المشتركة

عندما يشارك مشروع تابع لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مشروع تابع لدولة متعاقدة 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 متعاقدة الأخرى، وفي أي من الحالتين، إذا وضعت أو فرضت شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهما التجارية أو المالية تختلف عن تلك التي تكون بين المشروعين مستقلين عن بعضهما، فإن الأرباح كان من الممكن أن يتحققها أي من المشروعين لو لم تكن هذه الشروط قائمة، ولكنه لم يتحققها بسبب وجود هذه الشروط،

². المادة 8 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017

يجوز إدراجها ضمن أرباح هذا المشروع وإخضاعها للضريبة تبعاً لذلك⁽³⁾، وهذا ما يعرف بظاهرة تحويل الأسعار.

أرباح الأسهم

يجوز أن تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيدة في دولة متعاقدة إلى مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى للضريبة في تلك الدولة الأخرى. ومع ذلك، يجوز أيضاً أن تخضع أرباح الأسهم في دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة ووفقاً لأنظمة تلك الدولة. ولكن إذا كان المالك المنتفع بأرباح الأسهم مقيماً 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⁽⁴⁾.

تقوم السلطات المختصتان في الدولتين المتعاقدتين بالإتفاق 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 وطبقاً لنظامها، لكن إذا كان المالك المنتفع من هذه الفائدة مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، فلا تتجاوز

³. المادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017
⁴. المادة 10 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

هذه الضريبة المفروضة نسبة 10% من إجمالي مبلغ الفائدة⁽⁵⁾. وتقوم السلطان المختصتان في الدولتين المتعاقدتين بالاتفاق المتبادل فيما بينهما من أجل تسوية طريقة تطبيق هذا الشرط.

المقوضات من الإتاوات

يقصد بمصطلح "الإتاوات" تلك المدفوعات المتنوعة التي يتم تسليمها 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 مقينا في دولة متعاقدة أخرى لابد ان تخضع للضريبة فقط في الدولة الأخرى⁽⁶⁾.

الرواتب والأجور والمكافآت

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

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

5. المادة 11 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017
المادة 12 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

ب) أن تكون المكافآت مدفوعة من قبل صاحب عمل غير مقيد في الدولة الأخرى ⁽⁷⁾.

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدفوعات المماثلة الأخرى التي يحصل عليها مقيد في دولة متعاقدة بصفته عضوا في مجلس إدارة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز أن تخضع للضريبة في تلك الدولة الأخرى ⁽⁸⁾.

دخل الفنانين والرياضيين

الدخل الذي يحققه مقيد في دولة متعاقدة (بصفته فنان في المسرح أو السينما أو الإذاعة أو التليفزيون أو بصفته شخصية رياضية او موسيقية) من الأنشطة الشخصية التي يمارسها في الدولة المتعاقدة الأخرى يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى ⁽⁹⁾.

مرتبات التقاعد

إن رواتب التقاعد والمكافآت الأخرى المماثلة التي تدفع لمقيم في دولة متعاقدة مقابل خدمة سابقة، تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة فقط ⁽¹⁰⁾.

مداخيل ناتجة من الخدمة الحكومية

⁷ المادة 15 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

⁸ المادة 16 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

⁹ المادة 17 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

¹⁰ المادة 18 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

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⁽¹¹⁾.

مدفوعات الطلبة

المدفوعات التي يستلمها طالب أو متدرب، كان قبل زيارته لدولة متعاقدة مقيناً في دولة متعاقدة أخرى، ويتوارد 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⁽¹²⁾.

2.2. الضرائب المفروضة على رأس المال

رأس المال الممثل بمتلكات منقوله التي تشكل جزءاً من ممتلكات نشاط منشأة دائمة يملكها مشروع تابع لدولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة الأخرى⁽¹³⁾.

إن رأس المال الممثل بمتلكات غير منقوله (الملكية الملحقه للممتلكات غير المنقوله والثروه الحيوانيه والمعدات المستخدمة في الزراعة واستغلال الغابات والحقوق التي تطبق بشأنها أحكام النظام العام المتعلقة بملكية الأرضي، وحق الانتفاع بالممتلكات الغير المنقوله والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل استغلال أو الحق في استغلال التربات المعدنية والمصادر والموارد الطبيعية الأخرى، ولكن لا تعد السفن

¹¹ المادة 19 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

¹² المادة 20 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

¹³ المادة 22 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2017.

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. طرق القضاء على الازدواج الضريبي

توجد طريقتين للقضاء على الازدواج 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 للضرائب، هي الملزمة بالقضاء على الازدواج الضريبي. في حالة طريقة الإعفاء، يعفي بلد الإقامة الأساس الخاضع. ووفقا لطريقة الخصم، يفرض بلد الإقامة ضريبة على الدخل ولكنه يخضع من الأساس الخاضع للضريبة على الدخل، مبلغ يساوي الضريبة على الدخل المدفوعة في بلد المصدر.

1.3. طريقة الإعفاء

إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة دخلاً أو إمتلك رأس مالاً جاز وفقاً لاحكام 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 المنوح و الذي يعزى إلى عناصر الدخل المحققة في الدولة الأخرى

Herbei M., Dudas S., Costea A., (2010)

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 و 50 (ون) من نشاط في دولة أخرى (الدولة المصدر). معدل الضريبة في دولة الإقامة هو 35% في حالة 100000 (ون)، و 40% في حالة 150 (ون). أما معدل الضريبة في دولة المصدر فهو موحد 30%. إذا كانت دولة الإقامة تمارس الإعفاء الكامل، فإن وضع دافع ضرائب يكون كما يلي:

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

- الضرائب المدفوعة في دولة الإقامة: $35000 = 35 \times 100000$ ون.

- إجمالي الضريبة التي يدفعها دافع ضرائب: $50000 + 15000 = 35000$ 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: $15000 = 30 \times 50000$ ون.

- تحديد الضريبة المدفوعة في دولة الإقامة:

حساب المبلغ الخاضع للضريبة: $150000 = 50000 + 100000$ ون.

حساب الضريبة النظرية وفقاً للنظام التصاعدي: $60 = 40 \times 150000$ ون.

حساب الضريبة المستحقة فعليا: $(150000 \div 100000) \times 60000 = 40000$ ون.

- إجمالي الضريبة التي يتحملها دافعوا الضرائب: $15000 + 40000 = 55000$ ون.

2.3 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 Herbei., Dudas

Costea : (2010),

- 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 انه 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: حق شخص دخل إجمالي قدره 150 000 دولار من دولة الإقامة، و مبلغ 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: $15000 \times 30\% = 4500$ ون.

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة: $150000 \times 25\% = 37500$ ون.

-إذا كان الخصم المسموح من طرف دولة الإقامة يساوي مبلغ الضريبة المدفوع في دولة المصدر، فإن

الضريبة

المستحقة في دولة الإقامة تكون مساوية ل: $37500 - 15000 = 22500$ دولار.

ب- الخصم العادي

بافتراض الان أن دولة الإقامة تطبق الخصم العادي، فبتطبيق بيانات المثال السابق فإن الوضعية الجديدة

للشخص ستختصر لبعض التغييرات:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر تبقى دائمًا = 15000 دولار.

- الضريبة المستحقة في دولة الإقامة: $150000 \times 25\% = 37500$ دولار.

- يقتصر الخصم المسموح في دولة الإقامة على مبلغ الضريبة المستحقة في دولة الإقامة على أساس

الدخل من دولة المصدر: $12500 = 125000 \times 25\%$ وعليه فالضرائب المستحقة في بلد الإقامة:

$25000 - 37500 = 12500$

-مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذه الطريقة يساوي 25000، اي أكبر من المبلغ حسب الطريقة السابقة

والذي كان يساوي 22500.

طريقة الخصم الصوري

يمكن أن تبرز حالة من حالات تفادي الإزدواج الضريبي عندما يطبق مثلاً بلد الإقامة طريقة الخصم، و

تلجأ دولة المصدر، من جهة أخرى، لمنح إمتيازات جبائية لمقيمي دولة الإقامة. فالخصم الذي ستمنحه هذه

الأخيرة سيكون منعدما لأن هذا البلد لم يرخص سوى خصم مبلغ الضريبة المدفوع فعلياً لدى دولة المصدر.

يعتبر هذا الواقع بمثابة فشل لسياسة الحواجز الجبائية للتشريع الضريبي في بلد المصدر في إسقاط

المستثمرين من دول العالم.

ولتجنب هذه النتيجة، إنفقت بعض دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إدراج أحكام بشأن "القرض الضريبي الصوري" *crédit d'impôt fictif* في الاتفاقيات مع البلدان النامية OECD (1998) وفي هذه الحالة، فإن الدول ملزمة بتقديم تخفيضات لمقيمها بمقدار الإعفاءات الضريبية (والتي لم يتم دفعها فعلياً بموجب الحافز الضريبي لبلد المصدر).

خاتمة الفصل:

لا يعني أن المعاهدات الضريبية لا تقدم أي مزايا للبلدان النامية. بل هناك مجموعة من فوائد المعاهدة يمكن أن تكون في الواقع ذات أهمية أكثر منها للبلدان النامية من البلدان المتقدمة، بما في ذلك الملاعة الإدارية واليقين والاعتراف الاقتصادي الدولي.

الفصل الثاني: الاتفاقيات الثنائية و المتعددة

مقدمة الفصل

ان الاتفاقيات الجبائية أصبحت تستمد أحكامها بصفة كبيرة في جل دول العالم من نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مفرضة بذلك إنسجاماً على الاتفاقيات الجبائية لتقادي الازدواج الضريبي، و موفرة إلى جانب ذلك، إطاراً قانونياً من خلال تسوية الخلافات المتزايدة التي تمس بالحق السيادي للدول.

1. النماذج الدولية المعالجة للازدواج الضريبي

المعاهدات الضريبية متعددة الأطراف قليلة العدد (في هذا الصدد يمكننا الاستشهاد بالاتفاقية متعددة الأطراف

بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية)، لأن معظم المعاهدات الضريبية ثنائية.

ان صادرات البلدان المتقدمة من رؤوس الأموال كبيرة نسبياً، ولخدمة مصالحها تعطى هذه البلدان أولوية

أعلى للضرائب وفقاً لمعايير الإقامة.

اما في حالة البلدان النامية، وبالنظر إلى أن وارداتها من رؤوس الأموال تكون في كثير من الأحيان أكبر

من صادرات، فهذا يعني أن معيار الإقامة لا يصب في مصلحتها. وبدلاً من ذلك، فهذه الدول ترغب في

توسيع مجال تطبيق معيار الضرائب حسب المصدر.

لذلك، عند توقيع اتفاقية ضريبية بين دولة متقدمة ودولة نامية، أو بين البلدان النامية، فإن نطاق الضريبة

المقطعة من المصدر يعتبر أوسع في كثير من الأحيان بمحض هذه المعاهدة. وعليه فالجزائر ، مثل باقي

الدول النامية ، تأخذ هذه النقطة بالاعتبار في أي معاهدة ضريبية مبرمة مع دولة نامية أو متقدمة.

على كل حال، يمكن تعريف الازدواج الضريبي بشكل عام حسب القانوني الدولي على أنه فرض ضرائب

من نفس النوع في دولتين أو أكثر وعلى نفس المكلف و نفس المادة الخاضعة وفي نفس المدة الزمنية

. (Dumiter et al,2016)

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 لداعي الضرائب في الجزائر وفي البلد المتعاقد

معه.

ولتحقيق ذلك وجب على الدولة ما يلي:

- من أجل 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.

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

وتتمثل جل الكتابات حول الموضوع إلى تسلیط الضوء على أهم بنود الاتفاقيات الجبائية الدولية عبر اعطاء الأولوية لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لكونه الأوسع انتشاراً من الناحية التطبيقية، وأيضاً عبر معالجة القواعد الجبائية للاحتجاقيات الدولية المنصوص عليها في التشريع الجزائري. 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.

ان الاعتماد على الاتفاقيات الدولية هو من الاساليب القديمة، كون أول اتفاقية ثنائية نموذجية تعود لسنة 1928. ووفقاً للمكتب الدولي للوثائق الضريبية ؛ توجد 2390 اتفاقية حول ازدواجية الضرائب تم توقيعها في نهاية عام 2005. فمثلاً عدد الاتفاقيات الدولية الخاصة بالازدواج الضريبي التي أبرمت من قبل الولايات المتحدة وصل عددها الى 155 اتفاقية مع دول مختلفة حول العالم (Dumiter, Berlingher, 2016)

Opret, Todor, 2016)

في دراسة للاستثمار الأجنبي المباشر ل 58 دولة، أظهرها أن الدخول في

معاهدة ضريبية يزيد أيضًا من الاستثمار الأجنبي المباشر.

في الحقيقة، قبل البدء في المفاوضات، تأخذ البلدان في الحسبان مجموعة من العناصر، أهمها حجم التجارة

والاستثمار مع بلد المعنى. وب مجرد أن تبدأ المفاوضات، تقوم الدول بتبادل النماذج الخاصة بها (فإن لم

تكن متوفرة، تقدم آخر 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 سواء نموذج الأمم المتحدة أو نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وب مجرد أن يقدم الطرفان نظامهما الضريبي، يتم التفاوض على النص مادة بمادة (article par article)

وعادة ما توضع الأجزاء التي لم يستطع الطرفان الاتفاق عليها بين أقواس للنظر فيها لاحقا. وبالموافقة

على صياغة الاتفاقيات، يقوم الطرفان بتبني الحروف الأولى. ثم يتم اتخاذ الترتيبات لتوقيع المعاهدة من

قبل مثل مفهوم (غالبا ما يكون سفيرا أو ممثلا آخر للدولة). وبعد التوقيع، تصادق كل دولة على المعاهدة

وفقا لإجراءاتها. وكقاعدة، فإن اكتمال المعاهدة لا يتم إلا حين تبادل الدول لوثائق الابرام وتدخل حيز التنفيذ

وفقا لقواعد المادة 29 (دخول حيز التنفيذ) من الاتفاقيات النموذجية للأمم المتحدة.

وعلى هذا الأساس، يوجد نموذجان رئيسيان لمعاهدات الضريبة: معاهدة الأمم المتحدة ومعاهدة منظمة

التعاون والتنمية الاقتصادية، غير أن الاتفاقيات الضريبية النموذجية تعتمد بشكل كبير على اتفاقية منظمة

التعاون والتنمية الاقتصادية.

وتضم حالياً منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي 37 عضواً، العديد منها يتبع للدول الصناعية.

وقد تم نشر للمرة الأولى الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في عام 1963، ونحت

في عام 1977 وأيضاً في عام 1992، ومنذ ذلك الحين أصبح نشرها يأخذ شكل منشورات لتعزيز التحديات المتكررة، التي وصل عددها إلى عشر مرات، وأخرها تحديث سنة 2017.

وفي الحقيقة، يوجد تفضيل أكبر لاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من طرف البلدان المصدرة لرأس المال عكس البلدان المستوردة له. لأنه أحياناً يخفف الأزدواج 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 تفضل البلدان النامية اتفاقية النموذجية الأكثر ملائمة لها تحت إشراف من منظمة الأمم المتحدة.

وعليه فالفرق الجوهرى بين نموذج منظمة الأمم المتحدة ونموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هو أن الأول (نموذج الأمم المتحدة) يفرض قيوداً أقل على الحقوق الضريبية فيما يخص "دولة المصدر". فمثلاً، فالمادة 12 من نموذج الأمم المتحدة لا تمنع "بلد المصدر" من فرض الإتاوات التي يدفعها المقيم في بلد المصدر إلى مقيم في بلد آخر، عكس المادة 12 من اتفاقية 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، فتحقق على الحيازة، إن قدمت خدمات عبر وساطة منشأة ثابتة (base stable) تقوم باعمالها لمدة تزيد عن ستة أشهر OECD (2016).

2. التشريع الجزائري والإتفاقيات الجبائية الدولية

تمتلك الجزائر إتفاقيات عديدة، إتسعت رقعتها بعد الشروع في الإصلاحات الجبائية بعد تبني اقتصاد السوق مع بداية التسعينات. وتميل الجزائر إلى تفضيل طريقة الخصم في معاهداتها المبرمة لأجل تقاضي الأزدواج 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 إلى ما يلي :

- توعي وتجنب مخاطر الغش والتهريب 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 عدلاً ومساواة (Herbei, Dudas, Costea, 2010,

1.2 مفهومي المنشأة الدائمة (Base fixe) والقاعدة الثابتة (Etablissement stable)

من أجل حل مسألة الإقامة لدى الأشخاص الاعتباريين ومن أجل تحديد مصدر دخلهم، إتبع المشرع الضريبي الجزائري مبدأ مكان مقر الإدارة الفعلية.

وعلى هذا الاساس، تعتمد الجزائر على النموذجين السابقين: نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة عند ابرام الاتفاقيات، وتعتمد ايضا على 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. لأن تعبير المنشأة الدائمة ينطبق على محل الإدارة، الفرع، المبني 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 أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك. وهذا بشكل دائم وليس مؤقت. أما فيما يخص مشاريع البناء والتجميع، فهذه الأخيرة تأخذ صفة منشأة مستقرة في حالة ما إذا كانت مدتها تتعدي إثنين عشر شهرا⁽²⁵⁾.

أما القاعدة الثابتة، فهي المعيار الذي تعتمده 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 تكليف في الجزائر:

- إذا كان يملك في الجزائر مسكنا سواء أكان مالكا، منتفعا 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 مداخيلهم.

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، تقرر 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 خاضع للضريبة في ذلك البلد.

3.2 الاتفاقيات الجبائية الدولية الخاصة بالجزائر

وقد 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).

وبلغ عدد الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة والمعمول بها من طرف الجزائر 32 اتفاقية إلى غاية 01 جانفي 2018 ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) : الاتفاقيات الجبائية الدولية للجزائر

رقم الجريدة الرسمية	تاريخ المصادقة أو الدخول حيز التطبيق	الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية
2008-33	2008-12-23	ألمانيا
2005-38	2006-12-01	النمسا
2016-33	2017-01-01	المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا
2005-01	2005-04-11	بلغاريا
2005-45	2006-07-01	اسبانيا
2002-24	2002-12-01	فرنسا
2002-82	1991-12-15	بلجيكا
1991-35	1991-02-03	ايطاليا
2005-24	2006-05-01	البرتغال
1995-37	1995-07-15	رومانيا
2010-08	2010-12-20	البوسنة
2008-04	2009-02-06	سويسرا
2004-27	2004-07-01	أوكرانيا

الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية		
2007-40	2007-07-27	الصين
1997-61	2000-11-21	اندونيسيا
2006-21	2008-12-18	روسيا
2006-44	2001-11-24	كوريا الجنوبية
1994-65	1997-10-02	تركيا
2003-26	2004-06-25	الإمارات العربية المتحدة
2006-35	2006-07-19	لبنان
2016-01	2016-03-10	العربية السعودية
2000-79	2001-07-14	الأردن
2008-66	2016-01-18	الكويت
2010-70	2011-03-17	قطر
2003-10	2004-01-01	سلطنة عمان
2009-32	2011-03-16	إيران
2003- 50	2003-09-24	البحرين
		الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأفريقية
1991-06	1991-06-01	إتحاد المغرب العربي
2015-70	2006-11-04	موريتانيا
2000 -26	2000-05-04	جنوب إفريقيا

2003-23	2003-03-25	مصر
		الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأمريكية
2000-68	2000-08-16	كندا

المصدر :المديرية العامة للضرائب 2020.

يصادق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومات العالم لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال وتنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

من اجل الدخول حيز التنفيذ يجب على الاتفاقية الموقعة من طرف الجزائر ودولة اخرى ان يصادق عليها من طرف المجلس الشعبي لكلا الدولتين. فمثلا توجد اتفاقية موقعة مع سوريا ولكن لم ترى النور بعد وهذا راجع لعدم مصادقة برلماني الدولتين على الاتفاقية المبرمة بين المصالح المالية للدولتين.

والملاحظ هو ان عدد المعاهدات الضريبية والدولية الجزائرية في نمو مستمر وهذا بفضل العلاقات الاقتصادية والتجارية للجزائر مع العديد من البلدان وأيضا للإطار القانوني الذي يشكل حافزاً كبيراً للاستثمار. فمن الجدول (1) نلاحظ ان عدد الاتفاقيات مع الدول الأوروبية بلغ 13 اتفاقية، اما مع الدول الآسيوية بلغ 14 اتفاقية. اما فيما يخص الدول الأفريقية، فعدد الاتفاقيات الجبائية فلم يتجاوز العدد 4، في حين يلاحظ ان قارة أمريكا ممثلة فقط بدولة كندا، ومع غياب اي معاهدة جبائية مع الولايات المتحدة.

خاتمة الفصل

تسمح الاتفاقيات الجبائية الدولية بتقاديم مخاطر الغش والتهرب الجبائيين من خلال البنود الخاصة بتبادل المعلومات الجبائية، وأيضا من خلال إزالة العرائق التي تواجه الاستثمارات العابرة للقارات مثل مشكلة الازدواج الضريبي. والجزائر على غرار باقي الدول تعتمد على النماذج الضريبية الدولية والمبادئ المعمول بها دوليا لابرام بنود المعاهدات الدولية.

الفصل الثالث: المنافسة الضريبية الدولية الضارة

مقدمة الفصل:

يعتبر الاستثمار المباشر من الروابط التي تتفاعل لبناء علاقات تجارية على المستوى الدولي. وعلى هذا الأساس كان واجباً على كل دولة المحافظة على سيادتها. ويبقى غياب جهاز دولي ينظم العلاقات الجبائية معزز لما يسمى بظاهرة المنافسة الضريبية الضارة.

1. مفاهيم حول المنافسة الضريبية الضارة

تحدث هذه المنافسة عندما تتنافس الدول على جذب الاستثمارات بتقليل الضرائب التي تفرضها على الشركات.

نلاحظ أن تأثيرات بعض الإجراءات الضريبية لا ينظر إليها من قبل جميع الدول على أنها ضارة. في الواقع، البلدان التي لديها عيوب هيكلية معينة (الموقع الجغرافي الغير لائق، والموارد الطبيعية الغير كافية) غالباً ما تركز على المزايا أو الأنظمة الضريبية الخاصة والتي تؤسس للتعويض عن المساوى الغير ضريبية. وبالتالي، ففي نفس البلد، غالباً ما تواجه المناطق المعزولة صعوبات في تأسيس تتميّتها وقد تستفيد، في مراحل معينة من برامج تنموية لاسيما من أنظمة ضريبية أكثر جاذبية وحوافز ضريبية لأنشطة معينة. هذه النتيجة تؤكد في حد ذاتها أن العديد من العوامل تحدد الوضع التناصي العام للبلد. وعندئذ يمكن تبرير التدابير التحفيزية من منظور خصائص البلد.

يمكن في هذا السياق أن تحدث أيضاً التأثيرات الضارة بسبب عدم التطابق الغير مقصود بين الأنظمة الضريبية للدول. مما يمكن دافعي الضرائب من استغلال حالات عدم التطابق بإحدى الدولتين أو كليهما على حساب خزينة الدولة. وقد تترجم حالات عدم التطابق هذه عن الاختلاف بين قانونين ضريبيين مما يخلق إمكانية لبعض دافعي الضرائب للتهرب الأكيد من الضريبة. عليه، يمكن تحديد الآثار الضارة هذه من خلال تدابير أحادية أو ثنائية بين البلدان.

فمثلاً في النظام الأمريكي لا توجد ضريبة على القيمة المضافة، ولكن هناك ضريبة على المبيعات في كل ولاية من ولاياتها. وعلى هذا الأساس، فكل ولاية لديها معدل مختلف وهناك رسوم قليلة أو معدومة في بعض الأحيان على المواد الغذائية. ففي هذا الصدد، فأعلى معدل يوجد في كاليفورنيا بنسبة 7.25٪ وأدنى بنسبة في كولورادو 2.9٪. وتطبيق ضريبة المبيعات في الولايات المتحدة على السلع أو الخدمات المخصصة لاستهلاك مواد التجزئة عندما تصل إلى الزبون في شكلها النهائي، وليس على القيمة المضافة. وهذا يعني أنه لا توجد ضرائب على شراء المنتجات بالجملة و مواد الخام وغير المكتملة. عند قيام وسيط بطرح المنتجات للبيع في سوق التجزئة، سيتم تطبيق الضريبة مرة واحدة فقط عند بيع أو تأجير سلع أو خدمات المستهلك. وبالتالي، فإن ضريبة القيمة المضافة في الولايات المتحدة الأمريكية لا تتعلق بمبيعات الجملة أو المعاملات على المنتجات التي لم تصل إلى شكلها النهائي.

وعانى حديثاً عدد كبير من الدول من الآثار الضارة للمنافسة الضريبية المفرطة والممارسات الضريبية الضارة. وطورت الدول بدورها التدابير المحفزة وفي نفس الوقت حتى التدابير الدافعية. ولكن مؤخراً أصبحت المنافسة الضريبية بين الدول أكثر شراسة. حينها أدركت الدول أن تصعيد الممارسات الضريبية الضارة أمر ضار للاقتصاد العالمي. ويتمثل التحدي الآخر اقتصادياً في إقناع الأسواق بالقضاء على الممارسات الضريبية الضارة.

وبالعكس، تفترض المنافسة الضريبية العادلة تكافؤ الفرص بين الشركات، والقضاء على الممارسات الضريبية الضارة، فضلاً عن التدابير الدافعية المقابلة التي تشهو الظروف التي يتم فيها تنفيذ الأنشطة التجارية من خلال زيادة التكاليف.

في الأساس، نظام الضرائب الدولي غير مركزي، فلا توجد حكومة مركبة تحدد قواعد ومعدلات الضرائب أو تخصص الحقوق الضريبية، فهذا العامل المحوري عزز من فرص استمرار وتوحش المنافسة. والأمر

سوف يكون مختلف عليه تماماً لو كانت الأوضاع الدولية مغایرة في ظل احتمالية توفر جهاز تنسيق دولي يشجع فرص التسوية.

في حقيقة الامر، فعلى الرغم مؤخراً من الجهود الكبيرة للتعاون، وبغض النظر عن الآراء التي تشير إلى ضرورة تأسيس قانون دولي للضرائب للحد من خيارات الدول، الا ان كل بلد ما زال يضع سياساته الضريبية بشكل فردي و مستقل، ويضع قواعده ومعدلاته الضريبية حسب رغباته الشخصية.

ومنه في الزمن المعاصر، تتفاعل السياسات الوطنية منشأة نظاماً ضريبياً دولياً. ومعه تستمر الطبيعة الامركية للضرائب الدولية محدثة العديد من التناقضات بين الأنظمة، مما يؤدي إلى ظهور حواجز أمام الأنشطة الاقتصادية عبر الحدود على شكل افرازات للتهرب الضريبي.

من جهة أخرى، جعلت الامركية النظام الضريبي الدولي سوقاً تنافسية، وحولته إلى أجزاء. فيمكن لداعي الضرائب الاختيار من بين عدة مكونات لأنظمة الضريبة المختلفة باستخدام أدوات التخطيط الضريبي. وأدت عملية تجزئة الضرائب الدولية وتسييقها في ظل ظروف المنافسة إلى تأكيل قدرة الدول على تحصيل الضرائب لتمويل ميزانيتها العامة وإعادة توزيع الثروة. وهذا بدوره قوض بشكل خطير شرعية استخدام الدول لسلطتها القسرية لفرض الضرائب.

فلا بديل من التعاون الضريبي الذي ينطوي على مركبة السلطة التي تسمح بتحقيق فرص الكفاءة والعدالة التوزيعية وتكليف المشاركة السياسية، والمنافسة بالعكس يمكن ان تلعب دوراً حاسماً في اخلال توازن هذه القوة.

ومع ذلك، لا تعتبر المنافسة نقيبة للتعاون الضريبي. ففي الواقع، لا نزعم أن قدرًا معيناً من التعاون هو عامل حساس لتسهيل المنافسة. وبالمقابل، يعد قدر من المنافسة الشريفة عاملًا حيوياً لضمان أفضل النتائج في ظل التعاون الجبائي الدولي.

اما فيما يخص التعريف، فيعد تعريف مصطلح "المنافسة" شرطاً أساسياً من أجل التعرف على الموضوع. فمن منظور اقتصادي، يستخدم المنتدى الاقتصادي العالمي كلمة "منافسة" للإشارة إلى مجموعة المؤسسات والسياسات والعوامل التي تحدد مستوى إنتاجية البلد. بمعنى آخر، القدرة التنافسية تعني الإنتاجية والرفاهية ومستويات المعيشة المرتفعة.

في هذا السياق، يمكن فهم النظام الضريبي التنافسي على أنه نظام ضريبي مناسب لتعزيز الإنتاجية والرفاهية الاقتصادية ويساهم في رفع مستويات المعيشة بمستوى ومعدل مستدامين.

ومع ذلك، يمكن تصور المفهوم الضيق للمنافسة الضريبية، على سبيل المثال، بأنه التركيز على التشريعات الضريبية التي تحافظ على معدلات الضرائب الهاشمية المنخفضة. ويمكن اعتبار الاستثمار في الحدود التي لا تتجاوز فيه تكالفة الاحتفاظ برأس المال العائد بعد الضرائب وتكليف المخاطر.

وتشكل الضرائب سمة مركبة لاقتصاد الدولة باعتبارها مصدراً أساسياً لتمويل الإنفاق العام لأن :

-مستوى الإيرادات الضريبية هو شرط مسبق لمتابعة السياسات الوطنية وبالتالي الحفاظ على مستويات المعيشة وتحسينها.

ومع ذلك، فإن النظام الضريبي منظم أيضاً وفقاً لمجموعة من المبادئ والأهداف، مثل إعادة توزيع الثروة، وتعزيز السلوكيات المفيدة اجتماعياً، إلخ.

من حيث التأثير، فقد يتم تشجيع دافعي الضرائب أو قمعهم من قبل النظام الضريبي فيما يتعلق بتحمل المخاطر والسعى وراء الاستثمارات والمبادرات الخاصة.

ووفقاً ل报告 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 2011 يبدو أن صانعي السياسات الوطنية يتعرضون لضغط مزدوج فيما يتعلق بتصميم النظام الضريبي: فهم يتنافسون على استقطاب الاستثمارات الأجنبية فيما بينهم وكذلك على توسيع والزيادة في القواعد الخاضعة للضريبة.

وفي الحقيقة، تقر اللعبة التنافسية إلى أن الدول بحاجة إلى السعي وراء مصالحها لوضع سياساتها الضريبية الدولية لتعكس ميزتها التنافسية، وذلك لجذب والحفاظ على المقيمين المتنقلين إلى الخارج وأيضاً على عوامل الإنتاج.

ولكن يواجه صانعو السياسات الضريبية في ظل المنافسة عدة معضلات يجب على الدول لكي تكون قادرة على المنافسة تقديم الحوافز التي تزيد من الفوائد التي تجنيها من الاستثمارات الأجنبية والمحالية ، وبشكل حاسم ، السياسات الضريبية ستؤدي إلى جذب مقيمين جدد ترغب فيهم. هذه المنافسة المزدوجة نحو المقيمين والاستثمارات تشير إلى الذهنية الصحيحة لكيفية تفكير الدول بمنظور السياسة الضريبية.

اما عن النموذج، فقد حاول (Edwards and Keen 1996) التوفيق بين وجهتي النظر المتعارضتين بشأن الحكومات. فطورا نموذجاً للمنافسة الضريبية حيث تميز فيه الحكومة بخاصية تعظيم الرفاهية الاجتماعية من جهة، وتعظيم مضاعف إيرادات Leviathan من جهة ثانية.

ضمن هذا الإطار، ابرز الكاتبان شرطاً بشأن السلوك الحكومي الذي بموجبه يمكن ان تضر المنافسة الضريبية بالرعاية الاجتماعية. فلا تزداد الرفاهية إلا إذا تجاوز جزء الإنفاق الحكومي قيمة الضرائب المحصلة. ومن ثم ، إذا كان رأس المال مرناً للغاية ، فمن غير المرجح أن تكون المنافسة الضريبية مفيدة لأن هذا سيتطلب جزءاً كبيراً جداً من عنصر ليفياثان في الإنفاق العام.

2. تأثير الضرائب على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر

عندما يمتلك كيان غير مقيم ما لا يقل عن 10% من رأس مال الشركة المقيمة، نعتبر أن هناك استثماراً مباشراً. إن المشاركة في رأس مال الشركة المقيمة من قبل كيان غير مقيم بأقل من 10% يسمح بالتسجيل المحاسبي على أساس استثمار المحفظة في ميزان المدفوعات. وبالتالي، فإن عتبة 10% تشكل الحدود الاحصائية الفاصلة بين الاستثمار المباشر واستثمارات المحفظة.

الإحصاءات الأكثر شيوعاً المستخدمة لقياس تدفقات الاستثمار الدولي هي البيانات المالية لأرصدة المدفوعات، والتي تسمى بـ "الاستثمار الأجنبي المباشر" (IDE). تعني بكلمة "الاستثمار المباشر" من حيث المبدأ تحويلات حقوق الملكية من المقيمين غير الأجانب والمخصصة للاستحواذ أو التوسيع أو إنشاء شركة تابعة (فقط الممتلكات بمبلغ أكثر من 10% من رأس مال الشركة). في الواقع، تشمل هذه البيانات أيضاً التحويلات النقدية بين الشركة الأم وفروعها، بالإضافة إلى شراء العقارات من قبل الشركات والأسر الغير المقيمة.

هذه البيانات التي ينتجهما البنك المركزي تتبع شكلين:

احصاءات "التدفق" تتبع تحويلات رأس المال بين الشركات الأجنبية والشركات المحلية التابعة لها؛

واحصاءات "المخزون" تتبع المبلغ التراكمي للأصول المملوكة للشركات الأجنبية في بلد الإقامة.

ت تكون الشركة متعددة الجنسيات من الشركة الأم (مقيمة في بلد ما) وعلى الأقل فرع لها (شركة عضو) (مقيمة في بلد آخر). الشركة التابعة هي أي شركة "تحكم فيها" من كيان آخر عبر رأس مالها. من وجهة نظر إحصائية، يعتبر أنه بمجرد أن تمتلك الشركة ما لا يقل عن 50% من رأس مال الشركة الأجنبية، فإن الأخيرة هي شركة تابعة للشركة الأولى.

ومع ذلك ، فغالباً ما يفضل المستثمرون الشفافية والبساطة والاستقرار واليقين القانوني في تطبيق اللوائح الضريبية والثقة اتجاه إدارة الضرائب على الحوافز الضريبية الخاصة.

في هذا الصدد، فيمكن أن تتخذ التحفيزات الضريبية عدة أشكال:

-الإعفاءات والدخل المستبعد من القاعدة الضريبية؛

-المخصصات ، المبالغ المخصومة من الدخل الإجمالي للحصول على الدخل الخاضع للضريبة ؛

-الإعفاءات الضريبية والمبالغ المخصومة من الضريبة المستحقة؛

-تخفيض معدل الضريبة القانوني على الشركات؛

- الضرائب المؤجلة، المساعدة في تأخير دفع الضرائب.

لأخذ مثال حول دراسة أجراها صندوق النقد الدولي حول الصلة بين الضرائب والاستثمار الأجنبي المباشر، والتي تغطي بعض بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية؛ فيبين عامي 1988 و 1997، انخفض معدل الضريبة على دخل الشركات في بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من 44٪ إلى 36٪ (متوسط المنظمة)، وأيضا انخفض "التشتت حول المتوسط ، مقياساً بالانحراف المعياري من 8٪ إلى 5٪". من جهة أخرى، فعلى سبيل المثال وصل هاينز Hines (1996) ، في دراسته التجريبية لدراسة توزيع الاستثمار الأجنبي المباشر في الولايات الأمريكية ، إلى اكتشاف أن أي زيادة في معدل الضريبة بنسبة 1٪ تؤدي إلى زيادة ب 9٪ في الاستثمار الأجنبي المباشر.

ولكن من المنظور العالمي الحالي، نعلم ان 200 دولة تتنافس مع بعضها البعض من أجل حصولها على الاستثمارات وعائدات الضرائب. والضرائب هي ركيزة وعملة هذه المنافسة، عبر إغراء المستثمرين والمقيمين من خلال باقة من الضرائب الجذابة.

ومن ثم ففي ظل ظروف المنافسة الضريبية، تصبح السياسات الضريبية تتبع خطط تسويقية بحثة ، حيث تحاول البلدان تكييف حزم الضرائب والمزايا الخاصة بها وفقاً لاحتياجات ومتطلبات المستثمرين والمقيمين الحاليين والمحتملين.

في الواقع، يفضل رأس المال المتنقل معدلات الضريبة المنخفضة؛ ويستفيد المستثمرون الأجانب من الإعفاءات الجذابة. وتنبع التفاوتات في الثروة داخل الدول وفيما بينها. ونتيجة لهذا فإن تحديات الضرائب على الدخل في هذا الوضع التناصي كبيرة، مما يدفع المختصين إلى توقع زوال نظم الرفاهية (Welfare) المتتبعة من طرف الدول خاصة المتقدمة والمعروفة مثل فرنسا وإنجلترا، لأن السياسيين والباحثين يواصلون البحث عن حلول قابل للتطبيق للحفاظ على أهداف الكفاءة وعدالة ضرائب الدخل.

خاتمة الفصل:

تحدث المنافسة عندما تتنافس الدول على جذب الاستثمارات بتقليل الضرائب التي تفرضها على الشركات؛ فآليات مثل ضرائب الشركات المنخفضة، وتعريفات القاعدة الضريبية الملائمة، والإعفاءات الضريبية. جميعها تشجع الشركات متعددة الجنسيات على نقل أصولها من الخارج لتسقر في وطنها. وتعتبر هذه المنافسة مثلاً لما يطلق عليه الباحثون مشكلة الإجراءات الجماعية.

الفصل الرابع: التهرب و الغش الضريبي الدولي

مقدمة الفصل

"التهرب الضريبي" هو منطقة رمادية بين الغش والتعظيم الجبائي ، و يتمثل على سبيل المثال في تحويل الأرباح إلى البلدان التي تكون فيها الضرائب أقل من خلال اللعب على غموض التعريف ومثال عن التهرب نذكر" تحويل الاسعار في ظل ظروف السوق.

1. الاحتيالات الدولية:

يعتبر الغش والضربي والتهرب الضريبيين من الجرائم الفيدرالية في الولايات المتحدة. فكلما يخضع إلى غرامات باهظة، فضلاً عن احتمال البقاء في السجن لفترة طويلة.

ولكن وجب التأكيد على الفعل الاجرامي بأن المتهرب كان بالفعل ينوي عدم التسديد عند تعمده التهرب. وليس من العجب أن مسؤولية الإثبات هي امر مرهق و ثقيل على الحكومة.

في عام 2016، تم إطلاق في الولايات المتحدة مشروع أكثر من 3000 تحقيق (التحقيق في احتمالية الاحتيال أو التهرب الضريبي)، مما أدى إلى كشف 2600 إدانة. 80 % منها تعرضت لعقوبة السجن.

من أجل التوضيح ، إذا تصورنا الغش الضريبي كمظلة عملاقة تغطي العديد من الأشكال المختلفة، فسيكون التهرب الضريبي إحدى تلك الجرائم تحت المظلة.

والتهرب الضريبي هو ايضا في الأساس الرفض المتعمد والغير القانوني لدفع الضرائب. لذلك فعقوبات التهرب الضريبي هي أشد وطئة من تلك العقوبات المتعلقة بالغش الضريبي.

فيما يلي بعض الافعال التي تقضي المحاكم الفيدرالية الامريكية على أنها من التهرب الضريبي:

-تقديم إقرار كاذب

-الاحتفاظ بمجموعة مزدوجة من السجلات

-إعداد فواتير مزورة

-إخفاء مصادر الدخل

-إتلاف السجلات

-الاحتفاظ بالممتلكات باسم شخص آخر

- المبالغة في التخفيضات الجبائية

ولا يعتبر أي منهما تجنباً للضريبة، لأن التجنب الضريبي (Evitement fiscal) هو وسيلة قانونية لتقليل الضرائب من خلال الخصومات والاحتياطات المشروعة. أيضاً هو استخدام الأساليب القانونية لدفع أقل مبلغ ممكن من الضرائب. لأنه يستفيد من التغرات الموجودة في القانون.

اما التعظيم الضريبي (Optimisation fiscale) فهو ليس جريمة لأنه يعبر عنه بالاستخدام الماهر للقوانين والاتفاقيات لتقليل العباءة الضريبية. ويستخدم هذا المصطلح بكثرة في فرنسا.

في كندا ، يستخدم مصطلح التهرب الضريبي بمعنى "الغش الضريبي" .

وأفضل مثال على الغش الضريبي هو غسيل الأموال. والذي يمارس على مرحلتين ، أولاً عدم التصريح عن الدخل للسلطات الضريبية في الدولة التي يرتبط بها دافع الضرائب ، ثم استثمار هذا الدخل غير المعلن في ملاذ ضريبي عن طريق الحصول على الممتلكات.

فحضور شركات في الجنات الضريبية يمكن أن يكون عبر دعامتين فعالة، أي أن الشركات تمارس نشاطاً حقيقياً، يمكن أن يتعلّق الأمر بالشركات القابضة وشركات الخدمات، وقد يكون الحضور عبر دعامتين وهمية مثل شركات الترحيل والشركات الأمامية. التي لا يوجد لها إلا الشكل القانوني. أي غياب كل نشاط اقتصادي حقيقي، وبالتالي فالمؤسسة تعمل فقط نقطة عبر لرأس المال لمصلحة أولئك الفارين من الضرائب الثقيلة.

اما عن الشركة القابضة فهي شركة تكون أصولها من مساهمات في العديد من الشركات الصناعية أو التجارية أو المالية. الفكرة الرئيسية هي أن الشركة القابضة الموجودة في ملاذ ضريبي ، تجمع أرباح الأسهم المدفوعة من قبل الشركات التابعة من أجل توجيهها إلى الملاذ المذكور حيث سيتم إعفاؤها أو فرض ضرائب خفيفة عليها.

اما شركات الخدمات فهي الشركات التي تدير براءات الاختراع والعمليات التقنية المسؤولة عن الترويج لها. تمنح تراخيص التشغيل لمختلف وحدات المجموعة التي يعتمدون عليها ، وفي المقابل تتلقى العمولات أو الإتاوات.

لكن الشركة الوهمية هي شركة تم إنشاؤها لإخفاء المعاملات المالية لشخص أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين. يتم إنشاؤها في ملاذ ضريبي و تتضمن سكريتر مكتب وجهاز كمبيوتر.

وينقسم التهرب الضريبي إلى:

1) التهرب الضريبي الوطني: ويحدث التهرب الضريبي داخل إقليم الدولة، ويُخضع لقانونها الوطني ويحدث داخل تراب الوطن ويحدث داخل تراب الدولة، ومنه يسهل مراقبته ووضع حلول لمحاربته لأنّه يُخضع لقانون الدولة وسيادتها.

2) التهرب الضريبي الدولي: ويعرف على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق التهرب للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي تحقق فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي.

ومن أدواته :

- شركات الشاشة (الشركات الوهمية) : تتميز هذه الشركات ب :
 - عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة إلى الشركات الوهمية المتواجدة في البلد ذات الأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية
 - إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى بما في ذلك الشركة الأم.
 - الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كشراء أسهم في بعض الشركات الاستثمارية والسعى إلى تبييض هذه الأموال في بلدان أخرى.
- الملاذان الضريبيان (الجنات الضريبية) : تمتاز ب:
 - غياب الشفافية في النظام.
 - عدم تبادل المعلومات الضريبية.
 - تنامي الشركات الوهمية.

2. سبل محاربة التهرب الضريبي من طرف الدول

تحتل سويسرا والولايات المتحدة أول المراكزين في الترتيب العالمي بشأن السرية المصرفية حسب المنظمة الغير حكومية شبكة العدالة الضريبية. تشير هذه المنظمة إلى أن سويسرا قد أحرزت بعض التقدم في السنوات الأخيرة، لا سيما من خلال الموافقة على الالتزام باتفاقية التبادل التلقائي للبيانات التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لكن هذه الجهود تظل بطيئة ونادرة وأنها لا تزال مقتربة من الدول

الغنية. واعتبرت النقدم المستمر للولايات المتحدة في الترتيب "مقلقا" وتسوّتكر رفضها المستمر للانضمام إلى اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حول التبادل التلقائي للمعلومات.

غالباً ما يفترض في الاقتصاديات الأكثر ثراءً، حيث توجد غالبية الشركات متعددة الجنسيات، دفاع عن النظام الحالي لأن لها مصلحة فيه ذلك. وفي الحقيقة، فإن دول مجموعة العشرين هي نفسها من بين الدول الأكثر خسارة. فلقد كشفت دراسة حديثة لصندوق النقد الدولي أن العجز الضريبي في البلدان النامية أعلى بنسبة 30% من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بسبب ممارسات تأكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح الورمية (artificielles) للشركات متعددة الجنسيات.

في عام 2012 ، حولت الشركات متعددة الجنسيات الأمريكية وحدها بشكل (وهبي) ما بين 500 و 700 مليار دولار من الأرباح ، أو حوالي 25 % من أرباحها السنوية بشكل أساسي إلى البلدان التي تكون فيها معدلات الضرائب على الأرباح منخفضة جداً أو حتى صفرية . فمعظم الأرباح المحولة من قبل الشركات متعددة الجنسيات تتركز في عدد قليل جداً من البلدان، بما في ذلك هولندا ولوكسembourg وإيرلندا وبرمودا وسويسرا. لأن هذه البلدان توفر بيئة معفاة من الضرائب أو مخفضة لها. فللاشارة بهذه الجنات الخمسة لوحدها تمتلك ما يقرب ثلثي أرباح العالم المهرية ضريبيا.

الخاسرون في النظام الضريبي الدولي هم البلدان التي تقيم فيها الشركات المتعددة الجنسيات عملياً، أي البلدان التي تمتلك فيها أصولاً، وتتتج مبيعات وتوظف أشخاصاً ، ولكنها تفشل في المطالبة بحصتها من عائدات الضرائب على أرباح الشركات. ففي نهاية المطاف، أولئك الذين يتحملون التكاليف هم مستخدمي الخدمات العامة في هذه البلدان، وهم ضحايا التخفيضات في الميزانية وتزايد عدم المساواة. وبين عامي 2008 و 2012، خفض أكثر من نصف الدول النامية إنفاقها العام على التعليم ، في حين خفض ثلثين

إنفاقهم على الصحة. وفي كل سنة ايضا ، يقع 100 مليون شخص حول العالم ضحية الفقر لأنه يتعين عليهم دفع تكاليف الرعاية الصحية الخاصة بهم مباشرة من جيوبهم الخاصة.

كما أن الشركات متعددة الجنسيات والشركات الصغيرة والمتوسطة التي تدفع نصيبها العادل من الضرائب هي أيضا من بين أكبر الخاسرين ، حيث يتعين عليها التنافس بشكل غير متكافئ في سوق المنافسة سواء كانت غير شريفة او غير كاملة.

في عام 2013 ، نشرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، بدعم من مجموعة العشرين ، خطة عمل لمكافحة التهرب الضريبي للشركات ، والمعروفة باسم BEPS باللغة الإنجليزية "تأكل القاعدة وتحويل الأرباح" والهدف الأساسي من هذا المشروع هو جعل الشركات متعددة الجنسيات تدفع الضرائب في مكان ممارستها الفعلية لأعمالها التجارية والصناعية.

يشير مشروع تأكل القاعدة وتحويل الأرباح BEPS إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي المنفذة من الشركات لاستغلال الثغرات والاختلافات في القواعد الضريبية "للقضاء" على الأرباح لأغراض ضريبية أو نقلهم إلى بلدان أو أقاليم يكون فيها نشاط الشركة الحقيقي قليلاً. حاليا، تجتمع أكثر من 100 دولة وسلطة قضائية تعمل معًا لتنفيذ تدابير BEPS ومعالجة وتنفيذ مشروع تأكل القاعدة وتحويل الأرباح.

في مؤتمر الأمم المتحدة لتمويل التنمية في جوبلية 2015 ، سعت البلدان النامية إلى مشاركة نشطة في المناقشات من شأنها صنع القرار بشأن تطوير المعايير الضريبية الدولية وإنشاء نظام ضريبي دولي شامل تحت رعاية الأمم المتحدة. لكن للأسف لم يتوافق الأعضاء بشأن إنشاء هيئة ضريبية دولية.

وحتى إنشاء هذه الهيئة الدولية في ميدان الجباية والتي تأخذ من المفروض على عاتقها قضايا الجباية الدولية، فمن الضروري تعزيز تمثيل البلدان النامية غير الأعضاء في مجموعة العشرين G20 في

المفاوضات الضريبية الدولية بوسائل أخرى لأن القيام بتصحيحات للنظام الجبائي الدولي أصبحت ضرورة ملحة تطرحها الدول النامية والتي هي أكبر الدول المتضررة من ذلك.

3. طرق تقييم قيمة التهرب الضريبي

تقوم طريقة التقييم بناء على دراسة تصريحات المكافئين باعتبارها ك Townsend و بافتراض صحة المعلومات المصرح بها ومن أهم أشكالها:

منهج الضريبة القانونية المحتملة: يعتمد هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي لذلك تتخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلاً تتحصل على حجم التهرب الضريبي، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$INP = PEL - PRF$$

حيث:

INP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PEL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PRF: تمثل الضريبة المحققة.

منهج نسبة الضريبة الثابتة: يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة، ويعتمد على كل من معياري الدخل المحلي الخام والضريبة التقديرية وتحسب هذه الأخيرة بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى وفق العلاقة التالية:

الاقطاعات الضريبية التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة للسنة التمثيلية.

وبذلك يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كمالي:

UFF=POES-POR

حيث:

POES: يمثل مجموع الاقطاعات الضريبية المقدرة.

POR: الاقطاعات الضريبية الفعلية.

منهج الإعفاءات الجبائية: تستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة حيث يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، والتي ينخفض فيها الميل إلى التهرب ويقوم المكلفون بالتصريح بالداخلات الحقيقة، ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

منهج المراجعات الخاصة: يعود هذا المنهج إلى الادارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50000 مكلف تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة من حيث تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح، ويسمح هذا المنهج قياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون.

4. الوسائل الرقابية

إن قيام النظام الجبائي على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة من أجل الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر حقا سياديا تمارسه الدولة عبر مؤسساتها.

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية في نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة وهذا ما سنتطرق

إليه كما يلي:

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة وأداة للإدارة الجبائية، التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكيد من صدق التصريحات لتقدير وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالإطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها.

كما تعرف الرقابة بأنها أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطاً وتأكداً والرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، كما عرفت بأنها وسيلة للتحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الضريبية.

ثانياً: أشكال الرقابة الجبائية

إن رقابة تصريحات المكلفين الجبائية يمكن أن تكون بطريقة مجملة ويمكن أن تكون معمقة.

(1) الرقابة العامة:

يمكن أن تسمى بذلك الرقابة الداخلية أو المراقبة من المكتب إذ تتم هذه المراقبة من طرف عون الضرائب في مكتبه، ولا تستلزم التوجه إلى مقر ممارسة النشاط وتنقسم إلى قسمين: رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

أ. الرقابة الشكلية Contrôle formel : تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات.

ب. الرقابة على الوثائق **Contrôle sur pieces** : الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها مع المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارية، وكذا مجلد المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات وال المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.

2) الرقابة المعمقة: **Controle approfondi**

خلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعون المدققين بإمكان تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التتصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها الالزمة وهذا لأربعة (04) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

أ. التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع العمليات المادية وغيرها حتى يتضمن معرفة مصادقيتها.

ب. التحقيق المصوب في المحاسبة: هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استخدامها مؤخرا في قانون المالية لسنة 2015، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات، فهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ت. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية: هو مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التتصريحات المتعلقة بالدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون

بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة، وهي تهدف

إلى:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة.
- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

يتمثل هذا النوع من الغش في دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد آخر يتميز بنظام جبائي جذاب قصد التقليل من المبالغ المتوقعة وارتفاع هذا الغش بسبب نطوه الذي عرفته المبادرات الدولية ولارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال لوجود حرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية والتي يستخدمها الفنانون والرياضيون لتحويل أموالهم إلى بلد قليل التعقيدات الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق ثلاثة أهداف:

- الرفع من إيرادات الميزانية ، تحصيل الضرائب المتهرب منها ؛
- عقوبة الغش القمعية التي تتخذ شكل عقوبات إدارية (زيادة المبالغ المستحقة) وعقوبات جنائية (غرامات وسجن) ؛
- الردع والثأر على المواطنات المالية خوفاً من العقوبات.

ومنذ منتصف التسعينيات، تم إطلاق العديد من المبادرات ضد عملية التهرب الضريبي الدولي ، وعلى

وجه الخصوص تلك التي تسمح بالحرية المصرفية في المراكز المالية في الخارج. وهذا الضغط زاد جراء

الأزمة المالية الدولية بعد توقيع اكثر من 100 اتفاقية دولية حول الجباية بين دول أعضاء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية او خارجها.

لهذا فمن اللائق القول ان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وضعت 15 تدبيرا لمكافحة التهرب الضريبي كجزء من مشروع BEPS (تآكل القاعدة وتحويل الأرباح). وفي 7 يونيو 2017، وقعت ما يقارب من 70 دولة على اتفاقيات متعددة الأطراف - و الهدف منها هو إدخال التدابير المذكورة ضمن 1100 اتفاقية ضريبية.

اما في الولايات المتحدة، فيقوم البلد بتعديل المعاهدات الضريبية من خلال بروتوكولات ثنائية، استغرقت مفاوضاتها عدة أشهر وأحيانا سنوات. اما عن تعدد أطراف الاتفاقية فهو امر حديث العهد.

في حقيقة الامر، الحقوق الضريبية التي تنسب لكل دولة تعتمد على ما إذا كانت الدولة تستخدم نظاماً للضرائب قائماً على الإقامة أو المصدر أو كليهما. ففي النظام الضريبي القائم على الإقامة، تدرج الدولة في قاعدتها الضريبية كل أو جزء من الدخل، بما في ذلك الدخل من مصادر خارج ذلك البلد لأي شخص (بما في ذلك الأشخاص الاعتباريين مثل الشركات) يعتبر مقيماً في تلك الدولة. اما في النظام الضريبي القائم على المصدر ، فتقوم الدولة بادراج الدخل المحقق داخل نطاق اختصاصها الضريبي ، بغض النظر عن مكان إقامة دافع الضرائب.

خاتمة الفصل

ان الحركية الدولية تعني استجابة الأنشطة للضرائب تكون من منظور قومي اكبر من المنظور الجماعي. وينطبق هذا بوجه خاص على أنشطة الشركات متعددة الجنسيات والدخل الذي تحققه. فبإمكان هذه الشركات أن تتلاعب بالتسعير التحويلي وتستخدم أدوات أخرى لتجنب الضرائب ونقل الأرباح من البلدان ذات الضرائب المرتفعة إلى البلدان التي تفرض ضرائب منخفضة.

يمكن للشركات متعددة الجنسيات استغلال قوانين الضرائب غير المتفقة للدول من أجل الحصول على ميزة ضريبية غير مقصودة. هذه الظاهرة ، لا يمكن منعها دون عمل مشترك من قبل البلدان المتضررة.

الفصل الخامس: الجنات الضريبية

مقدمة الفصل

يعد الملاذ الضريبي عموماً بلداً خارجياً يقدم للأفراد والشركات الأجانب مسؤولية ضريبية ضئيلة أو معدومة في بيئة ثابتة اقتصادياً وسياسياً. إن الجنات الضريبية هي الهدف الواضح الذي يبرر جميع علل ومشاكل الاقتصاد العالمي. وفي الواقع تستضيف الجنات الضريبية أنشطة غير قانونية أيضاً، لذلك من السهل جداً مهاجمتها.

1. مفاهيم حول الجنات الضريبية

في حويلية 2012، نشرت الهيئة المستقلة " Tax Justice Network " دراسة عن التهرب الضريبي في الملاذات الضريبية، والتي قدرت بحوالي 25.5 تريليون يورو. اي كمجموع الناتج المحلي الإجمالي للولايات المتحدة واليابان معاً. ويوجد 188 شركة متعددة الجنسيات من أصل 201 مقيمة في ملاذ ضريبي واحد على الأقل.

في الولايات المتحدة ، أظهر الكونгрس أن شركة أبل Apple، إحدى أكبر الشركات على هذا الكوكب ، قد تجنبت عشرات المليارات من الضرائب من خلال التلاعب بأرباحها. في فرنسا ، اضطر وزير الموازنة إلى الاستقالة لأنه تهرب من الضرائب لمدة عشرين عاماً من حساباته المخفية ؛ في إسبانيا ، تم ايداع أمين الخزانة السابق للحزب الحاكم في السجن بعد أن كشف عن نظام للتمويل الخفي من خلال حسابات في سويسرا. لأن الحقيقة الجلية هي ان الملاذات الضريبية كانت في قلب الأزمة المالية.

ويقوم امراء التعظيم الضريبي ، Amazon و Google و Apple ، بصرف مبيعاتهم ولكن لا يدفعون سوى القليل من الضرائب أو لا يدفعون شيئاً.

اناء البحث عن أسباب الأزمة المالية ووسائل منع تكرارها ، يتضح علنا ان الملاذات الضريبية أصبحت مصدر قلق كبير ، فقد لعبت دوراً مهماً في تأزيم الوضع المالي الدولي . وخاصة نتيجة السرية المصرفية ، قلة التعاون والشفافية وتحركات الأموال. وبالتالي فإن الملاذات الضريبية اضحت لها جوانب مسؤولة على الازمة المالية. فيمكن سرد هذه الخصائص التي تميزها:

- معدلات منخفضة للضريبة.
- نظام مصري متتطور ذو سرية عالية حول معلومات العملاء.
- موقع جغرافي متميز يحتوي على وسائل مواصلات متطرورة.
- مستوى مقبول من الخدمات الفندقية وخدمات الاتصالات السلكية و اللاسلكية.
- لا يمكن ان تكون هناك جنة ضريبية بدون قبول اساس اقتصادي امن من دول الجوار المحيطة بها.
- قبول عام من السكان بدور الجنة الضريبية الذي لعبه بلدتهم.
- تعدد استخدام تكنولوجيا الاعلام الالى لتسهيل التواصل مع الوافدين.
- اعتدال في اسعار السلع و الخدمات و العقارات.

والسبب الأول لوجود الملاذات هو جبائي في المقام الأول. فالخدمات المقدمة داخل الملاذ تتميز بنظام ضريبي جذاب و منخفض و احياناً معفى تماماً. في هذه الأماكن يوجد فيها القليل من الصناعة، القليل من الحرفة، والقليل من الزراعة. إلى جانب العزلة الواضحة للملاذات كونها تتمرکز عادة في بيئة بحرية أو جبلية.

ومساحتها بشكل عام هي ذات سطح صغير، مما يحظر بحكم الواقع أي نشاط اقتصادي من المحتمل أن يدعم الحجم الصغير للساكنين الذي يقطن فيه، وبالتالي تكثر فيها الضرائب (المباشرة أو غير المباشرة) من أجل اشباع الوظائف الاساسية و واجبات أخرى للدولة.

من لندن إلى ديلاويير ، ومن هونج كونج إلى زيورخ ، تعد المناطق وراء البحار بمثابة منافذ أساسية للرأسمالية المالية ، يستخدمها الأغنياء والأقوياء في جميع أنحاء العالم. والأكيد أنه لا يمكن فعل أي شيء حيال ذلك: بعض البلدان ستعرض دائمًا ضرائب وقواعد جبائية أقل من جيرانها. ستجد رؤوس الأموال دائمًا ملاذات: ان تهاصر في مكان فسوف تخلو إلى مكان آخر. وعليه فجرد التفكير في كون الفكر الرسمالي بلا الجنة الضريبية فهذا من الهراء.

ويوجد تعاون ضعيف بين حكومات الدول المطالبة للمعلومات. فكانت سويسرا مثلاً بلد السرية المصرفية. وكانت الحسابات التي تسمى "بالرقم" "à numéro" تحقق لعقود من الزمن سعادة أولئك الذين يودعون مداخيلهم الغير معلومة في حفائب مليئة بالنقود.

وأصبحت ولاية ديلاويير الأمريكية **Delaware** واحدة من أفضل الأماكن في العالم لإنشاء الشركات الوهمية. توجد هذه المقاطعة في منتصف الطريق بين نيويورك وواشنطن ، ديلاويير جعلت التهرب الضريبي والسرية عنواناً لأعمالها . بلغ عدد الشركات المقيمة بها حوالي 1.2 مليون شركة وهذا الرقم تجاوز عدد سكان المقاطعة (950.000 نسمة). ونصف الشركات الأمريكية المدرجة مسجلة هناك. ويوجد بها ثالثي أكبر 500 شركة في أمريكا . وآلاف الشركات الصغيرة.

شعبية ولاية ديلاويير في نمو متزايد: انضمت حوالي 180 ألف شركة العام الماضي (حوالي 500 شركة في اليوم!) ، وهو رقم قياسي تاريخي. إنها أحد أكبر الملاذات الضريبية في العالم.

ولا تزال المزايا التي تقدمها ولاية ديلاويير مغربية. "إنها مزيج من ثلاثة أشياء تقدمها للمتعاملين: ضرائب منخفضة، محاكم قضائية مواتية جدًا للشركات، وضمان الحفاظ على السرية.

اما المصادران "تقرير جوردون" الصادر عن إدارة الضرائب الأمريكية، و"منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"

يذكران بشكل صريح مجموعة من المؤشرات المشتركة التي غالباً ما يتم ملاحظتها في معظم الملاذات

الضريبية:

-حرية التجارة مصحوبة بعملة سائلة قوية. العملات المرجعية للملاذات الضريبية هي غالباً العملات

الصعبة في التجارة الدولية(دولار ، يورو ، جنيه).

-السرية التجارية والسرية المصرفية التي لا تتزعزع ، لدرجة أنها نتحدث أحياناً عن "الجنة المصرفية".

-قطاع مالي متتطور للغاية مقارنة بحجم البلد أو حجم الاقتصاد.

-غياب أو انخفاض مستوى الضرائب وانخفاض الإنفاق العام.

-هيكل جيدة وشبكة مواصلات سريعة. ملاذ ضريبي جيد به مطار دولي أو سهولة الوصول الى الملاذ

عن طريق البر.

-ضعف شبكة المعاهدات الضريبية أو انعدامها.

لهذا لا تعتبر سويسرا ملاذا ضريبيا ، ولكن جنة مصرفية. وعليه ما هو جذاب ليس معدلات الضرائب

المنخفضة للغاية، ولكن السرية المضمونة في الودائع.

ومع ذلك، لا تزال هناك حقيقة أخرى مقلقة بشكل خاص وهي ان الملاذات الضريبية والمصرفية أصبحت

ثقب سوداء للاقتصاد الإجرامي L'économie criminelle. لكن السرية المصرفية ما هي الا شكل من

أشكال النهب الذي تمارسه البنوك الخارجية ضد الحكومات المجاورة او البعيدة. ولا يوجد أي منطق لحرية

التجارة بتبرير هذا النوع من الأفعال.

2. مكافحة التهرب في الملادات الضريبية

تميز خريف 2008 بأزمة مالية ذات عواقب كارثية. فابتداء من أكتوبر 2008 ، أي أسابيع قليلة قبل انعقاد اجتماع G 20 في باريس ، كانت الهجمات قد انطلقت صوب الملادات الضريبية بمبادرة من ألمانيا وفرنسا. واجتمعت في هذه المناسبة 17 دولة و طلب من منظمة OECD بتفصيّح "القائمة السوداء" للملادات الضريبية الغير المتعاونة وهذا قبل منتصف 2009 (Thierry Cretin, 2009).

فعلى سبيل المثال في ربيع عام 2009، بذلت موناكو جهوداً للخروج من القائمة السوداء ، وتعهدت بلجيكا بتبادل المعلومات الضريبية حتى لا تكون هي أيضاً ضمن القائمة.

وحتى اليوم، السلطات المالية والمصرفين في نيفادا وديلاوير و وايورمنغ مازالوا لا يطلبون أسماء عملائهم. بالرغم من أن هذه الممارسات التي منعت منذ مدة في سويسرا و جيرسي.

شطب الاتحاد الأوروبي سنة 2019 عدة دول من بينها سويسرا والإمارات وألبانيا من لائحته الرمادية والسوداء للملادات الضريبية لتطبيقها الإصلاحات الازمة التي طالب بها الاتحاد (الدول الـ 28 الأعضاء). معتبراً أنهم يلتزمون بالتعهادات في مجال التعاون الضريبي. في المقابل، أعربت منظمة "أوكسفام" غير الحكومية التي تكافح من أجل محاربة التهرب الضريبي عن أسفها لهذا القرار التي اعتبرته غير مقبول بعد.

جراء الضربات الموجعة للدول الكبرى الباحثة عن عائدات جديدة منذ الأزمة المالية ، وقع تغير في السياسات الضريبية مع تعهد الجميع بروح المسؤولية والتخلي عن السرية المصرفية. فالسنوات القادمة ستكون اختبار لمدى جدية المسعى عبر محاسبة الشركات المتعددة الجنسيات ودفع مستحقاتها. فالجنات الضريبية لم تكن في يوم سابق أحسن مما عليه هذه الأيام. فهي لم تصل إلى ما يجب أن تصل إليه ولكن تحسينات حقيقة تم تخطيها.

وحتى وفق القواعد والاعراف المنظمة للتجارة العالمية نفسها، فيحق للبلدان التي تقع ضحية التجارة الخارجية (مثلا وجود قيود تجارية تمارس ضدها) ان تلجأ هي بدورها الى ردة فعل بشكل متساو لدفع الضرر التي تعاني منه.

وفي هذا الصدد، فسبب وجود كثير من الدول لا تعير لموضوع الملاذات الضريبية اهتماما هو لكونها حتى الآن لم يكن لديها طريقة لحساب الاضرار و الخسائر التي لحقت من جرائها.

ومن الحلول المجدية للتقليل من التهرب الضريبي العالمي هو تأسيس ضريبة عالمية على الثروة. وصندوق النقد الدولي يمكنه ان القيام بإنشاء هذه الضريبة في وقت وجيز.

بالفعل ، تتطلب مكافحة الملاذات الضريبية تعبئة استثنائية تستحق مجهودات اكبر. سيكون من الضروري إعادة التفاوض على كثير من الاتفاقيات الدولية، كشراء البنوك الخارجية لأجهزة كمبيوتر جديدة لمعالجة البيانات المتبادلة. سيكون هناك بلا شك أعمال انتقامية من جانب الدول الصغيرة التي تعيش على السرية المصرفية - وهي تلك التي يجب أن تكون العقوبات مشددة عليها.

في عام 2013 ، تمكنت الولايات المتحدة على الزام سويسرا ابرام اتفاقية FATCA او قانون الامتثال الضريبي. اما في اפרيل وماي 2013، فاشهر الملاذات الضريبية مثل لوكسمبورغ، سنغافورة، الجزير البريطانية، برمودا أعلنت قبولها تبني مبدأ التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية. وهذا يعتبر تطور تاريخي كبير.

3. تقنيات جبائية في الجزائر خاصة بالشركات المتعددة الجنسيات

إن حقيقة وأهمية المجمعات كوحدات اقتصادية، جعل المشرع الجبائي يضع أنظمة خاصة بالشركات المتعددة الجنسيات، تضمن عدم عرقلة عمل المجمعات لإبعادها أكثر عن الملاذات الضريبية والاستفادة طبعا من رؤوس أموالها العابرة للقارات.

1.3 تعاريف عامة حول مجمع الشركات

المجمع هو عبارة عن مجموعة من الشركات تربط بينها روابط خاصة إلى درجة أن واحدة منها تدعى الشركة الأم تراقب الشركات الأخرى لتصبح شركات تابعة لها. فقد تضاعف عدد مجموعات الشركات خلال العشرة سنوات الأخيرة، وهذا عن طريق اكتساب المساهمات في رأس المال الشركات وتكوين شركات تابعة.

تطلق تسمية مجمع الشركات على المجموعة المكونة من عدة شركات التي كل واحدة منها تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة بها، ولكنها تجمع فيما بينها روابط مختلفة حتى تجعل واحدة منها تدعى "شركة الأم"، التي تمتلك الشركات الأخرى تحت سيطرتها وتمارس عليها رقابة محدثة بذلك مركزية في اتخاذ القرار. فمن الناحية الاقتصادية : "المجمع هو عبارة عن المجموعة المكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى "الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة (Conso et Farouk Hemici 1999)

في حالة اقتدار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم "الشركة القابضة" هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات، وعليه تعرف الشركات القابضة على أنها : "شركات لا تملك في أصولها إلاّ أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعدّ مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيهه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية (Nguyen Phu Duc 1985)

على العموم إدارة المجمع ترتكز تسييرها الضريبي على مستوى الشركة الأم، مما يسمح لها بتحقيق اقتصاد في الضريبة . وبالإضافة إلى ذلك، فالمجمع يوظف المزايا المقدمة من طرف التشريعات الجبائية المختلفة.

2.3. المجمع في التشريع الجبائي الجزائري :

يُشجع النظام الجبائي الجزائري المجمعات على الاستفادة من التحفيزات، حيث يسمح بالشركة المسيطرة على الشركات الأخرى التي تعرف بالشركة الأم بتكوين مجمع مع شركاتها التابعة، وهذا إذا تحصلت على نسبة حيارة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في رأس المال الشركات الأخرى وبصفة مستمرة، وتصبح هي الوحيدة المكلفة بالضريبة بالنيابة عن الشركات الأخرى، ويسمح لها بإجراء مقاصلة للأرباح والخسائر المسجلة بين نتائج الشركات.

إن حقيقة مجمع الشركات كوحدة اقتصادية، جعل المشرع الجبائي يضع أنظمة خاصة بها، تضمن عدم عرقلة عمل المجمعات، وفي الجزائر تم تقيين نظام خاص بمجمع الشركات بموجب أحكام الأمر رقم 96-31 لـ 1996/12/30 (والمتضمن لقانون المالية لسنة 1997 في مادته 14 ، وبمقتضاه أصبحت الشركة الأم تمثل المكلف الوحيد بالضريبة على الأرباح المحققة بدلاً من كل الشركات التابعة في شكل مستقل.

ويقصد بتجمع الشركات حسب المفهوم الجبائي كل كيان اقتصادي مشكل من شركتين أو عدة شركات ذات أسماء مستقلة قانونياً تضم الواحدة منها المسماة الشركة الأم والمسماة "أعضاء تحت تبعيتها" من خلال امتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأس المال الشركة و التي لا يمكن أن يملك رأس المالها كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى باعتبارها الشركة أخرى باعتبارها الشركة الأم (المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) .

على العموم إن إدارة المجمع تركز التسيير الضريبي على مستوى الشركة الأم، مما يسمح لها بتحقيق اقتصاد في الضريبة . وبإضافة إلى ذلك، فالمجمع يوظف المزايا المقدمة من طرف التشريعات الجبائية المختلفة، وهذا ما يجعل المجمعات تقوم بعملية تحويل الأرباح إلى بلدان أخرى أقل عبء ضريبي، وهذا الفعل يسبب خرقاً للقوانين الدولية التي تسعى لمحاربة التهرب الجبائي.

3.3. إخضاع الأرباح المحولة بصفة غير مباشرة خارج الجزائر: أسعار التحويل

حسب نص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم فإنه عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر حسب الحالة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في رأس المال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر أو شارك نفس الأشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في رأس المال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، وأن هاتين المؤسستين تكونا في كلتا الحالتين مقيدتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها من طرف المصالح الجبائية ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة.

وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر. وتعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر عن طريق :

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع
- دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل
- منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض
- التخلص عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض
- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة

- أو عن طريق الوسائل الأخرى (المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020) .

وتمدد مدة التحقيق في عين المكان (في حالة التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب) وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح.

وعليه، يترتب على عدم الرد على طلب التوضيح أو التبرير طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية ، تحديد النواتج الخاضعة للضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال العناصر التي تتتوفر عليها ومقارنتها مع النواتج الخاضعة للضريبة في المؤسسات المماثلة.

يترب على عدم تقديم او الادياع غير الكافي الوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 196 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، في أجل 30 يوماً إبتداء من تاريخ الانذار الموجه إلى المعنى بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإسلام، تفرض غرامة بمبلغ 2000000 دج. اذا لم تتحترم المؤسسة الزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فانه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة اضافية تساوي 25 % من الارباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم احكام المادة 141 مكرر من قانون المباشرة والرسوم المماثلة.

لهذا يجب على أعون الإدارة الجبائية ، خلال عملية التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب ، وفي حالة توفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات و الوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة و إحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، و كيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية و التجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر و إذا

اقتضى الحال ،أن يطلبوا أيضا الأطراف الموافقة و الأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر و المرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة و كذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات.

4.3 الإمتيازات الجبائية الممنوحة لمجموعات الشركات :

1. من حيث أرباح الشركات:

- اختيار نظام الاندماج الجبائي: وفق أحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتممة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 ،يمكن لمجمع الشركات من اختيار نظام الميزانية الموحدة، على أن يتم الاختيار من قبل الشركة الأم وبموافقة جميع الشركات التابعة ليبقى ساري المفعول لمدة 4 سنوات وبدون رجعة.

- إخضاع الأرباح للضرائب بمعدلات صفرية : الأرباح الناتجة عن الأسهم أو عن حصص الشركات وأموال أخرى منقولة والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس المال شركات أخرى من نفس المجموعة لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات .

- يعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيمة التنازل المحققة • إعفاء فوائض قيمة التنازل في إطار مبادلات الدعم المالي بين الشركات التي تنتهي إلى نفس المجمع.

2. الإعفاء من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات :

تعفى من حقوق التسجيل العقود المتضمنة تحويل الشركات المستفيدة من النظام الجبائي لجمع الشركات من أجل إدماج المجموعة المذكورة . غير أنه يجب على الشركات إتمام إجراءات التسجيل.

3. الإعفاء من الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة:

تعفى العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع من الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.

4. إعفاء فوائض قيمة التنازل:

- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيم التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتهي إلى نفس المجموعة.

- عند التنازل عن عنصر الأصول من طرف المقرض المستأجر ضمن عقد القرض الإيجاري المالي.

- إعادة التنازل عن عنصر الأصول من طرف المقرض المؤجل لفائدة المقرض المستأجر ، بعنوان تحويل الملكية لهذا الأخير.

5. إعفاء العقود المثبتة لتحويل الأموال:

- تعفى العقود المثبتة لتحويل الأموال بين الشركات الأعضاء في التجمع من حقوق التسجيل . غير أنه يتطلب على الشركات إتمام إجراءات التسجيل.

- يمكن للمدنيين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم وفق الشروط المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أن يخصموا حسب نفس الشروط الرسم على القيمة المضافة الذي أتقل السلع و الخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء التجمع.

4.3 شروط الاستفادة من جبائية المجموعات

شروط الاستفادة من النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات هي:

1- شروط متعلقة بنسبة حيازة رأس المال:

حددت أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 الشروط المتعلقة بنسبة حيازة رأسمال الاجتماعي للشركات التابعة، والذي يجب أن يكون مملوكاً بشكل مباشر وليس بواسطة شركات أخرى على الأقل بنسبة 90% من طرف الشركة الأم .وعليه فإن الشركة التي يمتلك رأسمالها بنسبة 85% بطريقة مباشرة ونسبة 5% بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة أخرى لا تكون مؤهلة للخضوع لهذا النظام حتى وإن كان رأسمالها ممتلكاً في الحقيقة من قبل الشركة الأم بنسبة 90% ومنه تستفيد الشركات ذات الأسهم، لوحدها، من نظام تجمع الشركات وعليه، تستثنى من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد... الخ.

2- تستفيد الشركات ذات الأسهم لوحدها من نظام تجمعات الشركات وعليه ، تستثنى من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، و الشركات غير التجارية و الشركات ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة ... إلخ

3- يجب أن يكون رأسمال الشركة العضو مملوكاً بشكل مباشر (وليس بواسطة شركات أخرى بنسبة 90% على الأقل، من طرف الشركة الأم .

4- لا يمكن إمتلاك رأسمال الشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة ثلاثة مؤهلة لتكون شركة أم .

5- لا يمكن للشركات الأعضاء أن تملك رأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كلياً أو جزئياً.

6- يجب أن لا يتعلّق العمل الرئيسي للشركة بمجال إستغلال أو نقل أو تسويق المحروقات و مشتقاتها و عليه تستثنى الشركات البترولية و الشركات الأخرى التي يرتبط نشاطها بالنشاط المذكور .

7- يجب أن تكون علاقات الشركة مسيرة فقط من طرف القانون التجاري . ضمن هذا المنظور ، لا يمكن للشركات القابضة و الشركات العمومية الإقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها أن تشكل تجمعات

شركات لكونها تخضع للأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25/09/1995 و المتعلق بتسخير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة . ملغي من طرف المرسوم رقم 04-01 المؤرخ في 20 أوت 2001 و المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خووصتها .

اما الاستثناءات من هذا النظام فهي:

- 1- يجب أن لا يتعلّق العمل الرئيسي للشركة بميدان النقل ولا بتحويل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها، كنتيجة لذلك تستثنى الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يتعلّق نشاطها بالموضوع المذكور .
- 2- يجب أن تكون علاقات الشركة منصوصاً عليها حرصاً من طرف القانون التجاري . في هذا الخصوص لا يمكن للشركات القابضة والشركات العمومية الاقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأس المالها أن تشكل تجمع شركات لأنها منظمة بالأمر رقم 95-25 المؤرخ لـ 25/09/1995 و المتعلق بتسخير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة والمعدل بالأمر 01-04 و المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خووصتها، (2) المؤرخ في 20 أوت 2001 إن هذا الاستثناء القانوني الخاص بالشركات القابضة العمومية يسمح للمؤسسات العمومية التي تملك الشركات القابضة رأس المال الاجتماعي بنسبة 90% على الأقل أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة أم، وهذا بتوفّر الشروط القانونية الأخرى.

خاتمة الفصل:

الدعائم في الجنات الضريبية نوعان : يمكن أن تكون الدعائم فعلية ، أي هناك نشاطاً حقيقياً ، يتعلّق الأمر بالشركات القابضة، و يمكن أن تكون وهمية مثل شركات الشاشة التي لا توجد إلا بشكل قانوني اي بدون نشاط اقتصادي حقيقي ، وبالتالي فهي تعمل فقط كنقطة عبور لرأس المال الفارين من الضرائب. لهذا لجات

الجزائر الى اصدار قوانين قمعية ضد المجمعات الغير مقيمة من جهة وقوانين تحفيزية من اجل تشجيع المجمعات الوطنية وحتى الغير مقيمة للإقامة في الجزائر و الامتناع عن الاستثمار في الأماكن البعيدة و المشبوهة في شكل من اشكال المنافسة الضريبية، كما عالجناها في الفصل الثالث.

الفصل السادس: التوافق الضريبي الدولي

مقدمة الفصل

يعتبر التمودج الأوروبي في مجال التنسيق الضريبي نموذجاً رائداً ومهمًا بغية تحليله والاستفادة من نقاط قوّته. إنّ مبادرات التنسيق الضريبي على المستوى العالمي لم تثمر عن تنسيق ملحوظ في الواقع العملي مما يثير التساؤل عن مدى حاجة الدول إلى تنسيق ضريبي يقوم على إزالة أوجه الخلاف بين التشريعات والنظم الضريبية ويشجع انتقال رؤوس الأموال وتوظيفها وتجنب الازدواج الضريبي وتحسين جبائية الضرائب.

1. نظرة عن التوافق الضريبي

1.1 قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبي *(Foreign Account Tax Compliance Act)*

ان الجزائر والولايات المتحدة وقعتا بالعاصمة الجزائرية في 13 أكتوبر 2015 على اتفاقية حكومية تضمنت تبادل المعلومات الضريبية بين البلدين وتسمح وبالتالي بتعزيز الشفافية المالية وتدعم المكافحة الثانية و الدولية للتهرب الضريبي.

ووفقاً للملاحظات يمكن الاستنتاج ان مبدأ التعامل بالمثل غائب في هذه الاتفاقية. فضلاً عن ذلك، فإن الاعباء الخاصة بالبحث والاستقصاء والتحري تقع على الجانب الجزائري سواء من طرف البنوك او شركات التأمين، في وقت يلزم القانون الهيئات بأن ترسل كافة المعلومات لسنوات 2014

و2015 و 2016 قبل أبريل من السنة المولية.

ووفقاً للمراسلات الموجهة من طرف وزارة المالية نحو البنوك و المؤسسات المالية و شركات الاستثمار و الصناديق المشتركة للتوظيف و شركات التأمين وكل الشركات و المؤسسات المالية الأخرى مطالب منهم

ارسال الى ادارة الضرائب الوضعية الخاصة التي تشمل كل التفاصيل و المعلومات بشأن الشخص الامريكي سواء مادي او معنوي او اية هيئة تخصها الاتفاقيه . ويتم جمع المعلومات لارسالها الى مديرية الاعلام و التوثيق الجبائي بالمديرية العامة للضرائب ، و تشمل فتح و اغلاق حسابات و كل عمليات مالية بما في ذلك القروض. خاصة بعد فرض سلسلة من العقوبات طالت عددا من البنوك الدولية بداية بالبنك الفرنسي . Bnp paribas

فقد صوت الكونجرس الامريكي على هذا القانون في عام 2010 ودخل حيز التطبيق انطلاقا من 1 يوليو 2014. هذا القانون أصبح معيارا عالميا في مكافحة التهرب الضريبي، و يجبر المؤسسات المالية الأجنبية على تزويد مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) من خلال حكومات الدول المعنية بمعلومات عن دخل جميع المواطنين الامريكيين المقيمين في الخارج.

أكثر من 100 دولة وقعت أو تعهدت بالتوقيع على الاتفاقيه. والاتفاقية يمكنها أن تتخذ شكلين:

نموذج 1 IGA تطبق من خلاله المؤسسات المالية الموجودة داخل الدولة القواعد المحلية وهي على اتصال بالسلطات المحلية.

نموذج 2 IGA تطبق من خلاله المؤسسات المالية الموجودة في دول مثل سويسرا أو هونج كونج قواعد مختلطة وتعتمد على سلطاتها المحلية ومصلحة الضرائب الأمريكية.

2.1 مفاهيم حول التوافق الضريبي

عندما تم إنشاء الاتحاد الأوروبي، تم الوقوف على رؤية "التقرير" Neumark لمنطقة اقتصادية واحدة حيث تمأخذ المعايير الاقتصادية فقط في الاعتبار في القرارات الفردية. الاختلافات في الضرائب هي عقبة أمام التخصيص الأمثل للموارد داخل الاتحاد ، ولهذا كان تنسيق الأنظمة الضريبية هو الخيار الضريبي الدولي في ذلك الوقت.

ولا يزال هذا النهج الإيجابي نحو التنسيق بين الدول موجوداً حديثاً ، ومشجعاً بشكل أساسي بالآثار المتوقعة منه مثل التخفيض الكبير في تكاليف الامتثال الضريبي و "الحياد الضريبي" و "كفاءة" الأنظمة الضريبية.

ويرى أصحاب الفكر التوافقي الضريبي أن الاختلافات في الضرائب ينظر إليها على أنها عائق أمام التخصيص الأمثل للموارد.

وقد تمت مناقشة الفكرة المعارضة للمنافسة الضريبية على نطاق واسع من قبل الاقتصاديين ومع ذلك ، بدأت المؤسسات الأوروبية في النظر في هذا الاتجاه في أوائل التسعينيات فقط.

حسب هذا المفهوم ، تمتد فكرة المنافسة لتشمل اللاعبين السياسيين الذين يقدمون للأفراد أو الشركات نطاقات مختلفة من تكاليف الضرائب. فكلا النهجين - التوافق والمنافسة - لهما فوائد محتملة من وجهة نظر اقتصادية دولية . فيُنظر إلى التنسيق الضريبي على أنه يغطي النطاق الكامل بين التوافق الضريبي والمنافسة الضريبية. وقد يختلف التنسيق الضريبي عن التوافق الضريبي من خلال السماح بدرجة معينة من الحرية الوطنية في تصميم النظام الضريبي.

لكن يُنظر إلى التنسيق الضريبي الدولي على أنه يزيد من الشفافية ، مما يجعل المنافسة أكثر وضوحاً ، وقد يدفع الأسواق نحو التوازن و يحسن الرفاهية الاقتصادية.

في هذا الجانب ، قد يكون التنسيق الضريبي أعلى منزلاً من المنافسة الضريبية. ومع ذلك ، فقد يكون التنسيق الضريبي أيضاً أفضل من التوافق الضريبي ، خاصة إذا كان للبلدان المختلفة تفضيلات مختلفة لحجم القطاع العام. في هذه الحالة ، من شأن المستوى المنسق للضرائب أن يدفع أحد البلدان إلى أن يكون لديه قطاع عام أكبر من المطلوب ودولة أخرى لخفض النفقات العامة إلى ما دون المستوى الاجتماعي الأمثل. لهذا فتدابير التنسيق الضريبي تملأ الفجوة بين التوافق الضريبي والمنافسة الضريبية.

تعاون باحثون خلال السنوات الست الماضية في برنامج بحث خاص ممول من طرف صندوق العلوم النمساوي وأدركوا أن جوهر العديد من الأسئلة حول التنسيق الضريبي الدولي لا يمكن حلها ضمن تخصص واحد. لأن تعدد التخصصات سيسمح من فهم العديد من قضايا التنسيق الضريبي الدولي.

في الأساس، فإن قواعد اجتناب الازدواج الضريبي مندرجة ضمن معاهدات الازدواج الضريبي الثنائية وفي قواعد الضرائب المحلية والأجنبية. و كل هذه المستويات المختلفة من القواعد تتأثر بالاتفاقيات التي تروج لها المنظمات الدولية. فلقد تم تصميم هذه المجموعة من القواعد لضمان عدم المبالغة في حجم الضرائب على الاستثمارات الدولية مقارنة بالاستثمارات الوطنية. والهدف من ذلك هو تحقيق "ضريبة واحدة" من خلال تنسيق الحقوق الضريبية للبلدان المختلفة لتجنب تداخل الاختصاصات.

2. ترسیخ العدالة القانونية الدولية

إن العدالة القانونية هي مفهوم قديم للأخلاق، ويجب عدم الخلط بينها وبين العدالة الاجتماعية. لأن هذه الأخيرة ظهرت مع المجتمع الصناعي و "الوعي الظبيقي" في القرن التاسع عشر.

من ناحية أخرى، فكما حلّها القديس توما الأكويني ، ترتبط العدالة القانونية "بواجبات كل شخص تجاه المجتمع البشري الذي هو جزء منه: فمثلا: دفع ضرائبه ، المشاركة في الدفاع المشترك ، تقديم التوصيات التي تطلبها السلطات، والتصويت. و باختصار ، أداء الواجب المدنى.

هذا المفهوم الذي يعود إلى القرون الوسطى أصبح تطبيقه سهلاً عندما أصبحت الحضارة الإقاطاعية الغربية في نهاية العصور الوسطى جزءاً من نظام الدولة القومية. حتى أن مونتسكيو يرى أن القوانين الوطنية يجب أن تكون خاصة بالأشخاص الذين وضعوا لهم ، لدرجة أنه من قبيل المصادفة أن تكون قوانين دولة ما ملائمة لدولة أخرى.

هذه العدالة القانونية ، المتعلقة بالأقاليم والسكان والسيادة ، أسيء استخدامها داخل الملاذات الضريبية. لا جدال انه يتم استخدام الملاذات الضريبية لإخفاء الدخل أو الأصول الخاضعة للضريبة بشكل قانوني من السلطات الضريبية للبلد الأصلي للمستثمر.

كما تطرح الآثار المنهجية للملاذات الضريبية مشاكل أخلاقية. على الرغم من انتشار الاتفاقيات الدولية، فإن النظام الاقتصادي العالمي بعيد كل البعد عن العمل في فضاء تشريعي وتنظيمي منسجم. هذا له آثار بالمنظومة المالية. وله تأثيرات، كما هو الحال في كثير من الأحيان، على كل بلد بشكل مختلف، لأجل ذلك يعني البلد الضعيف من اسوا السناريوهات.

بالإضافة إلى ذلك، تشجع الملاذات الضريبية الاستثمار عن طريق أموال المضاربين الذين يعبثون بمهارة بتقنيات المعلومات والاتصالات الإلكترونية ، مما يزيد من تقلب الأسواق المالية.

إلى جانب هذه الآثار السلبية على سير الاقتصاد والنسيج الاجتماعي، تضاف مشكلة أخلاقية منسية وهي التضامن الدولي في البحث عن الاستقرار المالي ومحاربة العنف المنظم. فهو شكل من أشكال الخطر الأخلاقي (aléa moral) الناجم عن استهزاء البلدان التي تستغل النظام العالمي لخدمة مصالحها الخاصة.

ان انتشار الهيئات الدولية تحت رحمة الدول الكبيرة (تقدر البنوك الخارجية وجود قطاعات خارجية بأربعة آلاف) دفع البلدان الصغيرة إلى التهديد بنفاق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تفصل اللوائح الدولية وفقاً لمعاييرها.

هذا الوضع التناfsي معقد للدول التي تسعى إلى تحقيق عدالة في التوزيع. وكما يجادل روفين آفي يونا ، فإن ذلك "يهدد بتقويض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات و يؤدي إلى أزمات مالية للبلدان التي ترغب في الاستمرار في توفير التأمين الاجتماعي.

داخل الاتحاد الأوروبي، حيث يتمأخذ المعايير الاقتصادية فقط في الاعتبار عند القرارات الفردية، فالاختلافات في الضرائب تمثل عقبة أمام التخصيص الأمثل للموارد داخل الاتحاد ، ولهذا كان تنسيق الأنظمة الضريبية هو الخيار الضريبي الدولي في ذلك الوقت.

لا يزال هذا النهج الإيجابي نحو التنسيق بين الدول موجوداً حديثا ، مشجعا بشكل أساسي نتيجة للآثار المتوقعة منه مثل التخفيف الكبير في تكاليف الامتثال الضريبي و "الحياد الضريبي" و "كفاءة" الأنظمة الضريبية.

خاتمة الفصل:

تشجع الملاذات الضريبية الاستثمار عن طريق أموال المضاربين الذين يتلاعبون بمهارة فائقة عبر تقنيات المعلومات والاتصالات الإلكترونية ، مما يزيد من تقلب الأسواق المالية.

إلى جانب هذه الآثار السلبية على سير الاقتصاد والنسيج الاجتماعي، تضاف مشكلة أخلاقية منسية وهي التضامن الدولي في البحث عن الاستقرار المالي ومحاربة العنف المنظم

الخاتمة العامة

وقد 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 طبقة طريقة الخصم على دخل الأشخاص الطبيعيين (الفائدة، الأرباح، الإتاوات... إلخ).

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

ولتحقيق ذلك وجب على الدولة ما يلي:

- من أجل 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.

المراجع

Conso Pierre et Hemici Farouk, Gestion financière de l'entreprise, 9ème édition. Dunod, France 1999, p650.

Daude, Christian, and Ernesto Stein. 2007. The quality of institutions and foreign direct investment. *Economics & Politics* 19: 317–44.

Dumiter F Berlingher D, Opret A. Todor S (2016), "Double taxation conventions, structure and evolution of the American tax system", *Journal of legal studies* Volume 17 Issue 31/2016.

Edwards, J., and M. Keen. (1996). "Tax Competition and Leviathan." *European Economic Review* 40, 113–134.

Guide d'investir en Algérie, KPMG, ed 2008, p 242,243.

Herbei M., Dudas S., Costea A., (2010), "Causes and Effects of the International Double Taxation. Solutions of the Conventions, Model for Avoiding the International Double Taxation", *Finance – Challenges of the Future*, Year IX, No. 12/2010, pp. 29 – 35.

Hines James, (1996), Altered States: Taxes and the Location of Foreign Direct Investment in America, *American Economic Review*, (1996), 86, (5), 1076-94.

Holmes, K., (2014), International Tax Policy and Double Taxation Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application – Second Revised Edition, IBFD, Amsterdam, p57.

Nguyen Phu Duc, La fiscalité internationale des entreprises, édition Masson, France 1985, p287-288

OECD (1998), les crédits d'impôt fictif, *Un réexamen de la question*, OECD Publishing, Paris, p:12.

OECD (2016), "Model Tax Convention on Income and on Capital", Condensed Version 2014 (Arabic version), OECD Publishing, Paris.

OCDE (2017) , "Model Tax Convention on Income and on Capital", Thierry Cretin, «Les paradis fiscaux », *Études 2009/11* (Tome 411), p. 439-450.